

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

محاضرات في مقياس: المحاسبة العموميّة

**مطبوعة موجّهة لطلبة السنة الثالثة مالية ومحاسبة
(تخصص محاسبة وجباية)**

إعداد: د/ بوخالفي مسعود

- BOUKHALFI.MESSAOUD@UNIV-GHARDAIA.DZ

السنة الجامعية: 2020/2019

تقديم المطبوعة:

تهدف مادة المحاسبة العمومية إلى التعرف على الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الموازنات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. تُوجّه هذه المطبوعة لطلبة الليسانس في المالية والمحاسبة (تخصص محاسبة وجباية)، ولاستيفاء متطلبات هذا المقياس، يجب على الطالب تحصيل مجموعة من المعارف التي ترتبط بالمحاسبة العمومية:

- المحاسبة الوطنية (رصد معطيات الاقتصاد الوطني)
- المحاسبة التحليلية (معرفة التكلفة - تحديد السعر)
- المحاسبة العامة (أصول وخصوم نتائج النشاط)
- المالية العامة (موارد وأعباء الدولة)

وحسب البرنامج المعتمد في عنوان الليسانس لتخصص محاسبة وجباية¹، تشمل مادة المحاسبة العمومية المحاور التالية:

- 1- الأساس النظري للمحاسبة العمومية
- 2- ميزانية الدولة
- 3- مبادئ المحاسبة العمومية
- 4- أعوان المحاسبة العمومية
- 5- التنظيم التقني للمحاسبة العمومية
- 6- محاسبة عمليات الصرف والتحصيل
- 7- الرقابة المالية في القطاع العمومي

¹ - انظر الملحق رقم 1. كما نلاحظ افتقاد البرنامج المعتمد في تدريس مادة المحاسبة العمومية إلى تحيين في بعض القضايا المعاصرة مثل: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

قائمة المختصرات

| الاختصار | المصطلح المقابل باللغة الأجنبية | معنى المصطلح باللغة العربية |
|----------|---|--|
| IPSAS | International public sector Accounting Standards | معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام |
| IFAC | International Federation of Accountants | الاتحاد الدولي للمحاسبين |
| NCT | Nomenclature des comptes de trésor | مدونة حسابات الخزينة |
| PCE | Plan comptable de l'état | المخطط المحاسبي للدولة |
| IPSASB | International Public Sector Accounting Standards Board ((IPSAS Boar | مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام |
| L.O.L.F | Loi Organique relative aux Lois de Finances | القانون العضوي لقوانين المالية |
| CPI | Corruption Perceptions Index | مؤشر مدركات الفساد |
| GPFR | General Purpose Financial Reports | التقارير المالية ذات الغرض العام |
| RPG | Recommended Practice Guidelines | أدلة العمل الموصى بها |

مقدمة المقرر:

يُعرف مصطلح المحاسبة العمومية بدلالات متعددة تستعمل لنفس المضمون مثل: تنظيم المحاسبة العمومية، قانون المحاسبة العمومية، المحاسبة الإدارية، قواعد المحاسبة العمومية، محاسبة الخزينة، التسيير المالي العمومي.

يشمل موضوع المحاسبة العمومية " المحاسبة الخاصة بالهيئات العمومية" التي يمسكها الأعوان الماليون للدولة مثل: الأمر بالصرف والمحاسب والعمومي.

وحسب المادة 2 من القانون 21/90² تتكون المحاسبة العمومية من أنواع المحاسبة التالية:

- محاسبة إدارية يمسكها الأمر بالصرف، حيث تسمح هذه المحاسبة بمتابعة عمليات الميزانية الخاصة بالهيئات العمومية
- محاسبات يمسكها المحاسبون العموميون وتشمل:
 - محاسبة عامة
 - محاسبة خاصة بالمواد القيمة والسندات
 - محاسبة تحليلية

تهدف الإجراءات المتبعة من طرف الأعوان الماليون للدولة لحماية المال العام؛ من خلال احترام ترخيصات الموازنة وحسن تسيير الهيئات العمومية وتحقيق الرشادة في الإنفاق، بالإضافة إلى الأهداف الحديثة التي حددها المشرع في القانون العضوي لقوانين المالية (سبتمبر 2018³) مثل مبدأ التسيير المتمحور حول النتائج.

يتشكل محتوى المحاسبة العمومية من المصادر الأساسية التالية:⁴

2 - قانون رقم 21/90 مؤرخ في 15 أوت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية (الجريدة الرسمية رقم 35 15 أوت 1990).

3 - حدّد القانون العضوي الصادر سبتمبر 2018 أول تطبيق لنظام MSB سنة 2023، راجع: الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 53، السنة الخامسة والعشرون، سبتمبر 2018، ص: 06.

4 - أشرنا إلى المصادر التي تشكّل خصوصية نظام المحاسبة العمومية بالجزائر، والتي ترجع بشكل كبير إلى المرجعية الفرנקوفونية، بالإضافة للاختلاف التقني في تنظيم المحاسبة العمومية بين البلدان.

- قانون المالية (قانون 17/84)⁵
- قانون المحاسبة العمومية (قانون 21/90 والمراسيم الخاصة به)
- مدونة حسابات الخزينة (NCT) آخر تعديل لها سنة 2013.

تقوم وزارة المالية بالجزائر بجهود متواصلة في إصلاح الإدارة المالية للقطاع العام، حيث تعمل المديرية العامة للمحاسبة DGC حاليا على تصور يسمح باستبدال مدونة حسابات الخزينة بالمخطط المحاسبي للدولة وفق توجه حديث هو: (معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS) وذلك باعتماد معايير مكيفة وفق خصوصية بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر. وتعتمد وزارة المالية في هذا الشأن على التجربة الفرنسية التي عرفت نجاحا في تطبيق معايير محاسبية عمومية خاصة بها بداية منذ سنة 2001.

أما الجانب الموازني فتعمل المديرية العامة للميزانية DGB على تطبيق مشروع عصرنة نظام الموازنة MSB بحلول سنة 2023 الذي يعتبر نقلة نوعية من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، معتمدة في ذلك على مكتب الاستشارات الكندي الذي حدد معالم التصور والتجسيد لهذا المشروع.

وأهم المسائل التي تتكوّن منها وحدات هذا المقرر ما يلي:

▪ الوحدة الأولى: الأساس النظري للمحاسبة العمومية

تعتبر هذه الوحدة مدخلا تمهيديا للطالب لفهم النظريات العلمية التي تفسّر الأساس العلمي الذي ترتكز عليه المحاسبة العمومية، وأهم نظرية يجب على الطالب معرفتها هي نظرية الأموال المخصصة التي تتناسب مع صفات المنشآت غير الربحية. نتناول أيضا ضمن هذه الوحدة: الخصائص والأهداف التي تميّز المنشآت غير الربحية.

▪ الوحدة الثانية: موازنة الدولة

يتعرف الطالب في هذه الوحدة على مفهوم الموازنة وفق قواعد المحاسبة العمومية (قانون 17/84)

5 - قانون 17/84 مؤرخ في 7 جويلية سنة 1984 يتعلق بقوانين المالية (الجريدة الرسمية رقم 28: 10 جويلية 1984).

بالإضافة إلى أنواع العمليات المالية (عمليات الميزانية وعمليات الخزينة) التي يتولاها العون المكلف بالتنفيذ (الأمر بالصرف والمحاسب العمومي).

▪ الوحدة الثالثة: مبادئ المحاسبة العمومية

يتعرّف الطالب في هذه الوحدة على أهم المبادئ الأساسية التي يستند إليها نظام المحاسبة العمومية وهي: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، ومبدأ الفصل بين المشروعية والملاءمة.

▪ الوحدة الرابعة: أعوان المحاسبة العمومية

يتعرّف الطالب في هذه الوحدة على فئتين مستقلتين ومتميزتين من الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية للدولة، هما: فئة الأمرين بالصرف وفئة المحاسبين العموميين.

▪ الوحدة الخامسة: التنظيم التقني للمحاسبة العمومية

يتعرّف الطالب في هذه الوحدة على الإجراءات التقنية للمحاسبة العمومية المتمثلة في: الدفاتر والسجلات المحاسبية، المستندات ذات الطابع الإحصائي، تنظيم الدورة المستندية.

▪ الوحدة السادسة: محاسبة عمليات الصرف والتحويل

▪ الوحدة السابعة: الرقابة المالية في القطاع العام

يدرس الطالب في هذه الوحدة تصنيفات الرقابة المالية في القطاع العمومي، المتمثلة في الأنواع التالية: الرقابة الإدارية، الرقابة التشريعية، الرقابة القضائية.

▪ الوحدة الثامنة: قضايا معاصرة في المحاسبة العمومية⁶

خصصنا هذه الوحدة لدراسة بعض القضايا المعاصرة في مجال المحاسبة العمومية مثل:

▪ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

▪ مؤشر المساءلة المالية في القطاع العام

▪ التحول لأساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية

⁶ - رأينا ضرورة إدراج هذه الوحدة لضرورة معرفة الطالب بالتوجهات الحديثة في ميدان المحاسبة العمومية.

الفهرس

| رقم الصفحة | عنوان الوحدة | رقم الوحدة |
|------------|-----------------------------------|------------|
| 8 | الأساس النظري للمحاسبة العمومية | 1 |
| 21 | موازنة الدولة | 2 |
| 28 | مبادئ المحاسبة العمومية | 3 |
| 40 | أعوان المحاسبة العمومية | 4 |
| 48 | التنظيم التقني للمحاسبة العمومية | 5 |
| 58 | محاسبة عمليات الصرف والتحصيل | 6 |
| 66 | الرقابة المالية في القطاع العمومي | 7 |
| 74 | قضايا معاصرة في المحاسبة العمومية | 8 |

الوحدة الأولى: الأساس النظري للمحاسبة العمومية

أهداف الوحدة

بعد قراءة هذه الوحدة يكون في استطاعة الطالب أو الطالبة أن:

يعرف تطبيقات نظرية الأموال

يميز بين المنشآت الهادفة للربح
والمنشآت غير الهادفة للربح

يفهم خصوصية نظام المحاسبة
العمومية في الجزائر

1- الأساس النظري للمحاسبة العمومية

نتناول الأساس النظري للمحاسبة العمومية وفق المداخل التالية:

1.1 علاقة نظرية الأموال المخصصة بالمحاسبة العمومية

الباحث في تاريخ الفكر المحاسبي يجد أنواعا متعددة للنظريات المحاسبية⁷، حيث كان للمشاكل المحاسبية التي صادفها المهنيون في واقعهم العملي؛ أثر واضح في ثراء المعالجات المحاسبية التي أضحت نظريات يسترشد بها في تطوير الحلول المناسبة لهذه المشاكل.

وأي نظرية محاسبية لا بد أن تحتوي على العناصر التالية:⁸

- القدرة على تمثيل الظواهر أو الأحداث الاقتصادية في صورة رموز أو أعداد.
- شمولها لمجموعة من القواعد التي تمكن من تجميع تلك الرموز.
- القدرة على ربط تلك الظواهر بالواقع العملي في الحياة الاقتصادية.

تاريخيا نشأت نظرية الأموال كرد فعل على نظرتي الملكية المشتركة والشخصية المعنوية ومؤسس هذه النظرية هو (VATTER)؛ حيث بنى حججه على نقد النظريتين السابقتين اللتين تقومان على أساس شخصي مما يؤدي إلى التأثير على موضوعية الأساليب والإجراءات المحاسبية المبنية عليها.

جوهر نظرية الأموال المخصصة هو: التركيز على مسألة الأموال في المنشأة، بدلا من التركيز على الوحدة المحاسبية (نظرية الشخصية المعنوية) أو على ملاكها (نظرية الملكية).

حيث تنظر هذه النظرية إلى المنشأة باعتبارها مجموعة من الموارد الاقتصادية الموجهة والمشروطة الاستخدام، وتعد المنشأة بمثابة صندوق أموال يتمثل في مجموعة من الأصول ومن القيود المتعلقة باستخدامها في شكل التزامات أو حقوق تجاه هذا الأصول.

يتلاءم تطبيق مفاهيم نظرية الأموال مع مجالات المحاسبة العمومية والمنشآت غير الهادفة للربح، حيث تركز مفاهيم هذه النظرية على التخصيص الأمثل للموارد.

7 - أنواع النظريات هي: نظرية الملكية المشتركة، نظرية الشخصية المعنوية، نظرية محصلة حقوق الملكية، نظرية الأموال، نظرية القائد، نظرية المنشأة، النظرية الإيجابية، نظرية المباريات، نظرية الوكالة، نظرية تكاليف التعاقد، نظرية الإشارة، راجع: إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، جامعة العلوم و التكنولوجيا، اليمن، ط1، 2013.

8 - محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض الإفصاح، دار وائل للنشر، عمان الأردن، ط2، 2008، ص:96.

لذلك تعطي هذه النظرية الأولوية لقائمة موارد الأموال واستخداماتها على حساب الميزانية العمومية وقائمة الدخل⁹.

بروز بعض المتغيرات الحديثة مثل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتحول لأساس الاستحقاق كبديل عن الأساس النقدي في الاعتراف، قد يفضي بالمنشآت غير الهادفة للربح إلى الاستغناء عن مفاهيم نظرية الأموال المخصصة واستبدالها بتطبيقات تخدم التوجهات الحديثة في المحاسبة العمومية مثل الشفافية والمساءلة وتقييم الأداء¹⁰.

لذلك على الطالب، أن يدرك، أنّ هذه النظريات هي تفسير مؤقت لبعض المشاكل المحاسبية التي واجهت العالم في مختلف مراحل تطوره.

2.1 مفهوم وخصائص المحاسبة العمومية

1.2.1 مفهوم المحاسبة العمومية

الباحث في القانون المؤطر للمحاسبة العمومية (القانون: 21/90) في الجزائر، لا يجد تعريفا خاصا بها سوى المادة الأولى التي حدّدت الهيئات والأعوان الخاضعين لقانون المحاسبة العمومية. أدى هذا الأمر إلى اجتهادات متباينة حاولت وضع تعريف خاص بالمحاسبة العمومية في الجزائر انطلاقا من زاوية النظر لدور المحاسبة العمومية في الدولة: هل هو قانوني يسعى للحفاظ على المال العام، أم هل هو تنظيمي يسعى إلى تحديد الإجراءات الواجب اتباعها أثناء تنفيذ الموازنة العامة، أم هل هو تقني يوضح الصيغة التقنية لاستعمال الموازنة العامة للدولة.

نرى أن هذه الاجتهادات اتفقت على تعريف للمحاسبة العمومية من خلال استقراء لأهم العناصر المكوّنة لهذا المفهوم وفق قانون 21/90¹¹.

⁹ - نفس المرجع: ص: 109.

¹⁰ - راجع: بوخالفي مسعود، متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير IPSAS، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية(الجزائر)، 2019.

¹¹ - يحتاج هذا الموضوع إلى بعض القراءات المساعدة، على سبيل المثال:

- مدونة الميزانية والمحاسبة العمومية، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2014، ص: 29.

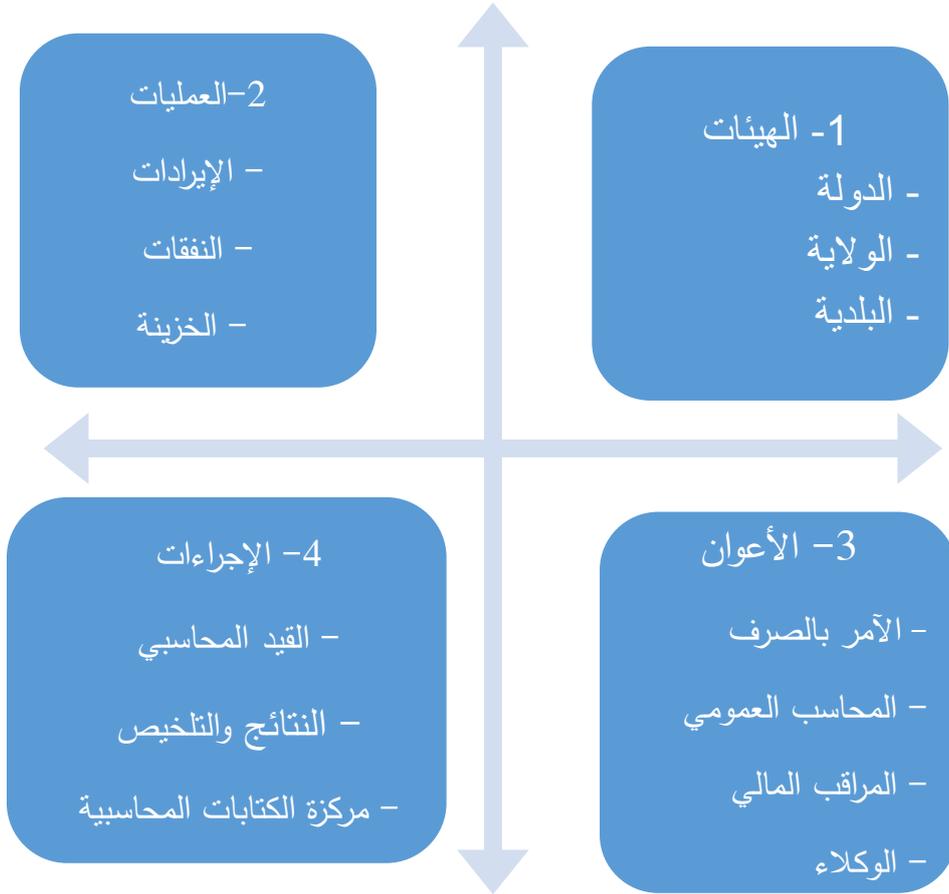
- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص: 8.

- الأسود الصادق، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة (حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، 2011، ص: 5.

