

جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

المحاسبة العمومية وسبل تطويرها

- حالة الجزائر - *2015/2005*

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية

تخصص : دراسات محاسبية جباية وتدقيق

تحت إشراف الأستاذ :

من إعداد الطالبة :

د : الصادق الأسود

بوستة سلوى

المناقشون :

رئيسا

الأستاذ : كمال بن موسى

مقررا

الأستاذ : الأسود الصادق

عضوا

الأستاذ : رجراج محمد

عضوا

الأستاذ : آيت محمد مراد

عضوا

الأستاذ : شنايت مراد

2016/2015

كلمة شكر

بداية نحمد الله ونشكر فضله أن يسر إنجاز هذا العمل، والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى ﷺ تسليما كثيرا .

لا يسعني إلا أن أتقدم بشكري وتقديري إلى الأستاذ المشرف، الدكتور : الأسود الصادق الذي لم يبخل بإرشاداته وتوجيهاته وكذا حرصه الدائم على إتمام هذا العمل وإخراجه في صورة لائقة .

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر والعرفان لكل من ساعد في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد وأخص بالذكر الأستاذين : د. براق محمد و د. شلال زهير، وكذا عمال مديرية عصرنة وضبط مقاييس المحاسبة – وزارة المالية -؛ كما لا أنسى زوجي لمساندته ودعمه الدائم .

" ألف شكر "

إهداء

إلى روح جدّتي جعلها الله من أهل الجنان.

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله ورعاهما.

إلى زوجي الغالي.

إلى رياحين حياتي؛ إخوتي.

إلى كل الأهل والأصدقاء.

" أهدي ثمرة هذا الجهد "

فهرس البحث

الصفحة	الفهرس
I	كلمة شكر
II	الإهداء
III	فهرس البحث
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة المختصرات
VIII	الملخص
أ	المقدمة العامة
2	الفصل الأول: مدخل للمحاسبة العمومية
3	المبحث الأول: مفاهيم حول المحاسبة العمومية
3	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية وأهدافها
6	المطلب الثاني: مجال تطبيق المحاسبة العمومية وخصائصها
8	المطلب الثالث: مكانة المحاسبة العمومية
11	المبحث الثاني: أعوان ومبادئ المحاسبة العمومية
12	المطلب الأول: أعوان المحاسبة العمومية
22	المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية
27	المبحث الثالث: نظام المحاسبة العمومية
27	المطلب الأول: النظام المحاسبي للدولة
29	المطلب الثاني: نظام الموازنة العامة للدولة
35	المطلب الثالث: نظام الرقابة على المال العام
40	الفصل الثاني: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
41	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
41	المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة العمومية في القطاع العام
42	المطلب الثاني: أهداف ودور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
44	المطلب الثالث: نطاق الإصدار والتطبيق للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

45	المبحث الثاني : عرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
46	المطلب الأول : المعايير المتعلقة بالموازنة العامة للدولة
53	المطلب الثاني : المعايير المتعلقة بحسابات التسيير
56	المطلب الثالث : المعايير المتعلقة بالحسابات المجمعة العمومية
57	المطلب الرابع : معايير إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي
60	المبحث الثالث : الإستجابة الدولية لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
60	المطلب الأول : دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير النظام المحاسبي العمومي
63	المطلب الثاني : الإستجابة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
71	الفصل الثالث : واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
72	المبحث الأول : الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر
72	المطلب الأول : التطور التاريخي للمحاسبة العمومية في الجزائر
74	المطلب الثاني : الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر
79	المطلب الثالث : الإطار التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر
85	المبحث الثاني : عرض مدونة حسابات الخزينة
85	المطلب الأول : تقديم مدونة حسابات الخزينة
89	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمدونة حسابات الخزينة
96	المطلب الثالث : تقييم مدونة حسابات الخزينة
98	المبحث الثالث : المخطط المحاسبي للدولة 2002 وأسباب التخلي عنه
98	المطلب الأول : تصور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية
101	المطلب الثاني : إجراءات التكوين وتطوير أنظمة الإعلام الآلي
102	المطلب الثالث : اختبار المخطط وأسباب التخلي عنه
106	الفصل الرابع : آفاق تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر
107	المبحث الأول : مشروع عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة
107	المطلب الأول : أهداف مشروع عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة
109	المطلب الثاني : مبادئ مشروع عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة
111	المطلب الثالث : أهم محاور مشروع عصرنة الموازنة

113	المبحث الثاني : الإطار العام للمخطط المحاسبي الجديد للدولة
113	المطلب الأول : مبادئ وأهداف عصرنة نظام المحاسبة العمومية
115	المطلب الثاني : التصور العام للمخطط المحاسبي الجديد للدولة
117	المطلب الثالث : المعايير المتبناة من طرف الجزائر
120	المبحث الثالث : النظام المحاسبي الجديد للدولة وأسباب تأخر تطبيقه
120	المطلب الأول : استراتيجية عصرنة الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية
124	المطلب الثاني : حسابات الدولة المستقبلية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية
135	المطلب الثالث : أسباب تأخر تطبيق المخطط المحاسبي الجديد للدولة
139	الخاتمة العامة
144	قائمة المراجع
148	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
60	قائمة الدول التي تتبنى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	01
102	مبدأ تعدد السنوات	02
120	الوضعية المالية	03
122	التدفقات النقدية	04
123	النفقات الصافية	05
124	رصيد العمليات المتعلقة بالدورة	06

قائمة المختصرات

العربية	اللغة الأصل	الإختصار
مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Board	IASB
معايير التقارير المالية الدولية	International Financial Reports Standards	IFRS
معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	International Public Sector Accounting Standards	IPSAS
عصرنة نظم الميزانية	Modernisation des Systèmes Budgétaires	MSB
مدونة حسابات الخزينة	Nomenclature des Comptes du Trésor	NCT
المخطط المحاسبي للدولة	Plan Comptable de l'Etat	PCE
التسيير الحكومي المدمج للميزانية	Système Intégré Gouvernemental de Budgétisation	SIGBUD

المُلخَص

ميز النظام المحاسبي العمومي للجزائر غياب الإطار القانوني المتكامل، إلى غاية صدور القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية ونصوصه التطبيقية؛ ومع ذلك بقي الإعتماد على جملة من النصوص التنظيمية لتسيير العمليات المالية للدولة، وأهمها التعلية العامة الصادرة سنة 1968 المتضمنة مدونة حسابات الخزينة، والمعمول بها إلى لحد إجراء هذه الدراسة (2015) .

بسبب النقائص المسجلة على مدونة حسابات الخزينة تم العمل على عدة إصلاحات للنهوض بنظام المحاسبة العمومية، فمن 1995 إلى 2002 كان العمل على إعداد مخطط محاسبي للدولة وفق النموذج الفرنسي، لكنه لم يتماشى مع عصرنة أنظمة الموازنة والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، فكان لزاما التخلي عنه، والعمل على إنشاء مخطط محاسبي جديد للدولة يكون به إصلاح شامل لنظام المحاسبة العمومية في جانبه التنظيمي والقانوني والتقني، والذي لزال محل دراسة وتطوير بسبب صعوبات واجهة تطبيقه .

المصطلحات الأساسية :

- المحاسبة العمومية؛
- المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- مدونة حسابات الخزينة؛
- المخطط المحاسبي للدولة؛
- الموازنة العامة للدولة.

Abstract

The Public accounting system of Algeria marked the absence of Integrated legal framework, until the issuance of the act and the statutory 90/21 law of public accounting and Applied texts , and a number of regulatory provisions for the conduct of financial operations of the state , the most important public instruction is the nomenclature of the treasury accounts 1968, and still applicable right now (2015).

Because of the shortcomings recorded on the treasury accounts have been working on a number of reforms to promote public accounting system , from 1995 to 2002, working on the preparation of a new accounting system according to the French model , but it was not in line with the modernization of the budget and international accounting standards for the public sector systems , was obliged to give it up , and work to create a new accounting system of the state have its comprehensive reform of the system of public accounting in part, regulatory , legal, technical , and which is still being examined and developed because of the application difficulties .

Keywords: Public accounting, International accounting standards for the public sector systems, The nomenclature of the treasury accounts, Budget .

Résumé

Le Système comptable public en Algérie est caractérisé par l'absence d'un cadre juridique, jusqu'à la délivrance de la loi 90/21 de la comptabilité publique. Cependant, certain nombre de dispositions réglementaires sont encours d'utilisation pour la gestion des opérations financières de l'Etat à ce jours, dont l'ordonnance la plus importante est publié en 1968 comprenait la nomenclature des comptes du trésor publique.

En raison des lacunes enregistrées sur la nomenclature des comptes du trésor publique, L'Etat est obligé de prendre des réformes visant à promouvoir le système de la comptabilité publique en Algérie. Depuis 1995 jusqu'à 2002, l'état a essayé d'établir un système de comptabilité en se basant sur le modèle français, mais ce dernier ne correspond pas avec la modernisation des systèmes budgétaires et des normes comptables internationales pour le secteur public, d'où la nécessité de créer un nouveau système de comptabilité publique qui permet la réforme globale de ce système du coté réglementaire, juridique et technique et qui reste en cours d'études et de développement en raison des difficultés de son application.

Mots clés: comptabilité publique, normes comptables internationales pour le secteur public, la nomenclature des comptes du trésor publique, budget.

المقدمة العامة

تطورت المحاسبة العمومية بشكل ملحوظ عما كانت عليه سابقا، وكان ذلك نتيجة تأثرها بالدور الذي تقوم به الدولة تجاه المجتمع، فعندما كانت الدولة حارسة، نشاطاتها محدودة ولا تتدخل في الحياة الاقتصادية، عُرِفَت المحاسبة العمومية باهتمامها بتسجيل النفقات والإيرادات في شكل بسيط؛ ومع تطور نشاط القطاع العام في تنوعه وتزايد حجمه، الذي ترتب عنه تزايد كبير في حجم النفقات وتنوع مجالاتها، و في حجم الإيرادات وتنوع مصادرها؛ وهي ظاهرة حديثة انتشرت بين كثير من دول العالم المتقدمة منها والنامية على اختلاف مستوياتها، مما أدى إلى تغير سمات النشاط في القطاع العام.

لهذا كان لزاما على الدول والمنظمات العالمية العمل على تطوير المحاسبة العمومية، حتى تتمكن من ترجمة أكثر لمعاملات الدولة بمزيد من الإفصاح والشفافية في عرض البيانات المالية؛ فكان التوجه إلى وضع معايير محاسبية دولية للقطاع العام، أسوة بالمعايير المحاسبية الدولية المعتمدة في القطاع الخاص؛ وقد أصبحت هذه المعايير معتمدة في كثير من الدول التي إتّزمت بها وقتنتها عندها.

والجزائر كغيرها من الدول تسعى إلى مواكبة ركب التقدم والنهوض باقتصادها، وذلك بالولوج والانفتاح أكثر على الاقتصاد العالمي، مما استوجب عليها التكلم باللغة المحاسبية العالمية؛ فبعد اعتماد النظام المحاسبي المالي في القطاع التجاري يأتي الدور على المحاسبة العمومية وذلك باعتمادها على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .

في هذا الإطار ومن خلال هذا البحث يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية :

ما واقع المحاسبة العمومية في الجزائر؟ وكيف يمكن تطويرها بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية

للقطاع العام؟

وقصد دراسة وتحليل الموضوع، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية :

1. ما هي أهم المبادئ والمفاهيم المرتبطة بالمحاسبة العمومية؟
2. ما هي المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟ وفيما تكمن أهميتها؟
3. كيف يمكن وصف واقع المحاسبة العمومية في الجزائر؟ وما متطلبات تطويره؟
4. هل تساهم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في عصنة المحاسبة العمومية في الجزائر؟ وما الإصلاحات اللازمة لتبنيها؟

للإجابة عن هذه التساؤلات فقد تم التركيز على الفرضية العامة الآتية :

تعتمد الجزائر على مدونة حسابات الخزينة لتسيير العمليات المالية للدولة، وانتقالها من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة يتطلب تكييف نظامها المحاسبي بما يتلاءم واستراتيجية عصنة نظامها الموازي، وكذا المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لمزيد من الشفافية والرقابة على المال العام .

أما الفرضيات الفرعية فجاءت على النحو التالي :

1. معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعتمد على معايير المحاسبة الدولية حيث تكون متطلباتها قابلة للتطبيق على القطاع العام، وتسمح بالقراءة الصحيحة لمالية الدولة والتقليل من غموض الأرقام التي تقدمها الحكومات .

2. تعتمد الجزائر على مدونة حسابات الخزينة التي تركز على محاسبة الصندوق، والتي

تشوبها عدة نقائص تعيق الإفصاح الواضح عن المركز المالي الفعلي للدولة.

3. تطبيق ما يلائم القطاع العام في الجزائر من متطلبات المعايير المحاسبية الدولية سيؤدي إلى تطوير المحاسبة العمومية، وتكريس مفاهيم الإفصاح والشفافية، ومساعدة القطاع العام للعمل بكفاءة وفاعلية، وكذا تعزيز المساءلة العامة .

1. أهمية الدراسة :

يشكل هذا الموضوع أهمية كبيرة، كونه يتعلق بالمحاسبة العمومية للدولة، والتي تتضمن الأطر والتشريعات القانونية التي ترمي إلى حماية المال العام وتحقيق النفع العام، وتحقيق الشفافية والمصادقية في تسيير المعاملات المالية للدولة، هذا ما تحاول الإصلاحات المتعلقة بنظام محاسبة الدولة الوصول إليه .

2. أسباب اختيار الموضوع :

تعود أسباب اختيار هذا الموضوع إلى عوامل موضوعية وأخرى ذاتية يمكن تلخيصها في مايلي :

أولا : العوامل الموضوعية

- ارتباط الموضوع بمجال التخصص : دراسات محاسبية جباية وتدقيق؛
- ما تشهده الجزائر من إصلاحات مست أنظمتها المالية والمحاسبية على جميع الأصعدة ومنها نظام المحاسبة العمومية؛
- التوجه الدولي نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .

ثانيا : العوامل الذاتية

- نقص الدراسات التي مست إصلاحات نظام المحاسبة العمومية مقارنة بنظيرتها المالية؛
- الرغبة في التعرف أكثر على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في إرساء معالم الشفافية والمساءلة العامة .

3. الهدف من الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى :

- الوقوف على واقع المحاسبة العمومية في الجزائر ومدى مواكبتها للتحويلات الإقتصادية العالمية؛
- إعطاء نظرة حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأهميتها؛
- إبراز مساعي الجزائر لتطوير نظامها المحاسبي وسبل تطبيق هذه المشاريع، وكذا محاولة رصد المعوقات أمام هذه المساعي .

4. المنهج المتبع :

للإجابة على الأسئلة المطروحة واختبار صحة الفرضيات المتبناة في هذه الدراسة، تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي الملائم لطبيعة الموضوع؛ وهذا قصد الإلمام بكل ما يتعلق بموضوع الدراسة من عناصر .

5. حدود الدراسة :

اقتصر هذا البحث على دراسة المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال التطرق إلى مدونة حسابات الخزينة والإجراءات التي تمر بها موازنة الدولة، دون التعمق كثيرا في التفاصيل التقنية، وكذا إعطاء لمحة عن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودراسة مشاريع الإصلاح 1995-2002 و 2005-2015.

6. معوقات الدراسة :

عند إعداد البحث واجهت الطالبة مجموعة من الصعوبات يمكن تلخيصها في :

- صعوبة الحصول على بعض المعلومات التي لم ترد الهيئة المعنية بالإصلاحات الإفصاح عنها، بحجة كونها في طور الدراسة؛

- قلة المراجع التي تعالج إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؛
- عدم توحيد المصطلحات في الترجمة إلى العربية .

7. محتويات الدراسة :

تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين نظريين وفصلين عمليين حيث :

حيث تمت معالجة الجانب النظري في فصلين :

- **الفصل الأول : مدخل للمحاسبة العمومية،** وفيه كان التعرض لمختلف المفاهيم والمبادئ المرتبطة بالمحاسبة العمومية، وتحديد أعوانها وتقسيمات نظامها؛
- **الفصل الثاني : المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام،** في هذا الفصل تم إعطاء لمحة حول المفاهيم المتعلقة بالمعايير وعرض ملخص عن كل معيار، ومدى الإستجابة الدولية لها .

أما الجانب العملي فجاء في :

- **الفصل الثالث : واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر،** هنا تم التطرق إلى الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر وعرض مدونة حسابات الخزينة، كما عالج هذا الفصل المخطط المحاسبي للدولة لسنة 2002 وأسباب التخلي عنه؛

- **الفصل الرابع : آفاق تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر،** هذا الفصل من الدراسة ركز على

إعطاء فكرة حول مشروع عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة لارتباطه بإصلاح النظام المحاسبي،

كما درس مختلف جوانب الإصلاح التي قامت بها الدولة منذ سنة : 2005، ليتم في الأخير

التعرض للأسباب التي جعلت المخطط المحاسبي الجديد للدولة يتأخر عن دخول حيز التنفيذ؛

وفي الأخير اختتمت الدراسة بعرض النتائج المتوصل إليها، مع بعض الاقتراحات التي يمكن أن

تساهم في تسريع وتيرة سير أعمال الإصلاح.

الفصل الأول

مدخل للمحاسبة العمومية

تمهيد :

مارست الوحدات العمومية في مختلف دول العالم وظائف جديدة، وأدارت عددا من الأنشطة والبرامج التي تساهم في متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، بعد أن كان دورها مقصورا على أداء وظائف الدولة التقليدية؛ فأصبحت الدولة تقوم بمهام المحاسبة والرقابة على المال العام وتوفير الشفافية؛ وتعتمد الوحدات العمومية في ذلك على نظام المعلومات المحاسبية العمومي.

للتعرف أكثر على الإطار النظري للمحاسبة العمومية، يعالج هذا الفصل العناصر التالية :

- مفاهيم حول المحاسبة العمومية؛
- أعوان ومبادئ المحاسبة العمومية؛
- نظام المحاسبة العمومية .

المبحث الأول : مفاهيم حول المحاسبة العمومية

يتناول هذا المبحث أهم المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة العمومية، حيث يتعرض لمفهومها، أهدافها ومجال تطبيقها، مبينا خصائصها والمكانة التي تحتلها.

المطلب الأول : مفهوم المحاسبة العمومية وأهدافها

تم وضع العديد من التعاريف التي تهدف إلى بيان مفهوم المحاسبة العمومية وتحاول حصرها، مبرزة الهدف منها، وفيما يلي عرض لأهمها وبيان لأهداف المحاسبة العمومية.

الفرع الأول : تعريف المحاسبة العمومية

وردت عدة تعاريف للمحاسبة العمومية نذكر منها :

1. هي المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير، قياس، تسجيل وتبويب العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تقيد في اتخاذ القرارات، وتوصيلها إلى الجهات ذوات العلاقة فيما بينها، كما تنظمها التشريعات الرسمية والمبادئ والقواعد الخاصة بذلك¹.

2. وقد عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها : المحاسبة التي تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام².

3. وفي تعريف يمكن اعتباره الأشمل، فالمحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد التي تنظم وتقتن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية، وبالتالي يمكن تقديم ثلاثة مفاهيم للمحاسبة العمومية :

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

¹ إسماعيل حسين احمرر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان،

2003، ص : 35.

² صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص : 35

- **المفهوم الإداري** : وهو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي.
- **المفهوم القانوني** : هو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة¹.

الفرع الثاني : خصائص النشاط في القطاع العام

- النشاط في القطاع العام يتميز بخصائص تجعله مختلفا عن النشاط في القطاع الخاص أو التجاري، ومنها :²
- **غياب دافع الربح** : حيث أن نشاط القطاع العام يهدف أساسا إلى تقديم خدمات عامة من أجل تحقيق منفعة عامة للمجتمع، والتي يتم أداؤها من دون مقابل أو بمقابل بسيط لا يتناسب مع التكلفة، ولهذا السبب يمكن ملاحظة غياب مفهوم قياس الربح عن طريق مقابلة الإيرادات والأعباء في نظام المحاسبة العمومية؛
 - **لا توجد علاقة مباشرة بين الإيرادات والنفقات في نشاط القطاع العام** : بحيث يغلب على بعض الوحدات الحكومية نشاط تحصيل الإيرادات فقط، مثل مصالح إدارة الضرائب والجمارك، في حين يغلب على البعض الآخر جانب النفقات؛
 - **تخضع المحاسبة العمومية لمجموعة من القواعد القانونية والضوابط الرقابية** : التي تهدف إلى ضبط وتقنين وفرض رقابة صارمة على صرف وتداول المال العام، وهذا ما يؤكد على ضرورة الالتزام الكامل بتنفيذ نصوص القوانين في مجالات المحاسبة العمومية، حتى ولو جاءت هذه النصوص متعارضة مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها؛
 - **غياب حافز المنافسة في مجال نشاط القطاع العام** : حيث أن التنظيمات غير الهادفة للربح لا تواجه سوقا محددا تتنافس عليه مع المنظمات المشابهة لعملها، فطبيعة العمل الذي تقوم به هذه المنظمات لا يتوقع منه عائد، أو يكون هناك عائد رمزي لا يغطي

¹J.C.Martinet et P. Dimalta, Droit budgétaire, LITC, Paris, 1999, p 775.

² شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص تسيير المنظمات، جامعة أمجد بوكرة، بومرداس، الجزائر، 2014/2013، ص: 6.

التكاليف؛ لهذا الإقبال على هذا النوع من الأعمال قليل جدا مما يوجد لهذا النوع سوق لا تنافسية؛

- ليس لوحدات القطاع العام رأس مال كما هو الحال في القطاع الخاص : لأن الوحدات الحكومية لا تعتمد في تمويلها على رأس المال، ولكنها تعتمد على اعتمادات مالية مقترحة من طرف السلطة التنفيذية ومعتمدة من السلطة التشريعية؛
- ملكية الأصول للوحدات الحكومية هي ملكية عامة : إضافة لكونها تعتمد في تمويل نشاطها على الموارد المتجددة والمخصصة لها سنويا في الموازنة العامة للدولة؛
- الموارد المرخصة في الموازنة تعتبر أموال مخصصة : تصرف في المجال الذي رصدت من أجله وفقا لتبويب الموازنة.

الفرع الثالث : أهداف المحاسبة العمومية

يجب على النظام المحاسبي العمومي الفعال أن يكون قادرا على تحقيق هدفين رئيسيين وهما:¹

- أن يعرض بطريقة عادلة ويحقق الإفصاح الكامل عن المركز المالي، ونتائج العمليات للأموال ومجموعات حسابات الوحدة الحكومية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
 - أن يحدد بوضوح مدى الالتزام بالقواعد القانونية والنظم المالية.
- وبناء على ذلك يمكن عرض أهداف المحاسبة العمومية من الجانب الوظيفي للنظام المحاسبي في خمس مجموعات رئيسية كالآتي:²

1. توفير المعلومات اللازمة للمساءلة : تساعد المعلومات من أجل الإلتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الوحدة العمومية إلى السلطة التشريعية، أو أي جهاز تنفيذي، أو قضائي له الحق أو المبرر في طلب ذلك، بما يتفق مع الإطار التشريعي لذلك؛
2. توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة : تهدف إلى الرقابة على الموارد الإقتصادية المتاحة للوحدة العمومية واستخدامها بشكل عقلاني بما يخدم المصلحة العامة، وذلك باستخدام أدوات المحاسبة العمومية المختلفة، التي تمكنها من ذلك؛ وعن طريق الجهات المخولة بهذه الوظيفة، والتي يقصد بها التأكد من الإلتزام بالبرامج والخطط والسياسات المحددة؛

¹ شلال زهير، مرجع سابق، ص: 11

² إسماعيل حسين احمر، مرجع سابق، ص: 37

3. توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات : توفير المعلومات التي يمكن الإعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات، عن طريق توفير تقارير دورية أو خاصة، تعيد في المقارنة بين نتائج العام الحالي والسنوات السابقة، وتقييم البرامج والأنشطة، والمفاضلة بين البدائل، تقدير حجم الموارد اللازمة لتحقيق أهداف الوحدة، تحليل علاقة المدخلات بالمرجات في العمليات التي تقدمها الوحدة العمومية، واقتراح أساليب من شأنها زيادة فاعلية الأداء وترشيده من أجل تقديم المقترحات بخصوص التوسعات المستقبلية والاستفادة الكفأة والرشيده من الموارد؛

4. توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط العمومي : يأثر النشاط العمومي على النشاط الإقتصادي بصفة عامة، سواء على مستوى الأفراد أو المؤسسات المختلفة، لذلك فإن الحكومة والأفراد والمؤسسات بحاجة لمعرفة العمليات والأنشطة العمومية، للمساعدة في اتخاذ القرارات المبنية على ذلك النشاط؛ الأمر الذي ينعكس على الرفاهية العامة بشكل عام، وأفضل وسيلة للإعلام في هذا المجال هي المحاسبة العمومية بشكل أساسي؛

5. توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات الوطنية : يوفر نظام المحاسبة العمومية المعلومات المعدة والمجهزة طبقا للمفاهيم والتعاريف والتبويبات المستخدمة في الحسابات الوطنية، وتزداد أهمية هذا الهدف مع ازدياد الإتجاه إلى توطيد العلاقة بين نظامي المحاسبة العمومية والوطنية، إلى درجة الدمج بينهما.¹

المطلب الثاني : مجال تطبيق المحاسبة العمومية وخصائصها

يُحدّد مجال تطبيق المحاسبة العمومية قانونيا كونها تختص بتسجيل العمليات المالية المرتبطة بتحصيل وصرف المال العام المتداول عن طريق تنفيذ الموازنة العامة للدولة.

الفرع الأول : نطاق تطبيق المحاسبة العمومية

إن المحاسبة العمومية تطبق في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة، وهي وحدات تقدم خدمات للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة، كما أنها بصفة عامة تشتمل على الوحدات الإدارية التي تخضع للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث تدبير الأموال وتحديد طرق إنفاقها.

¹ قاسم ابراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص:51

بالنسبة للجزائر فيمكن حصر مجال تطبيق المحاسبة العمومية في ما يلي¹:

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

الفرع الثاني : خصائص المحاسبة العمومية

من منطلق الاختلاف القائم بين الوحدات الهادفة إلى تحقيق المنفعة العامة والوحدات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الربح، برز التباين في القواعد والأسس المحاسبية الملائمة لكل منها، لهذا نجد النظام المحاسبي العمومي لا يهتم بقياس الربح، وإنما يسعى بالدرجة الأولى إلى تحقيق الأهداف الرقابية والمحافظة على المال العام، وللتمكن من ذلك فأهم الخصائص التي تميز النظام المحاسبي العمومي الفعّال هي²:

- أن ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة، وبالتالي يجب أن يبين مدى تقيد الأجهزة بالقواعد التشريعية المطبقة؛
- أن يتم الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي العمومي، بصورة تحقق التكامل بينهما لإظهار مدى التقيد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياساتها؛
- يجب أن يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف، والأغراض التي خصصت من أجلها الأموال وتوضيحها، وكذلك تحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد وعن استخدامها لتنفيذ البرامج والأنشطة؛
- أن يسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة؛

¹ ج.د.ش، وزارة المالية، القانون 21/90، قانون المحاسبة العمومية، المؤرخ في : 15 أوت 1990، الجريدة الرسمية رقم 35، الصادرة بتاريخ 24 محرم 1411، الموافق لـ : 15 أوت 1990، المادة رقم : 01.

² شلال زهير، مرجع سابق، ص:14

- أن يسهل الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والإجراءات والبرامج، وأن يضمن سهولة التدقيق الداخلي؛
- أن يسهل إظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية، وأن يسهل قياس الموارد وتحديد تكلفة البرامج والوحدات التنظيمية؛
- أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط والبرمجة، وتسهيل المراجعة والمتابعة، وتقييم العمل بشكل مادي ومالي؛
- أن يدعم النظام المحاسبي توفير المعلومات المفيدة في عمليات التحليل الاقتصادي، وربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية.

المطلب الثالث : مكانة المحاسبة العمومية

تلعب المحاسبة العمومية دورا هاما وأساسيا في الإدارة المالية للدول وفي صياغة السياسات المالية لها؛ سيتم في هذا الجزء إبراز المكانة التي تحتلها المحاسبة العمومية والأهمية التي تتمتع بها.

الفرع الأول : أهمية المحاسبة العمومية

ظهرت أهمية المحاسبة العمومية في الوقت الحاضر استجابة للتغيرات التي تمر بها المجتمعات، وذلك لزيادة نطاق الخدمات والأعمال التي تقدمها الحكومات الآن، حيث اكتسبت التقارير والقوائم المالية دورا حيويا في عملية التخطيط الاقتصادي، والرقابة على العمليات المالية الحكومية، الأمر الذي يجسد دور السياسات المالية والإدارة الاقتصادية، فقد أصبحت أكثر حرصا في السعي للاستقرار نتيجة لما تعكسه المحاسبة العمومية كنظام هام لتوفير المعلومات لقياس الإيرادات والنفقات ومدى فعاليتها.¹

الفرع الثاني : المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

هناك بعض الجوانب التي تتفق فيها المحاسبة العمومية مع المحاسبة المالية، وأيضا توجد بعض الاختلافات في الأسس أو التطبيقات، وفيما يلي عرض لأهم العناصر التي تجمع أو تفرق كلا من الفرعين السابقين .

¹ محمد جمال علي هلال، المحاسبة الحكومية، ط 1، دار صفاء للنشر، عمان، 2002، ص: 13.

أولاً : أوجه التشابه

تتمثل العناصر المشتركة بين المحاسبة العمومية والمالية في ما يلي :

1. **القيد المزدوج** : تعتمد كل من المحاسبة المالية والعمومية في تسجيل أوجه نشاط العمليات المالية على استخدام طريقة القيد المزدوج؛ ويعني ذلك أن كل عملية مالية لها طرفان طرف مدين والآخر دائن بنفس القيمة؛
2. **وحدة القياس** : تتفق المحاسبة المالية والعمومية على أن النقود هي وحدة للقياس، لإثبات قيمة الصفقات المالية، مع ثبات وحدة النقود بغض النظر عن قدرتها الشرائية، وذلك عند التعبير عن الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم؛
3. **الإستمرارية** : يعتمد كلا النوعين من المحاسبة على فرضية الاستمرار، حيث أن طبيعة النشاط الحكومي نشاط مستمر، نتيجة لاستمرار حاجة المجتمع إلى الخدمات الحكومية سواء، في الأمن والدفاع والعدالة وشأنها في ذلك شأن المؤسسة التجارية الهادفة للربح...الخ؛
4. **مبدأ التكلفة التاريخية** : يقوم كلا النظامين على فرضية الاستمرارية، لهذا يتم تقييم معظم الأصول وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، حيث إنه تتفق المحاسبة المالية مع المحاسبة العمومية في أن يتم التعبير عن بنود الإيرادات والنفقات في كليهما بوحدات نقدية متجانسة، مفترضين أن القيمة الشرائية للنقود لا تتغير، فالعمليات تثبت في الدفاتر على أساس تكلفتها التاريخية بصرف النظر عما قد يحدث من تغير في مستويات الأسعار.
5. **الفترة الزمنية** : يتفق كلا النظامين على مبدأ سنوية المحاسبة واستقلال السنوات المالية، بحيث يتم قياس نتيجة النشاط الاقتصادي للوحدات الهادفة إلى تحقيق الربح عند نهاية كل سنة مالية، في حين أن توقع الإيرادات والنفقات للوحدات الحكومية غير الهادفة إلى تحقيق الربح يكون لمدة سنة.
6. **الوثائق المستندية** : إن النظام المحاسبي في كليهما واحد، والذي يتكون من مجموعة من المستندات ومجموعة من الدفاتر والسجلات، حيث تسجل كل من المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية، العمليات المالية من واقع مستنداتها مباشرة إلى دفتر اليومية، ثم ترحل إلى دفتر الأستاذ العام، وتبويبها في جداول، ثم يتم استخراج النتائج عن طريق القوائم المالية .

7. توفير البيانات المالية : كل من النظامين يتفقان من حيث الهدف وهو قياس وتوصيل معلومات مفيدة وذات معنى لفئات المستخدمين في شكل تقارير وقوائم دورية وختامية .
8. توافر رقابة داخلية وخارجية : للتأكد من صحة وسلامة تطبيق الأنظمة والمبادئ الخاصة بكل فرع .

ثانيا : أوجه الاختلاف

أهم العناصر التي تميز المحاسبة العمومية عن نظيرتها المالية :¹

1. الطبيعة القانونية : قواعد المحاسبة العمومية بما فيها التقنية، كلها ذات مصدر تشريعي أو تنظيمي. أما قواعد المحاسبة المالية فإنها- قبل كل شيء- عبارة عن معايير أو ضوابط مستمدة من العادات أو الاتفاقات المحاسبية، التي تكرست في الواقع مع مرور الزمن، ووجدت قبولا عاما من قبل الأطراف المعنيين، ثم يأتي التشريع أو التنظيم بعد ذلك ليعطي الصبغة القانونية لهذا التتميط المحاسبي، مثلما هو الشأن بالنسبة للمناهج المحاسبية المطبقة في مختلف البلدان.
2. الأسس النظرية : يؤدي اختلاف طبيعة وتركيبه وحدات القطاع العام مقارنة مع القطاع التجاري إلى تطبيق إطار نظري يأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام، حيث تعتمد المحاسبة العمومية على نظرية الأموال المخصصة باعتبارها الأساس العلمي لتفسير الوحدة المحاسبية في وحدات الجهاز الإداري، بينما تعتمد المحاسبة المالية على نظرية الشخصية المعنوية أو نظرية أصحاب المشروع.
3. إعداد الموازنات : فالموازنة العامة للدولة تحتوي على بيانات تقديرية للإيرادات والمصروفات، بينما ميزانية المؤسسة التجارية تحتوي على بيانات فعلية عن مركزها المالي.
4. تكوين المخصصات والاحتياطات : تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر، الذي يستند إلى الاحتياط المسبق لأي خسارة محتملة أو مؤكدة نتيجة لنقص في قيمة أصل من الأصول أو لمواجهة الالتزامات المترتبة على المؤسسة، أما في النظام المحاسبي العمومي الذي يتناول تنفيذ الميزانية كخطة مالية تعكس نشاط الحكومة وفقا للإيرادات المتوفرة، وعلى هذا الأساس لا مجال لمسك قيود لتكوين المخصصات من هذا القبيل، أما عند ظهور حالات طارئة

¹ محمد مسعي، المحاسبة العمومية، طبعة ثانية منقحة، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص ص : 20، 19.

تستدعي نفقات غير مخصصة في الميزانية، فتقوم الحكومة بتدبير الأموال اللازمة لمواجهة.

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

6. من حيث الأهداف : ترمي المحاسبة العمومية أساسا إلى التحقق من قانونية أو شرعية أو نظامية العمليات المالية، بينما تهدف المحاسبة المالية إلى معرفة نتيجة هذه العمليات بالدرجة الأولى. فبالنسبة للهيئات العمومية تعتبر هذه النتيجة غير ذات أهمية كبيرة، لأن سبب وجود هذه الهيئات ليس تحقيق الربح، وإنما القيام ببعض المهام أو تقديم خدمات ذات منفعة عامة؛ و بالمقابل فإن ما يهم المقاولين والمساهمين والمعنيين في المؤسسة التجارية ليس الصحة القانونية للعمليات المالية، وإنما الطريقة التي يستمدون منها أرباحهم وفوائدهم.

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

المبحث الثاني : أعوان ومبادئ المحاسبة العمومية

تسند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى أعوان لكل منهم مهام وسلطات محددة، والتسيير المالي للهيئات والإدارات العمومية يخضع لقواعد ومبادئ، يبقى وضعها حيز التطبيق شرط أساسي لكل مرحلة من المراحل التي تخص مجال تطبيق المحاسبة العمومية؛ وهذا ما يعالجه هذا المبحث .

المطلب الأول : أعوان المحاسبة العمومية

إن تنفيذ الميزانية العمومية يخول إلى عدة أعوان، حيث يمكن التمييز بين عدة أصناف :

- الأمر بالصرف؛

- المحاسب العمومي؛

- المراقب المالي .

الفرع الأول : الأمر بالصرف

أولا : تعريف الأمر بالصرف

وفقا للمادة 23 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، يعتبر أمرا بالصرف كل شخص مؤهل قانونا بتنفيذ عمليات الميزانية المتعلقة بإجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند بالتحصيل من جانب الإيرادات، والقيام بإجراءات الإلتزام والتصفية والأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات.¹

ثانيا : تصنيف الأمرين بالصرف

حسب المادة 25 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، يكون الأمر بالصرف رئيسي أو ثانوي .

1. **الأمر بالصرف الرئيسيون** : هم الذين يصدرون أوامر الدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين، وأوامر تفويض الإعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين الخاضعين لسلطتهم، وذلك في حدود رخص البرامج والإعتمادات المرخصة في الميزانية، وهم :²

- الوزراء؛

- الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية (المادة 26 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية)؛

¹ ج.د.ش، وزارة المالية، القانون 21/90، قانون المحاسبة العمومية، مرجع سابق، المادة رقم : 23 .

² Ali Bissaad : **droit de la comptabilité publique** ; éditions houma ; alger 2004 ; p 86 .

- رؤساء المجالس الشعبية البلدية عندما يتصرفون لحساب البلديات (المادة 26 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية)؛

- المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة؛

- المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛

- المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23 من القانون 21/90؛ وهم المعينون أو المنتخبون لوظائف لها من الصلاحيات تنفيذ الإلتزام والتصفية في إطار إنجاز النفقات والإيرادات العمومية .

2. **الأمرون بالصرف الثانويون** : هم المسؤولون المنصبون على رأس المصالح العمومية الغير مركزية، ويقومون بإصدار حوالات الدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدنيين، في حدود الإعتمادات المفوضة من طرف الأمر بالصرف الرئيسي .

3. **الأمر بالصرف الوحيد** : الأمر بالصرف الوحيد هو ليس رئيسيا ولا ثانويا، فهو ليس رئيسيا لكونه لا يتوفر على ميزانية خاصة به والإعتمادات التي ينفذها هي موزعة اعتبارا من ميزانية التجهيز للدولة؛ وهو ليس ثانويا لأن الإعتمادات لم تمنح له على أساس تفويض بواسطة أمر تفويض للإعتماد وإنما منحت له في بداية السنة لتطبيق البرنامج السنوي للتجهيز .

4. **الأمر بالصرف المفوض و المستخلف** :

الأمر بالصرف المفوض : يمكن للأمرين بالصرف الرئيسيين أو الثانويين أو الوحيديين تفويض التوقيع للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة، وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم وتحت مسؤوليتهم، بالتالي يستطيع الأمر بالصرف المفوض تنفيذ العمليات المالية في حدود صلاحيات التفويض وتحت مسؤولية ومراقبة الأمر بالصرف الذي منحه تفويض التوقيع .

الأمر بالصرف المستخلف : ويستطيع الأمرون بالصرف في حالة غياب أو مانع تعيين

المستخلف الذي يتولى مهام تسيير وإدارة المرفق العام، وهذا بعد إعلام المحاسب العمومي .

ثالثا : مسؤولية الأمر بالصرف

إن المادة 32 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية تحدد مسؤولية الأمرين بالصرف و التي هي مزدوجة مدنية و جزائية ، فضلا عن المسؤولية التأديبية و السياسية بالنسبة للوزراء و الولاة و رؤساء المجالس الشعبية البلدية و الولائية . أما بالنسبة للمسؤولية التأديبية فتسري في حق الأمرين بالصرف الثانويين في مواجهة رؤسائهم .

وتتص المادة 32 من القانون 21/90 على ما يلي : " الأمر بالصرف مسؤولون مدنيا وجزئيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية وبهذه الصفة فهم مسؤولون شخصا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم " .

أما المرسوم التنفيذي رقم (313/91) المؤرخ في 1991/09/07 الذي يحدد إجراءات المحاسبة حيث نصت المادة 14 منه على ما يلي : " يمك الأمر بالصرف الرئيسيون والثانويين التابعون للدولة محاسبة إدارية للإيرادات و النفقات " .

تخص المحاسبة الإدارية للإيرادات ما يلي :

- الديون الدائنة و المثبتة و الموفى بها ؛
 - الأوامر الصادرة بتحصيل الإيرادات و كذلك التخفيضات أو الإلغاءات التي تنجز بناء على الأوامر؛
 - التحصيلات التي تتم بناء على أوامر؛
- أما بالنسبة للإلتزامات بالدفع التي يمكها الأمر بالصرف في مجال النفقات فهي تعرض كما يلي:

- الإعتمادات المفتوحة المفوضة ، حسب الأبواب والبنود التي تنجز من البرامج المأذون بها؛
- تفويضات الإعتمادات الممنوحة للأمرين بالصرف الثانويين ؛
- التزمات الدفع التي يتم القيام بها ؛
- الأرصدة المتاحة .

الفرع الثاني : المحاسب العمومي

أولا : تعريف المحاسب العمومي

المشرع الجزائري يعرف المحاسب العمومي عن طريق تعداد المهام المنوطة به، وذلك حسب المادة 33 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات الموالية :

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛

- ضمان حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والموارد المكلف بها؛

- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والموارد العمومية .

وإن تعيين واعتماد المحاسبين العموميين يكون عموما من طرف وزير، ولكن ليس إجباريا وإنما يختلف حسب التنظيم الذي يتبعونه (المادة 31 من القانون 21/90)؛ كما يتعين على المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته أن يكتسب تأمينا على مسؤوليته المالية .

أما بخصوص إنهاء مهامهم وسحب الإعتقاد فيتم وفق نفس الإجراءات التي تم تعيينهم بها، وفي حالة ارتكابهم خطأ فتتم العملية وفق الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما.

ثانيا : تصنيف المحاسبين العموميين

يمكن تصنيف المحاسبين العموميين من حيث :

- طبيعة المهام؛

- المرافق العمومية التي يتولون مسك محاسبتها .

1. التصنيف من حيث المهام :

يمكن تصنيف المحاسبين حسب المهام كمايلي :

- **المحاسب الرئيسي** : هو المحاسب الذي له مهمة تركيز الحسابات على مستوى التقسيم الإقليمي (المادة 31 من المرسوم التنفيذي 313/91 المؤرخ في 1991/09/07) فمثلا

أمين خزينة الولاية هو محاسب رئيسي لأنه يجمع ويركز حسابات المحاسبين الثانويين على مستوى ولايته .

- **المحاسب الثانوي** : حسب المادة 32 من المرسوم التنفيذي 313/91 يختلف المحاسب الثانوي عن الرئيسي في كون هذا الأخير له جميع الصلاحيات في جميع المجالات أما المحاسب الثانوي فغالبا ما يكون اختصاصه في تنفيذ نوع محدد من المجالات، فمثلا تنفيذ الأحكام الجبائية يتكفل بها قابض الضرائب؛ كما أن المحاسب الثانوي ينفذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لصالح المحاسب العمومي الرئيسي، أي أنه يقوم بإرسال العمليات المالية التي قام بها إلى المحاسب الرئيسي للقيام بتجميعها وقيدها في السجلات المحاسبية بصفة نهائية .

- **شبه المحاسب** : عرفته المادة 51 من القانون 21/90 على أنه " يعد شبه محاسب في مفهوم هذا القانون كل شخص يتولى تحصيل الإيرادات أو يقوم بالمصاريف أو بصفة عامة يداول القيم والأموال العمومية دون أن تكون له صفة محاسب عمومي بمفهوم المادة 33، ودون أن يرخص له صراحة من قبل السلطة المؤهلة لهذا الغرض " بمعنى أنه موظف يحوز أو يتداول الأموال والقيم المعنوية بدون أن تكون له الصفة القانونية للمحاسب العمومي ولا يقوم بكل المهام المذكورة سابقا .

- **محاسب بدون صندوق** : هو المحاسب الذي يملك الصفة القانونية للمحاسب العمومي دون أن يقوم بحياسة أو تداول الأموال العمومية، أي محاسب بدون صندوق بحيث يكسب صفة محاسب عمومي مركزي يقوم بدمج محاسبة المحاسبين العموميين، والذي يعرف باسم الوكيل المحاسبي المركزي .

2. التصنيف من حيث المرافق العمومية :

يمكن تصنيفهم حسب المرافق العمومية كما يلي :

- **المحاسبون الرئيسيون للدولة** : وفق المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 1991/09/07 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم فإنه صنف المحاسبين كما يلي :

- أمين الخزينة المركزي : وهو مكلف بتسيير المصالح الخارجية للخبزنة وتنظيمها وبذلك تنفيذ العمليات المالية للدولة، والمأمور بتنفيذها من قبل الوزراء والمفوضين وكذلك المتعلقة بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ومؤهلة وطنيا .
- أمين الخزينة الرئيسي : مكلف ب :
 - ✓ مسك محاسبة المنح العسكرية والمنح الخاصة بالمعطوبين ومنح التقاعد ومنح المجاهدين؛
 - ✓ تنفيذ العمليات المتعلقة بالحسابات الخاصة للخبزنة والقروض؛
 - ✓ مسك المحاسبة العامة للدولة .
- الوكيل المحاسبي المركزي : مكلف بتجميع جميع حسابات محاسبي الدولة وذلك من خلال تجميع أرقام الوضعيات المالية المقدمة من أمناء الخبزنة لمراجعة الوثائق المحاسبية والتسجيلات إذا اقتضت الضرورة لذلك، كما له مهمة تنفيذ العمليات المالية المتعلقة ب :
 - ✓ الحسابات الجارية للخبزنة والمفتوحة لدى مركز الصكوك البريدية؛
 - ✓ حسابات سنوية مع أمناء الخزائن الأجنبية؛
 - ✓ الحسابات الخاصة بالبنوك والتسبيقات والسلفات المفتوحة في حساباته؛هذا المحاسب لا يملك صندوق لذا هو معروف بمحاسب بدون صندوق .
- أمين الخبزنة الولائي : هو محاسب رئيسي منصّب من طرف وزير المالية على رأس خبزنة كل ولاية، والمكلف بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات لميزانية الدولة وميزانية الولاية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري الموجودة في إقليم الولاية، ويقوم كذلك بمراقبة صناديق التسبيقات والإيرادات للأعوان المحاسبين للعمليات الإدارية على مستوى الولاية، إضافة إلى ذلك يقوم بالتحقق من تطابق حساب التسيير لديه مع الحساب الإداري للأمر بالصرف في الولاية إلى جانب الإرسال الشهري للوضعيات المالية لخبزنة الولاية إلى العون المحاسبي المركزي للخبزنة .
- المحاسبون الثانويون للدولة : يكتسي صفة المحاسب الثانوي للدولة كل من :
 - قابضي الضرائب؛
 - قابضي أملاك الدولة؛

- قابضي المحافظة العقارية؛
- قابضي البريد والمواصلات؛
- رؤساء مراكز البريد والمواصلات .

ثالثا : مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي

- مهام المحاسب العمومي

قبل القيام بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات يقوم المحاسبون العموميون بعدة مراقبات شرعية لتنفيذ العمليات المالية العمومية الموكلة لهم :

1. بالنسبة للإيرادات : المادة 35 من القانون 21/90 تنص على أن المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف ، عليه أن يتحقق من أن هذا الأمر مرخص له بموجب القانون بتحصيل الإيرادات ، فضلا عن ذلك يجب عليه على الصعيد المالي مراقبة صحة إلغاء سندات الإيرادات و كذلك عناصر الخصم التي يتوفر عليها.

2. بالنسبة للنفقات : المادة 36 من القانون 21/90 تنص على أنه يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله دفع أي نفقة أن يتأكد و يتحقق مما يلي :

- مطابقة العملية للقوانين و الأنظمة المعمول بها؛
- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له؛
- شرعية عمليات تصفية النفقات؛
- توفر الاعتمادات ؛
- تأشيرة عملية المراقبة التي تنص عليها القوانين المعمول بها؛
- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي؛
- أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة.
- مسؤوليات المحاسب العمومي :

المحاسب العمومي يتمتع بالمسؤولية الشخصية و المالية على العمليات الموكلة له ، كما يمكن له أن يتمتع بالمسؤولية التضامنية بينه و بين الأشخاص الموضوعين تحت إمرته؛ وبذلك فإن مسؤولية المحاسب العمومي تقرر عندما يحدث عجز (نقص) في الأموال العمومية سواء

تعلق الأمر بتحصيل الإيرادات أو تسديد النفقات . و تكمن المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسب العمومي عن كل تصرفاته خاصة إذا تعلق الأمر ب :

- تسديده للنفقات العمومية بطرق غير شرعية؛
- حراسته و حفظه لأرصدة و قيم الهيئات العمومية؛
- تحريكه للأرصدة و القيم و الحركات الحسابية؛
- محافظته على الوثائق و المستندات المثبتة للعمليات المالية و المحاسبية؛
- قيامه بمهمة المحاسب للمنصب الذي يشغله .

كما يعتبر المحاسب العمومي مسؤولا عن تصرفات غيره التي تصدر من مساعديه في تسيير مصلحة المحاسبة و الخاضعين لسلطته و مراقبته، و تكون هذه الأخيرة تبعا لصفة الموظفين الذين هم تحت إشرافه و المتمثلين في أعوان المصلحة و المحاسبون السابقون و المحاسب المفوض و المحاسب الفعلي و الملحقون و الوكلاء المكلفون بإجراء عمليات قبض الأموال و دفعها للمحاسب العمومي المسؤول شخصا و ماليا عن هذه العمليات .

و يحمي قانون المحاسب كل المحاسبين العموميين من تهديد بعقوبة إذا أثبتوا أن الأوامر التي رفضوا الامتثال لها كان من شأنها أن تحرك مسؤولياتهم الشخصية و المالية (المادة 39 من القانون 21/90).

- وسائل إعفاء مسؤولية المحاسب العمومي :

من أجل تخفيف مسؤولية المحاسب العمومي وضع المشرع الجزائري تحت تصرفه عدة إجراءات تسمح له بتخفيف عبء المسؤولية الشخصية والمالية، وتتمثل هذه الإجراءات في :

1. إجراء الإعفاء من المسؤولية : يمكن للمحاسب العمومي الموضوع في وضعية المدين أن يرسل طلب إعفاء من المسؤولية لوزير المالية، والذي يخول له القانون أن يقرر قبول أو رفض الإعفاء الجزئي أو الكلي للمبالغ المدينة للمحاسب العمومي، وذلك وفقا للمادة 38 من القانون 21/91 المؤرخ في 07 أوت 1991 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1991. كما يمكن لمجلس المحاسبة تقرير إما الإعفاء الجزئي لمسؤولية المحاسب

العمومي عن طريق إعفائه من دفع جزئي من المبالغ المالية المستحقة للدولة، أو الإعفاء الكلي لمسؤولية المحاسب في حالة إثبات وجود القوة القاهرة .

2. الإجراء الرجائي : في حالة رفض إجراء الإعفاء من المسؤولية يستطيع المحاسب العمومي المأخوذ بسؤليته أن يقدم طلبا ثانيا لوزير المالية، من أجل طلب إعفائه من دفع الدين، هذا الإجراء ليس بحق مكتسب للمحاسبين العموميين بل يخضع لسلطة قرار وزير المالية الذي يقرر منحه بعد استشارة لجنة المنازعات، والتي تقوم بفحص وتحقيق الوضعية المالية وممتلكات المحاسب من أجل دراسة إمكانيته أو استحالة دفع المبالغ المستحقة.

3. إجراء التسخير : يخول للمحاسب العمومي رفض دفع أي نفقة عمومية تشكل مخالفة صريحة للقواعد القانونية أو التنظيمات المعمول بها والمتعلقة بتنفيذ الميزانية وتنفيذ العمليات المالية، وعليه ترفع مسؤولية المحاسب العمومي على جميع العمليات التي رفض القيام بها، وذلك حسب المادة 31 من القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تنص على أنه : " تعد باطلة كل عقوبة سلطت على المحاسب العمومي إذا ثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية والمالية " .

لكن من أجل ضمان سيرورة المرفق العام وعدم تعطيل المصلحة العامة، يخول القانون للأمر بالصرف أن يطالب كتابيا المحاسب العمومي بإجراء التسخير، بحيث يتحمل الأمر بالصرف تحت مسؤوليته الشخصية والمالية تنفيذ العملية .

الفرع الثالث : المراقب المالي

أولا : تعريف المراقب المالي

المراقب المالي هو ممثل لوزارة المالية يُختار من بين موظفيها ويعين بواسطة قرار وزاري، يكون مقر عمله في المديرية المالية لدى الولاية المعين فيها، يسمح له بالتنقل إلى المؤسسات المعنية أو الإستقرار في إحداها إذا اقتضت الضرورة المهنية؛ فهو يعتبر العون المؤهل قانونيا لمراقبة إجراءات الإلتزام للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، ويمكن لوزير المالية أن يعين مراقبا ماليا أو أكثر لمساعدة المراقب المالي على تأدية مهامه .

وعلى هذا الأساس فإن المراقب المالي يخضع مباشرة لسلطة وزير المالية ويتمتع باستقلالية تامة من ناحية الأمر بالصرف أو من ناحية المحاسب العمومي .

ثانيا : مهام المراقب المالي

مهمته التأشير على مشروع الإلتزام الذي يحرره الأمر بالصرف ولكن يجب قبل ذلك التحقق من :¹

- مشروعية النفقة العمومية ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها؛
- التحقق من صفة الأمر بالصرف؛
- صحة التبويب وإنشاء النفقة وفقا لبنود الميزانية؛
- التحقق من وجود التأشيرة الممنوحة من طرف الإدارة المعنية عندما تستلزم ذلك القوانين والأنظمة المعمول بها .

بعد إيفاء هذه الشروط وفي أجل أقصاه 10 أيام يمدد إلى 10 أيام أخرى في الحالات الإستثنائية بالنسبة للملفات المعقدة التي تتطلب فحصا وتدقيقا معمقين؛ كما يعتبر المراقب المالي مرشدا مكلفا بتقديم يد المساعدة إلى الأمرين بالصرف وذلك من خلال التوجيهات والنصائح التي يتعين عليه تقديمها لهم بهدف تجاوز العقبات الطارئة التي قد تواجههم أثناء أداء مهامهم خاصة إذا لم يكونوا من ذوي الإختصاص في ميدان التسيير المالي .

ثالثا : مسؤولية المراقب المالي

يعتبر المراقب المالي مسؤولا شخصيا أمام هيئات المراقبة ووزارة المالية على جميع المخالفات الصريحة للقوانين والأنظمة المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية، إذ يعتبر هذا الأخير مسؤولا عن التأشيرات الغير قانونية أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة، المؤهلة قانونا للتحقق ومراقبة نشاط المراقب المالي .

¹المرسوم التنفيذي رقم 414/92، المتعلق بإجراءات الإلتزام، المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، المادة رقم : 90.

في حالة التحقق من وجود مخالفة صريحة لقواعد الميزانية والمالية تختص الغرفة التأديبية بفرض عقوبات مالية على المراقب المالي المعني بالأمر، وفقا للبند رقم 07 من المادة 88 من الأمر رقم 20/95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة .

إضافة إلى ذلك يملك وزير المالية صلاحيات فرض عقوبات مالية وإدارية على المراقب المالي الذي منح تأشيرات غير قانونية، وذلك عن طريق تحقيق ومراقبة التقرير السنوي الذي يعده المراقب المالي .

المطلب الثاني : مبادئ المحاسبة العمومية

كل نظام محاسبي يعتمد على مبادئ تشكل الإطار المحاسبي لكل محاسب، وفي هذا الإطار سنتطرق إلى أهم مبادئ المحاسبة العمومية .

الفرع الأول : المبدأ الإداري - الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي -

المبدأ الأساسي الذي يبني عليه نظام المحاسبة العمومية هو مبدأ الفصل بين مهام أعوان المحاسبة العمومية .

أولا : تعريف

يتعلق مفهوم الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بجانب تقسيم السلطات إذ لكل منهما سلطة مستقلة عن الآخر، أي ليس بينهما علاقة رئاسية إضافة إلى ذلك يرتبط مفهوم الفصل بالشخصية حيث يمنع القيام بالوظيفتين من قبل شخص واحد .

وعلى هذا الأساس " هناك فصل تام بين مهمة ومسؤولية كل من الأمر بالصرف الذي يتولى تنفيذ الميزانية من خلال إجراءات الإلتزام والتصفية والأمر بالدفع، بينما يتولى المحاسب العمومي التنفيذ الفعلي للميزانية وذلك من خلال إجراءات الدفع والتحصيل " ¹.

¹ د. محمد براق، المحاسبة العمومية، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، 2009/2008، ص ص: 49،48 .

ثانيا : مبررات وفوائد الفصل

إن مهام الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين متكاملة على الرغم من اختلاف الأدوار، وتكمن مبررات وفوائد هذا الفصل في :¹

1. **تقسيم المهام** : فقانون المحاسبة العمومية يفرق بوضوح ما بين تسيير الميزانية وتسيير

الأموال، فتسيير اعتمادات الميزانية من مهام الأمرين بالصرف بممارسة سلطة الميزانية، في حين أن تسيير الأموال فهي مسندة فقط للمحاسبين العموميين بممارسة سلطة الصندوق، واعتبارا من هذا الفصل في المهام فإن كل العمليات المالية العمومية من إيرادات ونفقات عمومية تتضمن مجموعتين من الأفعال، الأولى قانونية، إدارية وتقنية وهي تدخل ضمن اختصاص ومهام الأمر بالصرف، أما الأفعال الأخرى التي تتطلب استخدام وتسخير الأموال العمومية فهي أفعال محاسبية ومن اختصاص المحاسب العمومي.

2. **وحدة الصندوق** : كل الأموال العمومية توضع في صندوق واحد تحت مراقبة وزارة المالية،

وعلى هذا الأساس نجد أن كل المحاسبين العموميين هم تحت وصاية ومراقبة ومتابعة واحدة ألا وهي وزارة المالية، ويعود لها الأمر في قبول اعتماد المحاسبين العموميين وترقيتهم وكل ما يتعلق بمسارهم الوظيفي، وذلك استنادا للمادة 34 من القانون 21/90، في حين نجد الأمرين بالصرف يخضعون لقوانين أساسية مختلفة كما نجدهم إما يعينون أو ينتخبون، كما أنهم يخضعون لسلطات مختلفة ومتعددة . وحدة الصندوق تسمح بالخصوص لوزارة المالية بالرقابة الدائمة على تنفيذ العمليات المالية العمومية، كما يسهل عليها جمع المعلومات المالية عن طريق مركزية العمليات على المستوى الوطني وعرضها على الحكومة والبرلمان ...

3. **سهولة المراقبة** : كل أمر بالصرف نجده مرافق بمحاسب عمومي محدد والذي يتولى

مراقبة أعماله، لأنه يتوفر على كل المعلومات المتعلقة بالميزانية المخصصة للهيئة المعنية، وفي الواقع الرقابة متبادلة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، فالأمر بالصرف يراقب الصندوق ويطلع على حركة الأموال، والمحاسب العمومي يطلع ويتابع الأعمال التي تخص المرحلة الإدارية للأعمال المالية العمومية التي يقوم بها الأمر

¹ Ali BISSAAD, opcit,p22.

بالصرف؛ بهذا تسهل مراقبة الهيئات الخارجية بمجرد المقارنة بين المحاسبتين الإدارية (الحساب الإداري) للآمر بالصرف والمحاسبة المالية (الحساب المالي) للمحاسب العمومي الذي يتم إعداده في نهاية السنة المالية .

4. **محاربة كل أنواع الغش :** بعد إقرار أن الشخص الذي يلتزم بالنفقة ليس هو نفس الشخص المكلف بدفعها، أو الذي يقرر الإيراد العمومي ليس هو نفس الشخص المكلف بالتحصيل، لذلك فإن مبدأ الفصل جعل من الصعب تحويل الأموال عن غير الوجهة المخصصة لها أو سرقتها أو استعمالها في غير محلها، حيث الأمر بالصرف يراقب المحاسب والعكس صحيح، والواحد منهما لا يستطيع التصرف بمعزل عن الآخر . لذلك اعتبر مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كمبدأ أساسي كرس للحفاظ على المال العام وحمايته من كل أنواع التلاعب وكل أساليب الغش .

ثالثا : الإستثناءات الواردة على مبدأ الفصل

لتسهيل تنفيذ عمليات ذات طابع خاص وردت استثناءات مرخصة قانونا، من جانب تنفيذ الإيرادات وكذا من جانب تنفيذ النفقات .

1. **الإستثناءات المتعلقة بالإيرادات :**

تطبيقا للمبدأ العام فإن الإيراد العمومي لا يمكن أن يحصل إلا بناء على سند تحصيل صادر عن الأمر بالصرف ، و الأمرين بالصرف هم وحدهم من لهم صلاحية إصدار سندات تحصيل الإيراد العمومي و هذا الأمر لا يمكن أن يسند للمحاسب العمومي ، و لكن المشرع لم يغلق الباب كلية و إنما ترك بعض الحالات أين يمكن للمحاسب العمومي أن يقوم بتحصيل الإيرادات دون تدخل الأمر بالصرف و يتعلق الأمر بإثباتات بسيطة تتعلق بتحصيل بعض الإيرادات نقدا التي تعتمد على تصريح المدينين بأنفسهم في بعض الضرائب غير المباشرة و الحقوق الجمركية و حقوق التسجيل.

2. **الإستثناءات المتعلقة بالنفقات :**

يقصد بالاستثناءات في مجال النفقات قيام المحاسب العمومي بدفع النفقات دون أمر بالدفع من الأمر بالصرف و التي تبرر لأسباب تسهيلية و ضرورية لعمليات تنفيذ النفقات؛ و تقوم هذه العمليات على دفع النفقات دون تقييد بالإجراءات المألوفة لتنفيذ النفقات العمومية و

من دون أمر مسبق بدفعها من قبل الأمر بالصرف، ليتم تسويتها بعد ذلك من قبل هذا الأخير بإصدار أوامر وحوالات دفع التسوية بعد التحقق من صحة و شرعية النفقات، أو النفقات التي تدفع من قبل المحاسب العمومي دون تدخل سابق أو لاحق من قبل الأمر بالصرف نظرا للطابع التكراري لهذه المصاريف والامتيازات التي تتميز بها السلطات العليا في الدولة و الطبيعة الخاصة لبعض الأنشطة و العمليات السرية.

الفرع الثاني : المبدأ القانوني - التمييز بين الشرعية و الملاءمة -

بموجب هذا المبدأ فإن كل ما هو شرعي أو قانوني يدخل في مفهوم الميزانية و من اختصاص المحاسب العمومي ، بينما يدخل في مجال الملاءمة كل ما هو صادر من قرارات شخصية للأمر بالصرف؛ فالشرعية أو القانونية تتعلق بكل ما هو قانوني أي العمل وفق القوانين السارية المفعول و لا يجوز الخروج عن الإطار القانوني المسطر للقيام بمختلف المهام المالية للمحاسب، أما الملاءمة فتعني ترك المبادرة للموظفين العموميين للقيام بمهامهم و لكن دائما في إطار القوانين المعمول بها.

إن الشرعية و القانونية هي في الواقع ركيزة عمل كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي، حيث أن كلاهما مرتبطان ارتباطا وثيقا بتطبيق القوانين، و لكن في بعض الحالات يسمح لهم بحرية اتخاذ القرار الذي يرونه ملائما في إطار مهامهم و لكن بشرط عدم التعارض مع القوانين المعمول بها.