تعريف المحاسبة العمومية: هي مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانية الهيئات العمومية، وبيان عملياتها المالية، وعرض حساباتها ومراقبتها، والمحددة لالتزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

ويرى الباحث علي بساعد: "أنّ المحاسبة العمومية رغم كونها المحور المركزي للمالية العمومية إلا أنها لم تحظ بنفس الرواج الذي يعرفه كلا من قواعد الميزانية والقانون الجبائي"¹². ويوضح الشكل التالي المحاور الأساسية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

الشكل رقم 1: المحاور الكبرى لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر



المصدر: علي بساعد، مرجع سابق، ص:11.

¹² - علي بساعد، المحاسبة العمومية، محاضرات خاصة بالمدرسة العليا للقضاء. بدون سنة نشر، ص: 11.

ننّبّه إلى أن التعريف الذي قدّمناه للمحاسبة العموميّة، هو تصور وفق بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر، لذا يجب على القارئ عدم الاقتصار على هذا المفهوم وأن يطلّع على التصورات المختلفة لهذا المفهوم في باقي الدول، لأنّ لكل دولة خصوصيتها في مجال إدارة المال العام.

2.2.1 خصائص نظام المحاسبة العموميّة

خصائص المحاسبة العموميّة هي انعكاس لخصائص النشاط الحكومي الذي يتسم بما يلي:¹³

أولاً: يتميز النشاط الحكومي بأنه نشاط خدمي لا يهدف إلى تحقيق الربح، بل يقدم خدمات عامة لمجموعة أفراد المجتمع حتى يتسنى لهم توفير قدر معين من الرفاهية الاجتماعية كخدمات (الأمن، العدالة، الصحة، التعليم) وتغطي الدولة نفقات تلك الخدمات عن طريق جباية الضرائب وتحصيل الرسوم بالإضافة إلى الاقتراض ويتم ذلك سنوياً.

ثانياً: مبدأ عمومية إيرادات الحكومة وعمومية مصروفاتها حيث لا يوجد ارتباط بين الإيرادات العامة التي تحصلها الوحدة الحكومية وبين النفقات العامة التي تنفقها الوحدة الحكومية وبالتالي فمقابلة الإيرادات بالمصروفات لا تتم على أساس نوع النشاط أو الوحدة التي تقوم بمزاويلته ولكن يقوم مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات على سنوية كلاهما.

ثالثاً: تقوم الدولة سنوياً بتحديد ما تحتاجه من مواد نقدية للإنفاق العام دون التفرقة بين ما تنفقه من المصروفات الجارية أو ما تنفقه من الأعمال الجديدة والإنشاءات والتي لها طبيعة المصروفات الرأسمالية **رابعاً:** تتميز الوحدات الحكومية بعدم امتلاكها لرأس مال حسب المفهوم المحاسبي لرأس المال.

لذلك لا يمكن تصوير حساب رأس المال في الوحدات الحكومية لإظهار نتيجة أعمال الوحدة من ربح أو خسارة، لأن الهدف هو تقديم الخدمات وذلك بتخصيص مبلغ محدد من المال لكل وحدة من الوحدات الإدارية ولكل فرع من فروع النشاط.

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

¹³ - لمزيد من التفصيل، راجع موقع : <https://almohasben.com>، تاريخ التصفح: 2019/12/7.

تضمن المحافظة على الأموال العامة عن طريق التأكد من صحة ومشروعية العمليات المالية ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها¹⁴.

ويتميز نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بالخصائص التالية:

- إطار محاسبي متميز: كونها موجهة أساساً لتنفيذ الميزانيات العمومية.
- تعتبر محاسبة قيد لعمليات التحصيل والدفع (محاسبة صندوق) ولم ترقَ بعد إلى محاسبة ذمة مالية (يتكفل بذلك المخطط المحاسبي للدولة)
- تجمع بين الجانب القانوني (الإجرائي) والجانب التقني (القيد المحاسبي).

3.1 مصادر المحاسبة العمومية و أهدافها

1.3.1 مصادر المحاسبة العمومية

تشمل مصادر المحاسبة العمومية في الجزائر القواعد القانونية والتقنية التالية:¹⁵

- يعتبر القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم، والمراسيم الخاصة بتطبيقه؛ المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر.
- الأحكام التشريعية المتعلقة بالمحاسبة العمومية والموجودة في قانون المالية (القانون رقم 17/84 الصادر في 7 جويلية 1984)
- الدستور: مثل الأحكام التي نص عليها الدستور في سنة 1996 (تتعلق هذه الأحكام برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية المقررة من طرف الحكومة)
- الاجتهاد القضائي: ودوره تقديم تفسيرات لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة أو محل انتقاد أو جدال عند التطبيق.
- القواعد التقنية: وتتكون من أنواع المحاسبة التي يعتمدها الاعوان الماليون للدولة مثل المحاسبة العامة والتحليلية.

¹⁴ - شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014/2013، ص: 13.

¹⁵ - محمد مسعي، مرجع سابق، ص: 9-11. بتصرف.

هذه باختصار أهم القواعد القانونية والتقنية التي يستمد منها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
الإجراءات المتعلقة بسير المحاسبة الخاصة بالهيئات العمومية.

ونوضح في الشكل التالي المصادر التي يستمد منها المحاسبة العمومية القواعد القانونية والتقنية

الشكل رقم 2: مصادر المحاسبة العمومية في الجزائر



المصدر: محمد مسعي، مرجع سابق، ص.ص: 12/9.

2.3.1 أهداف المحاسبة العمومية:

أدرجت المؤسسات العمومية والخاصة نظم محاسبية مختلفة اعتقادا منهم أن لكل منهم أهدافا مختلفة (16) سوّغت لمثل هذه الاختلافات ، لذلك يعتبر بعض الباحثين: "أن وجود نظام معلومات محاسبي شامل يعتبر عاملا مهما للغاية في نجاح أداء الإدارة العمومية". (17)
ولتحقيق هذا النظام المعلوماتي المحاسبي الشامل ينبغي اعتماد أهداف تتماشى مع مفهوم إصلاح المحاسبة العمومية، هذه الأهداف نلخصها فيما يلي: (18)

¹⁶ – FELIX MADRID GARCIA, Developments And challenges in public sector Accounting, Jof public bud getting, Accounting & Financial management, 26(2), Summer, 2014, p :349.

¹⁷ – Mohamed Huwersh Allawi Alshugairi, Government Accounting System Reform and Adoption of IPSAS in Iraq, Research journal of financial and Accounting, Vol, No :24, 2014, p :4.

¹⁸ – إبراهيم عبد القدّوس مفضل، المحاسبة الحكومية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن، ط1، 2013، ص.ص: 29-31. بتصرف.

■ **المساءلة:** يقصد بالمساءلة الالتزام بتقديم تفسيرات عن أعمال الوحدة الحكومية إلى السلطة التشريعية أو أي جهة (تنفيذية، قضائية، الناخبين) ، ولكل من له حق إجراء المساءلة، ويتحقق هدف المساءلة من خلال تقارير مالية تتضمن معلومات تكون مفيدة في:

- تحديد كفاية إيرادات السنة الحالية لتغطية نفقاتها.
- تنفيذ العمليات المالية تم وفقا للموازنة المعتمدة.
- تحديد مدى الالتزام بالقوانين والقواعد والنظم ذات العلاقة.
- تقييم جهود وإنجازات الوحدة الحكومية لتقييم كفاءة وفاعلية أداء هذه الوحدات.

■ **مصادر واستخدامات الموارد:** مساعدة مستخدمي التقارير المالية الحكومية في تقييم نتائج التشغيل السنوية على مستوى الحكومة ككل وعلى مستوى كل وحدة إدارية حكومية، ويتحقق هذا الهدف من خلال توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة حول:

- مصادر وتوزيع استخدام الموارد المالية.
- كيفية قيام الوحدة الحكومية بتمويل أنشطتها ومواجهة متطلباتها النقدية.
- تقييم قدرة الحكومة على تمويل أنشطتها وتلبية مطلوباتها والتزاماتها.
- مقارنة النتائج المالية الفعلية مع الموازنة المعتمدة قانونا.

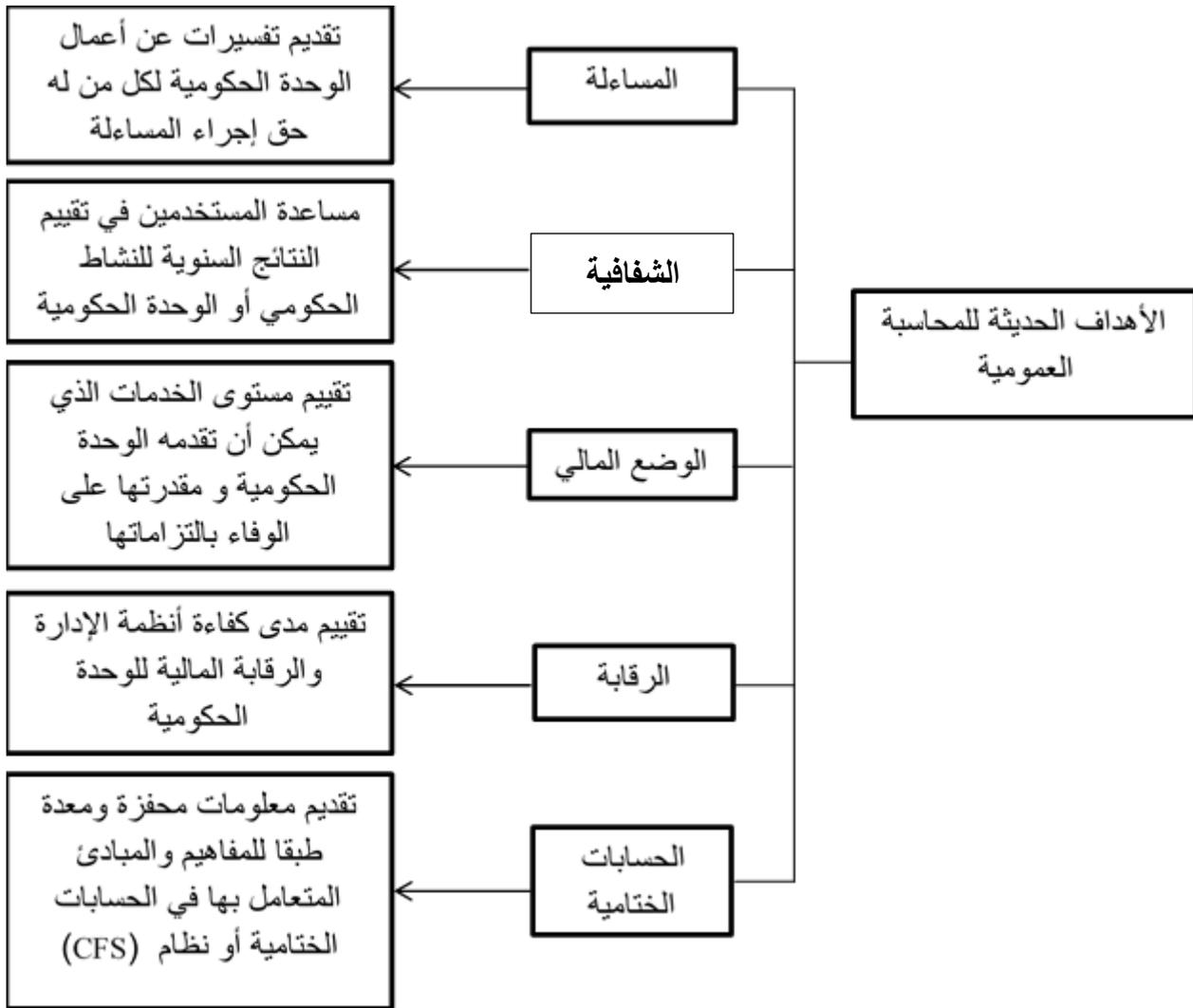
■ **الوضع المالي:** مساعدة مستخدمي التقارير المالية الحكومية في تقييم مستوى الخدمات التي يمكن أن تقدمها الوحدة الحكومية، ومقدرتها على الوفاء بالتزاماتها، ويتحقق هذا الهدف عن طريق توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة حول:

- القيود القانونية والشروط التعاقدية المفروضة على الموارد، بما فيها القيود المالية التي تضعها سلطات التشريع المختصة.
- الوضع المالي للوحدة الحكومية أو الحكومة والتغيرات فيه.

■ **الأنظمة والرقابة:** مساعدة مستخدمي التقارير المالية الحكومية في فهم وتقييم مدى كفاية أنظمة الإدارة المالية والمحاسبية والرقابة المالية والإدارية وبأتي ذلك من خلال توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة في:

- التأكد من تنفيذ العمليات المالية وفقا لقانون المالية.
- التأكد من أن الاصول المملوكة للدولة قد تم حمايتها والمحافظة عليها بشكل صحيح لردع الاحتيال والتبذير وسوء الاستخدام.
- **الحسابات الختامية:** يجب أن يوفر نظام المحاسبة العمومية المعلومات المعدة والمجهزة طبقا للمفاهيم والتعاريف والتبويبات المستخدمة في الحسابات الختامية وتزداد أهمية هذا الهدف مع قيام العديد من بلدان العالم بمسك حساباتها العمومية وفق نظام إحصاءات مالية الحكومة (GFS) والذي يستند إلى مفاهيم ومبادئ نظام الحسابات القومية. (SNA).

الشكل رقم 3: الأهداف الحديثة للمحاسبة العمومية



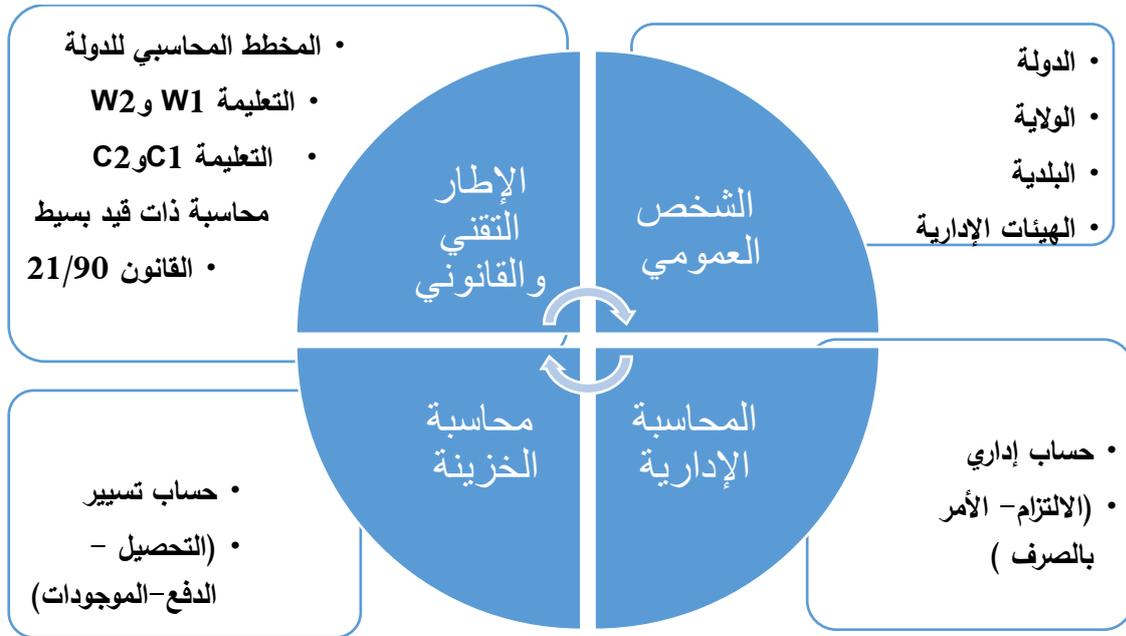
المصدر: إبراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سابق، ص. ص: 29-31. بتصرف.

4.1 مجالات تطبيق المحاسبة العمومية

يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على المنشآت الحكومية غير الهادفة لتحقيق للربح، والتي تصرف المال العام لأجل تلبية الحاجات العامة، بغض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة، حيث تمول أنشطتها من المخصصات الموجهة لتنفيذ العمليات المالية للدولة.

حدّد القانون 21/90 الهيئات الخاضعة لقانون المحاسبة العمومية في المادة الأولى منه، حيث تنص هذه المادة على الآتي: " يحدد هذا القانون الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ".¹⁹

الشكل رقم 4: الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر



المصدر: علي بساعد، دروس في المحاسبة العمومية، المدرسة العليا للقضاء، ص: 13.

نلاحظ من الشكل السابق أن القانون 21/90 هو الإطار التنظيمي والتشريعي للمحاسبة العمومية في الجزائر، حيث حدد للدولة إطارها التقني المتمثل في مدونة حسابات الخزينة حاليا، أما الولاية فحدد لها التعليمية W1 و W2، والبلدية حدد لها التعليمية C1 و C2، أما الهيئات العمومية الإدارية فتمسك محاسبة ذات قيد بسيط، ولكل شخص عمومي حسابين هما: الحساب الإداري وحساب التسيير.

¹⁹ - مدونة الميزانية والمحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص: 29.

هذا يقودنا إلى ضرورة التمييز بين المنشآت الهادفة للربح والمنشآت غير الهادفة للربح، حيث ينبغي على الطالب أو الطالبة إدراك الفروض والمبادئ المحاسبية المتأثرة بنشاط المنشآت غير الهادفة للربح وهي:²⁰

- **فرض استقلالية الوحدة المحاسبية:** يعد كل مال وحدة محاسبية مستقلة، حيث لكل وحدة ميزانيتها المقدرّة.
- **فرض الدورية:** يعني فرض الدورية تزويد مستخدمي البيانات المحاسبية الحكومية دوريا بالبيانات المحاسبية اللازمة. حيث يهدف إلى بيان التدفقات النقدية الداخلة والخارجة.
- **مبدأ المقابلة:** توجّه مجمل الإيرادات لتغطية مجمل النفقات ضمن خطة الموازنة لكل فترة مالية.
- **فرض الاستمرارية:** يستمر عمل الهيئات العمومية للقيام بالخدمات العامة للمواطنين، إذ يتجدد رأس مال المنشآت غير الربحية ومنها الحكومة سنويا.

²⁰ - خالد البدور، توفيق عبدالجليل، المحاسبة الحكومية، الشركة العربية المتحدة، القاهرة، مصر، 2008، ص: 15.

ملخص الوحدة الأولى

يتمثل الأساس النظري للمحاسبة العمومية في دراسة مفاهيم نظرية الأموال التي تتلاءم مع خصوصيات المنشآت غير الهادفة للربح، حيث تركّز مفاهيم هذه النظرية على التخصيص الأمثل للموارد.

تعرف المحاسبة العمومية على أنها مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانية الهيئات العمومية، وبيان عملياتها المالية، وعرض حساباتها ومراقبتها، والمحددة لالتزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وهذا التعريف مستمد من القانون المؤطر للمحاسبة العمومية في الجزائر.

الخصائص الرئيسية للمحاسبة العمومية هي انعكاس لصفات المنشآت غير الهادفة للربح التي لا تستخدم الفروض والمبادئ المحاسبية المعتمدة في المحاسبة المالية.

تستمد المحاسبة العمومية في الجزائر قواعدها القانونية والتقنية من:

القانون رقم 90-21، القانون رقم 84/17، الدستور، الاجتهاد القضائي، القواعد التقنية. ولتحقيق نظام المعلوماتي محاسبي يخدم مستخدمي البيانات الحكومية ينبغي الالتزام بتجسيد الأهداف التالية: المساءلة، مصادر واستخدامات الموارد، الأنظمة والرقابة، الحسابات الختامية. كما يطبق القانون رقم 90/21 على كل الأصناف التي حددتها المادة الأولى من نص القانون.

تطبيقات الوحدة الأولى

❖ قارن بين طبيعة عمل كل من المنشآت الربحية والمنشآت غير الربحية؟

❖ ناقش وظائف المحاسبة العموميّة في الجزائر من خلال التعريف الذي درسته؟

❖ اشرح العبارة التالية: وجود نظام معلومات محاسبي شامل يعتبر عاملا مهما للغاية

في نجاح أداء الادارة العمومية؟

النشاط البحثي للوحدة:

❖ ناقش اختلاف نظرية الأموال المخصصة عن كل من نظرية الملكية الفردية

ونظرية الشخصية المعنوية؟

الوحدة الثانية: الموازنة العامة للدولة

أهداف الوحدة

بعد قراءة هذه الوحدة يكون في استطاعة الطالب أو الطالبة:

إدراك مفهوم الموازنة حسب
قواعد المحاسبة العمومية

معرفة أنواع العمليات المالية

فهم إجراءات تنفيذ العمليات
المالية

2.الموازنة العامة للدولة

1.2 مفهوم الموازنة وفق قواعد المحاسبة العمومية

تشكّل الموازنة العامة للدولة المحور الأساسي للمحاسبة العمومية، لذلك احتلت حيزا هاما ضمن مواد قانون المحاسبة العمومية.

تعرّف المادة 3 من القانون 21/90 الموازنة بأنها: " الوثيقة التي تقدّر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال وترخص بها"²¹.

أما المادة الرابعة من قانون المالية عرفت الميزانية على أنها: " تتشكل من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة، المحددة سنويا بموجب قانون المالية، والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها".

ونشرح التعريف الذي اعتمده قانون المحاسبة العمومية للموازنة فيما يلي:

- **التقدير:** أي أن الموازنة بيان تقديري للأعباء والموارد المدرجة في وثيقة الموازنة، وهي بذلك تختلف عن الحساب الختامي الذي يعبر عن النتائج الفعلية لتنفيذ الموازنة العامة للدولة التي قد تكون مختلفة إيجابا أو سلبا عن البيان التقديري في أول السنة.
- **الترخيص:** ويعني مصادقة الهيئة التشريعية (البرلمان) على البيان التقديري المقترح، أي السماح للعون المالي (الأمر بالصرف والمحاسب العمومي) بتنفيذ العمليات المالية المدرجة في قانون المالية.
- **السنوية:** يخضع تنفيذ العمليات المالية للدولة لمدة زمنية تقدر بسنة مدنية، أي من أول جانفي إلى 31 ديسمبر.
- **نفقات التسيير:** تتضمن نفقات التسيير تغطية الأعباء العادية الضرورية لتسيير المصالح العمومية التي تسجل اعتماداتها في الموازنة العامة للدولة.
- **نفقات التجهيز العمومي ونفقات الاستثمار:** تسجل هذه النفقات في الموازنة العامة للدولة في شكل رخص برامج وتنفذ باعتمادات دفع²².

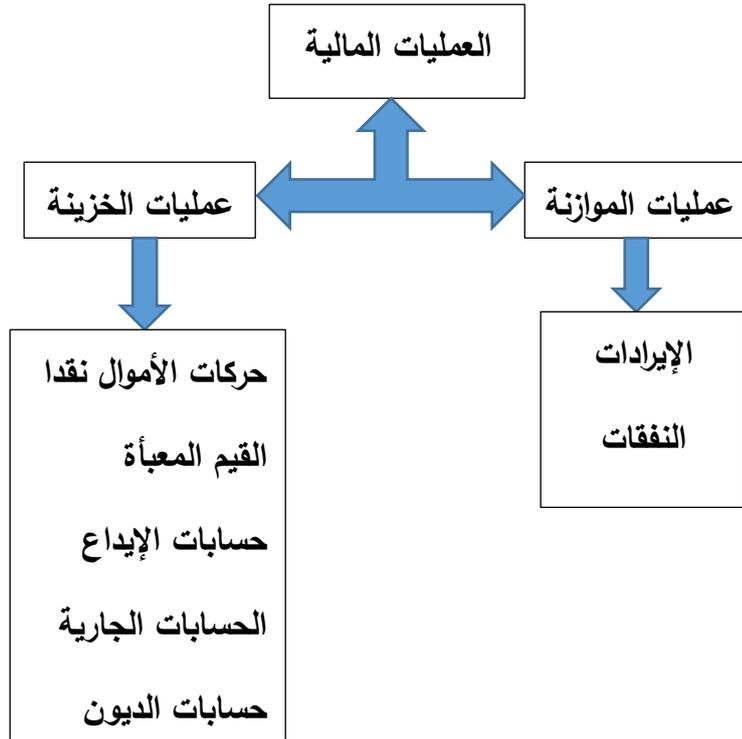
²¹ - مدونة الميزانية والمحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص: 29.

²² - يقصد برخص البرامج: الحد الأعلى للنفقات التي يؤذن للأمرين بالصرف باستعمالها في تنفيذ الاستثمارات المخططة، وتمثل اعتمادات الدفع التخصيصات السنوية المدفوعة في إطار رخص البرامج.

2.2 العمليات المالية

تنقسم العمليات المالية إلى قسمين هما: عمليات الموازنة وعمليات الخزينة²³، تختلف العمليات الموازانية (الإيرادات والنفقات) عن عمليات الخزينة، في أن عمليات الخزينة لا تحتاج إلى الترخيص في قانون المالية السنوي. ونوضح في الشكل التالي مضمون العمليات المالية:

الشكل رقم 5: العمليات المالية



المصدر: علي بساعد، مرجع سابق

نشرح الشكل رقم 5 فيما يلي:

- الإيرادات: وتتم عمليات الإيرادات بواسطة تحصيل الحواصل الجبائية أو الشبه الجبائية أو الأتاوى أو الغرامات، وكذا جميع الحقوق الأخرى باستعمال كافة الوسائل القانونية المرخص بها صراحة بموجب القوانين والأنظمة وتسمى ديون القانون العام.

- **النفقات:** تتمثل في استعمال الاعتمادات المرخص بها أو هي الديون المستحقة على الهيئات العمومية؛ أي مجموع الأعباء المقررة في ميزانية هيئة عمومية ما.²⁴

3.2 تنفيذ العمليات المالية

وفقا للمادة 14 من قانون المحاسبة العمومية يتولى الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون تنفيذ العمليات المالية وفقا للشروط المحددة في القانون 17/84.

ونبيّن إجراءات تنفيذ الإيرادات والنفقات في الجداول التالية:²⁵

الجدول رقم 2: إجراءات تنفيذ الإيرادات

| نوع الإجراء | نوع المرحلة | العون المالي المختص | المضمون |
|-------------|-------------|---------------------|---|
| الإثبات | إدارية | الأمر بالصرف | تكريس حق الدائن العمومي (المادة 16) |
| التصفية | إدارية | الأمر بالصرف | تحديد المبلغ الصحيح على المدين لفائدة الدائن العمومي والأمر بتحصيله (المادة 17) |
| التحصيل | محاسبي | المحاسب العمومي | إبرام الدين العمومي (المادة 18) |

نلاحظ من خلال الجدول الإجراءات التي تمر بها عملية تنفيذ الإيرادات، التي تمر عبر مرحلتين هما، المرحلة الإدارية: وهي من اختصاص الأمر بالصرف ويقوم فيها بإثبات وتصفية الدين العمومي، المرحلة الثانية هي المرحلة المحاسبية وهي من اختصاص المحاسب العمومي حيث يقوم فيها بتحصيل الدين العمومي بناء على الأمر بالصرف الذي حرره الأمر بالصرف.

الجدول رقم 3: إجراءات تنفيذ النفقات

| نوع الإجراء | نوع المرحلة | العون المالي المختص | المضمون |
|--------------|-------------|---------------------|---|
| الالتزام | إدارية | الأمر بالصرف | إثبات نشوء الدين (المادة 19) |
| التصفية | إدارية | الأمر بالصرف | تحديد المبلغ الصحيح للنفقة العمومية (المادة 20) |
| الأمر بالصرف | إدارية | الأمر بالصرف | تحرير الحوالات الخاصة بالدفع (المادة 21) |

24 - تعريف النفقات في المحاسبة العمومية يختلف عن التعريف المعتمد في المالية العامة، الذي له دلالات وتقسيمات مختلفة.

25 - لمزيد من التفصيل، راجع: محمد مسعي، مرجع سابق، ص. 58-96.

| | | | |
|---------------------------------|-----------------|---------|-------|
| إبرام الدين العمومي (المادة 22) | المحاسب العمومي | محاسبية | الدفع |
|---------------------------------|-----------------|---------|-------|

نلاحظ من خلال الجدول الإجراءات التي تمر بها عملية تنفيذ النفقات، التي تمر عبر مرحلتين هما، المرحلة الإدارية: وهي من اختصاص الأمر بالصرف ويقوم فيها بتحرير حوالات الدفع بناء على مراحل قبلها، المرحلة الثانية هي المرحلة المحاسبية وهي من اختصاص المحاسب العمومي حيث يقوم فيها بدفع النفقة بناء على الحوالة التي حرّرها الأمر بالصرف.

ملخص الوحدة الثانية

الموازنة هي الوثيقة التي تقدّر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال وترخص بها.

تنقسم العمليات المالية إلى قسمين هما: عمليات الموازنة وعمليات الخزينة. تشمل عمليات الموازنة تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.

تمر عملية تحصيل الإيرادات بمرحلتين هما، المرحلة الإدارية: وهي من اختصاص الأمر بالصرف ويقوم فيها بإثبات وتصفية الدين العمومي، المرحلة الثانية هي المرحلة المحاسبية وهي من اختصاص المحاسب العمومي حيث يقوم فيها بتحصيل الدين العمومي بناء على الأمر بالصرف الذي حرّره الأمر بالصرف.

تمر عملية تنفيذ النفقات عبر مرحلتين هما، المرحلة الإدارية: وهي من اختصاص الأمر بالصرف ويقوم فيها بتحرير حوالات الدفع بناء على المراحل التي قبلها، المرحلة الثانية هي المرحلة المحاسبية وهي من اختصاص المحاسب العمومي حيث يقوم فيها بدفع النفقة بناء على الحوالة التي حرّرها الأمر بالصرف.

تطبيقات الوحدة الثانية

❖ حدّد خصائص الموازنة وفق قواعد المحاسبة العمومية؟

❖ وضّح الفرق بين المرحلة الإدارية والمرحلة المحاسبية في تنفيذ العمليات المالية؟

❖ بيّن الفرق الأساسي بين عمليات الموازنة وعمليات الخزينة؟

النشاط البحثي للوحدة:

❖ اذكر الطرق المعتمدة لدفع النفقات العمومية؟

الوحدة الثالثة: أعوان المحاسبة العمومية

أهداف الوحدة

بعد قراءة هذه الوحدة يكون في استطاعة الطالب أو الطالبة معرفة الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية وهم:

الأمـر بالصرف

المحاسب العمومي

1.3 أعوان المحاسبة العمومية

1.1.3 الأمر بالصرف

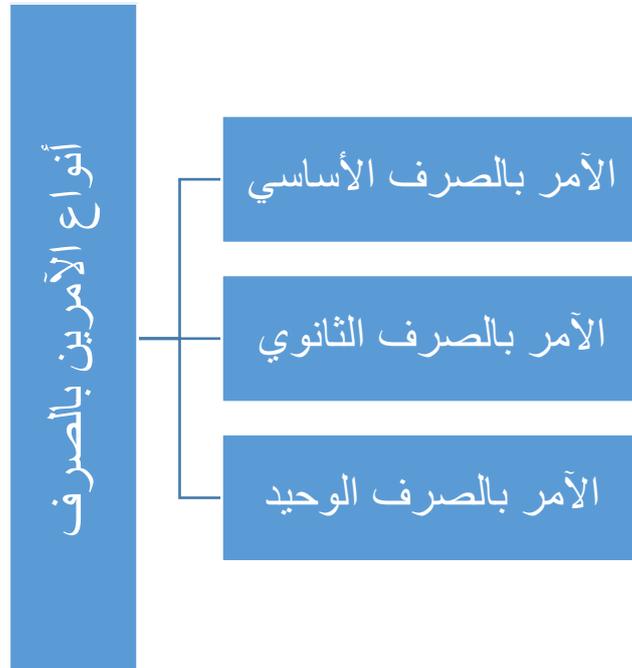
الأمر بالصرف هو الشخص المؤهل قانوناً لتنفيذ العمليات الخاصة بالمرحلة الإدارية في تنفيذ العمليات المالية، وهي مرحلة الإثبات والتصفية بالنسبة لتحصيل الإيرادات، وهي مرحلة الالتزام والتصفية وتحرير الحوالات بالنسبة لدفع النفقات (انظر المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية).

وتتوفر صفة الأمر بالصرف إما **بالتعيين** (مثل الوزير أو المدير التنفيذي) أو **الانتخاب** (مثل رئيس المجلس الشعبي البلدي) لتنفيذ العمليات المشار إليها أعلاه، كما تزول هذه الصفة بانتهاء الوظيفة، كما يجب اعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين المكلفين بالإيرادات والنفقات الذين يأمرون بتنفيذها. (تحدد كفاءات الاعتماد عادة عن طريق التنظيم).

2.1.3 أنواع الأمر بالصرف

حدّد القانون 21/90 أنواعاً مختلفة للأمر بالصرف، نوضّحها في الشكل الآتي:

الشكل رقم 6: فئات الأمرين بالصرف حسب القانون 21/90



المصدر: قانون المحاسبة العمومية، المادة رقم 25.

نشرح الفئات المختلفة للآمرين بالصرف في النقاط التالية:

- **الآمر بالصرف الأساسي:** (ويسمى بالآمر بالصرف الرئيسي أو الابتدائي) هو من تخصص له مباشرة الاعتمادات المرخص بها في الموازنة، ويشمل الفئات التالية (المادة 26):
 - المسؤولون ← المكلفون بالتسيير المالي للهيئات التالية: المجلس الشعبي الوطني، المجلس الدستوري، مجلس المحاسبة.
 - الوزراء ← مثل وزير التعليم العالي والبحث العلمي
 - الوالي ← عندما يتصرف لحساب الولاية
 - رؤساء المجالس البلدية ← عندما يتصرفون لحساب البلدية
 - المسؤولون ← المعينون قانونا على : المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ومصالح الدولة المستفيدة من ميزاني ملحقة.
- **الآمر بالصرف الثانوي:** وهو من تفوض له الاعتمادات من قبل الأمر بالصرف الرئيسي (مثل رئيس مصلحة غير ممرضة أو مدير جامعة مثلا أو مدير تنفيذي).

ونفرد في هذا الصدد بين تفويض السلطة وتفويض الإضاء:

- تفويض السلطة: يمكن للأمر بالصرف الأساسي استخلاف من ينوبه في مهامه في حالة غياب أو مانع بشرط تبليغ المحاسب العمومي بذلك.
- تفويض الإضاء: وهو إمكانية تفويض التوقيع للموظفين الذين يقعون تحت سلطتهم المباشرة وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم وتحت مسؤوليتهم.

ومعيار التفرقة بين الأمر بالصرف الأساسي والأمر بالصرف الثانوي على أساس تخصيص الاعتمادات مباشرة أو تفويضها يمكن اعتباره معيارا جوهريا وموضوعيا وعاما.²⁶

- **الأمر بالصرف الوحيد:** وهو سمة مميزة لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، ويطبق الوالي بصفته الأمر بالصرف الوحيد برامج التجهيز العمومي غير المركز المنصوص عليها سنويا عن طريق تنظيمي والمسجلة في رقم دليله. (المادة 27)

²⁶ - لمزيد من التفصيل، راجع محمد مسعي، مرجع سابق، ص: 29.