الفرع الثالث : المبدأ المحاسبي أو التقني - عدم تخصيص الإيرادات للنفقات -

أولا : تعريف

الفكرة التي يتضمنها هذا المبدأ هي أن كل الأموال العمومية الناتجة عن تحصيل الإيرادات لا يمكن الغلق عليها في الخزنة و تخصيصها في نفس الوقت لتسديد نفقات معينة و محددة، و كانت هذه الفكرة مصدر قاعدين هامتين في النظام المالي الجزائري¹:

¹ حسين الصغير، دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر 2001 ، ص 99

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

- **القاعدة الثانية :** كل السيولة النقدية للهيئات العمومية هي في نفس الوقت ملك لها و مسيرة من طرف الدولة (مال عام) ، حيث كانت المادة 8 من القانون 17/84 الصادر بتاريخ 1984/7/7 المتعلق بقوانين المالية صريحة في منع تخصيص الإيرادات العمومية لنفقات عمومية معينة ومحددة، إذ أن كل الإيرادات تستعمل لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة؛ و نصت هذه المادة صراحة على ما يلي : " لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقات خاصة و تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز".

ثانيا : الاستثناءات الواردة على المبدأ المحاسبي أو التقني " مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات"

من الممكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص بعض الموارد لتغطية بعض النفقات وتكتسي هذه العمليات جميع الأشكال التالية :

- الميزانيات الملحقة؛
- الحسابات الخاصة للخزينة؛
- أو الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الاعتمادات. (الفقرة الثانية من المادة 08 من القانون رقم 17/84 المؤرخ في 1984/7/7 المتعلق بقوانين المالية).

بالمقابل نجد النفقات العمومية تكون مخصصة و موزعة على مختلف البنود و الحسابات المرخصة في الميزانية ، و بالتالي فإن احترام هذا التوزيع و التخصيص للنفقات العمومية مثلما هي موزعة في الميزانية المعتمدة إلزامي، و أن أي خروج عن هذا لا بد أن يكون بترخيص مسبق من الجهة الوصية عن الميزانية، كما أن أي تجاوز للنفقات عن المبالغ والاعتمادات المرخصة في الميزانية يتحمله المحاسب العمومي .

الفرع الرابع : مبدأ تخصيص النفقات

إذا كان مبدأ عدم التخصيص هو الذي يحكم الإيرادات فإن النفقات يحكمها مبدأ التخصيص بمعنى أن الاعتمادات المالية المفتوحة في الميزانية يجب أن تخصص بدقة و ذلك لإرساء الانضباط، و تسهيل المراقبة من قبل الهيئات الرقابية المختلفة .¹

المبحث الثالث : نظام المحاسبة العمومية

بناء على كون النظام يعرف على أنه " مجموعة عناصر متفاعلة، وتعمل معا من أجل تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف، ليس بمقدور أي عنصر منها بمفرده تحقيقه، ويمكن تجزئة كل عنصر في النظام إلى مكونات أصغر باعتباره نظام، وهكذا تستمر تجزئة المكونات إلى نظم فرعية أو جزئية"²، فيمكن تقسيم نظام المحاسبة العمومية إلى ثلاث نظم رئيسية، والتي سنتعرف عليها في مايلي :

- النظام المحاسبي للدولة؛
- نظام الموازنة العامة للدولة؛
- نظام الرقابة على المال العام.

المطلب الأول : النظام المحاسبي للدولة

يعتمد التنفيذ الشفاف للموازنة العامة للدولة على وجود نظام محاسبي فعال يوفر تغطية شاملة للمعاملات المالية العامة.

الفرع الأول : تعريف النظام المحاسبي للدولة

يعرف النظام المحاسبي للدولة بأنه " مجموعة المفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بهذا النشاط بصورة دورية، وتقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة أو مراقبتها"³.

¹ .حسين الصغير، مرجع سابق ، ص 101.

² إسماعيل حسين احمر، مرجع سابق، ص: 53.

³ عقلة محمد يوسف المبحنين، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة 1، 1999، ص: 26.

كما أن " النظام المحاسبي للدولة نظام فرعي من أنظمة المحاسبة، يشمل جميع إثباتات الموارد الحكومية، وتحصيلها وصرفها، ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها، وتقديم المعلومات المالية عن نشاط الحكومة إلى الجهات والهيئات التي لها مصلحة مباشرة فيها.¹"

الفرع الثاني : الشروط الواجب توفرها في النظام المحاسبي للدولة

يعتبر نظام المحاسبة العمومية أحد النظم المهمة التي تستعين بها الإدارة لتنفيذ برامجها بصورة فعّالة، باستخدام الأموال العامة استخداماً أمثل، وحتى يؤدي هذا الأخير الغرض المرجو منه يجب أن يحتوي على جملة من الشروط والمتطلبات، نلخصها في النقاط الآتية:²

- أن يكون النظام المحاسبي متطابقاً مع النصوص الدستورية والقوانين والتشريعات الأخرى؛
- أن ترتبط تصنيفات النظام المحاسبي مع تصنيفات الميزانية ارتباطاً وثيقاً، على اعتبار أن وظائف الحسابات والميزانية من العناصر المتكاملة لإدارة المالية العامة؛
- يجب أن تنظم الحسابات بطريقة تفصح بوضوح عن الأغراض التي من أجلها حصلت أو أنفقت الأموال العامة في المستويات الإدارية المسؤولة عن الجباية والإنفاق؛
- أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بمختلف هيئاتها الإدارية بالقوانين والأنظمة؛
- أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة؛
- يتقن تنفيذ النظم المحاسبية بطريقة تيسر إنجاز المراجعة الداخلية أو الخارجية بالسرعة المناسبة وإجراء رقابة إدارية فعّالة على الأموال وتشغيل البرامج العمومية وإدارتها وتقييمها؛
- يجب إعداد الحسابات بطريقة تمكن من توفير البيانات اللازمة للتحليل الإقتصادي وإمكانية تسوية التعاملات العمومية، وأن تكون النظم المحاسبية قادرة على خدمة ما تتطلبه خطط التنمية وبرامجها من بيانات مالية، وأن تساعد في تطوير وتسيير إعداد الحسابات الوطنية.

الفرع الثالث : وظائف النظام المحاسبي للدولة

يمكن إبراز أهم الوظائف التي يقوم بها النظام المحاسبي للدولة فيما يلي:³

¹ نفس المرجع أعلاه، ص: 33.

² محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، دار وائل، عمان، الأردن، 1998، ص: 134.

³ عقلة محمد يوسف المبيضين، مرجع سابق، ص ص: (35-36).

1. التسجيل التاريخي للنشاط الحكومي بصورة رقمية، متمثلاً بقيد تفاصيل المعاملات المالية التي تقوم بها الدوائر الحكومية؛
2. متابعة حقوق الدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم، أو ديون، أو أية التزامات أخرى، والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها؛
3. فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع وقوع ضياع أو اختلاس، أو سوء استخدام لها، وكشف الأخطاء أو التلاعب الذي يمكن أن تحدث لها؛
4. توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتنفيذ الموازنة، وبيان المركز المالي، وإظهار الفائض أو العجز؛
5. توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تسهل عمليات التحليل الاقتصادي، ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات العامة، واستخداماتها؛
6. توفير التقارير اللازمة عن تنفيذ البرامج والخدمات التي تؤديها الأجهزة الحكومية، لتسهيل عمليات تقييمها، من حيث التكلفة والعوائد، وفي إعداد أرقام الموازنة بدقة، وقياس مدى الكفاءة في تنفيذها، وترشيد قرارات استخدامات الأموال العامة؛
7. توفير البيانات والمعلومات لمختلف الجهات لاستخدامها كمؤشرات في اتخاذ القرارات، أو رسم السياسات، أو إخضاعها لعمليات الدراسة والتحليل، أو لغايات فرض الرقابة.

المطلب الثاني : نظام الموازنة العامة للدولة

تشكل الموازنة العامة بإيراداتها ونفقاتها المادة الأولية للمحاسبة العمومية، كما تعتبر نتائج المحاسبة العمومية مادة أساسية وضرورية لإعداد تقديرات النفقات والإيرادات العامة وعمليات التخطيط المالي.

الفرع الأول : تعريف الموازنة العامة للدولة وأهدافها

أولاً : تعريف الموازنة العامة للدولة : تعتبر الموازنة العامة للدولة وثيقة هامة مصادق عليها من طرف البرلمان، تهدف إلى تقدير النفقات الضرورية، لإشباع الحاجات العامة والإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات عن فترة مقبلة عادة ما تكون سنة.¹

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة 2، 2005، ص : 383.

عليه فإن مفهوم الموازنة العامة للدولة يقوم على العناصر الآتية :

- الموازنة العامة تقدير أرقام مبالغ كل من النفقات والإيرادات العامة للسنة المقبلة، حيث أنها بيان مفصل عن النفقات العامة بما يقابلها من إيرادات لتغطيتها، فهي تستند إلى عنصر التوقع؛
- الموازنة العامة وثيقة مالية تعدها السلطة التنفيذية وتجزئها السلطة التشريعية بموجب قانون؛
- تعد الموازنة -عادة- لتنفيذها خلال سنة مقبلة، وهو ما يميزها عن الحساب الختامي المتعلق بالسنة المنصرمة.

ثانيا : أهداف الموازنة العامة للدولة

تعتبر الموازنة العامة للدولة أداة للمالية العامة لتحقيق الأهداف المالية والسياسية للحكومة والأهداف الاقتصادية والاجتماعية، والتي تعرض فيما يلي¹:

1. **الهدف المالي للموازنة العامة :** كان التأكيد في ظل الدولة الحارسة منصبا على الإقتصاد في النفقات العامة، من أجل تخفيف العبء الضريبي على المجتمع، ومع توسع دور الدولة اتسع كذلك نطاق النفقات العامة ليشمل المدفوعات التحويلية والاستثمار العام، كما اتسع نطاق الإيرادات العامة ليشمل إيرادات الدولة من الإستثمار العام والقروض الخارجية والداخلية، فالإيرادات والنفقات لم تعد إيرادات ونفقات الدولة الحارسة، ولم يعد الهدف المالي، أي توازن الموازنة هو الهدف الوحيد للمالية العامة، إذ أعطيت الأولوية إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية حتى ولو تطلب الأمر عدم توازن الموازنة العامة للدولة وحدوث عجز أو فائض.

2. **الأهداف الإقتصادية :** بعد الإتساع الذي حصل في نطاق دور الدولة تحملت المالية العامة عبء تحقيق الأهداف الإقتصادية، كإعادة تخصيص الموارد الإقتصادية والإستقرار والنمو الإقتصادي، واستخدمت الميزانية العامة كأداة لتنفيذ السياسة المالية من أجل تحقيق الأهداف المذكورة. ففي فترات الرواج والازدهار يتم استخدام سياسات مالية مقيدة تكون فيها الموازنة العامة في حالة فائض، أي الإيرادات أكبر من النفقات، من أجل سحب بعض القوة

¹ خليل علي محمد، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص ص: 302-303

الشرائية وتخفيض الطلب الكلي؛ أما في فترات البطالة والركود أو الكساد فإن السياسات المالية تكون سياسات توسعية، يتم تنفيذها من خلال موازنات عامة في حالة العجز، أي أن النفقات أكبر من الإيرادات، وذلك بهدف نقل الإقتصاد إلى مستوى الإستخدام الكامل، والإستقرار هناك .

3. الأهداف الإجتماعية : لا تقل أهمية تحقيق التوازن الإجتماعي عن تحقيق التوازن الإقتصادي عند مستوى الإستخدام الكامل، فالتوازن الإجتماعي يمكن أن يتحقق من خلال الموازنة العامة، ففي حالة الحصول على الإيرادات من الضرائب المباشرة التصاعدية التي يتحمل عبئها ذوي الدخل الكبيرة واستخدامها في تغطية بعض أنواع النفقات العامة التي يستفيد منها ذوي الدخل الصغيرة؛ كما أن بالإمكان استخدام الموازنة العامة كوسيلة للتوجيه الإجتماعي، كتقديم بعض الإعفاءات الضريبية أو العلاوات العائلية أو غيرها .

الفرع الثاني : القواعد العامة لإعداد الموازنة العامة

هناك مجموعة من القواعد التي يجب الإلتزام بها عند إعداد الموازنة العامة، وتتمثل أبرزها فيما يلي :

- **قاعدة السنوية :** وتعني الحياة المالية للدولة (أي مدة سنة) وهي تمكن البرلمان من مراقبة الحكومة في إطار احترام قاعدة السنوية؛ ويلاحظ أن فترة التنفيذ المالي للميزانية بفرنسا مع بداية العام الميلادي، ونفس الأمر في ألمانيا وإيطاليا ولوكسمبورغ.... إلخ، ونفس الشيء بالنسبة للجزائر؛ ومبدأ السنوية ليس مطلقا، حيث ترد عليه بعض الإستثناءات، مثل : نظام الموازنة الإثني عشرية في حالة عدم التمكن من المصادقة على الموازنة قبل بداية السنة المالية، إذ تترخص الإدارة العامة بفتح اعتمادات شهرية مؤقتة على حساب الميزانية المقبلة، كما يعتبر استثناءا من مبدأ السنوية الموازنات المخصصة للبرامج والمخططات الإقتصادية والإجتماعية التي يستغرق تنفيذها في الميدان عدة سنوات.¹
- **قاعدة الوحدة :** إن قاعدة أو مبدأ وحدة الموازنة تحتم وتوجب إثبات نفقات الدولة ووارداتها في صك واحد؛ على هذا الأساس فمهما تعددت مصادر الواردات وتباينت مصادر النفقات فلا يكون للدولة الواحدة سوى موازنة عامة واحدة .

¹ محمد الصغير بعلبي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص: 91.

- **قاعدة الشمولية** : تقتضي هذه القاعدة إدراج كافة أوجه النشاط الحكومي سواء كان نشاطاً خدمياً أو اقتصادياً في ميزانيتها العامة، وإدراج كافة النفقات والإيرادات.
- **قاعدة التوازن** : يقصد بتوازن الموازنة العامة أن تتساوى جملة الإيرادات العامة مع جملة النفقات العامة؛ لكن كثيراً ما يحدث أن تزيد النفقات عن الإيرادات وهو ما يعرف بالعجز، وعندئذ تتخذ الإجراءات اللازمة لمعالجة هذا العجز، إما عن طريق ضغط أو تأجيل النفقات، أو زيادة أو إحداث للإيرادات، أو بالإقتراض الداخلي أو الخارجي.
- **قاعدة عدم التخصيص** : ويقضي هذا المبدأ أنه لا يخصص أي إيراد للدولة لتغطية نفقة معينة، بل تدخل كل الإيرادات إلى الخزينة العمومية بدون تخصيص، ثم توزع بعد ذلك حسب احتياجات كل مصلحة، ورغم أهمية هذا المبدأ إلا أنّ هناك استثناءات :
 - في حالة ما إذا اقترضت الدولة لتمويل مشروع ما، فلا يجوز لها أن تصرف محصول هذا القرض لأجل أوجه أخرى؛
 - قد تحول الدولة لبعض مصالحتها إيراداتها لتغطية نفقاتها، مثلما هو الحال بالنسبة للمرافق ذات الميزانيات الملحقة كالبريد والمواصلات .
- **قاعدة الوضوح والدقة والمرونة** : فيتطلب أن تكون بنود الموازنة وعناصرها واضحة ومفهومة لمن يتعامل معها، ومن ناحية أخرى تتصف بالدقة في تقدير الإيرادات والنفقات وعدم المغالاة في أي منهما، وكذلك من الضروري أن تتميز بالمرونة لإمكانية التعديل عند الحاجة مستقبلاً .

الفرع الثالث : مراحل إعداد، إقرار وتنفيذ الموازنة العامة للدولة

تختلف طرق إعداد الموازنة العامة وإقرارها من دولة لأخرى، وهذا تبعاً للنظام السياسي والاقتصادي المتبع.

أولاً: السلطة المختصة بإعدادها

كون الموازنة العامة تعتبر بمثابة البرنامج السياسي والاقتصادي والاجتماعي للدولة، لذا فمن الطبيعي أن يترك للحكومة إعداد الموازنة حتى تكون معبرة عن برنامج هذه الحكومة، وتحتاج الموازنة العامة إلى تنسيق كبير بين بنودها المختلفة وهو أمر لا يتحقق إلا إذا تولت الحكومة إعدادها لما تملكه من أجهزة إدارية متشعبة ومنتشرة في كامل إقليم الدولة، لكن لو

أسندت هذه المهمة إلى السلطة التشريعية فلن يتحقق التنسيق، وهذا ما أثبتته التجربة من أن المجالس البرلمانية لا تحرص على تدابير المال بمقدار حرصها على إرضاء الناخبين، الأمر الذي يحدث معه المخاطرة.

وعليه فإن المتفق عليه بين الدول أن السلطة المختصة بتحضير الموازنة وإعدادها هي السلطة التنفيذية، إلا أنه من غير المتفق عليه تحديد الشخص المسؤول الذي يقوم بهذه المهمة وحدود سلطته .

ثانيا : إعداد وإعتماد الموازنة العامة للدولة

إن عملية الإعداد والإعتماد للموازنة العامة تمر بمراحل مختلفة يمكن تجميعها في المراحل التالية:¹

1. **توجيهات المخطط السنوي** : حيث تقوم وزارة المالية باعتبارها الجهة المختصة بالإشراف على إصدار الموازنة بوضع مقترحاتها وتوجيهاتها التي تحكم مشروع الموازنة، حيث تعتبر تلك التوجيهات بمثابة مؤشرات عامة يجب الإلتزام بها عند إعداد مشروع الموازنة من قبل الوحدات الحكومية.
2. **توقعات مختلف القطاعات** : تقوم مختلف الوزارات والقطاعات باقتراح توقعات سواء بالنسبة للنفقات والإيرادات الخاصة بها، المبنية على الممارسات خلال ميزانية السنة ما قبل الأخيرة، ومن ثم مناقشتها مع وزارة المالية للوصول إلى الصيغة النهائية للمشروع، وتقوم وزارة المالية بدورها بتجميع تلك المشروعات في مجلد واحد تمهيدا لعرضه على البرلمان لاستكمال مناقشته ومن ثم اعتماده؛ وفي الجزائر الحكومة ملزمة بإيداع مشروع المالية لدى البرلمان قبل منتصف شهر أكتوبر من السنة السابقة للتنفيذ .
3. **اعتماد الموازنة** : بعد إعدادها من طرف السلطة التنفيذية يتم إيداع مشروع قانون المالية لدى السلطة التشريعية، بغرض اعتماده تطبيقا لقاعدة : أسبقية الإعتماد على التنفيذ .

¹ محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، مرجع سابق، ص : 101 .

ثالثا : تنفيذ الموازنة العامة

تشمل إجراءات تنفيذ الموازنة بإجراءات تتعلق بنفقاتها والمتمثلة في كيفية صرف النفقة، بالإضافة إلى إيراداتها والمتمثلة في إجراءات كيفية تحصيل الإيراد، وتتمثل هذه الإجراءات في المراحل التي يحددها قانون صرف وتحصيل الإيرادات؛ حيث¹ :

1. عمليات صرف النفقة : تمر عملية صرف النفقات بأربعة مراحل تتمثل فيما يلي:

- **عقد النفقة:** هي المرحلة الأولى من مراحل صرف النفقة، وهي الواقعة التي تنشئ الالتزام في ذمة الدولة، وبمعنى آخر ينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة اتخاذ السلطة التنفيذية لقرار ما، يترتب عنه دين في ذمة الدولة يتطلب سداد هذا الدين إنفاقا من جانب الحكومة مثل تعيين العاملين في الدولة، التعاقد مع المتعهدين للبناء والتشييد...الخ
- **تصفية أو تحديد النفقة:** هي المرحلة التي تصدر السلطة التنفيذية قرارا تحدد فيه التقدير الفعلي للمبلغ المستحق للدائن الواجب أدائه، والتأكد من حلول موعد استحقاقه ومن أنه لم يسبق تأديته أو تسويته عن طريق المقاصة، وتقديم جميع الوثائق الخاصة بالنفقة.
- **الأمر بصرف النفقة :** يقصد به الإذن بالصرف، وهو القرار أو الأمر الذي يصدر عن أمر الصرف؛ الوزير أو من ينوب عنه، أو من يحدده القانون والنظام الأساسي للجهة صاحبة العلاقة بدفع مبلغ الدين، كما تحدد في مرحلة التصفية، أي أن الأمر بالصرف هو أمر يوجهه أمر الصرف إلى المحاسب ليدفع مبلغا معيناً من المال إلى شخص معين ، وتسمى هذه المراحل الثلاث بالمرحلة الإدارية.
- **صرف النفقة:** ويقصد به صرف النفقة السابق تحديدها إلى الشخص صاحب الحق، حسب أمر الصرف الصادر في حدود الاعتمادات المخصصة لذلك، وعدم تجاوز النفقة الاعتماد الموجود في الموازنة العامة. وتسمى هذه المرحلة بالمرحلة المحاسبية.

2. عملية تحصيل الإيرادات: يحكم إجراءات تحصيل الإيرادات قواعد مهمة يمكن إيجازها في

مايلي :

- لا يتم تحصيل الإيرادات العامة كالضرائب إلا إذا توفرت الواقعة المنشئة للضريبة؛
- المنازعة في دين الضريبة لا يوقف دفعها بل يجب الدفع أولا ثم الاعتراض بعد ذلك.

¹ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط 1، دار وائل للنشر، عمان، 2003 ، ص ص: (314-315).

- مراعاة مواعيد التحصيل وطريقة التحصيل، ويتم تحصيل الإيرادات عن طريق تنفيذ اجرائين، الأول يتولاه الجانب الإداري لتحديد مقدار الإيراد وتحقيقه والأمر بالتحصيل. أما الثاني فهو جباية وتحصيل المبالغ المحققة أي القيام بالعمليات الحسابية الخاصة بالجباية. إن الفصل بين العمليات الإدارية والمحاسبية شائع التطبيق في غالبية الدول، وذلك بهدف الحد من سوء التصرف وتحقيق ضمانة وحماية أموال الدولة مما يضمن انسيابية الجباية وانتظامها.

المطلب الثالث : نظام الرقابة على المال العام

إن ما شهدته الدولة من تطورات اجتماعية و اقتصادية أفرزت انفصال و استقلالية السلطات عن بعضها فظهرت السلطات الثلاثة التشريعية و التنفيذية و القضائية، و تبعا لذلك وجدت مع هذا التنظيم مختلف أنواع الرقابة باعتبارها تربط و تنسق ممارسات تنفيذ هذه السلطات لاختصاصها

الفرع الأول : تعريف الرقابة وأهدافها

أولا : تعريف الرقابة

هي الإشراف والفحص والمراجعة للتأكد من حسن استخدام الأموال العمومية بأحكام القوانين والأنظمة، واللوائح والأغراض التي اعتمدت من أجلها سلفا المخصصات المالية، وفي حدود القواعد الموضوعة، وخلال فترات زمنية محددة، وذلك للتأكد من أن الإنفاق العام يتم ضمن حدود المخصصات المالية المرصودة، وللأغراض التي خصص من أجلها، كما تهدف بشكل عام إلى التحقق من عدم وجود أي هدر أو تبذير للأموال العامة، لكي يمكن من الوقوف على نقاط الضعف والأخطاء ويمكن من علاجها وتقادي تكرارها.¹

ثانيا : أهداف الرقابة

تتحدد أهداف الرقابة على المال العام في:²

¹ جهاز الرقابة المالية للدولة، دور الرقابة المالية الحكومية في تعزيز الشفافية في الإدارة الحكومية، (على الخط)، متاح على : www.oea-oman.org/8-%20stateAudit.pdf ، تاريخ الإطلاع : 2014/11/1، ص : 5

² محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2005، صص: (25-26).

- التحقق من أن جميع الإيرادات العامة للدولة قد حصلت وأدخلت في ذمتها وفقا للقوانين واللوائح والأنظمة السارية؛
 - التحقق من أن كافة النفقات العامة قد تمت وفقا لما هو مقرر لها، ومن حسن استخدامها الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها؛
 - مراجعة القوانين والأنظمة واللوائح المالية، والتأكد من مدى ملاءمتها للتطورات التي تحدث، وتحليلها، واقتراح التعديلات الضرورية؛
 - الكشف عن أية أخطاء أو انحرافات أو مخالفات تحدث من الأجهزة الحكومية، وتحليلها، ودراسة أسبابها؛
- إضافة إلى أهداف حديثة نذكر منها :

- التأكد من كفاية المعلومات و الأنظمة و الإجراءات المستخدمة،
- مدى التزام الإدارة في تنفيذها للميزانية بالسياسة المعتمدة ،
- بيان آثار التنفيذ على مستوى النشاط الاقتصادي و اتجاهاته،
- الربط بين التنفيذ و ما يتخلله من إنفاق و النتائج المترتبة عن هذا التنفيذ.

الفرع الثاني : خصائص النظام الرقابي الفعال

تتمثل أساسا في ¹:

- استقلالية أجهزة الرقابة المالية عن السلطة التنفيذية؛
- قدرة و كفاءة أجهزة الرقابة من النواحي الفنية والإدارية والسلوكية؛
- الاعتماد على مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والحسابية في الأجهزة العامة، الصلاحيات الإدارية بالتناسب بالصرف والأمر والإقرار من جهة وبين الصلاحيات المالية المتمثلة بالعمليات الحسابية التنفيذية ومجموعة الإجراءات المحاسبية من تقدير وقيود وغيرها من الجوانب الفنية من جهة أخرى؛

¹ محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص: 200 .

- استمرارية الرقابة في خط موازي لكافة مراحل الموازنة وعلى شكل متابعة آنية مستمرة لكافة التصرفات المالية وتقييمها باستمرار وتصحيح الانحرافات حال ظهورها وقبل استفحالها ومعالجتها في الوقت المناسب؛

- تعزيز الثقة المتبادلة والتكامل والتنسيق والتعاون بين أجهزة الرقابة المالية وأجهزة الإدارة المالية من جهة والجهات التنفيذية والإدارية العامة من جهة أخرى .

خلاصة الفصل :

يعمل نظام المحاسبة العمومية على تسجيل وإثبات العمليات المالية للدولة، قصد إعداد التقارير والقوائم المالية المعبرة عن نتائج تنفيذ الموازنة العامة، أكيد مع الأخذ بعين الإعتبار خصوصية النشاط في القطاع العام. ويسهر على تسيير وتقبيد هذه العمليات أعوان مكلفون بذلك، تحكمهم قوانين وتشريعات .

كما ارتبط نظام المحاسبة العمومية للدولة بالنظام القانوني والموازني لكونه يحدد مختلف مصادر الدخل وأوجه الإنفاق للمال العام .

وقد زاد التوجه نحو تأصيل التوافق الدولي من خلال محاولة توحيد العمل المحاسبي العمومي، من طرف المنظمات والدول، بصياغة وتطبيق معايير محاسبية دولية خاصة بالقطاع العام؛ وهو ما سيتم التعرض إليه في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

تمهيد الفصل :

أمام تطور وتعقيد حجم النشاطات الحكومية الذي نتج عنه صعوبات في كثير من بلدان العالم في تفسير البيانات المحاسبية واستعمالها في عملية المقارنة، وهذا لكونها تستخدم طرق ومبادئ مختلفة لإنتاج هذه البيانات وتفسيرها لأغراض التقييم والرقابة، أدرك الإتحاد الدولي للمحاسبين الحاجة إلى إيجاد إطار عالمي موحد للمحاسبة في القطاع العام، من أجل تحسين الثقة في نوعية وموثوقية تقديم التقارير والبيانات المالية .

يتناول هذا الفصل دراسة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين؛ وذلك وفق العناصر التالية :

- مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام؛
- عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛
- الإستجابة الدولية للمعايير المحاسبية الدولية في قطاع العام .

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

يتناول هذا المبحث أهم المفاهيم المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، متعرضاً بذلك لمفهومها، أهدافها ومجال تطبيقها، مبيناً خصائصها .

المطلب الأول : مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الإتحاد الدولي للمحاسبين منظمة عالمية لمهنة المحاسبة، تم تأسيسه عام 1977، حيث يتكون من 167 عضواً ومشاركاً، في 127 دولة في أنحاء العالم؛ يوفر الإتحاد الدولي للمحاسبين الهياكل والعمليات التي تدعم عمليات المجالس المستقلة الأربعة لوضع المعايير وهي :

- مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية؛
- المجلس الدولي لمعايير تعليم المحاسبة؛
- المجلس الدولي لمعايير أخلاقيات المحاسبين؛
- المجلس الدولي لمعايير المحاسبة في القطاع العام .

الفرع الأول : نشأة مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام

أسس مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سنة 2004، والذي حل محل لجنة القطاع العام التابعة للإتحاد والتي أسست سنة 1977؛ وهذا " للعمل وفق صلاحياته على صياغة وإصدار معايير محاسبة عالية الجودة ومنشورات أخرى، بغرض استخدامها من قبل مؤسسات القطاع العام في جميع أنحاء العالم في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام"¹ حيث :

¹ الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي

للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2012، ص: 10.

- يشير مصطلح " القطاع العام " إلى الحكومات الوطنية والإقليمية (على سبيل المثال : دولة، إقليم، محافظة) والمحلية (على سبيل المثال : ولاية، بلدية) والمنشآت الحكومية ذات الصلة (على سبيل المثال : وكالات، مجالس، لجان، شركات)؛
- تشير التقارير المالية ذات الغرض العام إلى التقارير المالية المصممة لتلبية حاجات المستخدمين من المعلومات الذين يكونوا غير قادرين على طلب إعداد تقارير مالية مصاغة خصيصا لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات .

الفرع الثاني : مفهوم المعيار المحاسبي

في المحاسبة تعد الخطوة المنطقية التي تلي التوصل إلى المبادئ، هي ترجمة هذه الأخيرة إلى معايير للتطبيق العملي؛ وتمثل المعايير نماذج أو أنماط للأداء المحاسبي، فهي أحكام خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على الوحدة المحاسبية .

يمكن تعريف المعيار المحاسبي بأنه " بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب " ¹.

في حين أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يعرفها بأنها " توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام " ².

المطلب الثاني : أهداف و دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

حتى يحقق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام النتائج المرجوة منه هناك العديد من الأهداف والأدوار التي يقوم بها، والتي يمكن تلخيص أهمها في العناصر الآتية.

¹ ابراهيم محمد الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2012، ص: 156.

² الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، مرجع سابق، ص: 20.

الفرع الأول : أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من وراء هذه المعايير إلى¹:

- خدمة المصلحة العامة من خلال صياغة معايير محاسبة عالية الجودة ومنشورات أخرى بغرض استخدامها من قبل مؤسسات القطاع العام في جميع أنحاء العالم في إعداد التقارير ذات الغرض العام؛
- تحسين جودة وشفافية إعداد التقارير المالية في القطاع العام، من خلال تقديم معلومات أفضل للإدارة المالية وعملية صنع القرارات في القطاع العام .
- وفي سعيه لتحقيق هذه الأهداف يدعم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تحقيق المقارنة بين معايير المحاسبة الدولية والمحلية في القطاع العام، كما يشجع على قبول معايير ومنشوراته الأخرى.

الفرع الثاني : دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على صياغة وإصدار مايلي²:

- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، كونها المعايير التي ينبغي على أعضاء مهنة المحاسبة تطبيقها أثناء إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام الخاصة بمؤسسات القطاع العام؛
- إرشادات الممارسة الموصى بها لتقديم الإرشادات التي تمثل الممارسات الجيدة التي تشجع مؤسسات القطاع العام على اتباعها؛
- دراسات لتقديم النصح بشأن أمور تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام، حيث أنها تستند إلى دراسة أفضل الممارسات والطرق الأكثر فعالية للتعامل مع الأمور التي تتم معالجتها؛
- بحوث وتقارير لتقديم المعلومات التي تساهم في تعزيز المعرفة العامة بشأن المسائل والتطورات المتعلقة بإعداد التقارير المالية في القطاع العام .

¹ نفس المرجع أعلاه، ص: 19.

² الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، مرجع سابق، ص: 20.

المطلب الثالث : نطاق الإصدار والتطبيق للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

تم وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام للوحدات الحكومية، حيث توضح هذه المعايير متطلبات الإعراف والقياس والإفصاح .