3.1.3 مسؤوليات الأمر بالصرف

تقر الاحكام القانونية مسؤولية الأمر بالصرف في المجالات التالية:

- الإثباتات الكتابية التي يسلمونها
- الأفعال التشريعية والأخطاء التي يرتكبونها
- مسؤولون مسؤولية مدنية وجزائية على صيانة واستعمال الأموال المكتسبة من الأموال العمومية
- جرد الأملاك العقارية والمنقولة المكتسبة أو المخصصة لهم

ونوضح في الجدول الموالي الالتزامات الناشئة عن ممارسة الصلاحيات المالية للأمر بالصرف:

الجدول رقم 4: أنواع المسؤوليات المتعلقة بوظيفة الأمر بالصرف

| نوع المسؤولية | المخالفة | مضمون المسؤولية |
|----------------------------|--|---|
| السياسية | الانحرافات في استعمال الأموال المخصصة للدوائر الوزارية | مساءلة الأمر بالصرف من طرف الهيئة التشريعية، سواء كان البرلمان بالنسبة للوزير أو هيئة المداولات بالنسبة لرئيس المجلس الشعبي البلدي. |
| التأديبية | مخالفات في تنفيذ الموازنة | تسليط العقوبات المقررة قانوناً، وتكون من قبل المسؤول الأعلى في الرتبة الإدارية للأعوان الذين يقعون تحت سلطته في حالة ارتكاب مخالفة في تنفيذ الموازنة. |
| المدنية | الخطأ الشخصي | إقحام المسؤولية المدنية للأمر بالصرف، حيث يعوّض الضرر الناشئ على الهيئة العمومية من ماله الخاص. |
| الجزائية | الجريمة الجزائية مثل الاختلاس | مساءلة جزائية من طرف الجهة القضائية المختصة |
| الانضباط المالي و الميزاني | مخالفة قواعد الموازنة والمحاسبة العمومية | هي من اختصاص مجلس المحاسبة. وقد حدد لها عقوبة الغرامة التي قد يصل مبلغها الأقصى إلى المبلغ الذي يتقاضاه المسؤول كمرتب سنوي إجمالي عند ارتكاب الخطأ أو المخالفة. |

المصدر: محمد مسعي، مرجع سابق، ص.ص: 39-41. بتصرف

بالرغم من أن الصلاحيات المالية هي صلاحيات تابعة للمهام الإدارية، إلا أن حجم المسؤولية المتعلقة بالصلاحيات المالية يفرض على الأمر بالصرف أخذ الحيطة والحذر في تنفيذ العمليات المالية الخاصة بالمرحلة الإدارية.

2.3 المحاسب العمومي

يعد المحاسب العمومي أحد الأعوان الذين يمتلكون صفة الموظف العمومي، لأن كل المحاسبين العموميين هم موظفون لدوى الدولة من خلال اعتمادهم أو تعيينهم من طرف وزير المالية.

يمكن تعريف المحاسب العمومي من خلال المهام الموكلة إليه في القانون 21/90 وهي بالترتيب

الآتي:

- القيام بالمرحلة المحاسبية في تنفيذ العمليات المالية وهي مرحلة تحصيل الإيرادات ودفع النفقات
- القيام بكل عمليات الخزينة مثل: حركات الأموال نقداً، القيم المعبأة، حسابات الإيداع، الحسابات الجارية، حسابات الديون.
- المحافظة على الأموال العقارية والمنقولة
- مسك المحاسبة وسندات الإثبات التي تفيد حركة الحسابات الموجودة.

كما حدّدت المادة 35 و 36 (من القانون 21/90) الإجراءات الخاصة من طرف المحاسب العمومي لتنفيذ العمليات المالية في مرحلتها المحاسبية، وتشمل هذه الإجراءات ما يلي:

بالنسبة للإيرادات:

- التأكد من وجود الترخيص القانوني للأمر بالصرف أو المفوض له.
- مراقبة صحة إلغاءات سندات الإيرادات والتسويات

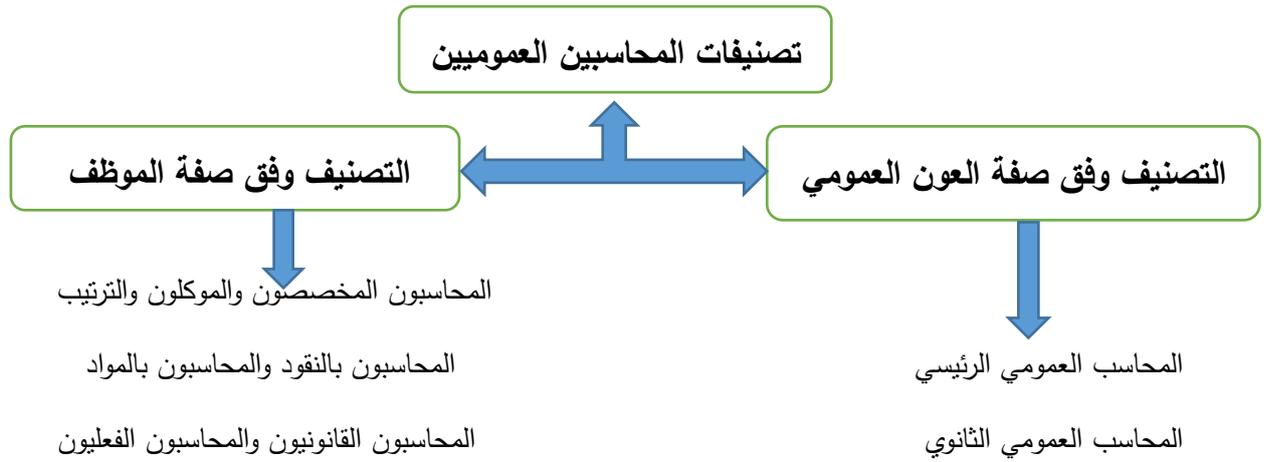
بالنسبة للنفقات:

- التأكد من وجود الترخيص القانوني للأمر بالصرف أو المفوض له.
- مطابقة العمليات للقوانين والأنظمة المعمول بها
- شرعية عملية تصفية النفقات
- توفر الاعتمادات
- أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة
- الطابع الإبرائي للدفع

- تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها
- بعد القيام بهذه الإجراءات يقوم المحاسب العمومي بدفع النفقات وتحصيل الإيرادات عن طريق التنظيم

1.2.3 تصنيفات المحاسبين العموميين

يوجد تصنيفان لفئة المحاسبين العموميين هما: تصنيف وفق صفة العون العمومي وتصنيف وفق الوظيفة²⁷. ونوضح في الشكل التالي التصنيفات المختلفة للمحاسبين العموميين:



ويشمل المحاسب العمومي الرئيسي الفئات التالية:²⁸



²⁷ - منصورى الزين، محاضرات فى المحاسبة العمومية، بدون سنة ودار نشر، وهو متوفر بصيغة PDF فى

الانترنت. ص: 45. <http://upload.4algeria.com/download66776.html>

²⁸ - يمكن دائما الرجوع إلى أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-313 لمعرفة من له صفة محاسب رئيسى أو صفة محاسب ثانوى من المحاسبين العموميين لمختلف الهيئات العمومية (7 سبتمبر 1991 ج ر رقم 43).

- أمين الخزينة الولائي T.W
 - العون المحاسبي المركزي للميزانيات الملحقه A.C.C.B.A
- وبالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري عون محاسبي رئيسي لكل مؤسسة ويشمل المحاسب العمومي الثانوي الفئات التالية:

المحاسب العمومي الثانوي



- قابض الضرائب
 - قابض أملاك الدولة
 - قابض الجمارك
 - محافظو الزهون
 - أمناء الخزينة في البلديات
 - أمناء خزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية
- والمهمة المتعلقة بكل محاسب عمومي نوضحها وفق الشكل الآتي:
- الشكل رقم 7: الأنواع المختلفة لمهمة المحاسب العمومي

التصنيف الأول



التصنيف الثاني

المحاسبون بالنقود

المحاسبون بالمواد

تداول الأموال والقيم وضمان حراستها

جرد وحفظ الممتلكات الخاصة بالهيئات العمومية

التصنيف الثالث

المحاسبون القانونيون

المحاسبون الفعليون

المخولون قانونا بالتصرف في الأموال والقيم العمومية

تنفيذ العمليات بطريقة غير قانونية تلزمهم
بتحمل المسؤولية مثل المحاسب القانوني

2.2.3 التزامات المحاسبين العموميين

يلتزم المحاسب العمومي بصفته موظف عمومي بالتزامات تتعلق بممارسة هذه الالتزامات التالية:²⁹

■ التنصيب وتسليم المهام:

- أداء اليمين القانونية
- اكتتاب تأمين على مسؤوليته المالية
- التنصيب من طرف وزير المالية
- تحرير محضر تسليم المهام (تحديد مدى مسؤولية المحاسب الجديد على تسيير سلفه)
- إبداء أي تحفظ بشأن العمليات المالية المنجزة من طرف سلفه (المهلة 3 أشهر)

²⁹ - محمد مسعي، مرجع سابق، ص. ص: 49-52. بتصرف

▪ تعارض الوظائف:

- أزواج الآمرين بالصرف لا يحق لهم أن يكونوا محاسبين مخصصين لديهم
- عدم قابلية انتخاب محاسبي أموال البلديات أعضاء في المجالس الشعبية البلدية ونفس الأمر بالنسبة للولاية والمجلس الشعبي الوطني.

▪ إيداع الحسابات:

- المحاسب العمومي ملزم بإيداع حساب التسيير لديه بعد نهاية كل سنة مالية أو عند انتهاء مهامه بإيداع حساب التسيير لدى مجلس المحاسبة.

3.2.3 مسؤوليات المحاسب العمومي

يتحمل المحاسب العمومي مجموعة من المسؤوليات نظرا للأهمية المرتبطة بصرف المال العام، وأهم مسؤولية ترتبط بالمحاسب العمومي هي عدم احترامه لقواعد المحاسبة العمومية، حيث ينجر عنها تعويض الضرر الذي يلحق بالهيئات العمومية جراء مخالفة هذه القواعد.

إذا كان المحاسب العمومي عون من أعوان الدولة، فإن القانون المالي ينفرد بتأسيس - مسؤولية شخصية ومالية - للمحاسب العمومي اتجاه الدولة .

والتصرفات التي تترتب عنها المسؤولية المالية والمدنية للمحاسب العمومي هي:³⁰

- عدم تحصيل إيراد، عجز في الصندوق، دفع نفقة بدون وجه مشروع. هذه الموضوعية لا تتطلب التقييم والبحث في السلوك الشخصي للمحاسب.
- تحريك المسؤولية يتم تلقائيا متى تمت معاينة العجز أو خلل في الحساب.
- يتعين على المحاسب تسديد العجز من أمواله الخاصة.
- إنها تقوم على أساس خطأ مفترض من جانب المحاسب لا يمكن استبعاده إلا بإثبات القوة القاهرة أو خطأ الغير.
- عندما تحرك المسؤولية المالية للمحاسب العمومي يتعين عليه التسديد من أمواله الخاصة المبالغ موضوع التصفية وفقاً لإجراء يعرف بتصفية باقي الحساب.
- بغرض التخفيف من آثار إجراء تصفية باقي الحساب على الوضع المالي للمحاسب، يلزم القانون المحاسبين العموميين باكتتاب تأمين يغطي المسؤولية المدنية.

30 - علي بساعد، مرجع سابق، ص33

والسلطات المخولة قانوناً لإقحام المسؤولية المالية الشخصية للمحاسبين العموميين فهي للوزير المكلف
بالمالية ومجلس المحاسبة.

ويمسك المحاسب العمومي محاسبته، بما يسمح باستخراج البيانات التالية:³¹

في مجال نفقات التسيير:

- الاعتمادات المفتوحة والمفوضة لكل حساب من الحسابات
- الأوامر بالصرف وحوالات الدفع القابلة للتسديد
- الأرصدة المتاحة

في مجال نفقات التجهيز:

- لرخص البرامج وتعديلاتها المتتالية
- الالتزامات المتعلقة بكل عملية
- الاعتمادات المفوضة لكل حساب
- الأوامر بالصرف أو حوالات الدفع القابلة للتسديد
- رصيد رخص البرامج
- الرصيد المتاح للاعتمادات المفتوحة

³¹ - الأسود الصادق، مرجع سابق، ص:17.

ملخص الوحدة الثالثة

تناولنا في هذه الوحدة الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية، وهم الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون. حيث يعتبر الأمر بالصرف (معينا أو منتخبا) الشخص المؤهل قانونا لتنفيذ المرحلة الإدارية بالنسبة للعمليات المالية وهي: الإثبات والتصفية والتحصيل (الإيرادات) والالتزام والتصفية والأمر بالصرف (النفقات).

والآمرون بالصرف هم إما أوليون أو رئيسيون ومن جهة أخرى إما ثانويون أو أحاديون، ويمكن للآمرين بالصرف تفويض التوقيع للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم وتحت مسؤوليتهم.

والآمرون بالصرف مسؤولون عن الإثباتات الكتابية التي يسلمونها ومسؤولون أيضا على الأفعال اللاشريعة والأخطاء التي يرتكبونها والتي لا يمكن أن تكتشفها المراقبة الحسابية للوثائق وذلك في حدود الأحكام القانونية المقررة في هذا المجال.

أما المحاسب العمومي فهو كل شخص معين قانونا من طرف وزير المالية لتنفيذ المرحلة المحاسبية الخاصة بدفع النفقات وتحصيل الإيرادات. بالإضافة إلى المهام المحددة في المادة 33 من قانون المحاسبة العمومية، كما ينبغي على المحاسب العمومي احترام الإجراءات الخاصة بتنفيذ العمليات المالية الواردة في المادتين 35 و36 في قانون المحاسبة العمومية.

وتطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى تاريخ انتهاء مهامه.

وهناك صنفان من المحاسب العمومي، هما: المحاسب العمومي الرئيسي والمحاسب العمومي الثانوي، حيث يشمل المحاسب العمومي الرئيسي الفئات التالية: (العون المحاسبي المركزي للخزينة، أمين الخزينة المركزي، أمين الخزينة الرئيسي، أمناء الخزائن في الولايات، أمناء الخزينة في البلديات، أمناء خزائن المراكز الاستشفائية)، أما المحاسب العمومي الثانوي فيشمل: (قابض الضرائب، قابض أملاك الدولة، قابض الجمارك، قابض أملاك الدولة، قابض الجمارك، محافظ الرهون).

ويخضع شبه المحاسب (الشخص الذي يقوم بمهام المحاسب العمومي دون أن تكون له صفة المحاسب العمومي) لنفس المسؤوليات التي يضطلع بها المحاسب العمومي.

تطبيقات الوحدة الثالثة

❖ حدد المهام الأساسية لكل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي؟

❖ اشرح مفهوم المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي؟

❖ وضح أهم الفروق بين المحاسب العمومي الرئيسي والمحاسب العمومي الثانوي؟

النشاط البحثي للوحدة:

❖ بيّن الإجراءات التي يقوم بها المحاسب العمومي قبل دفع النفقات؟

الوحدة الرابعة: مبادئ المحاسبة العمومية

أهداف الوحدة

بعد قراءة هذه الوحدة يكون في استطاعة الطالب أو الطالبة معرفة المبادئ العامة للمحاسبة العمومية وهي:

مبدأ الفصل بين الأمر
بالصرف والمحاسب العمومي

مبدأ التمييز بين الشرعية
والملاءمة

مبدأ وحدة الصندوق

4. مبادئ المحاسبة العمومية

تستند المحاسبة العمومية إلى مجموعة من المبادئ، أهمها المبدأ الإداري المتعلق بالفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمبدأ القانوني الذي يميّز بين الشرعية والملاءمة، والمبدأ المحاسبي وحدة الصندوق.

1.4 مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

نشرح هذا المبدأ وفق الآتي:

1.1.4 تعريف مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يعني هذا المبدأ أنّ تنفيذ العمليات المالية يمر عبر مرحلتين مختلفتين ومن طرف فئتين متميزتين من الأعران:³²

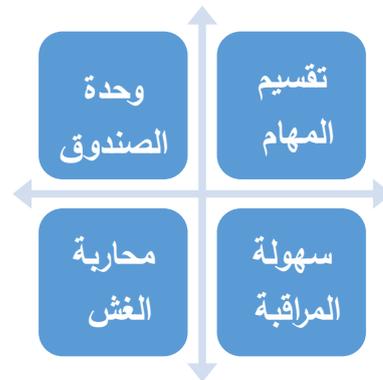
- المرحلة الإدارية: وهي من اختصاص الأمر بالصرف حيث يقوم فيها بتنفيذ العمليات المالية الخاصة بالإثبات والتصفية والتحصيل (الإيرادات) والالتزام والتصفية والأمر بالصرف (النفقات).
- المرحلة المحاسبية: وهي من اختصاص المحاسب العمومي الذي يقوم بدفع النفقات وتحصيل الإيرادات.

حيث لا يمكن مثلا للأمر بالصرف أن يأمر بتحصيل إيراد ويقوم بنفسه بتحصيله. كما لا يستطيع المحاسب صرف نفقة لم يتلق أمرا بصرفها.

2.1.4 أهداف الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يهدف الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي إلى تحقيق الأهداف التالية:

الشكل رقم 8: أهداف الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي



المصدر: محمد مسعي، مرجع سابق، ص: 21.

³² - محمد مسعي، مرجع سابق، ص: 21.