الفرع الأول : نطاق إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يعتمد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إعداده للمعايير على معايير المحاسبة الدولية¹ IFRS الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)²، حيث تكون متطلبات هذه المعايير قابلة للتطبيق على القطاع العام، كما طور المجلس إلى جانب ذلك معايير خاصة بمحاسبة القطاع العام لم تتضمنها معايير المحاسبة الدولية .

تنص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على متطلبات الإعراف والقياس والعرض والإفصاح، التي تتناول المعاملات والأحداث في التقارير المالية ذات الغرض العام لجميع مؤسسات القطاع العام باستثناء مشاريع المؤسسات العمومية، وتتضمن مؤسسات القطاع العام حكومات وطنية وإقليمية، ومحلية ومؤسسات ذات الصلة، أما المؤسسات العمومية ذات الطابع الإقتصادي فلا تنطبق عليها هذه المعايير .

الفرع الثاني : تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

لا يمتلك المجلس سلطة إجبار الحكومات والهيآت العمومية على الإمتثال لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث أنه يشجع هذه الأخيرة على المشاركة بشكل كبير في وضع هذه المعايير عن طريق تقديم الملاحظات والمقترحات لمختلف اللجان والهيآت الإستشارية في المجلس .

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

¹ IFRS : International Financial Reports Standards.

² IASB : international accounting standards board.

الفرع الثالث : خصائص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

من بين مرتكزات هاته المعايير التقريب بين المحاسبة التجارية والمحاسبة العمومية، فهذه الأخيرة تعتمد على تسجيل النفقات والإيرادات لا غير، في حين أن المعايير الدولية تقرض على الدولة الأخذ بعين الإعتبار لكل إلتزاماتها اتجاه الغير. من أبرز خصائصها¹:

- **منطق الأداء** : فعلى الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل إستثماراتها كنفقات، وإنما تقييدها في جانب الأصول تهتك بمرور الزمن . وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم، عملا بمبدأ القيد المزدوج؛
- **الانتقال إلى محاسبة الحقوق المثبتة** : إن محاسبة الصندوق تجاوزتها الأحداث وأصبحت أشبه بمحاسبة لما قبل التاريخ، فهي لا تعبر إلا عن ما تم تحصيله أو ما تم إنفاقه بعيدا عن ما يجب تحصيله أو ما يجب إنفاقه . إن محاسبة الحقوق المثبتة أو محاسبة الذمة المالية للدولة تعطي قراءة أوضح لموازنة الدولة؛ وكمثال على ذلك ما حدث في نيوزيلندا التي كانت تعتبر فائض الموازنة معيارا لقياس الأداء والذي بلغ في إحدى السنوات 1 مليار دولار، وبعد المرور إلى معايير IPSAS اتضح أن الفائض يقدر بـ 100.000 دولار أي بعشر مرات أقل من الرقم المعلن سابقا، والسبب يعود إلى كون معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تأخذ بعين الاعتبار كل المصاريف المتعلقة بالسنة المحاسبية وليس فقط النفقات، لاسيما القروض التي تسجل كخصوم لا كأصول؛
- **الشفافية والدقة في المعلومات المحاسبية** : من خلال حسابات تتيح تحديد الإيرادات بالضبط وكذا مجال صرف أموال الدولة بدقة، هذه الحسابات تضمن شفافية أكبر للأرقام التي تقدمها الحكومة، وتعطي معلومات تتميز بالوضوح، الدقة، الحياد، الصدق والشمولية، ويمكن الحصول عليها في أي لحظة وتعكس الصورة الحقيقية للهيئة العمومية .

المبحث الثاني : عرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بإصدار 32 معيارا وفق أساس الإستحقاق، ومعيار وفق الأساس النقدي ، حيث لكل معيار مجال اختصاص معين؛ وفي هذا

¹ عبد السميع روبينة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، الملتقى العلمي الدولي حول : الإصلاح المحاسبي في الجزائر، 29-30 نوفمبر 2011، ص:343 .

الصدد يتناول هذا المبحث عرضاً موجزاً لأهم المعايير المتعلقة بصفة مباشرة بالخرزينة العمومية للدولة .

المطلب الأول : المعايير المتعلقة بالموازنة العامة للدولة

من ضمن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS¹) نجد معايير متعلقة بالموازنة العامة للدولة، يمكن تقسيمها إلى :

الفرع الأول : المعايير المتعلقة بالأصول

تتمثل في المعايير الآتية :

المعيار رقم (13) : عقود الإيجار

إن الهدف من هذا المعيار هو تقديم وصف للمؤجر والمستأجر حول السياسات المحاسبية الملائمة ومتطلبات الإفصاح عن عقود التأجير التشغيلي والتمويلي .

على جميع الوحدات الحكومية التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية في ظل أساس الإستحقاق أن تطبق هذا المعيار في محاسبة عقود الإيجار ما عدا² :

- اتفاقيات التأجير المرتبطة باستخدام المصادر الطبيعية مثل البترول، الغاز وحقوق التعدين؛
- اتفاقيات التأجير المتعلقة مثلاً بعروض الأفلام السينمائية، تسجيلات الفيديو وحقوق الطبع.

المعيار رقم (16) : العقارات الإستثمارية

إن الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية لملكية الإستثمارات والإفصاحات المرتبطة بها، لكن باستثناء ملكية الاستثمارات في ظل عقود الإيجار التمويلي والإيجار التشغيلي والتي تمت تغطيتها في المعيار رقم 13 عقود الإيجار .

وهي العقارات التي تمتلكها وحدات القطاع العام والمحتفظ بها بغرض تحقيق مكاسب من إيجارات أو زيادة في القيمة الرأسمالية للأصل أو كليهما، حيث يتم الإعتراف بالإستثمارات

¹ IPSAS : International Public Sector Accounting Standard

² حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سابق، 2004، ص 149.

العقارية كأصل في القوائم المالية عندما يكون من المحتمل تدفق مكاسب اقتصادية مستقبلية أو خدمة لفائدة الوحدة من هذه الممتلكات.

المعيار رقم (17) : الممتلكات والمصانع والمعدات

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتمكن مستخدموا البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار الوحدة في الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها، والتغيرات في هذا الإستثمار .

وتتمثل القضايا الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات في الإعتراف بالأصول، تحديد مبالغها المسجلة وكذا تكاليف الإستهلاك وخسائر إنخفاض القيمة التي ينبغي الإعتراف بها .

المعيار رقم (12) : المخزون

الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية، حيث يبين مبلغ التكلفة الذي يجب أن يعترف به كأصل ويُدْرَج في الميزانية العمومية ويرحل حتى يتم الإعتراف بالإيرادات المرتبطة به . ويوفر المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة والإعتراف اللاحق به كمصروف، بما في ذلك أي تخفيض كما يوفر إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحميل التكاليف للمخزون .

يطبق هذا المعيار في نطاق نظام التكلفة التاريخية على محاسبة المخزون باستثناء العمل قيد الإنجاز بموجب عقود الإنشاء، والأدوات المالية، وكذا الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي والإنتاج الزراعي وقت الحصاد، كما يستثنى كذلك العمل قيد الإنجاز للخدمات التي سيتم تزويدها دون عوض أو مقابل عوض إسمي مباشرة من مستلمي هذه الخدمة .

المعيار رقم (21) : انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد

يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها وحدات القطاع العام لتحديد ما إذا انخفضت قيمة إحدى الأصول غير المولدة للنقد ولضمان الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة .

كما يحدد المعيار متى تقوم الوحدة بعكس خسارة انخفاض القيمة كما توضحه الإفصاحات المطلوبة .

المعيار رقم (26) : انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد

يهدف هذا المعيار إلى بيان الإجراءات التي على وحدات القطاع العام تطبيقها لتحديد ما إذا كان أصل منتج للنقد قد انخفضت قيمته، وكذا ضمان أنه تم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة . ويقصد هنا بالأصول المولدة للنقد الأصول المحتفظ بها بهدف رئيسي هو تحقيق عائد تجاري ينتج تدفقات نقدية من الاستخدام المستمر لها .

عند وجود دلالة عن انخفاض القيمة من مصادر معلومات داخلية أو خارجية، على وحدات القطاع العام تحديد مقدار هذا الانخفاض، وذلك عن طريق مقارنة القيمة المسجلة مع القيمة القابلة للاسترداد شريطة أن يتم إجراء هذه العملية في نفس الفترة كل سنة، حيث عرف هذا المعيار القيمة القابلة للاسترداد على أنها القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع أو قيمته المستخدمة (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية) إذا كانت قابلة للتحديد.¹

المعيار رقم (31) : الأصول الغير ملموسة

يتطرق هذا المعيار لشروط الاعتراف وقياس المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة، وكمثال عليها نذكر : برامج الإعلام الآلي، براءات الاختراع، حقوق التأليف، تراخيص صيد الأسماك المشتراة، حصص الإسترداد المشتراة والعلاقات مع مستخدمي الخدمة .

يجب الاعتراف بالأصل غير الملموس فقط في الحالتين التاليتين :²

- إذا كان من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة التي تعزى للأصل سينتج عنها تدفقات نقدية مستقبلية؛
- إذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل أو قيمته العادلة بشكل موثوق .

¹ شلال زهير، مرجع سابق، 2014/2013، ص : 78.

² الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الثاني، مرجع سابق، 2012، ص:

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

المعيار رقم (32): ترتيبات امتياز تقديم الخدمات : المانح

يهدف هذا المعيار إلى وصف محاسبة ترتيبات امتياز تقديم الخدمات من قبل المانح، والذي يكون عبارة عن وحدة قطاع عام؛ ترتيب امتياز تقديم الخدمات هو ترتيب ملزم بين المانح والمشغل حيث¹:

- يستخدم فيه المشغل أصل امتياز تقديم الخدمات لتقديم خدمات عامة نيابة عن المانح لفترة زمنية محددة؛
 - يتم فيه تعويض المشغل عن خدماته خلال فترة ترتيب امتياز تقديم الخدمات .
- تجدر الإشارة هنا إلى أنه على المانح الاعتراف بالأصل الذي يقدمه للمشغل وبالتطوير الحاصل على الأصل القائم الخاص بالمانح على أنه أصل امتياز تقديم الخدمات وذلك في حال²:

- يسيطر المانح أو ينظم الخدمات التي ينبغي على المشغل توفيرها من الأصل وإلى من ينبغي أن يوفرها وبأي سعر؛
- يسيطر المانح - من خلال الملكية أو الحق الإنتقاعي أو غير ذلك- على أي حصة متبقية هامة في الأصل وذلك في نهاية مدة الترتيب .

¹ نفس المرجع أعلاه، ص: 1408.

² الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص: 1408.

عندما يستوفي الأصل القائم الخاص بالمانح كل الشروط ينبغي على المانح إعادة تصنيف ذلك الأصل على أنه أصل امتياز تقديم الخدمات؛ كما ينبغي محاسبة هذا الأصل المعاد تصنيفه وفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 17 " الممتلكات والمصانع والمعدات " أو لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 31 " الأصول غير الملموسة " حسبما يكون مناسباً .

الفرع الثاني : المعايير المتعلقة بالخصوم

تتمثل هذه المعايير في :

المعيار رقم (05) : تكاليف الإقراض

يبين هذا المعيار المعالجة المحاسبية لتكاليف الإقراض وهو يتطلب بشكل عام التسجيل الفوري لتكاليف الإقراض على أنها مصروفات، إلا أن هذا المعيار يتيح كمعالجة بديلة مسموح بها رسملة تكاليف الإقراض المنسوبة مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل .

بالنسبة لتكاليف الإقراض فهي يمكن أن تتضمن :¹

- الفائدة المصرفية على السحب المكشوف والإقراضات قصيرة الأجل وطويلة الأجل؛
- إطفاء الخصومات أو العلاوات المتعلقة بالإقراضات؛
- إطفاء التكاليف الثانوية المتكبدة فيما يتعلق بترتيب الإقراضات؛
- نفقات التمويل الخاصة بالتأجير التمويلي وترتيبات إمتياز الخدمة؛
- فروقات الصرف الناجمة عن اقتراضات بالعملة الأجنبية إلى الحد الذي تعتبر فيه تعديلا لتكاليف الفائدة .

المعيار رقم (19) : المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة

يكن الهدف من هذا المعيار في تعريف المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة وتحديد الظروف التي يجب فيها الاعتراف بهذه الإحتياطات وكيفية قياسها والإفصاحات المطلوبة عنها.

¹ الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، مرجع سابق، ص: 167.

إن هذا المعيار يتطلب معلومات محددة يجب الإفصاح عنها حول الإلتزامات والأصول المحتملة لتمكين مستخدمي هذه البيانات لفهم طبيعتها وتوقيتها ومقدارها .

المعيار رقم (25) : منافع الموظفين

يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس للمحاسبة والإفصاح لمنافع الموظفين، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف الوحدة بما يلي :¹

- إلتزامها بدفع المنافع إذا قدم الموظف خدمته مقابل حصوله عليها؛
- بالمصروف المترتب على الوحدة حين تستهلك المنافع الإقتصادية أو مقدرات الخدمة الناتجة عن الخدمة التي يقدمها الموظف مقابل هذه المنافع .

الفرع الثالث : معايير التطبيقات الميدانية

هي معايير تتعلق بالإفصاح عن معلومات الموازنة العامة للدولة :

المعيار رقم (01) : عرض البيانات المالية

الهدف من هذا المعيار هو بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة من أجل ضمان إمكانية المقارنة بين البيانات المالية للمؤسسة للفترات السابقة والبيانات المالية الخاصة بمؤسسات أخرى .

يجب تطبيق هذا المعيار في عرض كافة البيانات المالية للأغراض العامة المعدة والمفروضة بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي وفقاً لـ IPSAS، وينطبق هذا المعيار بشكل متكافئ على جميع المؤسسات إذا كانت بحاجة لإعداد البيانات المالية الموحدة أو المنفصلة (باستثناء البيانات المالية للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإقتصادي) .

من أهداف التقارير المالية ذات الأغراض العامة في القطاع العام أنها يجب أن تكون توفير المعلومات المفيدة لعملية اتخاذ القرار، وبيان مدى مسؤولية الوحدة عن الموارد الموكلة لها، وذلك من خلال :²

¹ الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، مرجع سابق، 2012، ص: 779.

² الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، مرجع سابق، ص: 34.

- توفير معلومات حول المصادر وتوزيع واستخدامات الموارد المالية؛
- توفير معلومات حول كيفية تمويل الوحدة لأنشطتها وتلبيتها لمتطلباتها النقدية؛
- توفير معلومات مفيدة في تقييم قدرة الوحدة على تمويل أنشطتها وتلبية التزاماتها وتعهداتها؛
- توفير معلومات حول الوضع المالي للوحدة والتغيرات فيها؛
- توفير معلومات كلية مفيدة في تقييم أداء الوحدة بالنسبة لتكاليف الخدمة والكفاءة والإنجازات؛

- تبين م إذا تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للموازنة التقديرية المعتمدة قانونيا؛
 - تبين ما إذا تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للمتطلبات القانونية والتعاقدية، بما فيها الحدود المالية التي تضعها سلطات التشريع المناسبة .
- من أجل تلبية هذه المتطلبات، يجب أن تشمل البيانات المالية لوحدات القطاع العام وفقا لهذا المعيار معلومات كاملة حول الأصول، الإيرادات والنفقات، صافي الأصول/ حقوق الملكية وتغيراتها إضافة إلى التدفقات النقدية .

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

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة، ويمكن أن يعزز الإفصاح عن معلومات مناسبة حول القطاع الحكومي العام في حكومة ما من شفافية التقارير المالية وأن يساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير المتعلقة بالسوق التي تقوم بها الحكومة وبين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية .

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

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

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

المطلب الثاني : المعايير المتعلقة بحسابات التسيير

من ضمن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نجد معايير متعلقة بحسابات التسيير، يمكن عرضها كما هو آتٍ :

المعيار رقم (09) : الإيراد من المعاملات التبادلية

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجات المحاسبية للإيرادات المتأتية من عمليات تبادل العملات، وهو يحدد الحالات التي يتم من خلالها تحديد معايير احتساب الإيراد، ويقدم إرشادات عملية حول تطبيق هذه المعايير .

على وحدات القطاع العام التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية على أساس الإستحقاق أن تطبق هذا المعيار في عملية محاسبة الإيرادات المتأتية من عمليات تبادل التعاملات الآتية:¹

- تأدية الخدمات؛
- بيع السلع؛
- استخدام الوحدة من قبل الآخرين والذي يؤدي إلى الحصول على منافع، حقوق إمتياز أو أرباح موزعة .

هذا المعيار لا يتعامل مع الإيرادات المتأتية من غير عمليات التبادل كعقود الإيجار التمويلي، الأرباح الموزعة من استثمارات تم معالجتها بطريقة حقوق الملكية، الأرباح المتأتية من بيع الممتلكات، الآلات والمعدات؛ أرباح عقود التأمين، أرباح استخراج المصادر الطبيعية أو التعدينية.

¹ الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، مرجع سابق، ص: 253.

المعيار رقم (23) : الإيراد من المعاملات غير التبادلية

يحدد هذا المعيار متطلبات الإفصاح والإعتراف وقياس الإيرادات الناتجة عن المعاملات غير التبادلية لوحدات القطاع العام، والتي تتمثل في الإيرادات ذات الطابع الجبائي أو التحويلات سواء كانت نقدية أو غير نقدية، بما في ذلك المنح والهبات أو الإعفاء من الديون لفائدة وحدات القطاع العام.

وفق متطلبات هذا المعيار ينبغي الإعتراف بالإيرادات الناتجة عن الضرائب عند التأكد من وقوع الحدث الضريبي، حيث يجب تحديد الإيرادات الضريبية بمبلغها الإجمالي من دون تخفيضها من المصاريف المدفوعة من تحصيلها، ويركز هذا المعيار على ضرورة الإعتراف وقيود الإيرادات عند تاريخ استحقاقها وليس عند قبضها .

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

إن الهدف من هذا المعيار هو فرض معايير اختيار وتغيير السياسات المحاسبية بالإضافة إلى:¹

- المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية؛
- التغيرات في التقديرات المحاسبية؛
- تصويب الأخطاء .

ويهدف المعيار إلى تعزيز مدى ملاءمة ومصداقية البيانات المالية الخاصة بالوحدة، وقابلية مقارنة تلك البيانات المالية عبر الوقت مع البيانات المالية للوحدات الأخرى .

وفقا لهذا المعيار فإن:²

- **السياسات المحاسبية** : هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها وحدات القطاع العام في إعداد وعرض بياناتها المالية؛

¹ الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، مرجع سابق، ص: 114.

² نفس المرجع أعلاه، ص: 114.

- **التغير في التقدير المحاسبي** : عبارة عن تعديل في المبلغ المسجل لأصل أو التزام، أو مبلغ الإهلاك الدوري للأصل، الناتج عن تقييم الوضع الحالي للأصول والالتزامات والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بها . وتنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من المعلومات أو التطورات الجديدة، وعليه فهي ليست تصويب لأخطاء؛
- **أخطاء الفترة السابقة** : الإغفالات أو البيانات الخاطئة التي تقع في البيانات المالية للوحدة الواحدة أو أكثر من الفترات السابقة نتيجة الإخفاق في استخدام أو إساءة استخدام المعلومات؛ وتتضمن تلك الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية والسهو أو التفسيرات الخاطئة للوقائع والإحتيال .

المعيار رقم (14) : الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متى يجب على وحدات القطاع العام تعديل القوائم المالية للأحداث التي تلي تاريخ إعداد القوائم المالية، وكذا الإفصاحات التي يتوجب عليها الإفصاح عنها حول تواريخ إعداد البيانات المالية والأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد هذه البيانات.

يتوجب على وحدات القطاع العام التي تستخدم أساس الإستحقاق في إعداد قوائمها المالية تطبيق هذا المعيار في عمليات المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التي تلي تاريخ إعداد القوائم المالية .

المعيار رقم (11) : عقود الإنشاء

إن الهدف من هذا المعيار هو بيان المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات لعقود الإنشاء، وهو بذلك يحدد أساس تصنيف المعاملات على أنها عقود إنشاء ويوفر الإرشادات بشأن أنواع عقود الإنشاء في القطاع العام، كما يحدد أساس الإعتراف والإفصاح عن مصروفات العقد، وإذا كان ذلك مناسباً، وإيرادات العقد .

فنظراً لطبيعة النشاط الذي يتم القيام به في عقود الإنشاء فإن التاريخ الذي يبدأ فيه نشاط العقد وتاريخ استكمال النشاط يقعان عادة في فترات مختلفة لتقديم التقارير، وعادة لا تحدد عقود الإنشاء التي تدخل فيها وحدات القطاع العام مبلغ إيراد العقد .

المطلب الثالث : المعايير المتعلقة بالحسابات المجمعة العمومية

من ضمن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نجد معايير متعلقة بالحسابات المجمعة للدولة، وهي :

المعيار رقم (06) : البيانات المالية الموحدة والمنفصلة

إن معيار البيانات المالية الموحدة والمنفصلة يهدف إلى تقييم الأداء المالي لوحدات القطاع العام، وتنظيم العلاقة بين الوحدات المسيطرة والوحدات التابعة لها بحيث يمكن الإدارة العامة من تحسين الأداء المالي في وحدات القطاع العام وتوحيد المفاهيم لدى الوحدات الحكومية .

حسب هذا المعيار الوحدات الخاضعة لتوحيد البيانات المالية وفق المتطلبات التالية¹:

- الإستفادة من نشاطات الوحدة التابعة؛
- إدارة سياسات وعمليات الوحدة التابعة ماليا؛
- الممارسة الفعالة في إدارة السياسة المالية للوحدة المسيطر عليها .

المعيار رقم (07) : الإستثمارات في المنشآت الزميلة

ينطبق هذا المعيار على المساهمات المباشرة لوحدات القطاع العام في رأس مال الشركات، والتي تكون في شكل حصص أو أسهم في الشركات الزميلة والتي تعبر عن المشاريع المشتركة التي يكون فيها للمستثمر نفوذ كبير؛ وبالتالي، لا يمكن اعتبارها شركة مسيطر عليها من طرف القطاع العام.

وفقا لمتطلبات هذا المعيار، تتم محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة بصفة موحدة باستعمال طريقة حقوق الملكية، وهو " أسلوب محاسبي يتم من خلاله تسجيل الإستثمار مبدئيا بمقدار التكلفة، وتعديل بعد ذلك حسب التغير بعد الإمتلاك في حصة المستثمر في صافي أصول / حقوق الملكية للشركة المستثمر فيها، ويعكس الفائض أو العجز في أساس نتائج عمليات الشركة المستثمر فيها"².

¹ حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سابق، ص 140.

² الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، مرجع سابق، ص: 213.

المعيار رقم (08) : الحصاص في المشاريع المشتركة

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

- العمليات تحت السيطرة المشتركة؛
- الأصول تحت السيطرة المشتركة؛
- المؤسسات تحت السيطرة المشتركة .

وفقا لمتطلبات هذا المعيار يترتب على وحدات القطاع العام تقديم تقرير عن الحصاص في المشاريع المشتركة والإفصاح عن التزامات المحتملة ودمج أصولها في بياناتها المالية .

المطلب الرابع : معايير إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي

تحدد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين متطلبات إعداد التقارير المالية الحكومية لوحدات القطاع العام التي تتبنى الأساس النقدي.

الفرع الأول : الأساس النقدي المحاسبي

الأساس النقدي هو : " الأساس المحاسبي الذي يعترف بالمعاملات والأحداث الأخرى فقط عندما يتم استلام النقد أو دفعه، بما في ذلك النقد المعادل؛ وتقدم البيانات المالية المعدة بموجب الأساس النقدي للقراء معلومات حول مصادر النقد الذي يتم جمعه خلال الفترة وأغراض استخدام النقد والأرصدة النقدية في تاريخ إعداد التقارير"¹ .

والنقد المعادل يتم الإحتفاظ به بغرض تلبية الإلتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس للإستثمار أو لأغراض أخرى؛ ولكي يوصف استثمار على أنه معادل نقدي يجب أن يكون قابلا للتحويل فورا إلى مبلغ معلوم من النقد وأن يخضع لمخاطر بسيطة من التغيرات في القيمة، لذلك يمكن

¹ الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الثاني، مرجع سابق، 2012، ص: 1472.

عادة وصف استثمار ما على أنه معادل نقد فقط عندما يكون موعد استحقاقه قريبا، وتستثنى الاستثمارات في الملكية (الأسهم) من النقد المعادل ما لم تكون في جوهرها معادلات نقد .

الفرع الثاني : هدف المعيار

الغرض من وضع هذا المعيار هو وصف الطريقة التي ينبغي بها عرض البيانات المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي، فالإمتثال لمتطلبات هذا المعيار من شأنه تعزيز إعداد التقارير المالية الشاملة والشفافة للمقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية للوحدة، كما سيعزز قابلية المقارنة مع البيانات المالية للوحدة في الفترات السابقة والبيانات المالية للوحدات الأخرى التي تتبنى الأساس النقدي هي الأخرى .

الفرع الثالث : متطلبات العرض والإفصاح عن البيانات المالية

وفق متطلبات هذا المعيار، يجب على وحدات القطاع العام أن تتضمن البيانات المالية ذات الغرض العام العناصر الموالية:¹

- بيان المدفوعات النقدية والذي ينبغي أن يتضمن الإفصاح عن إجمالي النفقات المدفوعة فعليا خلال فترة إعداد التقرير المالي، عن طريق استخدام أساس تصنيفي يناسب نشاط الوحدة.
- بيان المقبوضات النقدية والذي يعرض إجمالي الإيرادات المحصلة نقدا خلال فترة إعداد التقرير.
- الأرصدة النقدية المتاحة للوحدة من بداية ونهاية الفترة.
- الإفصاح عن المدفوعات التي تؤدي بالنيابة عن الوحدة.
- إعداد تقرير عن المقبوضات والمدفوعات للمعاملات التي تمت على أساس القيمة الصافية.
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد البيانات المالية وتقديم الملاحظات التفسيرية المرفقة بالبيانات المالية والتي تعد ضرورية لفهم التقارير المالية.

¹ نفس المرجع أعلاه، ص: 1475.

- الإفصاح في الملاحظات المرفقة للبيانات المالية عن القيود المفروضة على الأرصدة النقدية والحصول على القروض، بما فيها الأرصدة النقدية الهامة التي تخضع لقيود خارجية.
- الإفصاح عن طبيعة الأخطاء وطريقة تصحيحها.
- إضافة إلى ذلك، يجب على وحدات القطاع العام عرض البنود والمجاميع الفرعية للنفقات المدفوعة والإيرادات المحصلة بالمبالغ الإجمالية دون المقاصة بينها، باستثناء العمليات التي تتم على أساس القيمة الصافية والتي ترخصها التشريعات المعمول بها والتي يجب الإفصاح عنها.

الفرع الرابع : الإفصاحات الإضافية الاختيارية المحبذة وفق الأساس النقدي

- يحدد هذا الجزء غير الإجمالي السياسات المحاسبية والتوضيحات الإضافية التي يستحسن الإفصاح عنها لاسيما فيما يخص العناصر الآتية :
- يستحسن الإفصاح عن القدرة في الإستمرارية عند التحقق من ظروف أو أحداث من شأنها أن تؤثر في قدرة الوحدة على مواصلة نشاطها، بالنسبة لوحدات القطاع العام وليس للحكومة ككل.
 - الإفصاح عن الفئات الرئيسية للتدفقات النقدية.
 - الإعلان عن المساعدات المقدمة من طرف المنظمات غير الحكومية، والجهات المستفيدة منها.
 - الإفصاح عن المعاملات لحساب الغير والبنود غير العادية.
 - الإبلاغ عن التدفقات النقدية التميرية، وهي عبارة عن تدفقات نقدية يتم إيداعها بصفة مؤقتة في حسابات وحدات القطاع العام ثم يتم تحويلها إلى المستفيد النهائي بسبب إجراءات تنظيمية أو تشريعية تنظم هذه المعاملات حيث تعتبر هذه الأخيرة تدفقات نقدية تمر على حسابات الوحدة لفائدة الغير.

المبحث الثالث : الإستجابة الدولية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

في هذا المبحث يتم إلقاء الضوء على الدور الذي تساهم به معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتطوير النظام المحاسبي العمومي، كما يتم تبيان مدى الاستجابة الدولية لهذه المعايير .

المطلب الأول : دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير النظام المحاسبي العمومي

بطبيعة الحال هناك عدة أهداف مرجوة من وراء تطوير المعايير الدولية الخاصة بالقطاع العام، حتى تعمل على تحسين وتطوير أنظمة المحاسبة العمومية؛ كما يواجه تطبيقها من ناحية أخرى عدة عوائق تحول دون الإستفادة من الدور الذي تلعبه في النهوض بالمحاسبة في القطاع العمومي .

الفرع الأول : فوائد تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

ينترتب على تطبيق المعايير الدولية جملة من الفوائد من شأنها تطوير النظام المحاسبي العمومي، وهي :¹

- إدارة مالية معززة : سيدعم إعداد التقارير الخاصة بالأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات وفق معايير دولية مستقلة إدارة مالية معززة، وستؤدي المعلومات الأشمل التي تنتج عن هذه التقارير والخاصة بالتكاليف إلى تعزيز الأداء الإداري .
- جودة ومطابقة ومصداقية التقارير المالية : سيؤدي اعتماد حكومة دولة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى رفع مستوى جودة ومطابقة ومصداقية التقارير المالية، مما سيؤدي إلى تعزيز المساءلة والشفافية والعمل الحكومي .
- تحقيق التقارب مع الإحصاءات المالية الحكومية : تأخذ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في إطار تطورها، المتطلبات الحكومية الإحصائية بعين الإعتبار وتسعى إلى تحقيق التقارب معها عندما يكون ذلك ممكنا، تضم معايير المحاسبة العمومية في القطاع

¹ ابراهيم محمد علي الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، مرجع سابق، 2012، ص : 154.

- العام عناصر من معايير التقارير المالية الدولية والقواعد الإحصائية، والإحصاءات المالية العمومية مما يدعم الحكومات في مجال إعداد التقارير الإحصائية .
- **خبرة دول أخرى** : سيشجع انتشار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لحكومات الدول الإستفادة من خبرة دول أخرى، وسيسمح لها بإمكانية التعاون في مجال معالجة أي مسائل تواجهها الحكومات عالميا .
 - **تقييم خاص بالقطاع الخاص في الدولة** : على القطاع الخاص اعتماد معايير التقارير المالية الدولية، فإن استطاعة الحكومة مقارنة فعالية خدماتها وأصولها بتلك التي يقدمها القطاع الخاص وتقييم أدائها، مما يسمح للحكومة بتقييم جودة وكلفة خدماتها مقارنة مع ما تقدمه الشركات الخاصة، وتحديد المواطن القابلة للتحسين، ففي حال كانت معايير المحاسبة العمومية مختلفة جذريا عن تلك التي يعتمدها القطاع الخاص تظهر الحاجة لإجراء تعديلات أساسية .
 - **تبادل المعرفة والكفاءات بين القطاعين العام والخاص** : بما أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومعايير التقارير المالية الدولية مبنية على نفس الأساس، يستطيع الخبراء في أي من هذين المجالين تبادل الخبرات بفعالية أكبر مما يعزز مستوى تبادل المعلومات وحركة خبراء المحاسبة بين القطاعين العام والخاص .

الفرع الثاني : استفادة مستخدمي البيانات المالية العمومية من تطبيق المعايير الدولية

إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام لإعداد التقارير المالية يسمح للمستخدمين بأن يقوموا ب : ¹

- تقييم المسألة حول كافة الموارد التي تحت سيطرة الوحدة، وتوزيع تلك الموارد؛
- تقييم الأداء والوضع المالي والتدفقات النقدية للوحدة؛
- اتخاذ القرارات حول تزويد الوحدة بالموارد أو الدخول معها في صفقات تجارية؛
- كما أن إعداد التقارير على أساس الإستحقاق يمكن من :
- إظهار كيفية قيام الوحدة بتمويل أنشطتها وكيفية مواجهتها لمتطلباتها النقدية؛
- يسمح للمستخدمين بتقييم قدرة الحكومة على استمرارية تمويل أنشطتها ومواجهة التزاماتها؛

¹ ابراهيم محمد على الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، مرجع سابق، 2012، ص : 156.