نشرح الشكل السابق فيما يلي:

- **تقسيم المهام:** وهذا راجع إلى السلطات المختلفة لكل من الأعوان المكلفين بتنفيذ الموازنة، هذه التفرقة بين المهام الإدارية والمحاسبية تشكّل أساس الماليّة العمومية، فهي: "تضمن أساس كون الذي يعطي الأمر ليس هو نفس الشخص الذي ينفذه، إذ ممكن أن المحاسب العمومي يرفض في بعض الحالات تسديد نفقة معينة، إذا رأى أن هناك نقصا أو خطأ قانونيا في ملف النفقة المعنية بالرفض يكون قد غفل عنها الأمر بالصرف، وهو الأمر الذي لا نجده في المؤسسات الخاصة هي ميزة تنفرد بها المؤسسات العمومية التي تخضع لنظام المحاسبة العمومية".³³
- **وحدة الصندوق:** تعني خضوع كل المحاسبين إلى سلطة واحدة (وزير المالية) لهدف خلق الانسجام والتكامل بين مهام من نفس الطبيعة.
- **سهولة المراقبة:** حيث يسهّل مبدأ الفصل إمكانية الرقابة المتبادلة، ومعرفة مكان الخلل من خلال المقارنة بين الحساب الإداري وحساب التسيير.
- **محاربة الغش:** يحد مبدأ الفصل من إمكانية الغش نظرا لعدم انتماء الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية لنفس الهيئة، بالإضافة إلى أن إخفاء الوثائق والمعلومات غير ممكن لازدواجية الحفظ.³⁴

ولمبدأ الفصل مزايا وعيوب فأما المزايا تكمن في الحفاظ على المال العام من خلال الأهداف التي ذكرناها آنفا، وأما العيوب فتكمن في بطء الإجراءات المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية.

3.1.4 الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يقصد بالاستثناء في هذه الحالات عدم اتباع الإجراءات المتعلقة بالفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في تنفيذ العمليات المالية، حيث يستثنى من تطبيق مبدأ الفصل بعض الإجراءات المتعلقة بالنفقات والإيرادات تسهيلا للسير الحسن للشؤون العمومية.

33 - منصورى الزين، مرجع سابق، ص: 8.

34 - على بساعد، مرجع سابق، ص: 17.

■ **الاستثناءات المتعلقة بالنفقات:** يقصد بالاستثناءات في مجال النفقات قيام المحاسب العمومي بدفع النفقات دون أمر بالدفع من الأمر بالصرف والتي تبرر لأسباب تسهيلية وضرورية لعمليات تنفيذ النفقات.

■ **الاستثناءات المتعلقة بالإيرادات:** ترك المشرع بعض الحالات أين يمكن للمحاسب العمومي أن يقوم بتحصيل الإيرادات دون تدخل الأمر بالصرف ويتعلق الأمر بإثباتات بسيطة تتعلق بتحصيل بعض الإيرادات نقدا التي تعتمد على تصريح المدينين بأنفسهم في بعض الضرائب غير المباشرة والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل.

نختصر شرح هذه الاستثناءات في الشكل التالي:

الشكل رقم 9: الاستثناءات في مجال النفقات والإيرادات



المصدر: على بساعد، مرجع سابق، ص:20.

وفي حالة خرق مبدأ الفصل بين الأعوان المكلفون بتنفيذ الموازنة يتحمل كل عون مسؤوليته في ذلك، فمثلاً إذا قام المحاسب العمومي بتحصيل مبلغ دون سند تحصيل من الأمر بالصرف، يمكن أن يجعله في حالة اختلاس، أو قيام المحاسب العمومي بدفع نفقة دون أمر بالصرف، فيصبح وفقاً لهذا التصرف في حالة مدين للهيئة العمومية.³⁵

كما أن قيام الأمر بالصرف بالتدخل في اختصاصات في المحاسب العمومي، حيث يصبح وفق هذا التصرف محاسباً فعلياً أو شبه محاسب (الشخص الذي يقوم بمهام المحاسب العمومي دون أن تكون له صفة المحاسب العمومي) ويتعرض وفقاً لهذا التصرف لنفس المسؤوليات التي يضطلع بها المحاسب العمومي.

2.4 مبدأ التمييز بين الشرعية والملاءمة

المبدأ الثاني من مبادئ المحاسبة العمومية هو مبدأ التمييز بين الشرعية والملاءمة، ولكل عون اختصاصه في مجال الشرعية والملاءمة، فالشرعية هي من اختصاص المحاسب العمومي والملاءمة من اختصاص الأمر بالصرف.

تعني الشرعية مراقبة المحاسب العمومي للتصرفات التي يقوم بها المحاسب العمومي من جهة احترامه لقانون المحاسبة العمومية في إبرام العقود والتصرفات، في حين تعني الملاءمة ترك المبادرة للأمر بالصرف بما يراه مناسباً لاحتياجات مؤسسته في إطار القانون أيضاً.

فمثلاً لدينا مدير السياحة لولاية معينة يريد شراء عتاد معين لمؤسسته، فكل ما يتعلق بهذه التدابير يدخل في نطاق الأمر بالصرف الذي يعرف حاجيات المؤسسة وأولوياتها، في حين أن طرق التسديد تخضع للإجراءات القانونية والتقنية التي يقوم بها المحاسب العمومي.

والفرق بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في مجال الشرعية والملاءمة نذكره في النقاط التالية:³⁶

- الأمر بالصرف والمحاسب ينشطان في نطاق مجالين منفصلين عضوياً متكاملين وظيفياً، فالملاءمة تنسجم ودور الأمر بالصرف، في حين تغني المشروعية المحاسب عن تحمل أعباء فحص الملاءمة التي لا تتوفر لديه معطياتها.

³⁵ - محمد مسعي، مرجع سابق، ص: 27.

³⁶ - علي بساعد، مرجع سابق، ص: 29.

- إذا كانت أجهزة الرقابة تفحص تسيير المحاسب على أساس المشروعية، فلا جدوى لديه من معرفة ملاءمة اختيارات الأمر بالصرف ما دام غير مسئول عنها.
- إذا أشركنا المحاسب في مجال الملاءمة، لا نستطيع القول بأن هناك فصل بينه وبين الأمر بالصرف.
- يجري المحاسب مراقبته على أساس الوثائق، الأمر الذي لا يتيح له - حتى ولو سمح له بذلك - معرفة ظروف تقرير اختيارات الأمر بالصرف، نظرًا لمحدودية المعلومات التي تتضمنها.
- حينما تقضي القوانين بالفصل بين المجالين، فلأن في ذلك فائدة عملية لسير المصالح العمومية وبالتالي محافظة على المصلحة العامة.
- كل تصرف من المحاسب العمومي لفحص الملاءمة هو سعي لتوسيع صلاحياته وتضييق من مجال تحرك الأمر بالصرف.

3.4 مبدأ وحدة الخزينة

الفكرة التي يقوم عليها هذا المبدأ هي: عدم تخصيص إيراد معين لتغطية نفقة معينة؛ أي عدم وجود علاقة بين الإيرادات والنفقات كما هو متعارف عليه في المحاسبة المالية.

ونشأ عن اتباع هذا المبدأ في المحاسبة العمومية قاعدتان أساسيتان هما:³⁷

القاعدة الأولى: كل السيولة لهيئة عمومية مهما كان مصدرها فهي تستعمل لكل النفقات الخاصة بهذه الهيئة العمومية ومهما كانت طبيعة النفقات. والنتيجة هي أنه لا يمكن للمحاسب العمومي أن يمتلك إلا حساب صندوق واحد وحساب بريدي واحد خاص بهذه الهيئة العمومية.

القاعدة الثانية: كل السيولة النقدية للهيئات العمومية هي في نفس الوقت ملك لها إذ أن كل الإيرادات تستعمل لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة. ونصت المادة 8 من قانون المالية³⁸ على ما يلي: "لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقات خاصة وتستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز".

ويستثنى من هذا المبدأ: الميزانيات الملحقة وحسابات التخصيص الخاص والإجراءات الخاصة بالمساهمات أو استعادة الاعتمادات.

³⁷ - منصورى الزين، مرجع سابق، ص: 11. بتصرف

³⁸ - قانون المالية رقم 17/84، ج ر رقم 28 بتاريخ 7 جويلية 1984.

ملخص الوحدة الرابعة

رأينا في هذه الوحدة أهم المبادئ التي يستند إليها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وهي كالتالي:

- مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
- مبدأ التمييز بين الشرعية والملاءمة
- مبدأ وحدة الصندوق

تشكل هذه المبادئ خصائص نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وهي تجمع بين المبادئ الثلاثة: الإداري، القانوني، المحاسبي.

المبدأ الإداري ← تنفيذ العمليات المالية وفق مرحلتين هما: المرحلة الإدارية من اختصاص الأمر بالصرف والمرحلة المحاسبية من اختصاص المحاسب العمومي.

المبدأ القانوني ← تنفيذ العمليات المالية يخضع لمعيار الشرعية التي هي من اختصاص المحاسب العمومي والملاءمة التي هي من تقديرات الأمر بالصرف.

المبدأ المحاسبي ← يستند المبدأ التقني إلى مبدأ وحدة الصندوق، أي عدم تخصيص إيراد معين لتغطية نفقة معينة (باستثناء بعض الحسابات).

تطبيقات الوحدة الرابعة

❖ اشرح المصطلحات التالية: الشرعية، الملاءمة، وحدة الصندوق.

❖ ما هي الانتقادات الموجهة لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي؟

❖ ما هي العقوبات الناتجة عن خرق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب

العمومي؟

النشاط البحثي للوحدة:

❖ قدّم أمثلة من الواقع العملي حول أهمية التمييز بين الشرعية والملاءمة؟

الوحدة الخامسة: التنظيم التقني للمحاسبة العمومية

أهداف الوحدة

بعد قراءة هذه الوحدة يكون في استطاعة الطالب أو الطالبة معرفة إجراءات التنظيم التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر، والتي تتكون من الآتي:

الدفاتر والسجلات المحاسبية

المستندات ذات الطابع
الإحصائي

تنظيم الدورة المستندية

الدمج المركزي للمحاسبة
العمومية

5. التنظيم التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر

نشرح في هذه الوحدة المفاهيم الأساسية المتعلقة بطريقة تنظيم الإطار التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر³⁹.

1.5 الدفاتر والسجلات المحاسبية

تعد الدفاتر والسجلات المحاسبية أدوات تسجيل وتلخيص البيانات المحاسبية، ونظرا لخصوصية نشاط وحدات القطاع العام فإنه يجب تصميم المستندات والسجلات المحاسبية لتتلاءم مع طبيعة النشاط الحكومي.

يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية؛ التي 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 في تحقيق الإفصاح الكامل والدقيق عن نتائج النشاط الحكومي.

يتكون نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من الدفاتر والسجلات التالية:

الشكل رقم 10: الدفاتر والسجلات المحاسبية في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر

³⁹ - نعتد في شرح الإطار التقني للمحاسبة العمومية على المرجع التالي: شلال زهير، مرجع سابق، ص.ص: 138-143. بتصرف



المصدر: شلال زهير، مرجع سابق.

نشرح الشكل السابق فيما يلي:

- **مستخرج العمليات اليومية:** وهو بمثابة دفتر اليومية العامة الذي يستعمله المحاسب العمومي من أجل قيد العمليات اليومية المثبتة في بطاقات الإيرادات وبطاقات النفقات.
- **دفتر الأستاذ العام:** 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.
- **سجل الحسابات العام:** تجمع 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 حيث يمكن اعتباره بمثابة خلاصة شهرية للعمليات المحاسبية تسمح بتحديد رصيد الحسابات المالية والحسابات الوسيطة، إضافة إلى إجمالي حسابات الإيرادات والنفقات.
- **ميزان الحسابات الشهري:** يقوم المحاسب العمومي عند نهاية كل شهر بإعداد ميزان الحسابات 2 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 مراجعة 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.

- **حساب التسيير:** يتضمن حساب التسيير كل القيود والمستندات المحاسبية التي قام بتنفيذها المحاسب الرئيسي خلال السنة، والتي تكون مرفقة بالوثائق الأصلية لإثبات العمليات المالية المقيدة في السجلات المحاسبية، بما فيها حوالات دفع النفقات وأوامر تحصيل الإيرادات العمومية الأصلية.

2.5 المستندات ذات الطابع الإحصائي

تستمد المستندات ذات الطابع الإحصائي البيانات المالية من السجلات المحاسبية لاسيما ميزان الحسابات الشهري بهدف توظيفها وتقديمها في شكل جداول تكون مفيدة في الجانب الإحصائي للمصالح المركزية لوزارة المالية.

تساعد هذه البيانات 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:** وهو خلاصة شهرية تهدف إلى بيان المركز المالي للخزينة العمومية، ويتكون الجدول الذي يعرض الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة العمومية من قسمين، القسم الأول: يعرض رصيد تنفيذ الموازنة 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.
- **الحساب الختامي للدولة:** 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.
- **الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير:** تهدف إلى 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.

- **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.
- **الوضعية الشهرية للحسابات المالية للخرينة:** 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 الحساب الجاري البريدي للخرينة العمومية ورصيد الحساب الجاري للخرينة لدى البنك المركزي، بواسطة معطيات هذا الجدول تستطيع الخزينة العمومية متابعة تطور التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة بصفة مركزية.

3.5 تنظيم الدورة المستندية

تركز تركيبة دورة المستندات والسجلات المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر على تجسيد الرقابة 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.

وهنا نشير إلى أن المخطط المحاسبي للدولة في الجزائر (الذي لم يحدد أجل تطبيقه) اعتمد القوائم التالية: (جدول الوضعية المالية، جدول النفقات الصافية، جدول التدفقات النقدية، جدول رصيد

عمليات الخزينة، الملحق)⁴⁰ وهذا تماشيا مع التوجهات الحديثة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

4.5 الدمج المركزي للمحاسبة العمومية

يتبع تنظيم وتوزيع شبكة المحاسبين العموميين 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.

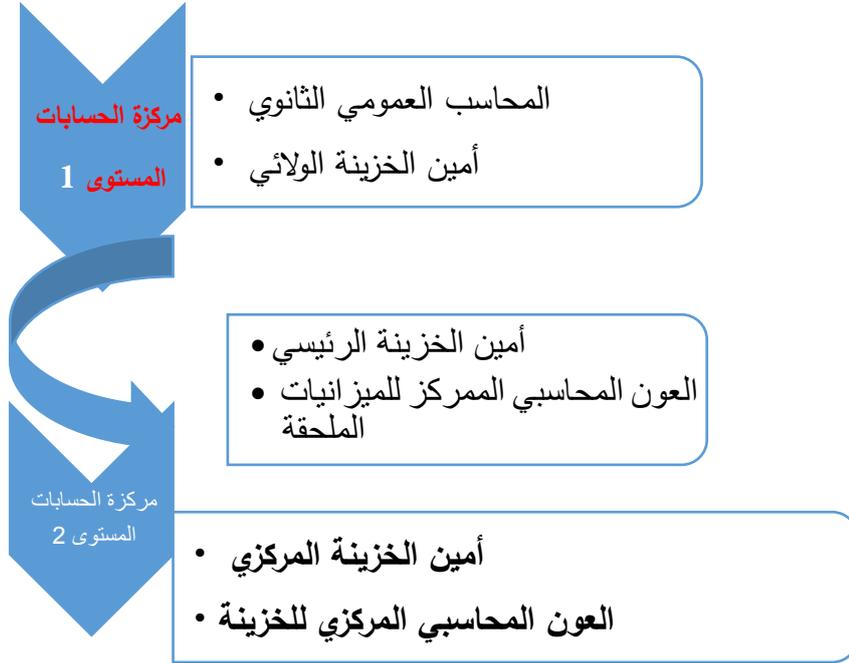
يتبنى نظام المحاسبة العمومية في الجزائر النظام المركزي للمحاسبة العمومية، عن طريق تنظيم مصالح الإدارة المالية للدولة بشكل يسمح بدمج وتركيز المحاسبة بصفة تدريجية وفق مرحلتين أساسيتين، في المرحلة الأولى يقوم المحاسب الثانوي عند نهاية كل شهر بإرسال جداول ميزان الحسابات إلى المحاسب الرئيسي التابع له، وذلك بهدف مراقبة وتدقيق صحة ومشروعية القيود المحاسبية التي قام بتنفيذها مختلف المحاسبين الثانويين ودمجها إلى سجلاته المحاسبية.

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 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.

40 - أحمد يوسف السعيد، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مجلد الاقتصاد والتنمية البشرية (جامعة البليدة الجزائر)، المجلد 8، العدد 1، جوان 2017، ص. 341-342. بتصرف

الشكل رقم 11: مركزة الحسابات في وزارة المالية بالجزائر



وبالنسبة لإجراءات إيداع وإقفال الحسابات فإنه يستخدم مبدأ السنوية *règle de l'annualité*؛ فإن الرخصة السنوية لتنفيذ العمليات المالية تمنح لسنة واحدة؛ أي أن تنفيذ عمليات الميزانية (دفع النفقات وتحصيل الإيرادات) يجب أن يتم خلال السنة المعنية بالترخيص، لذلك تحدد المادة 04 من (المرسوم التنفيذي رقم (91-313): أن تمسك المحاسبة العامة حسب السنة المدنية⁴¹ كما تنص أيضا المادة 3 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية على هذه القاعدة بالإضافة إلى الاستثناءات الواردة عليه. وتشمل السنة المدنية كما هو متعارف عليه (عام ميلادي من 1 جانفي إلى 31 ديسمبر).

تطرح فترة التنفيذ المالي للموازنة وفق السنة المدنية إشكالا حول الاعتراف بالعمليات المالية غير المنفذة في (31 ديسمبر)، سواء عمليات الموازنة أو عمليات الخزينة⁴².

41 - مدونة الميزانية والمحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص: 75.

42 - تتميز العمليات الموازانية (الإيرادات والنفقات) عن عمليات الخزينة؛ لأن الثانية لا تحتاج إلى الترخيص الموازاني في قانون المالية السنوي، ولمزيد من التفصيل حول هذه النقطة يمكن الرجوع إلى: سعدان شبايكي، دراسة تحليلية ونقدية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2001، ص: 151.

يتعلق الإشكال السابق حول معرفة الحساب الذي تلحق به العمليات غير المنفذة في نهاية السنة (31 ديسمبر). حل الإشكال يقودنا إلى دراسة موضوع الأسس المحاسبية للإثبات التي تعنى بتوقيت الاعتراف بالعمليات المالية، وشاع فيها استخدام أساسين هما:

■ الأساس النقدي ويعرف: بـ: نظام التسيير السنوي *Système de la Gestion*.