- يظهر المركز المالي للوحدة والتغيرات فيه؛
- يعطي الوحدة الفرصة لإظهار النجاح في إدارة مواردها؛
- مفيد في تقييم أداء الوحدة من ناحية تكاليف خدماتها وفعاليتها وإنجازاتها .

الفرع الثالث : العوامل المعيقة لتطبيق المعايير الدولية في القطاع العام

رغم الدور الذي تلعبه معايير IPSAS في تطوير النظام المحاسبي العمومي وأهميتها في إرساء الشفافية، إلا أنه توجد عدة عوامل تعرقل عملية تطبيقها من قبل عدة دول، ونذكر فيما يلي أهمها :¹

- **النظرة الوطنية** : قد تكون الوطنية خط دفاع يتحصن وراءه الذين سيفقدون امتيازاتهم عند تبني أفكار منظمة أو دولة أخرى، وفي المجال المحاسبي قد ترى الدول النامية أن المعايير المحاسبية الدولية لم تراعي أوضاعها وظروفها، وأنها تلبي احتياجات الدول المتقدمة من جهة، ومن جهة أخرى متحيزة إلى النظرة في الدول الكبرى؛
- **النظم القانونية** : تبني المعايير المحاسبية الدولية بناءً على المدخل التشريعي يستدعي إجراء تعديلات جوهرية على الكثير من تشريعات الدولة المعنية، وقوانين أخرى لها صلة بذلك، وبالتالي فإن أغلب الدول لا تريد هذه التغييرات الكثيرة والتي قد تولد لها اضطرابات في السير الحسن لإقتصادها، أو أن تلجأ إلى فرض عمل مزدوج على شركاتها؛
- **ضعف الهيئات المحاسبية المهنية** : عدم وجود الهيئات المحاسبية المهنية في كثير من الدول، وإن وجدت فالكثير منها غير فعال، لأن مهمة هذه الهيئات في الأصل هو ترقية العمل المحاسبي، وضعفها أو عدم استقلاليتها الكافية يجعلها رهينة التوجيهات الحكومية، وبالتالي عوض أن تكون عامل تحفيز ومساعدة، تصبح عائقاً في وجه التطور المحاسبي وفي وجه التوافق المحاسبي الدولي؛
- **القصور في الإلتزام بالتنفيذ** : ما يميز لجنة المعايير المحاسبية الدولية أن لها الصفة الدولية في الإصدار، لكنها لا تملك السلطة أو القوة للتنفيذ، لذلك فتبني هذه المعايير وتطبيقها متروك للحكومات والهيئات المحاسبية المهنية المحلية؛

¹ أمين لطفي، نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص ص : 377-378 .

- **الإختلافات البيئية والثقافية بين الدول** : تعتبر المحاسبة قبل كل شيء من العلوم الإجتماعية وبالتالي فهي تدرس نشاطات المجتمع، وهذا الأخير يتأثر في القيام بهذه النشاطات بعوامل بيئية، اجتماعية، دينية، وبالتالي فلجنة المعايير لابد أن تأخذ مثل هذه الأمور بعين الإعتبار؛
- **اختلاف نقاط البدء** : عند التفكير في التوافق الدولي يجب الأخذ بعين الإعتبار تجارب الدول المختلفة في المجال المحاسبي بصفة عامة وفي مجال استعمال المعايير بصفة خاصة، حيث الدول التي لها نظام محاسبي متطور يسهل معها استعمال المعايير المحاسبية الدولية، والدول التي لها أصلا معايير موضوعة من طرف هيئات مهنية أو منظمات عمومية وغيرها، يسهل معها استعمال المعايير الدولية أكثر من الدول التي فيها معايير محاسبية موضوعة من طرف الجهة الحكومية؛
- **الخلافات بين المنظمات الدولية** : مهما يكن، فإن التوافق المحاسبي الدولي لابد أن تتدخل فيه المنظمات الدولية المختلفة والتي لها علاقة بالإقتصاد أو الأموال أو التنمية، وبطبيعة الحال فيمكن أن تختلف نظرة كل منظمة إلى هذا التوافق انطلاقا من نظرتها إلى الهدف من المعلومة المحاسبية والمالية، فالأمم المتحدة مثلا تنظر إلى الإفصاح المحاسبي كما تنظر إليه الدول النامية النظرة الحكومية .

المطلب الثاني : الإستجابة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

لا يمتلك المجلس سلطة لإجبار الحكومات والهيئات العمومية على الامتثال لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث إنه يشجع هذه الأخيرة على المشاركة بشكل كبير في وضع هذه المعايير عن طريق تقديم الملاحظات والمقترحات لمختلف اللجان والهيئات الاستشارية في المجلس؛ وفي هذا الإطار، يحث المجلس الحكومات على تبني معايير المحاسبة في القطاع العام من أجل تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية، والارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي.

الفرع الأول : مراحل إعداد الدراسة لتطبيق معايير IPSAS

تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يمر بمراحل يمكن ذكرها على النحو التالي :

- دراسة النظام المحاسبي المطبق حالياً، بهدف تشخيص واقع النظام المحاسبي العمومي الحالي وتحديد مزاياه وأوجه القصور فيه وسبل تطويره؛
- دراسة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بهدف التوصل إلى فهم شامل للمعايير والإطار الفكري الذي تم إعدادها على أساسه؛
- دراسة مدى ملاءمة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بهدف تحديد مدى ملاءمتها للتطبيق في وحدات القطاع العام، وتحديد مجموعة المعايير الدولية التي يمكن الإستفادة منها عن طريق التعديل في بيئة العمل الحكومي وتحديد بدائل للمعايير التي لا يمكن الإستفادة منها؛
- إعداد معايير المحاسبة العمومية وفقاً للأسس والمبادئ الدولية المعتمدة ووضع المعايير الأخرى التي يمكن استخدامها كبدايل للمعايير التي لا يمكن الإستفادة منها أو تطبيقها .

الفرع الثاني : الدول التي تبنت تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

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

الجدول رقم (01) : قائمة الدول التي تتبنى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

قائمة الدول	الوضعية اتجاه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
استراليا، بريطانيا، نيوزيلندا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية	تبني نظام محاسبة عمومية على أساس الإستحقاق الكامل، وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .

الفصل الثاني : المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

أفغانستان	تبني برنامج إصلاحات لتطبيق الأساس النقدي وفقا لمتطلبات المعايير .
ألبانيا	الحكومة تخطط لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وذلك بالتعاون مع برنامج الأمم المتحدة الإنمائي ودعم من البنك الدولي .
الجزائر	مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالتعاون مع البنك الدولي يتضمن متطلبات المعايير الدولية في القطاع العام .
الأرجنتين	في إطار تنفيذ مشروع لتطوير معايير المحاسبة في القطاع العام بالتنسيق مع المعايير الدولية على أساس الإستحقاق .
أرمينيا	عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفقا للأساس النقدي، ثم الانتقال نحو اعتماد المعايير الدولية وفق أساس الإستحقاق .
أذربيجان	التوجه نحو اعتماد المعايير الدولية على أساس الإستحقاق .
بنغلادش	في إطار تنفيذ مشروع اعتماد المعايير الدولية، تكييف التشريعات .
بربادوس	مشروع في إطار التنفيذ لاعتماد المعايير الدولية على أساس الإستحقاق، بالتأكيد مع صندوق النقد الدولي .
كمبوديا	في إطار تنفيذ مخطط لتبني المعايير الدولية .
جزر كايمان	الحكومة اعتمدت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق .
الصين	مشروع في إطار التنفيذ من أجل اعتماد المعايير الدولية في القطاع العام دون توفر أي إعلان رسمي .
قبرص	تم اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق
شرق وجنوب افريقيا	أعضاء الجمعية الإفريقية للمحاسبين تسعى إلى تبني معايير المحاسبة الدولية بتمويل من طرف الجمعية السويدية الدولية للتعاون والتنمية .
تيمور الشرقية	اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي.
السلفادور	مشروع البنك الدولي من بين أهدافه تبني المعايير الدولية .
فيجي	مخطط لاعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي .
فرنسا	التحول نحو المعايير المحاسبية وفق أساس الإستحقاق وتكييف القواعد

الفصل الثاني : المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

والتنظيم المحاسبي مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	
في إطار اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي تم التحول إلى أساس الإستحقاق .	غامبيا
تم اعتماد المعايير الدولية وفق الأساس النقدي .	غانا
بالتعاون مع إصلاحات الإتحاد الأوروبي التي تتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية .	المجر
البنك الدولي يعمل مع الحكومة لاعتماد معايير المحاسبة الدولية، والتمويل من طرف صندوق النقد الدولي لاعتمادها على مستوى الدولة .	الهند
معايير المحاسبة الدولية متوافقة مع معايير المحاسبة العمومية المتوقعة بحلول 2009.	اندونيسيا
الإلتزام باعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الإستحقاق، والتغيير في طور الإنجاز .	جمايكا
قدم وزير المالية طلب الدعم لتقديم المساعدة التقنية ودراسة إمكانية إدخال المعايير المحاسبية في القطاع العام .	كازاخستان
البنك الدولي يعمل مع الحكومة لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .	لاوس
إصلاحات بالتعاون مع الإتحاد الأوروبي تتضمن معايير المحاسبة الدولية	لاتفيا
إصلاحات بالتعاون مع الإتحاد الأوروبي تتضمن معايير المحاسبة الدولية	ليتوانيا
تبنى مشروع قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي .	لبنان
في إطار تنفيذ برنامج لاعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي .	مقدونيا
إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام .	جزر المالديف
أعلنت الحكومة الماليزية اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وتم إعداد البيانات المالية الحكومية لسنة 2005 وفق الأساس النقدي وتم	ماليزيا

الفصل الثاني : المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

المصادقة عليها من طرف المؤسسة العليا لمراجعة الحسابات في ماليزيا دون تحفظ .	
اتخاذ قرار اعتماد المعايير الدولية وفق أساس الإستحقاق (2003) مشروع بدعم البنك الدولي والبنك الآسيوي للتنمية .	موريتانيا
إصلاح مؤسساتي يتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	المغرب
اتخاذ قرار اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي .	نيبال
الحكومة تجرب تطبيق نظام محاسبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق مع تعديلات عند الضرورة	هولندا
إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي .	نيجيريا
الحكومة المركزية تعمل على التغيير من أجل التوجه نحو تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الإستحقاق الكامل .	النرويج
إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي بدعم من البنك الدولي .	باكستان

المصدر : International Federation of Accountants, **IPSAS adoption by governments**, IFAC,

New York, 2007, p: 14.

قبل التطرق لتحليل الجدول أعلاه، تجدر الإشارة إلى أنه لم يصدر أي تحيين له منذ إصداره عام 2007 من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين الدوليين .

من خلال قائمة الدول التي تتبنى أو تسعى لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يمكن تقسيم هذه الدول إلى أربع مستويات هي :

(1) الدول الأكثر تقدما في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مثل : الولايات المتحدة الأمريكية، كندا وبريطانيا؛

(2) يضم هذا المستوى الدول التي قامت بالتحول نحو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتكيف القواعد والتنظيم المحاسبي لها مع متطلبات المعايير، مثل : فرنسا وإيطاليا؛

(3) يندرج تحت هذا الصنف الدول التي شرعت في إعداد مشروع مخطط محاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، كما قامت بتعديلات على مستوى تشريعاتها القانونية، مثل : باكستان، لبنان وهولندا؛

(4) أما المستوى الرابع فيضم الدول التي قررت بدعم من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي الانتقال إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ومنها : الجزائر، الهند وألبانيا.

خلاصة الفصل :

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تعمل على تقديم الإرشادات اللازمة حول طريقة معالجة وعرض البيانات المالية لوحدات القطاع العام، والغاية من ذلك هو تعزيز الشفافية والمصداقية في تسيير المال العام، من خلال توحيد إجراءات الإفصاح والإعداد للقوائم المالية؛ وهذا من شأنه الرفع من مستوى الجودة والموثوقية وكذا قابلية المقارنة بين البيانات المالية العمومية .

أهمية وقيمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تزيد بالإعتراف الدولي بها ومدى تبني مختلف الدول والهيئات لمتطلباتها؛ ولأن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتابع للإتحاد الدولي للمحاسبين لا يملك السلطة لفرض تطبيق هذه المعايير، فإنه يعمل بالتنسيق مع المنظمات الدولية الرسمية إلى تشجيع ومساعدة الدول على تبني هذه المعايير، وتحقيق التوافق بينها وبين المتطلبات الوطنية للنظم المحاسبية العمومية لكل دولة .

الفصل الثالث

واقع نظام المحاسبة العمومية في

الجزائر

تمهيد الفصل :

تبنت الجزائر منذ سنوات الإستقلال الأولى مدونة حسابات الخزينة كإطار تقني للمحاسبة العمومية، ونتيجة لتبنيها الإقتصاد الرأسمالي وجدت نفسها ملزمة بتطوير نظامها المحاسبي فسعت إلى إصلاحه، لهذا شهدت عدة إصلاحات منذ سنة 1995 قتم إعداد مخطط محاسبي وفق النموذج الفرنسي، لكن سرعان ما تم التخلي عنه لعدم تماشيه مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام . IPSAS

هذا ما تم التطرق إليه بالدراسة من خلال هذا الفصل، وجاء في العناصر التالية :

- الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر؛
- عرض مدونة حسابات الخزينة ؛
- المخطط المحاسبي للدولة 2002 وأسباب التخلي عنه .

المبحث الأول : الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر

يتم في هذا المبحث إعطاء لمحة عن مختلف المراحل التي مر بها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، والتعرض للإطار القانوني، التنظيمي والتقني للمحاسبة العمومية .

المطلب الأول : التطور التاريخي للمحاسبة العمومية في الجزائر

كان للجزائر احتكاك مبكر بمبادئ المحاسبة بصفتها مستعمرة فرنسية، سواء باعتبارها امتدادا للإقليم الفرنسي أو باعتبارها كيانا ذو طبيعة خاصة، وبذلك مر نظام المحاسبة العمومية بمراحل مختلفة أثناء الإستعمار وبعد الإستقلال إلى غاية إيجاد قانون يحدد الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية؛ هذا ما سيتم عرضه فيما يلي .

الفرع الأول : الجزائر كمستعمرة فرنسية

الجزائر قبل احتلالها من طرف فرنسا اعتمدت في شؤونها المالية القانون الإسلامي المطبق على الإيرادات والنفقات، حيث أوكلت مهمة تسيير الخزينة لشخص يدعى " الخزناجي " الذي يقابله في وقتنا الحالي " وزير المالية " .

منذ السنوات الأولى للاستعمار الفرنسي سادت تبعية ميزانية الجزائر لميزانية الدولة الفرنسية، فظهرت أولى نصوص المحاسبة العمومية الخاصة بالجزائر ابتداء من سنة 1839، أي سنة واحدة بعد صدور أول نظام عام للمحاسبة العمومية في فرنسا عن طريق أمر 31 ماي 1838 .

ولقد تم " تمييز الجزائر عن غيرها من المستعمرات الفرنسية من خلال مراسيم وأوامر خاصة بها، وكان آخرها المرسوم 50-1413 الذي تضمن النظام المالي للجزائر بشكل مفصل ودقيق اعتمادا على الخطوط العريضة والقواعد العامة التي وضعها قانون 1947 المتضمن النظام القانوني الأساسي للجزائر"¹ .

¹ براهمي محمد، مصادر قانون المحاسبة العمومية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الدولة والمؤسسات، جامعة الجزائر1، كلية الحقوق، بن عكنون، الجزائر، 2013/2012، ص : 25 .

الفرع الثاني : الجزائر كدولة مستقلة

أولا : مرحلة بعد الاستقلال (1962-1988)

لقد تبنت الجزائر مبدأ استمرارية العمل بالتشريع الاستعماري كضرورة، وذلك تقاديا للدخول في فراغ قانوني هي في عنا عنه، وفي هذا الإطار صدر قانون 62-157 الصادر في 31 ديسمبر 1962 الذي مدد سريان التشريع الساري المفعول (المرسوم 50-1413) إلى تاريخ لاحق، باستثناء أحكامه المخالفة للسيادة الوطنية الجزائرية، إلى أن يستطيع المجلس الوطني إعطاء البلد تشريعا جديدا.

لنتوالى بعدها المراسيم والأوامر في محاولة لقطع الصلة نهائيا بالتشريع الاستعماري، إلى غاية صدور القانون 84-17 المنظم لقوانين المالية في ظل النظام القانوني لدستور 1976 والميثاق الوطني لنفس السنة، وتم العمل به إلى غاية الأزمة الاقتصادية التي عرفت الجزائر والتي ألفت بظلالها على النظام السياسي والقانوني، وأدت مع بداية 1988 إلى تبني نهج اقتصادي جديد بعدما تخلت عن النهج الاشتراكي .

بطبيعة الحال تأثر النظام المالي المحاسبي بهذه الأوضاع والتغيرات فصدر قانون 88-01 والخاص بتوجيه المؤسسات العمومية والاقتصادية، حيث نصت المادة 19 على " يمك التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة العمومية الاقتصادية بالطريقة التجارية من طرف محاسب معين بمعرفة المدير العام للمؤسسة العمومية الاقتصادية وتحت مسؤوليته الخاصة " ¹.

ثانيا : مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية (1990)

تعد هذه المرحلة بداية ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990؛ بالإضافة إلى المراسيم التنفيذية المتعلقة بأشخاص المحاسبة العمومية المتمثلة فيما يلي : ²

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين؛

¹ أ. حسين الصغير، مرجع سابق، 2001، ص 149 .

² مسعي مجد، مرجع سابق، 2003 ، ص 3 .

- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين .
- هذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة بصدور التعليم رقم 078 في 17 أوت 1991 من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف ومسؤولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم .

المطلب الثاني : الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر

وضع المشرع الجزائري إطارا قانونيا وتنظيميا خاصا بالمحاسبة العمومية، وهذا من أجل ضبط وتقنين إجراءات صرف وتداول المال العام، وتحديد مهام ومسؤوليات مختلف الأعوان، وكذا تحديد صلاحيات مختلف هيئات الرقابة عن تسيير المال العام .

الفرع الأول : الإطار القانوني للمحاسبة العمومية

يقوم نظام المحاسبة العمومية بمتابعة وإثبات العمليات المالية وإعداد التقارير والقوائم المالية لنشاط وحدات القطاع العام، وفي هذا الإطار " يجب أن يصمم النظام المحاسبي العمومي بشكل ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية والتعليمات المالية ليبين مدى التزام وحدات القطاع العام بالقواعد التشريعية والمالية المطبقة " ¹ .

يمكن التمييز بين الإطار القانوني المتعلق بتقنين الجانب التقني للمحاسبة العمومية والمتعلق بضبط إجراءات مسك القيود والسجلات المحاسبية، وبين الإطار القانوني المتعلق بتحديد إجراءات إعداد وتنفيذ ومراقبة الميزانية العامة للدولة وتحديد صلاحيات ومسؤوليات مختلف أعوان المحاسبة العمومية .

¹ نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، دار الصفا، عمان، 2008، ص : 25.

- من أهم النصوص التشريعية التي تحكم المحاسبة العمومية في الجزائر نجد :¹
- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم .
 - القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية .
 - الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة .
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراءات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين .
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتحديد إجراءات الأخذ بمسؤولية المحاسبة العمومي .
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بمراحل وإجراءات مسك محاسبة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين .
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتحديد إجراءات تسخير المحاسب العمومي من طرف الأمر بالصرف .
 - المرسوم التنفيذي رقم 92-19 المؤرخ في 09 جانفي 1992 والمتعلق بإجراءات الدفع عن طريق خطاب الاعتماد لنفقات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات ذات الطابع الإداري .
 - المرسوم التنفيذي رقم 92-26 المؤرخ في 13 جانفي 1992 والمتعلق بالحساب الجاري للمحاسب العمومي والوكالات المالية .
 - المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالمراقبة القبلية للنفقات الملتمزم بها .
 - المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993 والمتعلق بتحديد إجراءات فتح وتنظيم وتسيير الوكالات المالية للنفقات والإيرادات .
 - المرسوم التنفيذي رقم 97-286 المؤرخ في 04 جويلية 1997 والمتعلق بتحديد إجراءات الالتزام وتنفيذ النفقات العمومية، والمحدد لصلاحيات ومسؤوليات الأمرين بالصرف .
 - المرسوم التنفيذي رقم 98-227 المؤرخ في 13 جويلية 1998 والمتعلق بنفقات التجهيزات العمومية .

¹ شلال زهير، مرجع سابق، 2013/2014، ص: 98.

- المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرخ في 10 نوفمبر 2001 والمتعلق بتحديد إجراءات مراقبة استعمال إعانات الدولة للجماعات المحلية والجمعيات والتنظيمات .

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

الفرع الثاني : الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية

يعتمد التنظيم المحاسبي للمحاسبين العموميين في الجزائر على الدمج والتركيز المرهلي للمحاسبة، والتي يتم من خلالها " دمج محاسبة المحاسب العمومي الثانوي في محاسبة المحاسب العمومي الرئيسي، وهذا من أجل تجميعها لدى العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية بهدف إعداد الحساب الختامي للدولة " ¹ .

أولاً : النظام المركزي للمحاسبة

يقصد بالنظام المركزي للمحاسبة "وجود إدارة مركزية واحدة تقوم بعملية التنظيم المحاسبي المتكامل من حيث القبض والصرف والتسجيل الكامل لكافة التصرفات المالية الحاصلة للدولة وإجراء التدقيق والرقابة على تلك التصرفات وإعداد التقارير الدورية للحسابات الختامية للدولة " ² .

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

¹ شلال زهير، مرجع سابق، 2013/2014، ص: 100 .

² حسن عبد الكريم سلوم، الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات في الجمهورية العراقية، دار الكتاب، بغداد، 2011، ص: 118 .

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

ثانيا : تنظيم شبكة محاسبي الخزينة العمومية

يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على إجراءات تركيز ودمج المحاسبة عن طريق تنظيم مصالح الإدارة المالية للدولة بشكل يسمح بدمج وتركيز المحاسبة بصفة تدريجية، تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة التابعة لوزارة المالية، عن طريق شبكة الخزينة العمومية المتكونة من مايلي:¹

1. العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية

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

إضافة إلى ذلك، يختص هذا الأخير بمراقبة العمليات التي تتم بواسطة الحساب الجاري البريدي

المفتوح لدى الخزينة، وتسيير الحساب الخاص للخزينة المتعلق بالتسبيقات، القروض، وكذلك مسك

حساب التسديد مع الخارج إلى جانب متابعة وتسيير المديونية العمومية من الجانب المحاسبي.

2. أمين الخزينة المركزية

وهو المحاسب الرئيسي المكلف بتنفيذ العمليات المالية للمصالح المركزية للدولة بما فيها تنفيذ

ميزانية مصالح رئاسة الجمهورية ورئاسة الحكومة، إضافة إلى مختلف الوزارات والهيئات الإدارية ذات

الطابع الوطني، ومراقبة صناديق التسبيقات والإيرادات المفتوحة لديها.

¹ شلال زهير، مرجع سابق، 2014/2013، ص ص: 101-102 .

3. أمين الخزينة الرئيسية

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

4. أمين الخزينة الولائية

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

5. أمين خزينة مابين البلديات

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

ثالثا : إجراءات غلق السنة المحاسبية

تطبيقا لقاعدة السنوية في إعداد الميزانية، والتي يقصد بها أن "يتم تقدير الإيرادات والنفقات بصورة دورية ولمدة سنة واحدة ويكون لكل سنة فإن ذلك يؤدي لموازنة مستقلة بنفقاتها وإيراداتها عن موازنة السنة السابقة وعن موازنة السنة اللاحقة"¹، وعلى هذا الأساس فإنه من الطبيعي أن توافق السنة المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية مبدأ سنوية الميزانية .

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

الفصل الثالث : واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

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

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

وعليه، فإن الإعتمادات المخصصة لتمويل تسديد نفقات التسيير والتي لم تصرف في نهاية السنة

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

المطلب الثالث : الإطار التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر

نظام المحاسبة العمومية يعتبر من أنظمة المحاسبة الخاصة الذي يستعمل مجموعة من الإجراءات والقواعد العملية المقننة والمثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية بهدف حماية المال العام وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس الصورة الحقيقية لنتائج نشاط وحدات القطاع العام؛ وفي هذا الإطار، تقوم وزارة المالية على رأس الجهاز المركزي المالي للدولة بإصدار التعليمات الضرورية لتشغيل النظام المحاسبي الحكومي وتوحيده على مستوى كافة وحدات القطاع العام.

الفرع الأول : الدفاتر والسجلات المحاسبية

تعتبر الدفاتر والسجلات المحاسبية أدوات تسجيل وتلخيص للبيانات المحاسبية، ونظرا للطبيعة

الفصل الثالث : واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الخاصة لنشاط وحدات القطاع العام فإنه يجب تصميم المستندات والسجلات المحاسبية لتتلاءم مع طبيعة النشاط في القطاع العام .

يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية والتي تعتبر المصدر الأساسي للمعلومات الفعلية التي تعد على أساسها القوائم المالية الحكومية. وبالتالي، إذا كانت المجموعة المستندية متطورة فإنها تسمح بتقديم بيانات وتقارير مالية ذات جودة عالية تساعد على تحقيق الإفصاح الكامل والدقيق عن نتائج النشاط العمومي.

وفي هذا الإطار، تخضع عملية مسك السجلات المحاسبية بمختلف أنواعها إلى قواعد صارمة على المحاسبين العموميين احترامها والتي يمكن تلخيصها في العناصر الآتية :

- تحفظ سجلات المحاسبة ووثائق إثبات النفقات والإيرادات لمدة عشر سنوات؛
 - تكون صفحات سجلات المحاسبة مرقمة بأرقام متسلسلة ومختومة بختم الإدارة المكلفة بتسييرها؛
 - تجنب المحو والشطب؛
 - عند التصحيح يجب إثبات العملية بختم وتوقيع الموظف المسؤول على مسك هذه السجلات.
- وفي هذا الإطار، يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية التالية :

- مستخرج العمليات اليومية.
 - دفتر الأستاذ العام.
 - سجل الحسابات العام.
 - دفتر حساب الصندوق.
 - ميزان الحسابات الشهري.
- أولا : مستخرج العمليات اليومية**

هو كشف يسجل جميع العمليات اليومية التي تمت عن طريق الحسابات المالية، سواء كانت مدخلات أو مخرجات من وإلى الخزينة، تمت عن طريق حساب الصندوق، الحساب الجاري البريدي للخزينة أو الحساب الجاري للخزينة لدى البنك المركزي؛ كما تسجل فيه جميع العمليات المالية التي

تمت عن طريق الحسابات الوسيطة والتي ليس لها أثر مالي مباشر بحيث تعتبر بمثابة عمليات داخلية. يرمز لمستخرج العمليات اليومية في المحاسبة العمومية بالرمز (TR6) .

ثانيا : الدفتر العام

يستعين المحاسب العمومي بالدفتر العام من أجل تدقيق الحسابات وتجميع المبالغ الدائنة والمدينة للحسابات عند نهاية كل شهر، حيث يعتبر هذا الدفتر بمثابة خلاصة شهرية عامة لمستخرج العمليات اليومية، لأنه يهدف إلى تسجيل المبلغ الإجمالي للعمليات الخاصة بكل حساب سواء من الجانب الدائن أو المدين؛ كما يعتبر دفتر اليومية العامة أداة للتحقق ومراقبة توازن القيود المحاسبية عن طريق مطابقة المبالغ الدائنة مع المبالغ المدينة لحركة الحسابات المفتوحة لدى الخزينة العمومية، والتي تم استعمالها خلال الشهر من دون إجراء المقاصة لنفس الحساب من أجل تحديد الرصيد، إضافة إلى ذلك يعتبر دفتر اليومية العامة أداة تساعد المحاسب على إعداد سجل الحسابات العام.

ثالثا : سجل الحسابات العام

بناء على البيانات المسجلة في دفتر اليومية العامة، يقوم المحاسب العمومي في نهاية كل شهر باستعمال سجل الحسابات العام من أجل تجميع المبالغ الدائنة والمدينة لكل الحسابات التي عرفت حركة خلال الشهر بهدف تحديد رصيد كل حساب، عن طريق إجراء المقاصة بين المبالغ المدينة مع المبالغ الدائنة لكل حساب على حدى لكي يتم استعماله في بداية الشهر القادم.

كما يعتبر سجل المحاسبة أداة لمراقبة توازن الحسابات عن طريق مطابقة مجموع المبالغ للحسابات المدينة مع مجموع الحسابات الدائنة للحسابات المفتوحة لدى الخزينة والتي تم تفعيلها خلال الشهر، حيث يمكن اعتباره بمثابة خلاصة شهرية للعمليات المحاسبية تسمح بتحديد رصيد الحسابات المالية والحسابات الوسيطة، إضافة إلى إجمالي حسابات الإيرادات والنفقات.

رابعا : ميزان الحسابات الشهرية

يقوم المحاسب العمومي عند نهاية كل شهر بإعداد ميزان الحسابات بناء على أرصدة الحسابات المسجلة في دفتر اليومية العامة وسجل الحسابات العام، بهدف إعداد الخلاصة الشهرية للعمليات المالية التي قام بتنفيذها المحاسب العمومي خلال الشهر، حيث يتضمن ميزان المراجعة الأرصدة

الفصل الثالث : واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الافتتاحية للحسابات المفتوحة لدى الخزينة العمومية في بداية السنة، إضافة إلى مجموع الأرصدة الدائنة والمدينة للحسابات التي تم تفعيلها خلال الشهر من أجل التحقق من توازن الحسابات خلال الشهر وتحديد الأرصدة الافتتاحية للحسابات للشهر المقبل.

تتم هذه العملية بصفة دورية كل شهر، تحت إشراف المحاسب الرئيسي المكلف بإرسالها إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية بهدف مراقبة ودمج مختلف ميزان الحسابات للمحاسبين الرئيسيين على مستوى الوطن، بهدف إعداد الحساب الختامي للدولة بناء على نتائج ميزان الحسابات الإجمالي لشهر ديسمبر.

خامسا : حساب التسيير

تطبيقا لمبدأ الفصل بين مهام المحاسب العمومي والأمر بالصرف تختتم الدورة المحاسبية بإيداع حساب التسيير من طرف كل محاسب رئيسي، حيث يتضمن حساب التسيير كل القيود والمستندات المحاسبية التي قام بتنفيذها المحاسب الرئيسي خلال السنة، والتي تكون مرفقة بالوثائق الأصلية لإثبات العمليات المالية المقيدة في السجلات المحاسبية، بما فيها حوالات دفع النفقات وأوامر تحصيل الإيرادات العمومية الأصلية.

وبناء على ما سبق، لا يعتبر حساب التسيير سجل محاسبي أو أداة من القوائم المالية، حيث ينتج هذا الأخير عن تجميع وحفظ كل والوثائق الأصلية والقيود المحاسبية التي قام بتنفيذها المحاسب الرئيسي المعين على رأس هيئة محاسبية، من أجل تحقيق أغراض المساءلة البعدية أمام هيآت الرقابة على تنفيذ المال العام لاسيما مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية.

الفرع الثاني : المستندات ذات الطابع الإحصائي

يستعين المحاسب العمومي بمستندات ذات طابع إحصائي، لأنها لا تخضع للقواعد والأسس المحاسبية المتعارف عليها بما فيها مبدأ القيد المزدوج، بحيث تستمد هذه المستندات البيانات المالية من السجلات المحاسبية لاسيما ميزان الحسابات الشهري بهدف توظيفها وتقديمها في شكل جداول تكون مفيدة من الجانب الإحصائي للمصالح المركزية لوزارة المالية.