■ أساس الاستحقاق يعرف: بـ: نظام السنة المالية *Système de l'exercice annuelle*.

وبالرجوع إلى المادة 07 من القانون 17/84 ، نجد أن الأساس المطبق في الجزائر هو الاعتراف بالعمليات المالية وفق الأساس النقدي، أي نظام التسيير السنوي، حيث تنص المادة 07 على ما يلي: " تدرج في ميزانية السنة المالية، الإيرادات المحصلة فعلا وكذا النفقات للقبول دفعها بصفة نهائية من طرف محاسب عمومي خلال السنة المدنية المناسبة"، وهو ما يعرف بمحاسبة الصندوق وعند تطبيق نظام التسيير السنوي في الجزائر: " يتم تمديد السنة المالية المنتهية بفترة إضافية *“période supplémentaire”* من السنة الموالية... حيث تسمح هذه الفترة بإغلاق الحسابات.... وعليه فإن التسجيل النهائي للعمليات المنفذة خلال الفترة الإضافية يتم عن طريق قيود محاسبة ذات التاريخ المسبق والتي تمكن من إلحاق تلك العمليات بتسيير السنة المالية المنتهية⁴³.

كما يقتصر تطبيق الفترة الاضافية على الحسابات الميزانية فقط دون الحسابات المالية التي تسجل في العمليات حسب تاريخها الحقيقي.

وفقا لأحكام المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 96 / 56 المؤرخ في 22 جانفي 1996⁴⁴

- والمتعلق بأجال تقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، يجب على الأمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين والمحاسبين العموميين التابعين لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية ومختلف المؤسسات والهيئات 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 العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية فتمتد فترة إيداع الحسابات لغاية 1

سبتمبر من السنة الموالية للميزانية الماضية..

43 - محمد مسعي، مرجع سابق، ص.ص: 125-126.

44 - ج ر رقم 6 مؤرخة في 24 جانفي 1996.

ملخص الوحدة الخامسة

تعد الدفاتر والسجلات المحاسبية أدوات تسجيل وتلخيص البيانات المحاسبية، ونظرا لخصوصية نشاط وحدات القطاع العام فإنه يجب تصميم المستندات والسجلات المحاسبية لتتلاءم مع طبيعة النشاط الحكومي وتشمل الدفاتر والسجلات المحاسبية ما يلي: مستخرج العمليات اليومية، دفتر الأستاذ العام، الحساب الشهري، ميزان الحسابات الشهري، حساب التسيير.

أما المستندات ذات الطابع الإحصائي فتستمد بياناتها المالية من السجلات المحاسبية لاسيما ميزان الحسابات الشهري بهدف توظيفها وتقديمها في شكل جداول تكون مفيدة في الجانب الإحصائي للمصالح المركزية لوزارة المالية، وتشمل الآتي: الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة، الحساب الختامي للدولة، الوضعية الشهرية والسنوية لميزانية التسيير، الوضعية الشهرية والسنوية لميزانية التجهيز، الوضعية الشهرية للحسابات المالية.

كما يحتاج تنظيم الدورة المستندية في الجزائر إلى تطبيق المخطط المحاسبي للدولة نظرا لأنه نظام المحاسبة العمومية الحالي لا يقدم بيانات وقوائم مالية تعرض مجمل أصول وخصوم القطاع العام، مقارنة بالقوائم المالية لنظام المحاسبة العامة في القطاع الخاص.

ووفقا لأحكام المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 96 56 المؤرخ في 22 جانفي 1996 – والمتعلق بأجال تقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، يجب على الأمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين والمحاسبين العموميين التابعين لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية ومختلف المؤسسات والهيئات 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 العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية فتمتد فترة إيداع الحسابات لغاية 1 سبتمبر من السنة الموالية للميزانية الماضية.

تطبيقات الوحدة الخامسة

- ❖ حدّد الهدف الذي يقوم به كل عنصر من عناصر الدفاتر والسجلات المحاسبية؟
- ❖ بيّن الهدف الذي أدى بالمشروع الجزائري إلى اعتماد مستندات ذات طابع إحصائي؟
- ❖ ما هو الأساس المعتمد للاعتراف بالعمليات المالية في قانون المحاسبة العمومية؟

النشاط البحثي للوحدة:

- ❖ اشرح الإجراءات المعتمدة في المخطط المحاسبي للدولة لتطوير القوائم المالية في نظام المحاسبة العمومية؟

الوحدة السادسة: محاسبة عمليات الصرف والتحصيل

أهداف الوحدة

بعد قراءة هذه الوحدة يكون في استطاعة الطالب أو الطالبة معرفة:



6. محاسبة عمليات الصرف والتحصيل

حدد القانون 21/90 للمحاسبة العمومية مجموعة إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها. نبيّن مضمون الإجراءات المتعلقة بعملية الصرف والتحصيل في النقاط التالية:⁴⁵

1.6 أنواع المحاسبة المستخدمة في الهيئات العمومية

حسب المادة (02) من القانون 21/90⁴⁶، تتمثل المحاسبة الخاصة بالهيئات العمومية في: المحاسبة الخاصة بالإدارات التابعة للدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني، ومجلس المحاسبة، والمصالح المزودة بالميزانية الملحقة، والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وتشمل هذه المحاسبة وصف العمليات المالية ومراقبتها وإطلاع سلطات الرقابة والتسيير عليها. وتتكون المحاسبة المذكورة في المادة (02) من:

▪ **محاسبة إدارية:** يمسكها الآمرون بالصرف المحددة صفاتهم في المواد (25-29) من القانون (21-90)، حيث تسمح هذه المحاسبة بمتابعة عمليات الميزانية الخاصة بالهيئات العمومية، ويقصد بالعمليات الميزانية Opérations budgétaires تنفيذ ميزانية مختلف الهيئات العمومية والمتعلقة بصرف النفقات وتحصيل الإيرادات.

▪ محاسبة يمسكها المحاسبون العموميون وتشمل:

أ- **محاسبة عامة** تسمح بـ:

- معرفة عمليات الميزانيات وعمليات الخزينة ومراقبتها.

- تحديد النتائج السنوية.

ب- **محاسبة خاصة بالمواد القيمة والسندات.**

ج- **محاسبة تحليلية** تمسك في حينها وتسمح بحساب أسعار التكلفة وتكاليف الخدمات.

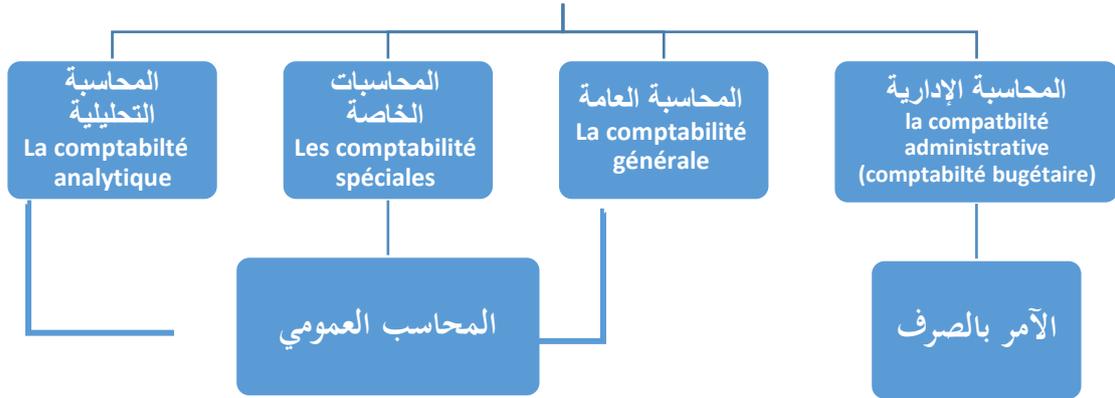
د- صنفت المادة (03) أنواع المحاسبة المستخدمة في الهيئات العمومية السابق ذكرها،

والتي نوضحها في الشكل التالي:

⁴⁵ - راجع: مدونة الميزانية والمحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص.ص: 45-51.

⁴⁶ - المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مؤرخ في (15/08/1990).

الشكل رقم 12: أنواع المحاسبة المستخدمة في الهيئات العمومية



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على المادة (03) من القانون 21/90.

نلاحظ من الشكل السابق اعتماد المشرع في الجزائر، أربعة أنواع للمحاسبة؛ تخدم الأغراض التالية:

- **المحاسبة الإدارية:** تمكن الأمر بالصرف من متابعة استعمال الاعتمادات المرخص لهم بصرفهم بموجب الميزانية (المرحلة الإدارية لتنفيذ العمليات المالية).
- **المحاسبة العامة:** استعمال تقنيات المحاسبة المالية في التسجيل المرقم.
- **المحاسبات الخاصة:** وهي محاسبة خاصة بالمواد القيمية والسندات، حيث تسمح هذه المحاسبات بمتابعة حركات الأموال المنقولة، وتسمى خاصة لأنه يمكن إنشاء محاسبة خاصة بكل صنف من أصناف الأموال المنقولة.
- **المحاسبة التحليلية:** ضبط تكاليف التسيير والتجهيز للمرفق العمومي وتوزيعها على تلك الخدمات أو المهام⁴⁷.

2.6 كيفية تسجيل العمليات المالية

حسب المادة 05 من القانون 21/90 تمسك المحاسبة العامة حسب طريقة القيد المزدوج la méthode de la partie double وتتجلى هذه الطريقة المحاسبية في تسجيل كل عملية على النحو الآتي:⁴⁸

- قيد أول يتم من خلاله تسجيل العملية في حساب مخصص يسمح بإبراز طبيعة هذه العملية (بيع، شراء.....الخ).

47 - راجع محمد مسعي مرجع سابق، ص: 131.

48 - محمد مسعي، مرجع سابق، ص: 119.

■ قيد ثان في حساب آخر يترجم مباشرة الحركة المالية أو القيمة المتعلقة بالعملية، أو تحميل هذه العملية إلى صنف آخر من العمليات في حالة عدم حدوث أي حركة مالية.

وتبعاً لذلك، فإن نفس المبلغ يسجل مرتين، لكن بفيدين متعاكسين، بحيث إذا كان الحساب الأول مديناً فإن الثاني يكون دائناً.

كما يمكن توضيح طريقة القيد المزدوج بالرجوع إلى مفهوم التدفق flux؛ الذي يعبر عن حركة القيم المتجانسة، قد تتعلق بسلع أو خدمات، أو ديون أو وسائل دفع، وتنتقل من عون اقتصادي إلى آخر، حيث تصبح الكيانات الاقتصادية عبارة عن مكان التقاء ودوران عدة تدفقات، ومن ثمة فلتسجيل أي عملية محاسبية، يتم استخدام حسابين على الأقل، يعمل كل منهما في الاتجاه المعاكس الآخر:

■ حساب يبين مصدر التدفق (نقطة الانطلاق).

■ حساب يبين غاية التدفق (نقطة الوصول).

3.6 مدونة حسابات الخزينة

رغم مرور خمسين سنة على إصدار التعلية التالية رقم (26) في 26 أكتوبر 1968، إلا أن المشرع الجزائري (المديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية) لازال يعتمد مدونة حسابات الخزينة التي تضمنتها هذه التعلية في الجانب الإجرائي لتنفيذ العمليات المالية.

مدونة حسابات الخزينة هي المرجع الأساسي لتقيد العمليات المالية الخاصة بتنفيذ العمليات المالية العمومية. حيث عرفت هيكلية المدونة العديد من التعديلات: "... التي مست أساساً الحسابات المعتمدة في عملية التقيد الحسابي من خلال التعليمات الشهرية والسنوية التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة، كل هذا من أجل التكيف مع المهام والعمليات المالية الجديدة التي تتكفل بها الدول على عاتق ميزانيتها الأمر الذي أثر على تجانس المدونة من جهة وأضفى سمة عدم الاستقرار على النظام المحاسبي للدولة نتيجة فتح حسابات جديدة أو غلق حسابات موجودة من قبل"⁴⁹.

كما يرى الباحث محمد مسعي أنه من غير المعقول الاستمرار في العمل بمدونة حسابات الخزينة بصفتها الحالية، حيث يقول: أنه إذا سمحت لنا الظروف التاريخية اعتماد NCT في حالة الفراغ

⁴⁹ - حاج جاب الله أمال، ضريفي نادية، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 07، جانفي 2018، جامعة الأغواط (الجزائر)، ص: 218.

القانوني الذي شهدته الجزائر آنذاك، فالمطلوب منا اليوم تعديل هذه المدونة أو استبدالها، بما يخدم مشاريع الإصلاح المحاسبي و الموازناتي⁵⁰.

ويرى بعض المتخصصين في ميدان المحاسبة العمومية أن مدونة حسابات الخزينة NCT بصورتها الحالية لا تساعد على تقديم صورة كاملة وواضحة على أداء وحدات القطاع العام.

وأهم النقائص التي ترتبط بمدونة حسابات الخزينة ترجع إلى القضايا التالية باختصار:⁵¹

- قصور المدونة عن إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة بسبب اعتماد "محاسبة الصندوق".
- جمود ترقيم حسابات المدونة بسبب اعتمادها على الترقيم الخطي.
- صعوبة تركيز معلومات محاسبية بسبب سوء تنظيم الإطار المحاسبي الحالي.
- تعقيد وصعوبة استغلال النتائج والوثائق بسبب الاعتماد على الحسابات العامة المجملة.

4.6 طرق تنفيذ العمليات المالية لأنواع الهيئات العمومية

يمكننا التمييز في هذا الصدد بين ثلاثة أنواع من الهيئات التي تستخدم إجراءات محددة لصرف النفقات وتحصيل الإيرادات.

الجدول رقم 5: أعوان تنفيذ العمليات المالية لمختلف الهيئات العمومية

| نوع المحاسبة | محاسبة الدولة | محاسبة الجماعات الإقليمية | محاسبة المؤسسات الإدارية |
|--------------|--|---|--|
| العون المختص | المكلف بالهيئات العمومية باستثناء الجماعات الإقليمية والمؤسسات ذات الطابع الإداري (المادة 2) | الوالي بالنسبة للولاية ورئيس المجلس الشعبي البلدي بالنسبة للبلدية | المسؤول عن المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري |
| الأمر بالصرف | | | |

⁵⁰ - مقابلة مباشرة مع السيد محمد مسعي، قاضي بمجلس المحاسبة، الغرفة الإقليمية بورقلة، مقابلة يوم 2019/03/10، بمقر مجلس المحاسبة.

⁵¹ - حاج جاب الله أمال، ضريفي نادية، مرجع سابق، بتصرف.

| | | | |
|---------------------------------|---|--------------------------------|-----------------|
| محاسب معتمد من طرف وزير المالية | أمين الخزينة الولائي (الولاية) و البلدي (البلدية) | العون المحاسبي المركزي للخرينة | المحاسب العمومي |
|---------------------------------|---|--------------------------------|-----------------|

ملخص الوحدة السادسة

حدد القانون 21/90 للمحاسبة العمومية مجموعة إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون لتنفيذ العمليات المالية المتعلقة بدفع النفقات وتحصيل الإيرادات. تتكون المحاسبة المذكورة في المادة (02) من قانون المحاسبة العمومية من الأنواع التالية: محاسبة إدارية يمسكها الأمر بالصرف، ومحاسبات أخرى تتعلق بالمحاسب العمومي هي: محاسبة عامة ومحاسبة تحليلية ومحاسبة خاصة.

حسب المادة 05 من القانون 21/90 تمسك المحاسبة العامة حسب طريقة القيد المزدوج *la méthode de la partie double*.

تعتبر مدونة حسابات الخزينة المرجع الأساسي لتقيد العمليات المالية للدولة، كما أنه من غير المعقول الاستمرار في العمل بمدونة حسابات الخزينة بصفتها الحالية، حيث رأينا أنه إذا سمحت لنا الظروف التاريخية اعتماد NCT في حالة الفراغ القانوني الذي شهدته الجزائر في فترة الاستقلال، فالمطلوب منا اليوم تعديل هذه المدونة أو استبدالها، بما يخدم مشاريع الإصلاح المحاسبي والموازناتي (مشروع المخطط المحاسبي للدولة ومشروع عصنة الموازنة).

تطرقنا في هذه الوحدة إلى ثلاثة أنواع من الهيئات التي تستخدم إجراءات محددة لصرف النفقات وتحصيل الإيرادات، حيث حدد قانون المحاسبة العمومية لكل هيئة أعوانا مختصين في تنفيذ العمليات المالية الخاصة بها.

تطبيقات الوحدة السادسة

❖ ما هي أنواع المحاسبة المستخدمة في الهيئات العمومية؟

❖ ما هو الفرق بين محاسبة الدولة ومحاسبة الجماعات الإقليمية؟

النشاط البحثي للوحدة:

❖ قدّم تقييماً لمدونة حسابات الخزينة تبين فيه أهم الإيجابيات والسلبيات الناتجة عن

اعتماد مدونة حسابات الخزينة في تقييد العمليات المالية للدولة؟

الوحدة السابعة: الرقابة المالية في القطاع العمومي

أهداف الوحدة

بعد قراءة هذه الوحدة يكون في استطاعة الطالب أو الطالبة معرفة أنواع الرقابة المعتمدة في القطاع العمومي، والأعوان المكلفين بتنفيذ كل نوع من أنواع الرقابة:



7. الرقابة المالية في القطاع العمومي

تعد الرقابة المالية ركنا أساسيا في نظام المحاسبة العمومية، لأنّ الهدف الأساسي لنظام المحاسبة العمومية هو الحفاظ على المال العام، لذلك تعتبر الرقابة المالية التجسيد الواقعي لهذه الفكرة.⁵²

تهدف الرقابة بشكل أساسي إلى التأكد من سلامة صحة العمليات المالية بشقيها (الإيرادات والنفقات) وهل تمت بما ينص عليه القانون عند تنفيذ الموازنة العامة.⁵³

رغم أهمية الجانب الرقابي في تنفيذ الموازنة العامة، إلا أنه يجب استخدامها بفعالية تجمع بين سلامة الإجراءات القانونية وعدم عرقلة الأنشطة الاقتصادية.

والتعريف الذي ينسجم مع موضوع الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة هو: " عملية تقوم بها أجهزة معينة يخولها القانون ذلك سواء كانت تنفيذية أو تشريعية أو قضائية أو مستقلة، وهي تهدف إلى التأكد أن التنفيذ تم وفق ما هو مقرر في الخطة (الموازنة العامة) وعلى ضوء القوانين والتنظيمات المعمول بها، ومقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المخططة أي النتائج المتوقعة، والكشف عن الفروقات (الانحرافات)، والبحث في أسباب حدوثها وكيفية علاجها وتجنبها مستقبلا".⁵⁴

ولدراسة الرقابة على تنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية، يمكن الرجوع إلى تصنيفات عديدة مثل التوقيت الزمني: (رقابة سابقة ورقابة لاحقة)، الجهة التي تتولى الرقابة: (الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية)، نوعية الرقابة (رقابة حسابية، رقابة اقتصادية).

والتصنيف المعتمد للرقابة في الجزائر ندرسه وفق الآتي:

1.7 الرقابة الإدارية

ويقصد بها مختلف أنواع الرقابة الممارسة من قبل إدارات الهيئات العمومية نفسها أو من قبل إدارات أخرى، بواسطة موظفين متخصصين أو موظفين آخرين تكون من بين مهامهم ممارسة بعض أعمال الرقابة على تنفيذ العمليات المالية. وأهم أنواع الرقابة: الرقابة المالية القبلية ورقابة المفتشية العامة للمالية.

52 - محمد مسعي، مرجع سابق، ص: 133.

53 - محمد ساحل، المالية العامة، جسور للنشر والتوزيع، 2017، الجزائر، ص: 265.

54 - نفس المرجع، ص: 268.

1.1.7 الرقابة المالية القبلية

وهي رقابة تمارس على قرارات الالتزام بالنفقات للآمرين بالصرف قبل إنتاج هذه القرارات لآثارها القانونية؛ أي قبل أن تترتب عنها ديون تجاه الهيئات العمومية المعنية⁵⁵. كما أن دور الرقابة المالية القبلية يعتبر دورا رقابيا يسمح بالتصدي للمخالفة المالية منذ بدايتها ومنع آثارها من الظهور.

نطاق الرقابة المالية القبلية يشمل جميع الهيئات العمومية باستثناء المجلس الشعبي الوطني والمجلس الشعبي البلدي، كما تنصب هذه الرقابة على جميع النفقات مهما كانت طبيعتها أو الغرض منها، بالإضافة إلى القرارات الإدارية التي يكون من آثارها المباشرة ترتيب الالتزام بالنفقات.

تمارس وظيفة الرقابة المالية القبلية من طرف موظفين تابعين لوزارة المالية (المديرية العامة للميزانية) يسمون مراقبين ماليين يساعدهم في وظيفتهم مراقبون ماليون معاونون. والصلاحيات الأساسية لهم تتمثل في الرقابة القبلية على الالتزام بالنفقات العمومية الخاضعة لذلك. حيث تشمل هذه الرقابة فحص بطاقات الالتزام وسندات الإثبات المرفقة بها والمقدمة إليهم من طرف الأمرين بالصرف حيث يتم التحقق من صفة الأمر بالصرف، ومطابقة النفقة للقوانين والأنظمة المعمول بها، وتوفير الاعتمادات أو المناصب المالية، والصحة القانونية لحسم النفقة، والصحة المادية لمبلغ الالتزام، ووجود التأشيريات إذا كانت مفروضة قانونا.

تهدف هذه التدقيقات القبلية إلى منح تأشيرة المراقبة القبلية وذلك بوضعها على بطاقة الالتزام (وسندات الإثبات عند الاقتضاء)، إذا كان الالتزام بالنفقة مستوفيا للشروط المذكورة أعلاه، أو رفض تلك التأشيرة إذا كان الالتزام معيبا وهذا الرفض قد يكون مؤقتا أو نهائيا.⁵⁶

يكلّف المراقب المالي بموجب أحكام قانون المحاسبة العمومية والمرسوم التنفيذي رقم 92-414 ببعض المهام الأخرى التي تهدف لمساعدتهم على القيام بصلاحياتهم الرقابية، مثل مسك محاسبة الالتزامات التي تسمح لهم بتحديد مبلغ الالتزامات المحسومة من الاعتمادات الميزانية، ومنه مبلغ الأرصدة المتاحة من هذه الاعتمادات الميزانية.

ويعتبر المراقب المالي مستشارا للآمر بالصرف في مقتضيات التشريع والتنظيم المعمول بها في المجال الميزاني والمالي وتقديم النصائح لهم بشأن ما يمكن أن يعتبره انحرافا عن قواعد حسن التسيير،

55 - محمد مسعي، مرجع سابق، ص: 135.

56 - نفس المرجع، ص: 138-139.

بالإضافة إلى المسؤولية العامة للمراقب المالي، هناك أيضا مسؤولية خاصة على التأشيرات الممنوحة وكذلك الرفض التعسفي أو غير المؤسس للتأشيرات، حيث يعاقب مجلس المحاسبة مرتكبيها بغرامات مالية.

2.1.7 رقابة المفتشية العامة للمالية

تعتبر المفتشية العامة للمالية هيئة تابعة لوزير المالية ولكنها مستقلة في أداء مهامها، أنشئت هذه الهيئة سنة 1980⁵⁷. وهي تصنف ضمن الرقابة البعدية لأنها تتولى رقابة الأعمال المحاسبية بعد إنجازها.

يدير المفتشية العامة للمالية رئيس يسهر على تنفيذ أعمال الرقابة والدراسات والتقييم الموكلة إليها ويضطلع بمهام تسيير مستخدميها ووسائلها، تمارس مهام هذه المفتشية العامة للمالية من طرف مفتشين ينتظمون في شكل وحدات متنقلة تسيّر من قبل رؤساء بعثات أو رؤساء فرق، ويكون هؤلاء المفتشون تابعين إما لهياكل المفتشية المركزية أو المديريات الجهوية.

وطبقا للمرسوم التنفيذي رقم 8-272⁵⁸ المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية، تمارس المفتشية رقابتها على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية وكذا الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العامة.

وأهم الصلاحيات المنوطة بالمفتشية العامة للمالية:

- مراقبة التسيير المالي والمحاسبي لمختلف الهيئات العمومية
- رقابة شاملة لجميع المؤسسات العمومية سواء كانت ذات طابع: صناعي، تجاري ...
- القيام بالدراسات ذات الصبغة المالية والتقنية
- التقييم المالي والاقتصادي لأي مؤسسة اقتصادية
- فحص نشاط وتقييم فعالية مصالح الرقابة التابعة لوزير المالية
- إجراء التحقيقات التي يأمر بها وزير المالية

⁵⁷ - مرسوم رقم 80-53 مؤرخ في أول مارس 1980، يتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 4، 10 مارس 1980.

⁵⁸ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 50، 7 سبتمبر، 2008.

وتكون عمليات رقابة المفتشية العامة للمالية على الوثائق في المكان المحدد، وقد تكون بطريقة فجائية بالنسبة لبعض التحقيقات وإما عن طريق التبليغ المسبق بالنسبة للدراسات والتقييمات أو الخبرات. ويتعين على مسؤولي المصالح، أو الهيئات المعنية بعملية الرقابة، ضمان شروط العمل الفعال لوحدات المفتشية العامة للمالية.⁵⁹

2.7 الرقابة القضائية (مجلس المحاسبة)

يعد مجلس المحاسبة الجهة القضائية العليا التي تساعد الهيئة التشريعية والتنفيذية في عملية الرقابة اللاحقة لتنفيذ قوانين المالية والميزانيات المختلفة للهيئات العمومية. والمادة 2 من الأمر 95-20 الصادر في جويلية 1995⁶⁰ تعرف مجلس المحاسبة بأنه: "المؤسسة العليا للرقابة اللاحقة لأموال الدولة، الجماعات المحلية، والمؤسسات العمومية".

وهو هيئة تتبع وزارة المالية لها صلاحيات مختلفة أهمها:⁶¹

- **الصلاحيات القضائية:** التأكد من احترام الأحكام التشريعية والتنظيمية السارية في مجال تقديم الحسابات ومراجعة حسابات المحاسبين العموميين ومراقبة الانضباط في مجال التسيير المالي والموازني.
- **الصلاحيات الإدارية:** يقوم المجلس برقابة حسن استعمال الهيئات التابعة لرقابته للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية، ويقيم نوعية تسييرها من حيث الفعالية والأداء والاقتصاد ويختتم تحقيقه وتحرياته بإجراءات ملائمة لأجل تحسين ذلك.
- **صلاحيات أخرى:** تلجأ بعض الهيئات إلى استشارة مجلس المحاسبة في بعض المواضيع:
 - مشروع قانون ضبط الميزانية
 - مشاريع النصوص المالية
 - مسؤولو الدولة يطلبون مساعدة مجلس المحاسبة في القضايا ذات العلاقة بالمالية العمومية.

وتخضع لرقابة مجلس المحاسبة كل الهيئات الواردة في المواد من 7 إلى 12 من الأمر 95-20.

⁵⁹ - لمزيد من التفصيل راجع: محمد ساحل، مرجع سابق، ص: 284.

⁶⁰ - ج ر رقم 39 23 جويلية 1995.

⁶¹ - محمد ساحل، مرجع سابق، ص: 292.

وتتكون الهيكلية الرئيسية لمجلس المحاسبة من رئاسة المجلس، لجنة البرامج والتقارير،
غرف المجلس، كتابة الضبط والنظارة العامة⁶².

3.7 الرقابة التشريعية

وتسمى الرقابة السياسية، وتمارسها السلطة التشريعية بغرفتيها: المجلس الشعبي الوطني
ومجلس الأمة. فوظيفة البرلمان تتمثل في التشريع والرقابة. وهي رقابة سابقة ومستمرة
ولاحقة⁶³. فالرقابة السابقة تتمثل في اختصاص البرلمان بالمصادقة على قانون المالية واعتماده
قبل منح رخص التنفيذ، والرقابة أثناء التنفيذ تكون من خلال: الاستماع والاستجواب لأعضاء
الحكومة، السؤال سواء كان كتابيا أو شفويا طبقا لأحكام النظام الداخلي للبرلمان، مناقشة بيان
السياسة العامة، إنشاء لجان تحقيق في قضايا ذات مصلحة عامة. أما الرقابة اللاحقة تكون
من خلال الاطلاع على الحساب الختامي للدولة والتصويت على قانون يحدد بمقتضاه ضبط
ميزانية السنة المالية المنصرمة.

ويحق للمجالس البلدية والولائية مراقبة التنفيذ الجاري للميزانية من قبل الأمرين بالصرف وذلك
في إطار القانون المنظم للجماعات المحلية، كما أن هناك بعض العمليات المالية لا يمكن تنفيذها إلا
بعد مصادقة المجالس الشعبية المعنية عليها.

أما رقابة المجالس البلدية اللاحقة على تنفيذ الميزانية، فإنها تتمثل في مناقشة الحسابات الإدارية
المقدمة لها من طرف الأمرين بالصرف بعد اختتام كل سنة مالية. حيث تقوم بالتحقق نظريا من توافق
العمليات المالية المنفذة في إطار الميزانية ونتائجها مع تلك المنفذة من قبل المحاسبين العموميين
المعنيين ومن مطابقتها للترخيصات الميزانية وإجراء التسويات اللازمة عند الاقتضاء.

⁶² - دنيدي يحي، المالية العمومية، دار الخلدونية، 2010، الجزائر، ص:134.

⁶³ - محمد ساحل، مرجع سابق، ص: 286.

ملخص الوحدة السابعة

تعد الرقابة المالية الركن الأساسي الذي تستند إليه المحاسبة العمومية في حماية المال العام، حيث تعتمد الجزائر ثلاثة أنواع من الرقابة المالية هي: الرقابة الإدارية والرقابة القضائية والرقابة التشريعية.

الرقابة الإدارية ويقصد بها مختلف أنواع الرقابة الممارسة من قبل إدارات الهيئات العمومية نفسها أو من قبل إدارات أخرى، بواسطة موظفين متخصصين أو موظفين آخرين تكون من بين مهامهم ممارسة بعض أعمال الرقابة على تنفيذ العمليات المالية. وأهم أنواع الرقابة: الرقابة المالية القبلية ورقابة المفتشية العامة للمالية.

الرقابة القضائية وهي من اختصاص مجلس المحاسبة الذي يعتبر الجهة القضائية العليا التي تساعد الهيئة التشريعية والتنفيذية في عملية الرقابة اللاحقة لتنفيذ قوانين المالية والميزانيات المختلفة للهيئات العمومية، وله صلاحيات قضائية وإدارية.

الرقابة التشريعية وتسمى الرقابة السياسية، وتمارسها السلطة التشريعية بغرفتيها: المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة. تبعا لوظيفة البرلمان التي تتمثل في التشريع والرقابة. وهي رقابة سابقة ومستمرة ولاحقة كما رأينا. كما يحق للمجالس البلدية والولائية مراقبة التنفيذ الجاري للميزانية من قبل الأمرين بالصرف وذلك في إطار القانون المنظم للجماعات المحلية.

تطبيقات الوحدة السابعة

❖ وضّح الفرق بين رقابة المراقب المالي ورقابة المفتشية العامة للمالية؟

❖ وضّح الفرق بين رقابة مجلس المحاسبة ورقابة الهيئة التشريعية؟

❖ اشرح أهم المسؤوليات المنوطة بالنائب البرلماني في مجال الرقابة المالية؟

النشاط البحثي للوحدة:

❖ قدّم تقييماً تبيّن فيه معوقات عمل النشاط الرقابي لمجلس المحاسبة في الجزائر خلال

العقد الأخير؟

الوحدة الثامنة: قضايا معاصرة في المحاسبة العمومية

أهداف الوحدة

بعد قراءة هذه الوحدة يكون في استطاعة الطالب أو الطالبة معرفة أهم المستجدات في مجال المحاسبة العمومية والمتعلقة بـ:

معايير المحاسبة الدولية في
القطاع العام

مؤشر المساءلة المالية في
القطاع العام

التحول لأساس الاستحقاق في
المحاسبة العمومية

8. قضايا معاصرة في مجال المحاسبة العمومية

نتناول في هذه الوحدة أهم المستجدات والمتغيرات في المحاسبة العمومية، حيث ظهرت بعض المتغيرات التي أدت إلى تغيير بعض الفروض والنظريات في البناء المفاهيمي للمحاسبة العمومية، ندرس هذه القضايا وفق الترتيب الآتي:

1.8 معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يعد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أحد المجالس التي أسسها الاتحاد الدولي للمحاسبين؛ تحقيقاً لهدفه في خدمة قضايا المصلحة العامة من خلال إصدار معايير محاسبية عالية الجودة؛ لاستخدامها من قبل منشآت القطاع العام في كل أرجاء العالم لإعداد البيانات المالية ذات الغرض العام.

يدعم الاتحاد الدولي للمحاسبين مجلس IPSAS من خلال: " توفير الموارد البشرية وإدارة المرافق ودعم الاتصالات والتمويل لهذا المجلس المستقل المتخصص لوضع المعايير كما يسهل عملية ترشح واختيار أعضاء هذا المجلس".⁽⁶⁴⁾

هذا بالإضافة، إلى دعم صندوق النقد الدولي والبنك الدولي؛ اللذين يُعتبران الجهتين الرئيسيتين اللتان تعلقان على مسودات العرض لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دون الإخلال باستقلالية المجلس من خلال الشفافية التامة في أعماله والمحافظة على نزاهتهم واستقلاليتهم وكذلك ملاحظات المراقبين حول هذا الاستقلالية.⁽⁶⁵⁾

يرى أحد الباحثين⁽⁶⁶⁾، أن استقلالية المجلس ليست حقيقة نظراً للتجانس الفكري والثقافي لمعظم أعضائه، واستنتج أن المجلس يخضع لتأثير إيديولوجي قوي يحد من استقلاله الفكري في تطوير المعايير الدولية للمحاسبة العمومية.

⁶⁴ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، طبعة عام 2016. ترجمة ونشر المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين. الأردن. ص: 03.

⁶⁵ - خالد جمال الجعرات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دار صفاء، عمان، الأردن، ط1، ج1، 2018، ص: 30.

⁶⁶ - Sébastien Rocher, L'indépendance proclamé de L'IPSASB est elle réelle ?, comptabilité contrôlé Audit, 2011/3(tome17), p :56.

هذا رغم المساعي المختلفة التي يقوم بها الاتحاد الدولي للمحاسبين لحماية استقلالية المجلس، إلا أننا نجد بعض الانتقادات التي وصفت أن استقلالية المجلس ليست حقيقية.⁽⁶⁷⁾

يمكننا تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال الهدف الذي يسعى إليه في خدمة المصلحة العامة، حيث يعمل مجلس IPSAS: "على صياغة معايير محاسبية عالية الجودة ومنشورات أخرى بغرض استخدامها من قبل منشآت القطاع العام في جميع أنحاء العالم في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام".⁽⁶⁸⁾

نشرح الهدف السابق لمجلس IPSAS من خلال الآتي:

يتضمن التعريف السابق لمجلس IPSAS بعض المصطلحات التي ينبغي توضيح المقصود بها:⁽⁶⁹⁾

- **القطاع العام:** هو الحكومات الوطنية (السلطة التنفيذية) والحكومات الإقليمية مثل (الولاية) والحكومات المحلية (مثل البلدية) والمنشآت الحكومية ذات العلاقة، باستثناء منشآت الاعمال الحكومية (GBES) لأنها تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية.
- **التقارير المالية ذات الغرض العام:** هي التقارير المالية المصممة للمستخدمين غير القادرين على طلب معلومات مالية تلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات مثل المواطنين، إضافة لذلك توجد التقارير المالية ذات الغرض الخاص؛ وهي التقارير المصممة لتلبية حاجات الهيئة الحاكمة والهيئة التشريعية والأطراف الأخرى التي تؤدي مهمة إشرافية، حيث يشجع مجلس IPSAS استخدام IPSAS في إعداد التقارير المالية ذات الغرض الخاص حينما يكون مناسباً.