تنقسم المستندات ذات الطابع الإحصائي إلى ما يلي:

- الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة.
- الحساب الختامي للدولة.
- الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير.
- الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز.

أولاً : الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة

يتكون الجدول الذي يعرض الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة العمومية من قسمين، القسم الأول يعرض رصيد تنفيذ الميزانية العامة للدولة والذي يتضمن الفرق بين مجموع حسابات الإيرادات والنفقات إضافة إلى رصيد الحسابات الخاصة للخزينة العمومية. أما القسم الثاني، فيخصص لعرض مصادر الموارد المالية التي رصدت لتمويل عمليات الخزينة العمومية.

يهدف إعداد الوضعية المختصرة للخزينة العمومية إلى بيان أثر تنفيذ الميزانية على السيولة النقدية للخزينة العمومية، عن طريق تحديد الفائض أو العجز في السيولة وطرق تمويله من طرف الخزينة العمومية، ففي حالة الفائض في السيولة، يكون رصيد الحسابات المالية ناتج عن المبالغ المحصلة لإيرادات الميزانية التي تكون أكبر من النفقات. أما في حالة العجز، فيكون رصيد الحسابات المالية ممول من تسبيقات للبنك المركزي أو الاقتطاع من صندوق ضبط موارد الخزينة العمومية، أو التمويل عن طريق إصدار أذونات الخزينة العمومية أو المديونية الخارجية.

ثانياً : 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.

على هذا الأساس، يعتبر الحساب الختامي للدولة بمثابة تقرير سنوي لا يخضع لمبدأ القيد المزدوج، يعرض في شكل جدول يقدم الحصيلة السنوية لنتائج تحصيل الإيرادات الفعلية للميزانية وإجمالي الإيرادات التي تم تنفيذها عن طريق الحسابات الخاصة للخزينة العمومية، إضافة إلى عرض المبالغ الفعلية لنتائج التسيير ونفقات التجهيز وإجمالي النفقات التي تمت عن طريق الحسابات

الخاصة للخزينة، بغض النظر إن كانت هذه العمليات تخص سنة إعداد التقرير السنوي أو تخص سنوات سابقة.

ثالثا : الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير

الهدف من إعداد هذه الوضعية هو إبراز ومتابعة نسبة تقدم استهلاك اعتمادات الدفع السنوية المخصصة لتمويل تنفيذ نفقات التسيير العمومية، حيث يتم تقديمها في شكل جدول يعرض المبالغ المالية التي تم صرفها فعليا وفق تويب 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.

رابعا : الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز

هي عبارة عن جدول يعرض نسبة تقدم تنفيذ برامج التجهيز العمومي والتي تشمل على مبالغ رخص برامج التجهيز المتعددة السنوات ومبالغ اعتمادات الدفع السنوية والمبالغ التي تم دفعها خلال السنة في حدود اعتمادات الدفع السنوية، وعن طريق هذه الوضعية يمكن معرفة نسبة تنفيذ برامج التجهيز للدولة .

خامسا : الوضعية الشهرية للحسابات المالية للخزينة

تعرض هذه الوضعية في شكل جدول يبرز توزيع حجم السيولة النقدية المتاحة لدى الخزينة العمومية، حيث تعرض رصيد حساب الصندوق لمختلف صناديق المحاسبين العموميين، والرصيد في الحساب الجاري البريدي للخزينة العمومية ورصيد الحساب الجاري للخزينة لدى البنك المركزي؛ بواسطة معطيات هذا الجدول تستطيع الخزينة العمومية متابعة تطور التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة بصفة مركزية.

المبحث الثاني : عرض مدونة حسابات الخزينة

يعطي هذا المبحث نظرة شاملة عن الإطار المحاسبي الحالي للدولة والمتمثل في مدونة حسابات الخزينة، وهذا من خلال عرض تركيبتها والهيكل التنظيمي لها، من أجل الوصول إلى أهم نقائصها وكذا إيجابياتها .

المطلب الأول : تقديم مدونة حسابات الخزينة

تعد مدونة حسابات الخزينة والمعروفة في الخزينة العمومية بـ : NCT¹ المتضمنة في التعليمات العامة لوزارة المالية الصادرة سنة 1967 -المعدلة والمتممة- المرجع الأساسي للتقييد المحاسبي للعمليات المالية الخاصة بالأموال العمومية في الجزائر .

الفرع الأول : مبادئ تنظيم مدونة حسابات الخزينة

يمكن التمييز في مجال محاسبة الدولة بين المحاسبة الإدارية المسوكة من طرف الأمرين بالصرف و تلك المسوكة من طرف المحاسبين العموميين. فالأمرون بالصرف بالنسبة للدولة يمسون محاسبة إدارية تسمح بمتابعة تنفيذ العمليات المالية للميزانية و هذه المحاسبة تتضمن بالنسبة للإرادات: الحقوق المثبتة و المصفية ، الأوامر بالتحصيل و كذلك التخفيضات و الإلغاءات المنجزة على سندات التحصيل، والتحصيلات المنجزة؛ و في مجال النفقات فإن المحاسبة الإدارية للأمرين بالصرف تسمح بتسجيل الالتزامات و الأوامر بالدفع ، و محاسبة خاصة بالاستثمارات العمومية حسب كل عملية.

أما المحاسبة المسوكة من طرف محاسبي الدولة فهي منظمة بالتعليمات المتعلقة بمحاسبة الخزينة.

فهي مسوكة وفق نظام القيد المزدوج، أسلوب التسيير أو حساب الخزينة و طريقة مركزية المحاسبة

والتي يمكن تلخيصها فيما يلي :²

1. **نظام القيد المزدوج** : الذي يقضي بتسجيل العملية المحاسبية الواحدة في حسابين أحدهما مدين و

الآخر دائن وبنفس المبلغ، و هذه الطريقة في التسجيل تسمح بتوازن العمليات وتساوي الجانب

¹NCT : Nomenclature des comptes du trésor.

² Ali BISSAAD, opcit, 2004,p 55.

المدين مع الجانب الدائن و مجموع الأرصدة المدينة مع مجموع الأرصدة الدائنة ، فهي بذلك تسهل عمليات التسجيل و المراقبة. هذا النظام كان معمول به من طرف المحاسبين الرئيسيين للخزينة إلى غاية 1993 و اعتبارا من 01 جانفي 1994 عمم إلى كل قابضي الوكالات المالية و ذلك بموجب التعليم رقم 078 الصادرة بتاريخ 17 أوت 1991 عن المديرية المركزية للخزينة، و المتعلقة بإصلاح محاسبة القابضين للوكالات المالية .

2. أسلوب التسيير أو حساب الخزينة : يتمثل في أن عمليات التحصيل و الصرف تتوقف في نهاية السنة المدنية و لو كانت الإعتمادات المفتوحة في الميزانية لم تستهلك. و بتعبير آخر تلغى كل الإعتمادات التي لم تنفذ خلال السنة المالية أو تفتح مرة ثانية في الميزانية من جهة، و من جهة أخرى يسمح بتقديم الحساب الإداري (البيان الختامي) في أوانه (المادة 07 من القانون 84-17) هذا مثلما هو معمول به في المحاسبة التجارية (العامة). و حدد آخر تاريخ للالتزامات بنفقات الدولة عند تاريخ 10 ديسمبر ، و 25 من نفس الشهر هو التاريخ النهائي لتمرير أوامر و حوالات الدفع ، و هناك مهلة إضافية تسمى " يوم إضافي " منحت للمحاسبين العموميين لانجاز التسديدات. و التحميل النهائي لهذه النفقات المدفوعة خلال هذا اليوم الإضافي فهي تنجز بأثر رجعي عند تاريخ 31 ديسمبر، الذي يسمح بدمج هذه النفقات بالسنة المنقضية.

3. مركزية عمليات الخزينة : العون المحاسبي المركزي للخزينة هو محاسب مركزي ، موجود على أعلى هرم المحاسبات و يتولى تجميع كل العمليات التي تكون على ثلاث مستويات :

- في المستوى الأول نجد المحاسبين الثانويين للدولة (قابضو الضرائب، الأملاك العمومية ، الجمارك...) الذين يرسلون شهريا إلى أمين الخزينة التابعين له ميزان حساباتهم؛
- في المستوى الثاني نجد أمين الخزينة الجامع الذي بعد استقباله لموازن حسابات المحاسبين الثانويين يقوم بإنجاز ميزان حسابات يوجه إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة؛
- أما في المستوى الثالث نجد العون المحاسبي المركزي للخزينة الذي ينجز الميزان العام للحسابات بعد تجميع العمليات لمجموع موازين أمناء الخزينة و تحديد النتيجة و ينجز الحساب السنوي للدولة.

الفرع الثاني : تركيبة مدونة حسابات الخزينة

تعتمد مدونة حسابات الخزينة على تقسيم الحسابات إلى تسعة (09) مجموعات رئيسية، كل مجموعة من الحسابات تستعمل لقيود العمليات التي هي من نفس الطبيعة، حيث إن الرقم الأول لكل حساب يعبر عن المجموعة التي ينتمي إليها هذا الأخير. وبناء على التعليم العامة رقم :

16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 والمتعلقة بتحديد مجموعة حسابات الخزينة العمومية، تنقسم المدونة إلى المجموعات الرئيسية الموالية :

- المجموعة الأولى : الصندوق والمحفظة المالية.
- المجموعة الثانية : عمليات الميزانية.
- المجموعة الثالثة : عمليات الخزينة.
- المجموعة الرابعة : ودائع الهيآت المكتتبة لدى الخزينة.
- المجموعة الخامسة : عمليات تحت التسوية.
- المجموعة السادسة : النتائج.
- المجموعة السابعة : الديون المضمونة من طرف الدولة.
- المجموعة الثامنة : الحقوق.
- المجموعة التاسعة : القيم غير المتداولة.

الفرع الثاني : تصنيف حسابات المدونة

لأجل ترقيم دقيق لحسابات المدونة نجد أنها تتكون من :¹

- **الحساب العام** : هو تقسيم فرعي لكل مجموعة من مجموعات حسابات المدونة، حيث يجمع عمليات ذات طبيعة مختلفة لكن توجد خاصية مشتركة فيما بينها، ولكل حساب عام اسم خاص وعدد يتكون من رقمين، الأول يمثل مجموعة الحسابات والثاني يمثل تفرعات الحساب العام والتي تنفرع من 10 إلى 91 .

الحسابات العامة تنفرع هي الأخرى إلى أقسام والتي تمثل بعدد من ثلاثة أرقام، الرقمين الأولين يعبران عن الحساب العام والثالث عن التقسيم .

¹ Ministère des finances, Direction de la réglementation comptable, Instruction générale n°16 du 12-10-1968 sur la comptabilité du trésor, p : 13.

- **الحساب الثانوي** : هو تقسيم وتجزئة للحساب العام أو القسم، حيث يصف كل عملية مالية مسجلة ويمكن في حالة الضرورة تمديد الحساب الثانوي إلى ثلاث أرقام من أجل التسجيل الدقيق لكل العمليات .

الفرع الثالث : طريقة ترقيم حسابات المدونة

تعتمد مدونة حسابات الخزينة العمومية على طريقة ترقيم خاصة للحسابات للتمييز بين مختلف العمليات المالية التي يقوم المحاسب العمومي بتسجيلها في دفاتر وسجلات المحاسبة، حيث تتكون الحسابات العادية المستعملة بصفة دورية من طرف المحاسب العمومي من ستة (06) أرقام، والتي يمكن أن تتفرع بدورها إلى حسابات جزئية حسب الحاجة. من أجل تسهيل تصنيف الحسابات، تعتمد المدونة على طريقة ترقيم خاصة، والتي تتمثل في طريقة الترقيم الخطي والتسلسلي، بحيث يتم تجميع العمليات ذات الطبيعة المتماثلة في حساب موحد وتحت عنوان واحد. وفي هذا الإطار، يمكن قراءة تركيب الحساب من اليسار إلى اليمين على النحو الموالي:

- الرقم الأول للحساب يمثل رقم مجموعة الحسابات والتي تتفرع من الرقم (01) إلى (09)
 - الرقمان الأوليان لكل حساب يعبران عن الحساب العام والذي يتفرع من الرقم (0) إلى (09)
 - الأرقام الثلاثة الأولى تشكل رقم الحساب الثانوي الذي يتفرع من الرقم (0) إلى (09)
- أما باقي التفرعات فوق ثلاثة أرقام، فتعتبر بمثابة حسابات جزئية للحساب الثانوي والتي يمكن أن تصل كأقصى حد إلى (06) ستة أرقام بعد الحساب الثانوي، ليصبح أقصى حد لتفرع حسابات مجموعة حسابات الخزينة هو تسعة (09) أرقام.
- وفي هذا الإطار، يمكن عرض مثال توضيحي لشرح طريقة قراءة الحسابات وفق مجموعة حسابات المدونة كما يلي :

الحساب رقم (202.002.006) حساب نفقات التجهيز العمومي لقطاع التربية والتكوين، والذي يتم قراءته على النحو الموالي :

- مجموعة الحسابات رقم (02) عمليات الميزانية.
- الحساب العام رقم (20) عمليات الميزانية (إسناد نهائي).
- تفرع الحساب العام رقم (202) النفقات العمومية.
- الحساب الثانوي رقم (202.002) نفقات التجهيز العمومي.
- الحساب الفرعي رقم (202.002.006) نفقات التجهيز العمومي لقطاع التربية والتكوين.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمدونة حسابات الخزينة

تتضمن المدونة (NCT) الحسابات التي عن طريقها تسجل العمليات المالية للدولة، إذ تشكل هذه الأخيرة المخطط المحاسبي الذي يعتمد عليه المحاسب العمومي في تسجيل نتائج تنفيذ الميزانية .

الفرع الأول : طبيعة حسابات المدونة

مختلفة هي العمليات المالية للدولة وهذا أدى إلى ضرورة احتواء مدونة حسابات الخزينة على أصناف متعدد من الحسابات، والتي يمكن تصنيفها حسب طبيعة العمليات إلى ¹:

1. الحسابات المالية **Les Comptes Financiers**

هذه الحسابات تختص بتسجيل حركة الأموال والقيم العمومية من وإلى الخزينة العمومية والتي تتم عبر الحسابات المالية سواء عن طريق حساب الصندوق، الحساب الجاري البريدي للخزينة العمومية أو الحساب الجاري حساب الخزينة لدى البنك المركزي . بالنسبة لهذه الحسابات أي تسجيل في الجانب المدين يعتبر بمثابة زيادة في الموجودات المالية لدى الخزينة العمومية، وأي تسجيل في الجانب الدائن يعتبر نقص في الموجودات المالية للخزينة العمومية .

2. حسابات التسديد **Les Comptes de Règlement**

الحسابات التي تقوم بتسجيل حركة الأموال والتحويلات المالية بين مختلف المحاسبين العموميين، يتم استعمالها عند قيام المحاسب العمومي بدفع نفقة أو تحصيل إيراد لصالح محاسب عمومي آخر. وبالتالي يقوم المحاسب الثانوي بتحويل المبالغ المالية للمحاسب الرئيسي المؤهل قانونا للقيام بعملية الإسناد النهائي للعمليات المالية المحولة لصالحه؛ ويتم مسك هذه الحسابات بصفة ازدواجية وعكسية بين المحاسبين العموميين .

بالنسبة لهذه الحسابات أي تسجيل في الجانب المدين يعبر عن استلام تحويلات مالية من مختلف المحاسبين العموميين، وأي تسجيل في الجانب الدائن يعبر عن إرسال تحويلات مالية لصالح محاسبين آخرين .

¹ Ministère des finances, Direction de la réglementation comptable, Instruction générale n°16 du 12-10-1968, opcit, pp : 14-17.

3. الحسابات الوسيطة **Les Comptes D'ordre**

تستعمل هذه الحسابات لنقل نتائج مختلف الحسابات من محاسبة إلى أخرى تطبيقا لمبدأ تركيز المحاسبة بين المحاسبين العموميين، وبالتالي لا ينتج عن هذه العمليات أي أثر مالي أو أي تحويل نقدي لحركة الأموال والقيم العمومية المتداولة بين المحاسبين العموميين، وعليه فإن هذه الحسابات ترصد ولا تظهر في الحساب الختامي للدولة .

4. حسابات الإسناد النهائية **Les Comptes D'imputation définitive**

هي كل الحسابات التي تسجل القيد النهائي للنفقات أو الإيرادات، وذلك وفقا لتصنيف أبواب الميزانية العامة للدولة؛ والمحاسب الرئيسي هو المحاسب الوحيد المؤهل قانونا للقيام بعملية الإسناد النهائي، والذي يكون مسؤولا عليها مسؤولية مباشرة أمام هيئات الرقابة .
عملية الإسناد النهائي للنفقات يتم تسجيلها في الجانب المدين فقط دون أن تقيد أي مبلغ من الجهة الدائنة بالنسبة للحسابات المتعلقة بالنفقات، أما الإيرادات فتتم عملية الإسناد النهائي من الجهة الدائنة دون أي قيد في الجهة المدينة للحسابات .

5. حسابات الإسناد المؤقتة **Les Comptes D'imputation Provisoire**

هذه الحسابات تستعمل من أجل تسجيل العمليات المالية الغير معروفة المصدر لعدم وصول وثائق إثبات التحويلات المالية إلى المحاسب العمومي، لهذا يقوم بتسجيلها مؤقتة في انتظار التسوية النهائية فهذه الحسابات لا تظهر في الحساب الختامي للدولة، فكل إسناد مؤقت يجب أن يتبعه إسناد نهائي بنفس المبلغ . وتنقسم هذه الحسابات إلى :

- حسابات تسوية الإيرادات والنفقات : تختص هذه الحسابات بتسجيل العمليات المتعلقة بالإيرادات والنفقات التي لم تستلم بعد ووثائق إثباتها أو لم يعرف مصدرها .
- حسابات التحويلات : تستعمل هذه الحسابات من أجل ربط محاسبة المحاسب الرئيسي مع المحاسب الثانوي، حيث تتم عملية إرسال واستلام التحويلات المالية بينهما دون أن ينتج عنها أي نقل فعلي للأموال وبالتالي فهذه الحسابات تكون مفتوحة بينهما بصفة مزدوجة وعكسية . يتولى الوكيل المحاسبي المركزي للخرينة مهمة مراقبة توازنها ويقوم بتركيز ودمج هذه التحويلات .

الفرع الثاني : أقسام مدونة حسابات الخزينة

كما سبق وذكرنا فإن المدونة تنقسم إلى تسعة (09) مجموعات، وفيما يلي تقديم مبسط لكل مجموعة:¹

المجموعة الأولى : الصندوق والمحفظة المالية

تضم هذه المجموعة الحسابات التي تبدأ بالحساب العام رقم " 10 " وتسجل التدفقات النقدية من وإلى الخزينة العمومية، إضافة إلى حسابات الأوراق المالية العمومية التي تتداولها الخزينة .

تتكون المجموعة من الحسابات الآتية :

1. حساب الصندوق : يوجد حسابين رئيسيين تسجل عن طريقهما جميع المدخلات والمخرجات النقدية من وإلى الخزينة العمومية وهما :

- الحساب رقم " 100.001 " حساب الصندوق للمحاسبين الرئيسيين؛

- الحساب رقم " 100.002 " حساب الصندوق لمحاسبي الوكالات المالية .

حيث يجب على كل محاسب عمومي أن يفتح حسابا واحدا للصندوق ويكون رصيده دائما إيجابيا، وكذلك يكون باقي حساب الصندوق مطابقا للسيولة النقدية المتوفرة لدى المحاسب العمومي . أما في حالة وجود فائض فيسجل في الحساب رقم " 431001 " باقي الحساب يدفع للأشخاص . وفي حالة العجز يتحمل المحاسب كامل المسؤولية ويدفعه من أمواله الخاصة .

2. الحساب الجاري للخزينة لدى البنك المركزي : يفتح هذا الحساب تحت الرقم " 110.001 "

وتسجل به العمليات المالية التي تتم بين الخزينة العمومية والبنك المركزي، يُمسك هذا الحساب من طرف الوكيل المحاسبي للخزينة، أما المحاسبون العموميون فيستعملون الحسابين " 110002 " إيرادات ترسل إلى العون المركزي للخزينة لصالح البنك المركزي / مخرجات ؛ والحساب 110.003 مصروفات ترسل إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة عن طريق البنك المركزي / مدخلات .

¹ لتفاصيل أكثر يمكن الإطلاع على : التعلية العامة رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 المتعلقة بمحاسبة الخزينة .

3. الحساب البريدي الجاري للخبزفة العمومية : يستعمل هذا الحساب لتسجل التدفقات النقدية بين الخبزفة العمومية ومصالح المركز المالي للبريد والمواصلات، حيث يستطيع المحاسب العمومي تسديد أو تحصيل الإيرادات بواسطته؛ ويأتي هذا الحساب تحت الرقم : 520.001 الحساب الجاري البريدي للخبزفة .

4. سفتجة الجمارك والسندات المضمونة : يمكن لإدارة الجمارك والضرائب تحديد الأوراق المالية لفائدة المدينين من أجل دفع الرسوم الجمركية والضرائب المستحقة للخبزفة، في أجل أقصاه ثلاثة أشهر (03) بعدها تتولى الخبزفة العمومية عملية تحصيلها عن طريق تقديمها بعد انتهاء أجلها لدى البنك المركزي؛ وهنا تجدر الإشارة أن هذه الأوراق المالية يجب أن تكون مضمونة من طرف بنك تجاري وعملية تحصيلها تسند إلى أمناء الخبزفة اللوائية، وإذا كانت الخبزفة العمومية بحاجة إلى سيولة ترسل الأوراق المالية إلى الخبزفة الرئيسية التي تختص بخصمها لدى البنك المركزي . تسجل هذه العمليات عن طريق الحساب العام رقم "12" .

المجموعة الثانية : عمليات الميزانية

بالنسبة لهذه المجموعة فهي تضم الحسابات التي تختص بتسجيل عمليات تنفيذ الميزانية، وتكون القيود في الحساب العام 20 الذي يتفرع إلى الحسابين الرئيسيين :

- الحساب رقم " 201 " : الإيرادات العمومية

- الحساب رقم " 202 " : النفقات العمومية

بالنسبة للحساب رقم 201 نجد أن إيرادات الدولة تصنف حسب طبيعتها إلى :

* إيرادات الضرائب * إيرادات أملاك الدولة * إيرادات متنوعة للميزانية * إيرادات المساعدات الخارجية * إيرادات أرباح المؤسسات التابعة للدولة * إيرادات استثنائية .

أما الحساب رقم 202 فيضم عدة تفرعات خاصة بنفقات الدولة :

*نفقات التسيير * نفقات التجهيز * دعم وتدخلات اقتصادية .

المجموعة الثالثة : عمليات الخزينة

هذه المجموعة تسجل عمليات الخزينة المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة والعمليات المتعلقة بتسيير الدين العام؛ تفتح هذه العمليات تحت الحساب العام رقم "30". تكون حسابات الخزينة إما مفتوحة فقط لدى الوكيل المحاسبي المركزي للخزينة أو لدى المحاسبين العموميين؛ أما الحسابات الخاصة بمتابعة الدين العام فتكون مفتوحة فقط لدى الوكيل المحاسبي المركزي للخزينة .

أولا : مجموعة الحسابات الخاصة بالخزينة :

1. **الحسابات التجارية** : تشمل المداخل الناتجة عن العمليات الصناعية والتجارية التي تقوم بها المصالح العمومية التابعة للدولة بصفة استثنائية وكذا النفقات المخصصة لها، تجدر الإشارة هنا أن هذا النوع من الحسابات لا تحدد لها اعتمادات حصرية فحسب بل مبلغ سنوي أقصى لا يمكن تجاوزه .
2. **حسابات التخصيص الخاصة** : هي حسابات تشكل استثناءا لمبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات ولقاعدة شمولية الميزانية، لأنها تسجل العمليات المالية الممولة عن طريق إيرادات خاصة وهذا بترخيص من قانون المالية .
3. **حسابات التسبيقات** : تسجل هذه الحسابات المبالغ المحولة من وزارة المالية لفائدة الهيئات والمرافق العمومية في حدود الإعتماد المرخص لها في قانون المالية؛ تسدد هذه التسبيقات في أجل أقصاه سنتين وإذا لم يتم ذلك يحولها وزير المالية إلى قرض بفائدة يمدد أجل تسديده إلى سنتين إضافيتين .
4. **حسابات القروض** : تدرج ضمن هذه الحسابات القروض الممنوحة من طرف الدولة في إطار الإعتمادات المفتوحة لهذا الغرض، والوكيل المحاسبي المركزي هو الذي يتولى مهمة متابعة تسديد هذه القروض .
5. **حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية** : هي عبارة عن الإعانات التي تقدمها الدولة والحكومات الأجنبية في إطار الإتفاقيات الدولية في حالة الكوارث الطبيعية .

ثانيا : حسابات تسيير الدين العام

تسند مهمة متابعة ومسك هذه الحسابات إلى الوكيل المحاسبي المركزي للخزينة ، والذي يعتبر المحاسب العمومي الرئيسي المؤهل قانونا بالتسيير المركزي لعمليات إصدار وتسديد الديون العمومية الداخلية والخارجية .

المجموعة الرابعة : ودائع الهيآت المكتتبة لدى الخزينة

تضم هذه المجموعة حسابات الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الخواص إلى جانب المرافق العمومية التي يجبرها القانون على فتح حساب في الخزينة العمومية، حيث تمسك هذه الحسابات مجانا ودون فوائد من طرف مصالح المحفظة المالية للخزينة، يتم تسجيل هذه الحسابات تحت الحساب العام رقم "40" ؛ من أهم الهيآت المكتتبة لدى الخزينة بصفة إجبارية : الجماعات المحلية، البريد والمواصلات، البنوك التجارية، الموثقون، المحضرون القضائيون، صناديق الضمان الإجتماعي ومؤسسات التأمين ...

المجموعة الخامسة : عمليات تحت التسوية

تضم هذه المجموعة الحسابات التي تقيد جميع العمليات المالية التي يقوم بها محاسب عمومي لفائدة محاسب عمومي آخر، أو الحسابات التي لم يعرف مصدرها ولم تتوفر وثائق إثباتها، وبالتالي لا يستطيع المحاسب العمومي تنفيذ عملية الإسناد النهائي؛ تسجل هذه العمليات في الحسابين العاميين "50" و "51" .

المجموعة السادسة : النتائج

العون المحاسبي المركزي للخزينة هو المختص بمسك حسابات هذه المجموعة باستعمال حسابين عامين :

- الحساب العام رقم "60" : نتائج تنفيذ الميزانية

يستعمل من أجل دمج النتائج النهائية لعمليات تنفيذ الميزانية عن طريق المقاصة بين إجمالي الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة خلال السنة المالية لتحديد رصيد تنفيذ عمليات الميزانية العامة

للدولة، إضافة إلى تسجيل تصفية رصيد العمليات المالية للحسابات الخاصة للخبزينة العمومية التي تم إغلاقها في نهاية السنة المالية .

- الحساب العام رقم "61" : رصيد عمليات الخبزينة

يسجل هذا الحساب نتائج تنفيذ العمليات المالية للخبزينة (الحسابات المالية) والذي يتضمن نتائج عمليات الميزانية وعمليات الحسابات الخاصة للخبزينة إضافة إلى نتائج عمليات تسيير ديون وقروض الخبزينة العمومية .

المجموعة السابعة : الديون المضمونة من طرف الدولة

بالنسبة لهذه المجموعة أيضا، الوكيل المحاسبي المركزي هو المختص بمسك حساباتها حيث يقوم بتسجيل الديون المضمونة من طرف الدولة في الحساب العام رقم "70" وعند تسديدها تسجل في الحساب العام رقم "71" . فيكون هذين الحسابين التوازن دون أن ينتج عن هذه العمليات تدفقات نقدية فعلية. أما في حالة تحقق إلتزام الدولة بسبب ضمانات القروض والذي ينتج عنه تحويلات نقدية تتحملها الميزانية العامة للدولة، فيقوم العون المحاسبي المركزي للخبزينة بتسجيل المبالغ المدفوعة في الحساب رقم : 304.605 " ديون ناتجة عن قروض مضمون من طرف الدولة "؛ وبالتالي تدفع الخبزينة العمومية الديون المستحقة عن المدين الأصلي على أن اقوم بمتابعة تحصيلها لاحقا من الهيآت التي استقادت من هذه الضمانات .

المجموعة الثامنة : الحقوق

تخصص هذه المجموعة من الحسابات لمتابعة حقوق الدولة الناتجة عن القروض أو الضمانات المقدمة لفائدة الخبزينة العمومية، ويقوم العون المحاسبي المركزي للخبزينة بمسك هذه الحسابات وتسجيلها في تفرعات الحسابين العامين رقم "80" ورقم "81" حيث :

الحساب العام رقم 80 " حقوق مختلفة" : والذي يتفرع إلى حسابين الأول مخصص لقيد مبلغ أصل الحقوق الناتجة عن القروض الممنوحة من طرف الخبزينة، والثاني لقيد الحقوق المستحقة الدفع لفائدة الخبزينة العمومية والناتجة عن ضمانات القروض لفائدة الخبزينة.

الحساب العام رقم 81 "الأقساط القادمة " : يتم استعمال تفرعات هذا الحساب من أجل متابعة تحصيل أقساط القروض المثبتة في الحساب العام رقم " 80" .

المجموعة التاسعة : القيم غير المتداولة

هذه المجموعة تستعمل حساباتها من أجل تسجيل عمليات المحفظة المالية للخرينة العمومية، والتي تتكون من مختلف سندات التجهيز الطويلة ومتوسطة الأجل لمختلف أنواعها والصادرة عن الخزينة العمومية باسم ولفائدة الدولة، إضافة إلى تسجيل توظيف الموارد المالية العمومية للدولة من طرف الخزينة العمومية في الأسواق المالية الداخلية أو الخارجية والتي يتم تمويلها من الإحتياجات المالية للدولة .

المطلب الثالث : تقييم مدونة حسابات الخزينة

خضعت مدونة حسابات الخزينة الصادرة في التعلية العامة لوزارة المالية سنة 1967 لعدة تعديلات من أجل تكييفها مع التغيرات الإقتصادية وكذا المتطلبات الجديدة للنشاط المالي والمحاسبي للدولة، ولكن بالرغم من ذلك يبقى الإطار المحاسبي للدولة عاجزا عن تأدية الدور المنوط به .فيما يلي يتم التطرق إلى إيجابيات وسلبيات المدونة .

الفرع الأول : إيجابيات مدونة حسابات الخزينة

يمكن تلخيص إيجابيات المدونة في النقاط الآتية :

- تسمح بتطبيق رقابة مستمرة على حركة التدفقات النقدية للخرينة العمومية؛
- سهولة إجراء القيود المحاسبية (أغلب العمليات تتطلب حسابين)؛
- لا يحتاج إلى عمليات سنوية مركبة في نهاية السنة المالية؛
- سهولة إعداد الحساب الختامي للدولة؛
- اعتماد الإختصاص في مسك الحسابات؛
- السرعة في إعداد بيان المركز المالي للدولة .

الفرع الثاني : سلبيات مدونة حسابات الخزينة

يمكن تلخيص أهم النقائص التي تشوب المدونة فيما يلي :

- عدم وجود حسابات خاصة بالإستثمارات والتجهيزات العمومية، وبالتالي لا تتم متابعتها ولا يطبق الإهلاك عليها، بذلك لا يوفر النظام المحاسبي تقديرا محاسبيا عن قيمة ممتلكات الدولة المنقولة وغير المنقولة؛
- عدم تسجيل الحقوق مستحقة الدفع للدولة ولا متابعة استهلاك الاعتمادات المالية، والتي تتم متابعتها في سجلات خارج المحاسبة عن طريق القيد الوحيد؛
- لا تتوفر على حسابات خاصة بقيد قيمة وحجم مخزون القطاع العام؛
- صعوبة تركيز المعلومات المحاسبية بسبب سوء تنظيم الإطار المحاسبي الحالي، والذي لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات التي تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي يسهر على تركيز المعطيات المتواجدة عبر كل مراكز التسجيل المحاسبي، بل إن عملية التركيز في معظم الأحيان تتم خارج الآجال، مما يسبب تأخيرا في الحصول على المعطيات لاتخاذ القرارات .
- ليس بإمكان المحاسب العمومي تطبيق تقنيات المحاسبة التحليلية لحساب تكلفة الخدمة العمومية أو تكلفة تحصيل الإيرادات، لعدم توفره على المعطيات الضرورية (إستثمارات، ممتلكات منقولة وغير منقولة...)
- الإعتماد على الجداول الإحصائية خارج المحاسبة من أجل إعداد القوائم المالية العمومية والحساب الختامي للدولة؛
- إن ترقيم حسابات المدونة نظام تنقصه المرونة، فالإعتماد على الترقيم الخطي أثر سلبا على تجانس ووحدة المدونة نظرا لمحدوديته في التكيف مع التعديلات المتكررة التي تفرضها العمليات الجديدة أو التغير في النشاطات الممارسة من قبل الدولة، إلى جانب تميز عناوين الحسابات في أغلب الأحيان بعدم الدقة؛
- أن مجمل الوثائق المحاسبية المعتمدة في إطار تطبيق المدونة الحالية تتميز بتعقيدها وعدم سهولة استغلالها، وهذا راجع لاعتماد الحسابات العامة التي تلخص مجمل العمليات المنفذة دون التطرق إلى تفاصيلها، أي دون إعطاء معلومات دقيقة على مختلف تقسيمات العمليات .

المبحث الثالث : المخطط المحاسبي للدولة 2002 وأسباب التخلي عنه

إلى جانب النقائص التي تشوب الإطار المحاسبي الحالي فإن هذا الأخير أثبت عجزه عن التكيف ومسايرة التغيرات، لاسيما الإقتصادية منها سواء على الساحة الوطنية أو الدولية. هذا الوضع فرض على الدولة تغيير نظامها المحاسبي من أجل توفير جهاز يضمن قياس المردودية والفعالية .

المطلب الأول : تصور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

بدأت أشغال الإصلاح منذ سبتمبر 1995، حيث أسندت هذه المهمة للمديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية، أين كُون فوج عمل من إطارات المديرية مع الإستعانة بالخبرة الفرنسية وكذا خبراء من البنك العالمي وصندوق النقد الدولي، بوضع خطة عمل شملت مختلف هياكل الإصلاح .

الفرع الأول : خطوات العمل

في إطار تجسيد التصور الجديد تبنى فريق العمل الخطوات التالية:¹

- **تكوين ملف** : جمع وإحصاء كل النصوص القانونية و الوثائق التقنية المتعلقة بالمحاسبة العمومية، وهذا من أجل الدراسة و الاستشارة والتحليل؛
- **وضع التقارير**: تم وضع تقارير أولية ذات طابع قطاعي حول النظام المحاسبي للإدارات المركزية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، والجماعات المحلية إضافة إلى الموازنة الملحقة للبريد والمواصلات؛
- **عقد علاقات وتبادل الخبرات** : تم الاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية لوزارة الاقتصاد، المالية والصناعة الفرنسية منذ 1995 ، وقد قام فوج العمل التقني بعقد عدة ورشات عمل مع الخبراء الفرنسيين، تمثلت فيما يلي :
- جمع مختلف الوثائق المتعلقة بالمحاسبة العمومية الفرنسية؛
- عرض التقارير التشخيصية على الطرف الفرنسي من أجل مناقشتها، وإبداء الرأي حول المشروع.
- **تحديد محاور مشروع الإصلاح** : تم تحديد الخطوط الكبرى للإصلاح التي كانت موضوع تقرير رفع لمجلس الحكومة من أجل المناقشة، وهذا بالاعتماد على الوثائق والتقارير التشخيصية

¹ Ministère de finance, **communication portant sur la reforme de la comptabilité de l'Etat**, Décembre 2002 , opcit, p: 03.

والإطلاع على خبرات الدول الأخرى في مجال الإصلاحات المحاسبية، وكذا الدراسة المقارنة لمدونة حسابات الخزينة الحالية مع المخطط المحاسبي للدولة الفرنسية لسنة 1970 و 1995؛

- إعداد تقرير حول مشروع الإصلاح : من أجل إعداد التقرير النهائي، شرع فوج العمل في نوفمبر 1996 في تحضير ملف كامل حول مشروع المخطط تناول فيه ما يلي :

- التذكير بمفهوم المحاسبة العمومية وكذا الإطار القانوني الذي يحكمها؛
 - إبراز نقائص مدونة حسابات النتائج الحالية؛
 - تقديم المشروع وإرساله إلى مختلف مصالح و هياكل وزارة المالية لإبداء الرأي والملاحظات؛
 - المصادقة على محتوى المشروع في 23 أبريل 1997 من طرف مجلس الحكومة، والشرع في إنجازه ضمن مداورات تجمع مختلف الأطراف المعنية على المستوى الوطني.
- عقد مداورات : تم عقد مداورات موسعة و مفتوحة على مختلف الوزارات و الهيئات المعنية حيث شملت هذه اللقاءات دراسة مشروع المخطط المحاسبي للدولة من خلال الجوانب التالية¹:
- التقييد المحاسبي للاستثمارات، الإهلاكات، المخزونات، حقوق الدولة وديونها؛
 - العلاقات المحاسبية الداخلية الخاصة بالدولة .

النتائج المتوصل إليها: من خلال مختلف المناقشات التي عقدت حول موضوع إصلاح محاسبة الدولة مع مختلف الدوائر الوزارية تم التوصل إلى:²

- تأكيد وتعزيز النتائج المتوصل إليها من طرف فوج العمل المكلف بملف الإصلاح؛
 - تحديد طرق التقييد المحاسبي لبعض جوانب محاسبة الدولة.
- سمحت هذه النتائج لفوج العمل بالإنطلاق في المرحلة الموالية من التحضير وهي صياغة القواعد المحاسبية.

الفرع الثاني : الإطار التقني للمخطط المحاسبي

في سياق العمل على الصياغة التقنية للقواعد المحاسبية برمجت مجموعة من الأعمال وفق عدة مراحل .

¹ Ministère de finance, **communication portant sur la reforme de la comptabilité de l'Etat**, opcit, p: 03.

² Ibid. p: 04.

أولا : خطوات العمل :

تبنى فريق العمل في هذه المرحلة الخطوات التالية:¹

1. تحضير مشروع المخطط المحاسبي للدولة : التركيز على نظام ترقيم الحسابات وطريقة تصنيفها ضمن الأصناف العشر لمشروع المخطط لجعلها أكثر تلاؤما مع نشاطات الدولة؛
 2. إعداد الجداول المرفقة : **Tableaux de correspondance** حيث تضم هذه الأخيرة بالنسبة لكل حساب من مدونة حسابات الخزينة أو مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE² الحساب المرافق له؛
 3. إعداد مشروع التعلية : تتضمن دخول مشروع المخطط حيز التطبيق والذي يشمل على :
 - الطرق والقواعد العامة لعمل حسابات المخطط؛
 - التسجيل المحاسبي للعمليات على الأموال العمومية.
- ثانيا : الصعوبات التي واجهت الإعداد

صادف عملية تحضير هذا المشروع عدة صعوبات على مستوى:³

- كيفية اختيار مدونة الحسابات: تمثلت في الاختيار بين الإجراءات الثلاثة التالية :
 - التخلي عن مدونة الميزانية الحالية و تبني مدونة محاسبة وحيدة؛
 - إدماج مدونة الميزانية ضمن المدونة المحاسبية؛
 - متابعة تنفيذ الميزانية حسب المدونة الميزانية بواسطة محاسبة موازية ثانية على مستوى الخزينة، مع تبني نظام يعمل على إعادة تصنيف الحسابات من منظور ذمة الدولة، ووفقا للمدونة المحاسبية للإيرادات والنفقات المسجلة لحسابات الموازنة.
- اعتبارا للصعوبات التي يفرضها في الواقع تبني الإجراءات الأولى والثاني وجد من الأفضل تبني الإجراءات الثالث كإجراء احتياطي .

- المعالجة المحاسبية : إن التسجيل المحاسبي لحقوق الدولة وديونها لا يطرح مشكلا محاسبيا بقدر ما يتعلق الأمر بصعوبة تحديد الوقت الذي يتم فيه هذا التسجيل، أي متى تؤخذ هذه الديون

¹ Ibid. p: 04.

² PCE : Plan Comptable de l'Etat.

³ Ministère de finance, **communication portant sur la reforme de la comptabilité de l'Etat**, Décembre 2002 , opcit, p: 04.

بعين الاعتبار، هل : عند الالتزام، التصفية، الأمر بالدفع أو التأشير بالنسبة للديون، أو عند التثبيت، التصفية أم التحصيل بالنسبة لحقوق الدولة؟؟؟ وي طرح هذا المشكل نفسه بحدّة مع الإجراءات الجديدة المدرجة ضمن المخطط المحاسبي للدولة خاصة فكرة الحقوق المثبتة .

المطلب الثاني : إجراءات التكوين وتطوير أنظمة الإعلام الآلي

كان لزوما على الدولة في إطار مسعاها للإصلاح تكييف أنظمة الإعلام الآلي مع القواعد الجديدة، وتكوين المحاسبين وإعلامهم بطرق التطبيق .

الفرع الأول : تكييف أنظمة الإعلام الآلي مع القواعد الجديدة لمشروع

في هذا المجال تم إعادة النظر في وضع برامج متعلقة بقواعد المخطط المحاسبي للدولة، بالإضافة إلى تهيئة وتكييف البرامج الخاصة بمصالح الخزينة كما يلي¹:

1. **تكييف قواعد المخطط المحاسبي للدولة** : تميزت سنة 2001 بتكييف قواعد المخطط المحاسبي للدولة ضمن شبكة الإعلام الآلي الموجودة، باحتوائها نظامين في آن واحد، نظام خاص بالمدونة وآخر خاص بالمخطط. حيث تم وضع :
 - برامج المحاسبة على مستوى أمناء الخزينة؛
 - برامج خاصة للمحاسبة وعملية التركيز على مستوى العون المحاسبي المركزي للخزينة.
2. **تكييف البرامج الخاصة** : تميزت سنة 2002 بتكييف البرامج الأخرى الخاصة بمصالح الخزينة وفق ما يلي :
 - وضع برامج خاصة بعمليات نهاية السنة على مستوى العون المحاسبي المركزي للخزينة؛
 - إعداد الوثائق الخاصة بالمخطط المحاسبي للدولة المبرمجة في أنظمة الإعلام الآلي؛
 - تقييم أنظمة وعتاد الإعلام الآلي..الخ؛
 - وضع برنامج مشترك بين المديرية العامة للمحاسبة و الوكالات المالية من أجل الإشراف على مطابقة العمليات المحاسبية للمشروع؛
 - تكييف برامج المخطط المحاسبي للدولة مع متطلبات مشروع عصرنة نظام الموازنة.

¹Ibid, p: 05.

لكن تمت مواجهة مشاكل عديدة خاصة على مستوى الوكالات المالية بسبب عدم التحكم في تقنيات معالجة المعلومات وكذا عدم توفر وسائل الإعلام الآلي اللازمة.

الفرع الثاني : تكوين المحاسبين العموميين

اتخاذ عدة إجراءات لتوعية وإعلام المسؤولين في إطار رسكلة وتكوين الإطارات من خلال برنامج يتضمن ما يلي :¹

- يومان دراسيان في 30 نوفمبر و 01 ديسمبر لسنة 1999 خاص بنواب أمناء الخزينة ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية تضمن تقديم عرض عام للمخطط المحاسبي الجديد؛
- دورة تكوينية يوم 25 أبريل 2000 خاصة بأمناء خزينة الولاية تم فيها عرض ومناقشة الآراء حول مشروع المخطط المحاسبي للدولة؛
- دورة تكوينية يوم 10 جوان 2000 خصت نواب أمناء خزينة الولاية ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية حول قواعد سير المخطط المحاسبي للدولة؛
- تكوين 96 مفتشا مركزيا ورئسيا لمدة سنة؛
- دورة تكوينية خلال سنة 2000 في المدرسة العليا للمصرفة لفائدة 25 إطارا من الخزينة؛
- ورشات عمل تتعلق بشرح آليات التقييد المحاسبي للحقوق المثبتة و ذلك يوم:
- يوم 09 جويلية 2000 موجهة لأمناء الخزينة الولائية و كذا قابضي الضرائب؛
- يوم 10 جويلية 2000 موجهة لقابضي الجمارك و الأملاك الوطنية؛
- برنامج تكوين خاص بإطارات الوكالات المالية، الخزائن الولائية والوكالة المركزية المحاسبية للخزينة؛
- تنظيم يوم دراسي لفائدة أعوان المديرية الجهوية للمحاسبة خلال شهر مارس 2003 .

المطلب الثالث : اختبار المخطط وأسباب التخلي عنه

بعد تحديد الصياغة التقنية لحسابات المخطط المحاسبي للدولة جاءت مرحلة وضعه والجدول المرفقة له حيز الإختبار، وهذا من أجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق على أرض الواقع .

¹ Ministère de finance, **communication portant sur la reforme de la comptabilité de l'Etat**, Décembre 2002 , opcit, p: 06.

الفرع الأول : اختبار المخطط المحاسبي للدولة

تم اختبار المخطط على مرحلتين :

أولا : اختبار PCE على مستوى ست ولايات

يوم 09 جويلية 2000 تم الشروع في اختبار PCE على مستوى الخزينة الولائية لست (06) ولايات : بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية و ميلة. باتخاذ الإجراءات التالية :

- تصحيح الوثائق المحاسبية بما فيها الجداول المرافقة، بفتح حسابات جديدة، وتقسيم الحسابات؛
- إعداد الوثائق المحاسبية وكذا الميزان الشهري على مستوى هذه الولايات، ليتم التأكد من صحتها عن طريق اختبار عملية التركيز على مستوى العون المحاسبي المركزي للخزينة.
- هذا الإختبار سمح بتسجيل عدم التحكم في التقييد المحاسبي للحقوق المثبتة للدولة من طرف قباضات الضرائب، الجمارك وأملاك الدولة .

ثانيا : تعميم الإختبار على كامل التراب الوطني

بعد اختبار المخطط على مستوى الولايات الست لمدة سنة تم توسيع مجال الإختبار ليشمل كل ولايات الوطن من أجل :

- اختبار المشروع في مجال عمليات التحصيل والدفع، وكذا تسجيل الحقوق المثبتة للدولة على مستوى الخزينة الولائية، الوكالات المالية وكذا العون المحاسبي المركزي للخزينة؛
 - إدراج أنظمة الإعلام الآلي المكيفة مع قواعد المخطط المحاسبي للدولة؛
 - تكييف المعلومات المحاسبية للوثائق وكذا الميزان الشهري مع المخطط المحاسبي للدولة.
- وفي إطار العمل على إنجاز هذه المرحلة، تم تنصيب جهاز تنظيمي لتسهيل مراقبة و تنسيق عمليات الاختبار، متكون من :

- لجنة مركزية على مستوى المديرية العامة للمحاسبة؛
- لجنة جهوية على مستوى المديريات الجهوية للخزينة؛
- خلية للمتابعة على مستوى كل خزينة ولائية .

الفرع الثاني : صعوبات الإختبار

مرحلة الإختبار تميزت بمسك المحاسبين العموميين لمحاسبتين NCT/ PCE إلى جانب ذلك فقد أسفرت عمليات معاينة ومتابعة هذه الإختبارات من خلال أعمال مختلف اللجان وكذا التقارير المقدمة من طرف خلايا المتابعة على تحقيق نتائج إيجابية على مستوى الخزائن الولائية؛ لكن لوحظ بالمقابل وجود مشاكل وصعوبات على مستوى الوكالات المالية ولا سيما قباضات الضرائب، نظرا لـ¹

1. صعوبة استيعاب الإجراءات المحاسبية الجديدة خاصة المتعلقة بالحقوق المثبتة للدولة؛
 2. عدم توفر الوثائق المحاسبية المكيفة مع قواعد المخطط المحاسبي الجديد؛
 3. انشغال المحاسبين بعمليات التحصيل بدلا من اختبار قواعد المخطط المحاسبي للدولة.
- ونظرا لهذه الصعوبات التي صادفها قابضي الوكالات المالية، اضطر أمناء الخزائن الولائية للحلول محلهم من أجل مسك المحاسبة الخاصة بمشروع المخطط المحاسبي للدولة.

الفرع الثالث : أسباب التخلي عن المخطط المحاسبي للدولة 2002

رغم تبني الدولة الجزائرية للمخطط الحاسبي PCE إلا أنه ذلك لم يدم طويلا، فتم التخلي عنه لعدة أسباب لعل أهمها :

- عدم الإنسجام بين الإصلاح المحاسبي والمالي : وهذا راجع لـ
- قانونيا لا توجد مدونة للميزانية العامة للدولة، فيجب وضع قانون بديل للقانون العضوي رقم 84-17 الصادر في 17 جويلية 1984؛
- مشروع عصرنة الميزانية لم يصل بعد إلى وضع مخطط محاسبي نهائي للميزانية يستجيب للمتطلبات والمعايير الدولية، وعدم المصادقة على مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية الذي يكرس فكرة المحاسبة بالإستحقاق .
- عدم وجود نظم معلومات فرعية تسمح بتبادل المعلومات بين مختلف المراكز المحاسبية؛
- عدم التوافق بين المخطط والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تم تبنيها على المستوى الدولي .

¹ Ministère de finance, **communication portant sur la reforme de la comptabilité de l'Etat**, Décembre 2002 , opcit, p: 06.

خلاصة الفصل :

سعت وزارة المالية إلى عصنة النظام المحاسبي العمومي نظرا للنقائص المسجلة على مدونة حسابات الخزينة، لكن محاولات الإنتقال إلى محاسبة النشاط اقتصرت فقط على تغيير المدونة من خلال إدراج الحسابات المتعلقة بالحقوق المثبتة، فلم يتعدى هذا الإصلاح إلى تبني محاسبة الذمة وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تسمح بإعداد مختلف الجداول المالية . لهذا سرعان ما تم التخلي عن المخطط المحاسبي للدولة 2002 .

الفصل الرابع

آفاق تطوير المحاسبة العمومية في

الجزائر

تمهيد الفصل :

بعد أن تم التخلي عن المخطط المحاسبي للدولة لسنة 2002، تبنت الدولة في إصلاح نظامها المحاسبي استراتيجية متكاملة للإصلاح بالموازاة مع عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة والإستجابة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، لتشمل العصرنة مختلف الجوانب القانونية والإطار التنظيمي للنظام المحاسبي للدولة .

هذا ما تم التطرق لدراسته في هذا الفصل من خلال :

- مشروع عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة؛
- الإطار العام للمخطط المحاسبي الجديد للدولة؛
- استراتيجية عصرنة نظام المحاسبة العمومية .

المبحث الأول : مشروع عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة

يعتمد مشروع عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة، على إعطاء مفاهيم حديثة لنظام تحضير وتنفيذ الموازنة ويسمح بتحسين الأداء في إطار التقيد بالموازنة، والفعالية والكفاءة في تنفيذ برامج الإنفاق الوزارية.

المطلب الأول : أهداف مشروع عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة

يمكن تقسيم أهداف مشروع العصرنة حسب أهداف وأولويات السلطات القائمة على تنفيذ وإعداد القوانين المتوافقة مع متطلبات العصرنة، وتحدد أهداف كل سلطة في أهم النقاط التالية:¹

الفرع الأول : بالنسبة للسلطة التنفيذية

- أهم ما تسعى إليه من خلال تطوير نظام الموازنة العامة للدولة هو :
- البحث عن طرق تسيير جديدة لقياس مدى تحقيق السياسات العامة، وتطبيق الإجراءات الضرورية لتحسين التسيير العمومي، حسب الأهداف المسطرة عند التحضير، والتي تقاس حسب فعاليتها في تحقيق النتائج؛
 - ضمان وسيلة تشجع على التنفيذ الفعال والعقلاني للموازنة؛
 - دعم المؤسسات والهيئات المالية التي تشجع النمو في مناخ اقتصاد السوق.

الفرع الثاني : بالنسبة للسلطة التشريعية

- أما السلطة التشريعية فأهدافها تشمل :
- تسهيل دراسة الموازنة العامة للدولة بالنسبة للبرلمان، إذ أنها تعكس التوجهات السياسية للحكومة، وتمكنه من محاسبة الحكومة بناء على مدى تحقيق هذه السياسات؛
 - معرفة طريقة استعمال الموارد؛
 - عصرنة وتوسيع قدرات وزارة المالية وخاصة في مجال تسيير النفقات العمومية؛
 - تحديث دورة الموازنة باتباع نظام توزيع للموارد يتماشى مع الأولويات السياسية؛

¹Ministère de finance, **Rapport sur l'état des lieux Démarrage**, direction général de comptabilité, 24 mai 2005,p 07.

الفصل الرابع : آفاق تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر

- إستراتيجية الاعتماد على مبدأ تعدد السنوات من أجل توضيح الاختيارات اللازمة في مجال النفقات العمومية؛
- تدخل أكثر للبرلمان في مجال الترخيصات ومراقبة النفقات من أجل تحسين الشفافية؛
- زيادة الفعالية بإعطاء حرية أكبر للمسؤولين الإداريين .

المطلب الثاني : مبادئ مشروع عصرنه نظام الموازنة العامة للدولة

يقوم نظام الموازنة العامة بمفهومه الحديث على ثلاث مبادئ أساسية يمكن عرضها في العناصر الآتية :

الفرع الأول : مبدأ تعدد السنوات

يعتمد هذا المبدأ على قاعدة الموازنة على عدة سنوات عادة ثلاث سنوات السنة المرخصة، السنتين المقبلتين يحتوي مضمونها على نوعية الدفع بالنسبة للنفقات بمختلف أشكالها (التسييرية، الاستثمارية، المساعدات والمنح...)، وبالنسبة للإيرادات مصدر الأموال المستعملة (الموارد المحلية والأجنبية). ويهدف هذا المبدأ إلى تحقيق ما يلي :

- منح الاعتمادات المالية حسب أولويات كل وزارة والبرامج المسطرة؛
- تحديد الأهداف المرغوب في تحقيقها من خلال عدة سنوات فيما يخص النفقات؛
- تصحيح البرامج والمعوقات المالية.

الجدول رقم (02) : مبدأ تعدد السنوات

البرامج	نفقات حقيقية 2005	تنبؤات النفقات الحقيقية 2006	توقعات النفقات 2007	توقعات النفقات 2008	توقعات النفقات 2009
الإدارة العامة					
التكوين العالي					
البحث العلمي					
مجمل النفقات					
المناصب المالية					

المصدر : Ministère de finance, **modernisation système budgétaire**, direction général de

budget, 2005.

يحتوي هذا الجدول على إعداد الموازنة العامة وفقا لمبدأ تعدد السنوات حسب البرامج المسطرة لكل وزارة تضم النفقات التسييرية على قاعدة السنوية والنفقات التجهيزية على عدة سنوات. وهي مذكرة توجيهية معدة من طرف وزير المالية للآمرين بالصرف تحتوي على توجيهات عامة للموازنة العامة.

الفرع الثاني : مبدأ موازنة البرامج

يعتمد هذا المبدأ على نسبة الأعمال المنجزة وفقا للاعتمادات الممنوحة وفقا للبرامج المسطرة وليس حسب طبيعة النفقات الاقتصادية من أجل تحقيق مرونة في التسيير لتحقيق الأهداف المنتظرة.

ومبدأ الموازنة على أساس البرامج لا يفرق بين موازنة الإدارة المركزية والمصالح الممركزة، فمسير البرامج هو المسؤول عن النتائج المحققة على المستوى المركزي ومستوى المصالح الممركزة لإنجاز أهداف برنامجه، وفقا للاعتمادات الضرورية لتمكين المسيرين العمليين من تحقيق الأهداف والنتائج المكلفين بتحقيقها؛ فالمسير العملياتي ملزم بأن يحتفظ باعتمادات مالية لكل برنامج أو لجزء من البرنامج بتنفيذه، ويكلف بإرسال حساب النتائج للمسير المسؤول.

ويشمل هذا المبدأ تسيير نفقات الدولة بواسطة البرامج الموضوعة وتضم :

- تخصيص الاعتمادات السنوية حسب البرامج المحددة؛
 - التصويت على الموازنة من قبل البرلمان حسب البرامج؛
 - الاعتماد بشكل كبير على مبدأ البرامج في العمليات المالية لتنفيذ النفقات العمومية.
- ويتضمن البرنامج على مجموع النشاطات، التي تساهم في تحقيق عدة أهداف، وفقا للاعتمادات الممنوحة من أجل تنفيذ نشاط معين، أو مجموعة من الأنشطة المتجانسة المتعلقة بكل وزارة والتي تهدف لتحقيق نفس النتائج .

الفرع الثالث : مبدأ مؤشر الأداء

يهدف هذا المبدأ إلى زيادة تحقيق النتائج حسب الوسائل المتوفرة، في سبيل الوصول إلى الأهداف الإستراتيجية حسب الأولويات لكل وزارة .

أولاً : قياس الأهداف : تسمح بقياس ما يلي :

- أهداف الفعالية الاقتصادية والاجتماعية: تتمثل في النتائج المراد الوصول إليها في إطار سياسة الدولة التدخلية لتحقيق المنفعة العامة للمجتمع في مختلف الجوانب الاقتصادية والاجتماعية.
- أهداف نوعية: وتتمثل في نوعية الخدمات المقدمة من طرف الإدارات العمومية والمتمثلة في المعاملات الإدارية بين المستخدمين التابعين للقطاع الإداري والمواطنين.
- أهداف فعالية التسيير: وتتمثل في الاستعمال الأمثل للوسائل المتاحة من خلال إدماج الكفاءة في الموازنة التي تمثل العقد بين الحكومة والبرلمان من جهة وبين الأمر بالصرف من جهة أخرى؛ وتوافق الاعتمادات المسجلة مع الوسائل المتاحة لتحقيق الأهداف.

ثانياً : مستوى تحقيق الأهداف : تسمح بقياس ما يلي:

- الإنجازات المحققة عند تنفيذ النفقة: مستوى النشاط، عدد الوثائق الإدارية الواجبة لفتح إدارة عمومية جديدة، عدد العمليات الصحية المنجزة...
- درجة الوصول إلى الأهداف: تقييم المشاريع المنجزة والتي باشرت عملها في إطار الاعتمادات المخصصة لإنجازها.

المطلب الثالث : أهم محاور مشروع عصرنة الموازنة

تم البدء في مشروع عصرنة أنظمة الموازنة في سنة 2005 أين أبرمت وزارة المالية، ممثلة في المديرية العامة للميزانية عقداً مع مكتب استشارات كندي CRC SOGEMA ، من أجل وضع تصور شامل و متكامل لإصلاح المالية العمومية و ذلك في إطار القرض المقدم من طرف البنك العالمي (crédit N° 7047-AL) لتنتهي الأشغال بإعداد مجموعة من التقارير مكنت من صياغة أهم محاور هذا المشروع.¹

¹ آمال حاج جاب الله، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، ص : 777 .

الفرع الأول : الجوانب المتعلقة بالموازنة

يهدف هذا المحور إلى وضع نظام جديد لتسيير النفقات يشمل كل من إعداد الموازنة ، المحاسبة والرقابة على النفقات العمومية، وقد تمت صياغته في أربع مقومات¹ :

أولاً : إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات

كما سبق وذكرنا فإن هذا المبدأ يعتمد على قاعدة الموازنة على عدة سنوات، تكون عادة ثلاث سنوات السنة المرخصة والسنتين المقبلتين .

تم الشروع في إعداد هذا الجانب منذ سنة 2005 إلى غاية 2007 أين تمت تجربته على مستوى المديرية العامة للميزانية بالتنسيق مع خمسة وزارات، ليقرر بعد ذلك إعداد أول موازنة برامج وفق مشروع MSB² سنة 2010، لكن ونظرا لعدة معوقات ونقائص هذه الميزانية لم تر النور إلى يومنا هذا³ .

ثانيا : تحسين عرض ونشر الموازنة العامة للدولة

فيما يخص هذا الجانب فقد أعد مكتب الإستشارات الكندي CRC SOGEMA في ماي 2006 تطبيقا للإعلام الآلي حول التسيير الحكومي المدمج للميزانية :SIGBUD⁴ والذي يسمح بالربط بين :

- المحاسب والمراقب المالي؛
- كل الوزارات؛
- المراكز الرئيسية والفرعية لكل وزارة .

ثالثا : إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية وإدراج نظام محاسبة الذمة

فيما يخص هذا الجانب فقد تم تكليف مكتب استشارات فرنسي GIP- ADTETEF ، حيث أبرم العقد سنة 2006 ؛ حيث يسمح ذلك بتحسين فعالية ومرونة النفقة من خلال تقليص

¹ Ministère de finance, **Rapport sur les propositions du circuit de la dépense, Développement des concepts**,direction général de budget, décembre 2005, p: 06.

² MSB : Modernisation des Systèmes Budgétaires.

³ مقابلة شخصية مع موظفي مكتب عصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة بوزارة المالية، بن عكنون، الجزائر، جانفي 2015 .

⁴ SIGBUD : Système Intégré Gouvernemental de Budgétisation.

الإجراءات الإدارية المتعلقة بها من مرحلة الالتزام إلى دفع النفقة، وقد بدأ الشروع في الإنجاز سنة 2007 أين قام مكتب الإستشارات الفرنسي بدراسة تشخيصية وتحليلية لواقع المحاسبة الحالي من مختلف جوانبه التنظيمية وكذا التقنية إلى جانب دراسة أسباب فشل المخطط الحاسبي للدولة لسنة 2002، وعلى هذا الأساس تم وضع استراتيجية تقوم على¹ :

- وضع تصور جديد لإجراءات تنفيذ النفقات العمومية؛
- الإنتهاء من صياغة مخطط محاسبي جديد للدولة؛
- إعادة تنظيم مصالح وزارة المالية وكذا الوزارات المنفقة؛
- تكوين إطارات وزارة المالية وكذا الوزارات المنفقة حول الإجراءات الجديدة لتنفيذ النفقات العمومية.

الفرع الثاني : الجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي ونظام المعلومات

يعد نظام المعلومات وبرامج المعلوماتية الأداة الأهم لوضع المشروع في إطاره الصحيح وتحقيق الأهداف المرجوة من ورائه، لذلك كان اهتمام القائمين على المشروع في هذا الجانب منصبا على :

- إعداد مخطط توجيهي للإعلام الآلي الخاص بوزارة المالية؛
- إعداد وتطوير نظام مدمج لعملية التسيير الميزاني SIGB؛
- تحسين الهياكل التكنولوجية من خلال إنشاء مديرية مركزية للإعلام الآلي .

المبحث الثاني : الإطار العام للمخطط المحاسبي الجديد للدولة

المخطط المحاسبي الجديد للدولة هو استجابة لعصرنة الموازنة من جهة وللمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من جهة أخرى .

المطلب الأول : مبادئ وأهداف عصرنة نظام المحاسبة العمومية

اعتمدت الدولة في إطار سعيها لتطوير نظام المحاسبة العمومية على مبادئ متنوعة سعيها منها لتحقيق أهداف مسطرة، نذكرها فيما هو آت .

¹ آمال حاج جاب الله، مرجع سابق، 24 و 25 نوفمبر 2014، ص : 778 .

الفرع الأول : مبادئ عصرنه نظام المحاسبة العمومية

تعتمد عصرنه هذا النظام على مجموعة من المبادئ تتمثل فيما يلي¹:

1. إعداد الحسابات المستقبلية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام : يعتمد هذا المبدأ على إعادة صياغة عناصر حسابات الدولة للنظام المحاسبي، وفق متطلبات اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من أجل وضع نظام محاسبي يتسم بقواعد محاسبية دولية.
2. تطبيق مبدأ الاستحقاق : إعداد البيانات المالية وفقا لمبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق، في تسجيل المعاملات المالية للدولة من حيث الإيرادات والنفقات مع نهاية كل سنة والتي تجسد في حسابات الموازنة.
3. الربط بين الموازنة والنظام المحاسبي للدولة : يعتمد هذا المبدأ الربط بين عناصر الموازنة وحسابات النظام المحاسبي وتحليل الانحرافات الموجودة في نهاية كل سنة من أجل إعطاء شفافية أكبر لنظام المحاسبة العمومية.
4. إعادة تنظيم شبكات المحاسبة في تحصيل الضرائب : ترشيد هيكل بين المحاسبين العموميين في المسائل الضريبية لتنفيذ إصلاح نظام المحاسبة، وذلك بإعادة تنظيم شبكات المحاسبة لإعداد البيانات المالية وفق المعايير المحاسبية، من أجل تحقيق الجودة وموثوقية المعلومات. وإنشاء حساب الأهداف الذي يتطلب معرفة هيكل المحاسبة لاستخدامها في المجال الضريبي، وخاصة الضرائب التي تجمعها مختلف الشبكات العامة للمحاسبين (الضرائب والجمارك).