بناء على ما سبق يمكن أن نستنتج التعريف الآتي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: "هي مجموعة المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSASB) لغرض استخدامها في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع

⁶⁷ - قد يرجع هذا لخلفية الباحث الفرنكوفونية.

⁶⁸ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 13.

⁶⁹ - نفس المرجع، ص: 14.

العام في جميع أنحاء العالم؛ وظيفتها توضيح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول الأحداث والعمليات في القوائم المالية ذات الغرض العام.

ولتفعيل هذه المعايير عالمياً، يقترح مجلس IPSASB رؤية استشرافية تعتمد على أهداف استراتيجية ومواضيع استراتيجية للسنوات (2019-2023)، مفاد هذه الرؤية تعزيز الإدارة المالية العامة (PFM) على الصعيد العالمي من خلال زيادة اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق من خلال: (70)

- تطوير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وإعداد التقارير المالية للقطاع العام ذات الجودة العالية.
- زيادة الوعي بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفوائد تبني أساس الاستحقاق في الاعتراف.

2.8 مؤشر المساءلة المالية للقطاع العام

يعد مؤشر المساءلة المالية للقطاع العام أحد نتائج الاهتمام العالمي بقضايا إصلاح إدارة المالية العامة (PFM) (71)، حيث يهدف مؤشر المساءلة المالية لتقديم صورة دقيقة عالمية عن جودة التقارير المالية ذات الغرض العام.

يقوم مؤشر المساءلة المالية للقطاع العام برصد الحكومات التي تتبع أساس الاستحقاق أو معايير IPSAS في إعداد تقاريرها المالية ذات الغرض العام، ويعتمد في ذلك على جميع البيانات المالية لمختلف الحكومات المركزية. (72)

وبالاطلاع على التقرير الصادر سنة 2018 (73)؛ نجد أنّ الاتحاد الدولي للمحاسبين ومعهد تشارترد للمالية العامة والمحاسبة؛ يعتبران أنّ أساس الاستحقاق ومعايير Ipsas دليلاً على جودة التقارير المالية ذات الغرض العام وهما الدافع لإصدار مؤشر المساءلة المالية للقطاع العام .

70 - لمزيد من التفاصيل راجع:

- IPSASB, **Proposed strategy and work plan (2019-2023)**, 15 June 2018, p :7.

71 - WWW.IFAC. ORG/NEW.eventsNew-international-pablicsector- OCCOUNTALILITY- UND EX. SLEBATE 13/07/2017 .

72 - يركز المؤشر حالياً على الحكومات المركزية فقط، ويتم تطويره ليشمل الحكومات الإقليمية والمحلية.

73 - IFAC and CIPFA, international public rector financial accountability. Inden, status, report, 5 nov 2018, p :2-3.

حيث اعترف التقرير السابق الذكر بأهمية أساس الاستحقاق في الاعتراف، من خلال تدعيمه معلومات تساهم في صنع القرار السليم، ويمكن من تجسيد مفهوم المساءلة والشفافية، كما بين التقرير أيضا أهمية معايير IPSAS، لأنها أصبحت دليلا عالميا يستخدم من طرف الحكومات بطرق مختلفة لتطوير تقاريرها المالية الحكومية.

قدم التقرير السابق الذكر رؤية حالية (2018) واستشرافية (2023) اعتمادا على بيانات (150 دولة). أظهرت نتائج التقرير أنه 25% من الحكومات حاليا (2018) تقدم تقاريرها على أساس الاستحقاق وفي غضون خمس سنوات مقبلة تتقدم (65%) من الحكومات تقاريرها على أساس الاستحقاق (سنة 2023)، وبحلول نهاية (2023)، ما يقرب من 73% من الحكومات أن تقدم تقاريرها وفق أساس الاستحقاق سوف تستخدم معايير IPSAS بالطرق التي أشرنا إليها سابقا، لذلك على الدول التي لا زالت لم تفكر في إصلاح ماليتها العامة التفكير جديا في هذه التحولات العالمية.

3.8 التحول لأساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية

استهلّ القرن الحادي والعشرون باتجاه دولي متنام يسعى إلى تعزيز نوعية المعلومات المالية لكيانات القطاع العام، وتعزيز شفافية الحسابات العامة، وجعل صانعي القرار أكثر خضوعا للمساءلة. بالإضافة إلى أن وجود نظام فعال وشفاف لإعداد التقارير المالية قد أصبح ضرورة ملحة للحكومة، خصوصا بالنظر إلى الوعي المتزايد لاستعمال المال العام، والذي يمكن أن يكون مفيدا جدا للبلدان في تعزيز مصداقية المعلومات المالية وثقة الجمهور واستقطاب الاستثمارات الأجنبية. في سياق تجسيد مفهوم الشفافية والمساءلة باعتبارهما الهدفان الأساسيان حاليا للمحاسبة العمومية، نلاحظ أن عددا من المنظمات الدولية والمهنية تبنت هذا التوجه بإصدار نماذج نظرية تعتمد في إعدادها على أساس الاستحقاق، ونذكر على سبيل المثال:

■ **صندوق النقد الدولي:** يظهر اهتمام صندوق النقد الدولي بمجال المالية العامة من خلال عدد من المطبوعات الإرشادية، والتي تساهم في تحقيق الهدف الذي يصبو إليه صندوق النقد الدولي في مجال خدمة الشفافية.

تدعم هذه المطبوعات الإرشادية استخدام أساس الاستحقاق في عملية الاعتراف بالمعاملات المالية، فـدليل إحصاءات الدين للقطاع العام يوصي باستخدام أساس الاستحقاق لتحديد وقت قيد التدفقات اتساقاً مع أدلة الإحصاءات الاقتصادية الكلية. (74)

ودليل شفافية المالية العامة في سياق تعزيزه لمفهوم المساءلة حث على استخدام أساس الاستحقاق في بيان الرصيد الكلي والدين الاجمالي للحكومة العامة*؛ باعتبارهما مؤشرين قياسيين موجزين لمركز الحكومة المالي واستكمالها حيث أمكن بمؤشرات مالية أخرى مثل الرصيد الأساسي، ورصيد القطاع العام، وصافي الدين. (75)

كما يعدّ أساس الاستحقاق وفق نظام إحصاءات مالية الحكومة GFS نموذجاً شاملاً: "يقدم صورة حقيقية للبيانات المالية التي تخدم المخطط المالي والاقتصادي لإعداد الموازنة العامة... وفق الأساليب الحديثة للموازنة التقديرية". (76)

■ **الاتحاد الدولي للمحاسبين:** يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى خدمة المصلحة العامة من خلال صياغة معايير محاسبية عالية الجودة، ومنشورات أخرى لغرض استخدامها من قبل منشآت القطاع العام في جميع أنحاء العالم في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.

يهدف مجلس IPSAS من خلال الصياغة السابقة إلى تحسين جودة وشفافية التقارير المالية في القطاع العام من خلال تقديم معلومات أفضل للإدارة المالية وعملية وضع القرارات في القطاع العام. لذلك يشجع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المبني على الأساس النقدي، المنشأة على الإفصاح عن المعلومات المبنية على أساس الاستحقاق طوعاً.

74 - صندوق النقد الدولي، إحصاءات دين القطاع العام: مرشد لمعديها ومستخدميها، 2011، ص:21.

* - الحكومة العامة: مصطلح يقصد به حسب دليل شفافية المالية العامة: جميع الوحدات المؤسسية غير المنتجة لحساب السوق.

75 - صندوق النقد الدولي، دليل شفافية المالية العامة، 2007، ص:07. (آخر تحديث للدليل هو سنة 2014، لكن لم نستطع الحصول عليه).

76 - آلاء شمس الله الخزعلي، دنيا محسن خلف الموسوي، نظام إحصاءات مالية الحكومة GFS ودوره في تعزيز فاعلية الرقابة في الوحدات الممولة مركزياً، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد (العراق)، المجلد 12، العدد 41، الفصل الرابع، 2017، ص:201.

ويسهل مجلس IPSAS الامتثال لمعايير IPSAS من خلال استخدام الأحكام الانتقالية في بعض المعايير حيث تمنح الأحكام الانتقالية عند وجودها المنشأة وقتاً إضافياً لتلبية جميع متطلبات بعض المعايير المبنية على أساس الاستحقاق، أو تعفيها من بعض المتطلبات عن الاعتراف المبدئي. (77)

وفي هذا الصدد نجد أن منظمة الأمم المتحدة اعتبرت أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي أنسب المعايير للمنظمات الحكومية الدولية التي ليست غايتها الربح.

وفي سياق تطبيق منظمة الأمم المتحدة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وبيان الطريقة التي اتبعتها كل مؤسسة في تنفيذ العملية، نجد أن القضية التي شكلت تحدياً بالنسبة لمؤسسات الأمم المتحدة هي التحول لأساس الاستحقاق حيث تم اعتبار أساس الاستحقاق الطريقة الفضلى لتلبية متطلبات الإبلاغ المالي الحديث والطريقة الأنسب لرسم صورة كاملة للكيان، بالإضافة إلى مناقشة التحديات والمنافع الناتجة لدى تطبيق هذا الأساس في الاعتراف. (78)

كما اعتمدت ثلاثة أرباع بلدان منطقة التعاون الاقتصادي والتنمية في الميدان الاقتصادي المحاسبة على أساس الاستحقاق لتقاريرها المالية في نهاية العام، ويقوم أكثر من ربع البلدان الباقي الآن بإعداد ميزانيته السنوية على أساس الاستحقاق. (79)

كما يعمل الاتحاد الدولي للمحاسبين مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في تقديم دراسة مشتركة حول ممارسات المحاسبة والميزانية على مستوى الحكومات الوطنية في بلدان منظمات التعاون والتنمية، بالإضافة إلى مناقشة التحديات والفوائد المترتبة على الإصلاحات المترتبة على تطبيق أساس الاستحقاق، والنظر في الخطوات التي تتخذها البلدان لتحسين استخدام المعلومات على أساس الاستحقاق في المستقبل. (80)

77- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص:15.

78 - جيرار بيرو، جاهزية مؤسسات منظومة في الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (وحدة التفتيش المشتركة)، الأمم المتحدة، جنيف، سويسرا، 2010، ص. ص: 12-13. بتصرف.

79 - oecd, moreoecd comtries have Abopfed Accrual a ccounting brovuevee IPSASA doption Remain low, 17 may 2017.

80 -IFAC, Accrual practices and reform Exprience inoced countries, 24 feb 2017. متاح على

الانترنت (تاريخ التصفح:28 أكتوبر 2018

نلاحظ من الأمثلة السابقة التوجه الدولي للمحاسبة على أساس الاستحقاق في الأنظمة الحكومية، واستجابة الدول لمثل هذه التحولات؛ ومنه نستنتج أن عملية التحول لأساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية أصبحت أمر واقعا، وبالتالي يتحول العائق المعرفي من البحث في إمكانية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، إلى بيان متطلبات توافر تطبيق مضمون المحاسبة على أساس الاستحقاق في الدول لا زالت لم تفكر بعد في التأقلم مع هذا التوجه.

ملخص الوحدة الثامنة

ظهرت العديد من المتغيرات في المحاسبة العمومية في الوقت المعاصر أدت إلى إعادة النظر في بعض القضايا الجوهرية في المحاسبة العمومية نتيجة تطورات الوضع الاقتصادي والمالي للدول نتيجة الأزمات المالية المتكررة. حيث نال النقاش حول اختيار الأساس المناسب للتطبيق في نظرية المحاسبة العمومية حيّزا هاما في أدبيات الباحثين والمهتمين؛ لكن نرى أنه يجب الفصل في هذه الاختلافات؛ في ظل التغيرات الحاصلة في أهداف المحاسبة العمومية، مثل قياس الأداء والمساءلة والشفافية المطلوبة في إدارة المال العام.

حقيقة النقاش تعبر عن الحاجة لتقارير مالية حكومية، تمكّن من استيفاء الغايات الحديثة للمحاسبة العمومية عن طريق المطالبة بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، والمعبر عن التوجه الحديث لتطبيق معايير محاسبية حكومية دولية مستندة لأساس الاستحقاق في كثير من المنظمات الاقليمية والدولية.

الناظر في واقع تطبيق الأسس المحاسبية للإثبات في العالم يجد تحولات جادة؛ أهمها التحول لأساس الاستحقاق المحاسبي في الاعتراف بالعمليات المالية العمومية. هذا التحول الذي نراه في المعطيات التالية:

- إيفاء أساس الاستحقاق بالمعلومات التي يتطلبها مفهوم المساءلة والشفافية.
- العديد من الدول نجحت في تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع العام، بالإضافة إلى الموازنة على أساس الاستحقاق كما في حالة نيوزلندا وبريطانيا.
- إصدار معايير محاسبة دولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق.
- توجه المنظمات الدولية لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق.

تطبيقات الوحدة الثامنة

- ❖ بيّن أهم الأهداف التي يسعى إليها مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال إصدار معايير ipsas؟
- ❖ ما هي الأسباب التي دعت المنظمات الدولية مثل صندوق النقد الدولي لمطالبة الدول بالتحول إلى أساس الاستحقاق في الاعتراف بالعمليات المالية؟
- ❖ بيّن الدافع لإصدار مؤشر للمساءلة المالية في القطاع العام؟

النشاط البحثي للوحدة:

- ❖ بين النمط المتبع لاعتماد معايير محاسبية عمومية في الجزائر؟

قائمة المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية

1. الكتب:

- إبراهيم عبد القدّوس مفضل، المحاسبة الحكومية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن، ط1، 2013.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول. ترجمة ونشر المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين. الأردن طبعة عام 2016.
- علي بساعد، المحاسبة العمومية، محاضرات خاصة بالمدرسة العليا للقضاء. بدون سنة نشر.
- خالد البدور، توفيق عبد الجليل، المحاسبة الحكومية، الشركة العربية المتحدة، القاهرة، مصر، 2008.
- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دار صفاء، عمان، الأردن، ط1، ج1، 2018.
- جيار بيرو، جاهزية مؤسسات منظومة في الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (وحدة التفتيش المشتركة)، الأمم المتحدة، جنيف، سويسرا، 2010،
- مدونة الميزانية والمحاسبة العمومية، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2014.
- محمد ساحل، المالية العامة، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر 2017.
- محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض الإفصاح، دار وائل للنشر، عمان الأردن، ط2، 2008.
- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003.
- منصور الزين، محاضرات في المحاسبة العمومية، بدون سنة ودار نشر.
- دنيدي يحي، المالية العمومية، دار الخلدونية، الجزائر، 2010.

2. الأطروحات والمقالات:

- الأسود الصادق، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة (حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2011،

- أحمد يوسف السعيد، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية مجلد الاقتصاد والتنمية البشرية (جامعة البليدة الجزائر) ، المجلد 8، العدد 1، جوان 2017.
- آلاء شمس الله الخزعلي، دنيا محسن خلف الموسوي، نظام احصاءات مالية الحكومة GFS ودوره في تعزيز فاعلية الرقابة في الوحدات الممولة مركزيا، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد (العراق)، المجلد 12، العدد 41، الفصل الرابع، 2017.
- بوخالفي مسعود، متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير IPSAS ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية(الجزائر)، 2019 .
- سعدان شبايكي، دراسة تحليلية ونقدية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2001.
- حاج جاب الله أمال، ضريفي نادية، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 07، جانفي 2018، جامعة الأغواط (الجزائر).
- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013/2014.

3. المراسيم التنفيذية والقوانين

- المرسوم رقم 91-313، مؤرخ في (15/08/1990). - قانون رقم 21/90 مؤرخ في 15 أوت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية (الجريدة الرسمية رقم 35 15 أوت 1990).
- - حدّد القانون العضوي الصادر سبتمبر 2018 أول تطبيق لنظام MSB سنة 2023، راجع: الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 53، السنة الخامسة والعشرون، سبتمبر 2018، ص: 06.
- مرسوم رقم 80-53 مؤرخ في أول مارس 1980، يتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 4، 10 مارس 1980.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 50، 7 سبتمبر 2008.

4. التقارير

- صندوق النقد الدولي، إحصاءات دين القطاع العام: مرشد لمعديها ومستخدميها، 2011.
- صندوق النقد الدولي، دليل شفافية المالية العامة، 2007.

5. قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

- - FELIX MADRID GARCIA, Developments And challenges in public sector Accounting, Jof public bud getting, Accounting & Financial management, 26(2), Summer, 2014.
- Mohamed Huwersh Allawi Alshugairi, Government Accounting System Reform and Adoption of IPSAS in Iraq, Research journal of financial and Accounting, Vol, No :24, 2014.
- Sébastien Rocher, L'indépendance proclamé de L'IPSASB est elle réelle ?, comptabilité contrôlé Audit, 2011/3(tome17),
- IPSASB, **Proposed strategy and work plan (2019-2023)**, 15 june 2018.
- WWW.IFAC. ORG/NEW.eventsNew-international-pablicsector-OCCOUNTALILITY- UND EX. SLEBATE 13/07/2017-
- IFAC and CIPFA, international public rector financial accountality. Inden, status, report, 5 nov 2018.
- oecd, moreoecd comtries have Abopfed Accrual a ccounting brovuevee IPSASA doption Remain low, 17 may 2017.
- IFAC, Accrual practices and reform Exprience inoced countries, 24 feb 2017.