الفرع الثاني : أهداف مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية :

يهدف مشروع العصرنه إلى تحقيق الأهداف التالية²:

1. إنشاء معايير محاسبية وطنية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

¹ Ministère de finance, **Projet d'architecture des comptes de l'Etat**, direction général de comptabilité,

31/10/2007, pp: (03-05).

² Ministère de finance, **Choix des options et développement des concepts**, direction général de comptabilité, 04/07/2005. .p: 06

2. تطوير الأدوات مع الخصائص المحددة؛
3. ضرورة وجود بيئة تنظيمية مستقرة، بدءا من إصلاح الأطر القانونية لنظام المحاسبة العمومية؛
4. وضع الصيغة النهائية لتصنيف حسابات الدولة تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية؛
5. إلغاء الازدواجية بين الجهات المكلفة بتنفيذ النفقات العمومية؛
6. إعادة تحديد نطاق الرقابة السابقة واللاحقة؛
7. تحديث طرق التدقيق والرقابة الداخلية؛
8. تعزيز الاهتمام بالرقابة على المخاطر والمعوقات؛
9. تقديم مناهج جديدة للرقابة على الخدمات المقدمة.

المطلب الثاني : التصور العام للمخطط المحاسبي الجديد للدولة

قام مجمع الإستشارات الفرنسي GIP-ADTETEF بإعداد دراسات وتقارير عديدة لوضع الأسس التنظيمية والتقنية للإطار المحاسبي الجديد للدولة .

الفرع الأول : أهم ما خلص إليه مجمع الإستشارات الفرنسي GIP-ADTETEF

جاء تصور المخطط المحاسبي الجديد للدولة على أساس الإنتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة، لتدرج بذلك مفاهيم الحقوق المثبتة بالنسبة للإيرادات والنفقات وكذا الإستثمارات وهو ما سمح بإعطاء صورة شاملة ومتكاملة عن ذمة الدولة في أية لحظة .

يمكن إبراز أهم التقارير والدراسات التي قام بها المجمع الإستشاري في ¹:

- مخطط توجيهي لتكييف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مع الواقع المحاسبي الجزائري 30 سبتمبر 2007؛
- مشروع هيكل حسابات الدولة 31 أكتوبر 2007؛
- مشروع المخطط المحاسبي للدولة 31 جانفي 2008؛
- مخطط الكتابات المحاسبية 03 ماي 2008 .

¹ بناءً على وثائق من مكتب عصرنه وضبط مقاييس المحاسبة، وزارة المالية، بن عكنون، الجزائر، جانفي 2015.

الفرع الثاني : مراحل تنفيذ المخطط المحاسبي الجديد

انطلاقاً من هذه المفاهيم والمبادئ الجديدة المتبناة في تصور المخطط المحاسبي الجديد للدولة فقد تم تبني إستراتيجية لتنفيذ هذا الإصلاح وذلك على مرحلتين¹:

أولاً : المرحلة الإنتقالية

تمحورت أساساً حول صياغة تطبيق للإعلام الآلي تسمح بالإنتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي الجديد عن طريق جدول للمرفقات يسمح بوضع حساب PCE مقابل كل حساب من حسابات NCT؛ واستناداً على هذا الجدول يتم استخراج مختلف الجداول المالية والتي تشمل على : الموازنة، جدول التكاليف النهائية، جدول بواقى العمليات إلى جانب جدول تدفقات الخزينة؛ لكن هذه الجداول تتميز باقتصارها على العمليات المتعلقة بحسابات الصندوق، أي تلك التي تسجل النفقات المنفقة والإيرادات المحصلة فعلياً .

وعليه وفي إطار إثراء هذه الجداول المالية تم الشروع في إدراج المعلومات المحاسبية المتعلقة بالحقوق التي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للضرائب إلى جانب المعلومات المتعلقة بالإستثمارات، والتي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية، وذلك من أجل أن تعكس الذمة الحقيقية للدولة التي لا تقتصر فقط على التدفقات المالية التي تسجلها الخزينة العمومية .

إلى جانب ذلك فقد تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة " مرجع المعايير المحاسبية " يتماشى مع النظام المحاسبي الجزائري وذلك في إطار ما يعرف بجزارة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .

ثانياً : المرحلة النهائية

ترمي هذه المرحلة إلى وضع مشروع المخطط الحاسبي الجديد حيز التنفيذ وذلك بعد استكمال المهام التالية :

¹ أمال حاج جاب الله، مرجع سابق، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، ص : 779 .

- إنهاء عملية الإحصاء الكلي للإستثمارات المادية للدولة من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية، من أجل إدراجها ضمن المخطط المحاسبي الجديد وفقا للمعيار IPSAS رقم 17 المتعلق بالإستثمارات؛
 - إدراج عملية التقييد المحاسبي الآني للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات وذلك بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب، وذلك وفق ما تمليه الإجراءات الواردة في معيار IPSAS رقم 23 المتعلق بالإيرادات السيادية؛
 - إتمام الدورات التكوينية المتعلقة بمختلف المتدخلين في مجال المحاسبة العمومية لاسيما المحاسبين العموميين بكل أصنافهم إلى جانب الأميرن بالصرف وكذا المراقبين العموميين لمختلف الوزارات المنفقة؛
- وكما ذكرنا سابقا فإن عملية الإصلاح المحاسبي تندرج ضمن مشروع إصلاح أنظمة الميزانية وبالتالي فإنها ترتبط ارتباطا وثيقا بالإصلاح الميزاني، وعليه فإن دخول المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ يتطلب أولا وقبل كل شيء التنفيذ النهائي لمشروع " إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية " الذي يسمح بالتقييد المحاسبي للحقوق المثبتة المتعلقة بالنفقات في الوقت الحقيقي للإلتزام لها، الأمر الذي يدرج الأمر بالصرف ضمن الوظيفة المحاسبية .

إلى جانب ذلك فإن المرحلة النهائية لتنفيذ المخطط المحاسبي الجديد تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي، وهو ما يضمنه النظام المدمج لعملية التسيير الميزاني SIGB ، هذا النظام الذي يضمن التنسيق بين الإطار المحاسبي والميزاني في مشروع الإصلاح، كما يسمح بالإطلاع على الوضعية المالية للدولة في أي وقت، دون انتظار مختلف الإجراءات المتعلقة بوضع الميزانية حيز التنفيذ، وكذا تركيز حسابات المحاسبين العموميين .

المطلب الثالث : المعايير المتبناة من طرف الجزائر

في إطار العمل على عصنة النظام المحاسبي العمومي الجزائري بما يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ، تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة مرجع

للمعايير المحاسبية التي تتوافق والواقع الجزائري، وذلك في إطار ما يعرف بجزارة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

قامت هذه اللجنة بدراسة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتم اعتماد 17 معيارا حسب الوضع في الجزائر، لكن لتزال هذه المعايير لم تعتمد بعد بصفة رسمية لكونها في مرحلة الدراسة، حيث وزعت على مختلف المصالح والمديريات عبر مختلف الوزارات لإبداء الرأي والملاحظات، ليتم فيما بعد إعداد الصياغة النهائية لها.¹

قائمة المعايير التي اعتمدها اللجنة :

جاءت قائمة المعايير مزيجا بين المعايير الفرنسية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهي :

1. معيار IPSAS رقم (01) : عرض البيانات المالية

NORME N° 1 PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

2. معيار IPSAS رقم (02) : بيانات التدفق النقدي

NORME N° 2 TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE DE L'ÉTAT

3. معيار IPSAS رقم (23) : الإيراد من المعاملات غير التبادلية

NORME N° 3 LES PRODUITS DES OPERATIONS SANS
CONTREPARTIE DIRECTE

4. المعيار الفرنسي رقم (02) : الأعباء

NORME N° 4 LES CHARGES

5. المعيار الفرنسي رقم (10) : مكونات خزينة الدولة

NORME N° 05 LES COMPOSANTES DE LA TRÉSORERIE DE
L'ÉTAT

6. المعيار الفرنسي رقم (11) : الديون والأدوات المالية لأجل

¹ هذا حسب المقابلة الشخصية المجرأة مع السيد موسى عز الدين، المدير الفرعي لعصرنة وضبط مقاييس محاسبة الدولة، وزارة المالية، بن عكنون، الجزائر، 2015/01/13.

NORME N° 6 DETTES FINANCIÈRES ET INSTRUMENTS FINANCIERS À TERME

7. معيار IPSAS رقم (07) : الإستثمارات في المنشآت الزميلة

NORME N° 7 PARTICIPATIONS DE L'ETAT ET CREANCES RATTACHEES

8. معيار IPSAS رقم (24) : عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية

NORME N° 08 PRESENTATION DES INFORMATIONS BUDGETAIRES DANS LE REPORTING

9. المعيار الفرنسي رقم (06) : الأصول المادية

NORME N° 09 IMMOBILISATIONS CORPORELLES

10. معيار IPSAS رقم (31) : الأصول غير الملموسة

NORME N° 10 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

11. معيار IPSAS رقم (19) : المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة

NORME N° 11 LES PROVISIONS, PASSIFS EVENTUELS ET ACTIFS EVENTUELS

12. معيار IPSAS رقم (09) : الإيرادات من المعاملات التبادلية

NORME N° 12 PRODUITS DES OPERATIONS AVEC CONTREPARTIE DIRECTE

13. معيار IPSAS رقم (12) : المخزون

NORME N° 13 STOCKS

14. معيار IPSAS رقم (13) : عقود الإيجار

NORME N° 14 CONTRATS DE LOCATION

15. معيار IPSAS رقم (21) : انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد

NORME N° 15 DEPRECIATION D'ACTIFS NON GENERATEURS DE TRESORERIE

16. معيار IPSAS رقم (03) : السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

NORME N° 16 SOLDE NET DE L'EXERCICE, ERREURS FONDAMENTALES ET CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES

17. المعيار الفرنسي رقم (09) : الحقوق على الأصول المتداولة

NORME 17 : LES CREANCES DE L'ACTIF COURANT

لم تفصح وزارة المالية عن أي وثيقة بالتفاصيل حول دراسة هذه المعايير وطريقة تكييفها مع واقع المحاسبة الجزائرية، في انتظار ورود جميع الملاحظات والإقتراحات من طرف الوزارات والمديريات التي تم مراسلتها بهذا الشأن .

المبحث الثالث : النظام المحاسبي الجديد للدولة وأسباب تأخر تطبيقه

رغم كل الجهود والدراسات التي ميزت الفترة 2005-2015 إلا أن النظام المحاسبي الجديد للدولة لم يدخل حيز التنفيذ .

المطلب الأول : استراتيجية عصرنة الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية

قامت وزارة المالية في إطار خطتها الإستراتيجية، على إعادة تنقيح الإطار القانوني المتمثل في القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، ومختلف النصوص والتشريعات القانونية المتعلقة بنظام المحاسبة العمومية، وتوفير المفاهيم وطرق العمل لتهيئة الظروف الملائمة لعمل إستراتيجية الإصلاح.

الفرع الأول : إستراتيجية إصلاح القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية

يشمل المشروع تحديد إطار لإدارة الشؤون المالية للدولة وتنظيمها، وإعداد القوانين، وطريقة عرضه من قبل الحكومة والبرلمان للتصويت عليه. كما يحدد المبادئ والقواعد بشأن الموازنة العامة للدولة، والنظام المحاسبي للدولة، وتنفيذ قوانين المالية.

أولاً : الأحكام العامة لهذا القانون

تتمثل الأحكام العامة لهذا القانون فيما يلي¹:

1. الاعتماد على مبدأ تعدد السنوات والاعتماد على الموازنة حسب النتائج للمساهمة في تحقيق أهداف الدولة من حيث أغراض المصلحة العامة.
2. تحديد طبيعة ومقدار القوانين المالية لمدة سنة، وتوزيع موارد ونفقات للدولة في حدود موازنة متوازنة، والنتائج المالية، مع مراعاة التوازن الاقتصادي.
3. تقييم موارد ونفقات الدولة لقانون المالية السنوي في نهاية كل سنة من أجل تنفيذ البرامج وفقاً للأهداف والنتائج المتوقعة؛
4. إعداد تقرير عن تنفيذ قانون المالية للسنة المالية، وتعديل القوانين ذات العلاقة في نفس السنة.
5. تحديد خطط العمل في الأجل القصير والمتوسط من خلال البرامج الحكومية والسياسات المتعلقة بالموازنة السنوية والقيام بها في حدود الاعتمادات المخصصة والمرخص بها.

ثانياً : إيرادات ونفقات الموازنة

يتمثل تصنيف إيرادات ونفقات الدولة في إطار مشروع إصلاح الإطار القانوني للقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية فيما يلي²:

1. الإيرادات :

- الإيرادات الآتية من رسوم من أي نوع، من حصيلة الغرامات؛
- المداخل الآتية من أملاك للدولة؛
- الإيرادات الآتية من المساعدة المالية من الدولة وغيرها من الأصول؛
- مداخل الخدمات المقدمة من الرسوم؛
- الإيرادات الاستثنائية المختلفة؛
- مداخل المسابقات الوطنية العادية والمختلفة؛

¹ Ministère de finance, **projet de la loi organique relatif aux la lois de finance**, avril 2008, p: 02.

² Ministère de finance, **projet de la loi organique relatif aux la lois de finance**, opcit, pp: (06-11).

- الأموال المخصصة للمساعدات والهبات والوصايا؛
 - الفوائد والعوائد من القروض والسلف والاستثمارات للدولة.
- وتحدد عناصر الإيرادات عن طريق اللوائح والتنظيمات الإدارية المعدة من طرف وزارة المالية.

2. النفقات :

- حسب النشاط ويتألف من البرنامج وفروعها؛
 - حسب نوع النشاط الاقتصادي للنفقات وتتألف من النفقات وعناوين فروعها؛
 - حسب الوظائف الكبرى للدولة وتعيين النفقات للقطاعات حسب الأهداف الوظيفية؛
 - التصنيف من قبل الهيئات الإدارية في الاعتمادات المخصصة للموازنة من طرف الوزارات أو الوكالات العمومية.
- وتحدد عناصر النفقات عن طريق اللوائح والتنظيمات الإدارية المعدة من طرف وزارة المالية.

ثالثا : تدفقات الخزينة

- حسب المادة 58 من القانون العضوي الجديد تحدد تدفقات الخزينة فيما يلي¹ :
- إصدار تحويل وسداد القروض المقدمة بموجب الترخيص السنوي العام أو البيانات الخاصة بها في قانون المالية؛
 - تسيير الأموال المودعة حسب المراسلات المقدمة من طرف الخزينة العمومية؛
 - خصم التدفق النقدي للعمليات المالية لصالح الدولة.
- الفرع الثاني : إستراتيجية إصلاح قانون المحاسبة العمومية

يعمل هذا القانون على تحديد تنفيذ الموازنات والعمليات المالية و الجهات دائرة الإنفاق العام؛ و يصف الضوابط الأساسية التي تتم مسبقا من قبل مراجعي الحسابات والمحاسبين العموميين، وبعد ذلك من قبل مجلس المحاسبة.

¹ Ministère de finance, projet de la loi organique relatif aux la lois de finance, opcit, p: 12.

أولاً : إنشاء وتخصيص خدمات جديدة لنظام المحاسبة العمومية

إنشاء أربعة هياكل متخصصة للمحاسبة فيما يتعلق بما يلي¹:

1. الدين العام (خزينة متعلقة بالدين العام)؛
2. المعاشات (معاشات الوكالة المحاسبية للمعاشات)؛
3. رواتب الدولة (الوكالة المحاسبية للأجور)؛
4. النفقات في الخارج (مناصب العمل في ميدان المحاسبة للبعثات الدبلوماسية والمراكز الفصلية) .

ثانياً : المهام الجديدة للمكلفين بنظام المحاسبة العمومية

تعتمد المهام الجديدة بالموازاة مع عصنة الأطر القانونية والإطار العام للنظام المحاسبي للدولة من أجل إنشاء نظام متكامل يسمح بإنجاح هذا المشروع ، على توزيعها حسب الإختصاص كما يلي :

1. الأمر بالصرف :

تحدد المهام الجديدة للأمر بالصرف في محاسبة الموازنة العامة للدولة في عملية الالتزام والأمر بالصرف عن طريق تسيير وتسجيل وتقييم وضعية الموازنة العامة من خلال البرامج في نهاية كل سنة، وتنفيذ الحسابات الإدارية وإرسالها إلى مجلس المحاسبة² .

يأخذ هذا الحساب الاعتمادات المخصصة، مبلغ الالتزام للاعتمادات ممضاة من طرف الأمر بالصرف، المحاسب العمومي، والمراقب المالي.

وتتمثل المهام الرئيسية للأمر بالصرف فيما يلي :

- الالتزام بالنفقات العمومية؛
- ترتيب الالتزامات الإجمالية؛

¹ Ministère de finance, **Etude du Nouveau Système, Manuel procédure, tome1**, direction général de comptabilité, décembre 2006, p: 21.

² Ministère de finance, **Manuel fonctionnel des procédures, Gestion des dépenses de l'Etat**, direction général de budget, 2006, p: 338.

- ترتيب الالتزامات المتعلقة بالنفقات العمومية.

3- المحاسب العمومي

تتحد المهام الجديدة للمحاسب العمومي في محاسبة الاعتمادات المخصصة لحساب التسيير، ويرسل إلى الإدارة الجهوية للخزينة مرفقا بالوثائق والمستندات الإثباتية، التي تشمل نفقات وإيرادات الدولة وحسابات الخزينة لاختباره من طرف الإدارة العامة للمحاسبة، بالإضافة إلى إثبات حقوق الدولة، وموجوداتها في حسابات ودفاتر خاصة، ويرسل هذا الحساب بعد مراقبته من طرف الإدارة العامة للمحاسبة، إلى مجلس المحاسبة للمصادقة على الحسابات وهذا بغرض تدعيم المساءلة والرقابة على المال العام وتحقيق أفضل للخدمات التي تقوم بها الخزينة العمومية¹.

تتمثل المهام الرئيسية للمحاسب العمومي في ظل العصرنة في :

- معالجة الدفع؛
- معالجة الدفع للمنح النقدية؛
- القيام بتسديد المستحقات الدولية؛
- تسديد الفوائد على القروض؛
- ترتيب سندات الدفع للأجور.

المطلب الثاني : حسابات الدولة المستقبلية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

يصف هذا العرض البنود الرئيسية لتصنيف الحسابات على الشكل الآتي :

الفرع الأول : تصنيف الحسابات

أولا : حسابات الأصول

تأخذ بعين الاعتبار المعايير الدولية للقطاع العام وتشمل الصيغة التالية² :

¹ Ministère de finance, **Manuel fonctionnel des procédures, Gestion des dépenses de l'Etat**, direction général de budget, 2006, p: 339.

² Ministère de finance, **Plan comptable de l'Etat, Recueil du Plan Comptable**, direction général de comptabilité, 31/01/2008, pp: 06.07

1. الاستثمارات : هذا الصنف يأخذ بعين الاعتبار المبادئ المحاسبية المنصوص عليها في

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛ حيث يقسم إلى :

- الأصول المادية: بغرض إعطاء الصورة الصادقة الاقتصادية؛
- الأصول المادية المؤجرة للخدمات العامة؛
- الأصول الجاري إنجازها؛
- مساهمات الدولة للكيانات الأخرى؛
- ضمانات الأصول المالية (القروض والسلف الممنوحة للهيئات المحلية والدول الأجنبية).

2. حساب المخزونات والتحويلات : يتضمن هذا الصنف ما يلي :

- حساب المخزونات: يشمل المخزونات من البضائع والمواد واللوازم المستهلكة؛
- حساب التحويلات لوضعية الحسابات الجارية، والحسابات الغير المالية بين المحاسبين العموميين.

3. حسابات الغير : يسجل في هذا الحساب الحقوق والديون القصيرة الأجل ويضم ما يلي :

- الموردون والحسابات المرتبطة بها؛
- العملاء ومقدمي الخدمات والحسابات المرتبطة بها؛
- الموظفين والمتقاعدين والحسابات المرتبطة بها؛
- الضمان الاجتماعي وغيرها من الهيئات الاجتماعية الأخرى والحسابات المرتبطة بها؛
- مراسلوا الخزينة والحسابات المرتبطة بها وتشمل المعاملات المالية الناشئة عن علاقات الدولة مع مختلف الكيانات (الخزينة الخاصة المحلية على وجه الخصوص)؛
- مستخدمى الدولة والدائنين الآخرين في سياق التدخلات السياسية؛
- المدينون والدائنون المختلفون للعمليات المالية المتعلقة بالسنوات السابقة؛
- الحسابات الانتقالية والانتظارية التي لم يتوفر قرار نهائي لتسجيلها مسجلة؛
- العمليات التنظيمية تعقب التي تركز على العمليات المعاينة سلفا والأرصدة؛
- الإهلاك، من أجل الإفصاح المالي لممتلكات الدولة.

ثانيا : حسابات الخصوم

تأخذ بعين الاعتبار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتشمل الصيغة التالية :

1. النتيجة الصافية، مؤونة المخاطر والتكاليف على القروض والديون المرتبطة بها : يأخذ هذا الصنف بعين الاعتبار:

- نتائج الفترة الحالية والنتائج التراكمية للسنوات السابقة؛
- العمليات المتعلقة بالديون الخارجية وتشمل الديون المستحقة للمؤسسات المالية والديون الداخلية وتتمثل في الأوراق المالية الطويلة الأجل والمتوسطة والقصيرة الأجل، القروض والفوائد المستحقة؛
- حسابات الربط بين حسابات الخزينة وحسابات الموازنة العامة وفروعها.

2. الحسابات المالية : يسجل في هذا الحساب المبالغ النقدية، الموجودة لدى المحاسبين العموميين في الحساب الجاري البريدي و بين المؤسسات المالية (بنك الجزائر وغيرها من البنوك).

بالإضافة إلى توافر تسجيل الحسابات الجارية بين مختلف الحسابات والتي تشتمل على تحديد الطبيعة المالية بين المحاسبين العموميين، كما يحتوي على حسابات الدفع في المدى القصير، والشيكات الصادرة عن الخزينة، وتسليمها للمستفيدين في عملية الطلب والدفع.

ثالثا : حسابات التسيير

تشمل حسابات التسيير إيرادات ونفقات الدولة الخاصة بالعمليات المالية التي تتم على مستوى خزينة الدولة وتشمل هذه الحسابات ما يلي:

1. النفقات : هذا الصنف يسجل الأعباء حسب طبيعتها المتمثلة في المشتريات المستهلكة، والخدمات الخارجية، أعباء الموظفين، أعباء التسيير الأخرى، والمنح ونفقات التدخل، الأعباء المالية، مخصصات الإهلاكات والمؤونات، وأعباء السنوات السابقة.

أما أعباء التدخل فهي عبارة عن المبالغ التي دفعتها الدولة لتمويل عمليات الإدارات العمومية، وعمليات التمويل لتلك الإدارات. وتشمل على سبيل المثال، نفقات النقل المدرسي، وتقديم الإعانات للشركات المحلية.

2. الإيرادات : يأخذ هذا الصنف في حساباته وخصائصه لوصف العمليات المالية في هيكل مطابق لجدول لتحديد الإيرادات وفقا للمعيار الدولي الذي اعتمده الدولة الجزائرية. ويضم الحسابات التالية :

الفصل الرابع : آفاق تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر

- الإيرادات الضريبية على الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين، بفرض ضرائب على مختلف الأعمال التجارية وغيرها من الضرائب المختلفة؛
 - الإيرادات الناتجة من الغرامات وأحكام الإدانة التي صدرت من السلطات النقدية وخدمات تنفيذ القانون؛
 - إيرادات الدومين، المتمثلة في عائدات بيع أصول الدولة؛
 - حسابات الإيرادات الناتجة من الرواتب وغيرها من المصاريف المدفوعة سابقا؛
 - المبيعات من المنتجات والخدمات؛
 - الإيرادات المالية وهي تشمل على وجه الخصوص الإعانات والتبرعات والأموال التي وردت للحصول على المساعدة؛
 - إيرادات الفوائد المالية وأرباح رأس المال والمساهمات الأخرى.
- رابعا : حسابات خارج الموازنة العمومية

تدرج في حسابات خارج الموازنة العامة نوعين من الالتزامات تتمثل فيما يلي :

1. الالتزامات في شكل وثائق وعقود قانونية ملزمة للدولة الجزائرية .ومن الأمثلة على ذلك الديون المضمونة؛
2. الالتزامات الناشئة عن مسؤولية الدولة والتي تعترف بها الدولة.

الفرع الثاني : القوائم المالية

بتبني المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (01) عرض البيانات المالية، تقوم الدولة بإعداد خمس قوائم مالية :

- جدول الأصول والخصوم (الوضعية المالية)؛
- جدول النفقات الصافية؛
- جدول رصيد العمليات المتعلقة بالدورة؛
- جدول التدفقات النقدية؛
- الملاحق .

أولاً : جدول الأصول والخصوم

يشمل هذا الجدول على ما يلي :

1. الأصول : وتشمل على الاستثمارات المادية والغير المادية، الأصول المالية، المخزونات والحقوق المثبتة.
2. الخصوم : وتشمل على الديون المتعلقة بالرسوم والتحويلات، الديون الناتجة عن العمليات المباشرة، المؤونات، الخصوم الغير الجارية.
3. الأصول الصافية أو النتيجة الصافية : تمثل الفرق بين أصول وخصوم الدولة.

الجدول رقم (03) : الوضعية المالية

الدورة (ن-1)	الدورة(ن)	الدورة (ن)			اسم الحساب
		الصافي	إهلاك	إجمالي	
					أصول الإستثمارات
					الأصول المتداولة خارج
					الخبزينة
					الخبزينة
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	مجموع الأصول (أ)
					الديون المالية
					الديون الغير مالية
					مؤونة المخاطر والتكاليف
					خصوم أخرى
					الخبزينة
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	مجموع الخصوم (ب)
					تحويلات الفترة السابقة
					فروق إعادة التقييم
					رصيد عمليات الدورة
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	النتيجة الصافية=(ج)=(أ-ب)

Source: Ministère de finance, Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat,opcit,p100.

من الجدول نلاحظ أن :

(أ) مجموع أصول الدولة الصافية : هي عبارة عن الفرق بين مجموع الأصول الإجمالية و مجموع اهلاك الأصول وخسارة قيمة الأصول الناتجة عن تقييم الأصول باستخدام القيمة العادلة.

(ب) مجموع خصوم الدولة الصافية هي عبارة عن الفرق بين مجموع الخصوم الإجمالية ومجموع المؤونات المحملة لنفس الدورة.

(ج) النتيجة الصافية هي عبارة عن الفرق بين مجموع الأصول الصافية و مجموع الخصوم الصافية.

يوضح هذا الجدول بيان التغيرات في الرصيد الصافي للدورة، والأثر التراكمي لحساب التغيرات، التي تأخذ في كل مرة القيمة العادلة لأصولها، والتي تدرج ضمن فروقات التقييم وإعادة التقييم؛ و رصيد الفائض أو العجز المتراكم في بداية العام وحتى نهاية الفترة. بالإضافة إلى إدماج حسابات الخاصة الخارجة عن الخزينة.

ثانيا : جدول التدفقات النقدية

يهدف إلى تقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية ومعرفة القدرة المالية لخزينة الإدارات العمومية و كيفية استخدام أموال المال العام، خلال الفترة، وتبويب التدفقات النقدية حسب طبيعة الأنشطة المتعلقة بها، وتظهر بوضوح حسب الجدول التالي :

الجدول رقم (04) : التدفقات النقدية

البيان	الدورة (ن)	الدورة (ن-1)	الدورة (ن-2)
الإيرادات المحصلة			
النفقات المدفوعة			
تدفقات الخزينة المرتبطة بالنشاط (أ)	XXX	XXX	XXX
شراء الإستثمارات			
التنازل عن الإستثمارات			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات الإستثمار (ب)	XXX	XXX	XXX
عمليات الإقراض			
عمليات الإقتراض			
تدفقات الخزينة المتعلقة بالعمليات التمويلية (ج)	XXX	XXX	XXX
تغيرات الخزينة = أ+ب+ج-د	XXX	XXX	XXX
الخزينة في بداية الفترة (د)	XXX	XXX	XXX
الخزينة في نهاية الفترة (ر)	XXX	XXX	XXX

Source: Ministère de finance, Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat, opcit, p :108.

من خلال الجدول السابق نجد أن :

(أ) تدفقات الخزينة المرتبطة بالنشاط هي عبارة عن الفرق بين الإيرادات والنفقات الناتجة

عن النشاطات الحكومية للدولة خلال الفترة السنوية.

(ب) تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار هي عبارة عن الفرق بين الإيرادات

الناتجة عن تنازل الدولة عن بعض ممتلكاتها لصالح الأفراد أو المؤسسات والنفقات

المدرجة في الموازنة العامة للدولة من أجل شراء الاستثمارات لتحقيق النفع العام

للمجتمع.

الفصل الرابع : آفاق تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر

(ج) تدفقات الخزينة المتعلقة بالعمليات التمويلية هي عبارة عن الفرق بين الإيرادات الناتجة عن عملية الإقراض والنفقات الناتجة عن عملية الاقتراض.

ثالثا : جدول النفقات الصافية

يهدف إلى تحديد مختلف التكاليف المتعلقة بالعمليات المالية، ويعمل على تقسيمها إلى تكاليف الوظيفية، وتكاليف التدخل الصافية، والتكاليف المتعلقة بالتمويل من أجل تقييم الأداء في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وفقا للاعتمادات المخصصة وفقا لموازنة البرامج.

جدول رقم (05) : النفقات الصافية

البيان	الدورة (ن)	الدورة (ن-1)	الدورة (ن-2)
النفقات الوظيفية المباشرة	XX	XX	XX
إعانات الخدمات العمومية	XX	XX	XX
الإهلاكات والمؤونات	XX	XX	XX
مجموع النفقات الوظيفية	XXX	XXX	XXX
مجموع النفقات الوظيفية الصافية (أ)	XXX	XXX	XXX
نفقات التدخل	XX	XX	XX
إيرادات التدخل	XX	XX	XX
مجموع نفقات التدخل الصافية (ب)	XXX	XXX	XXX
النفقات المالية	XX	XX	XX
الإيرادات المالية	XX	XX	XX
مجموع النفقات المالية الصافية (ج)	XXX	XXX	XXX
مجموع النفقات الصافية (د) = أ+ب+ج	XXX	XXX	XXX

Source: Ministère de finance, Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat, opcit,p101.

يوضح الجدول أن النفقات الصافية تتكون من :

(أ) : مجموع النفقات الوظيفية الصافية هي عبارة عن الفرق بين مجموع النفقات الوظيفية مثل أجور المستخدمين في الإدارات العمومية، ومجموع الإيرادات الوظيفية مثل الإيرادات الناتجة عن الخدمات المقدمة من المصالح الإدارية.

(ب) : مجموع نفقات التدخل الصافية هي عبارة عن الفرق بين نفقات التدخل مثل نفقات النظافة العمومية، و مجموع إيرادات التدخل مثل استرجاع خسارة القيمة لمئونة السنة السابقة.

(ج) : مجموع النفقات المالية الصافية هي عبارة عن النفقات المالية مثل الفوائد، خسائر سعر الصرف الناتجة عن العمليات المالية، و الإيرادات المالية مثل أرباح سعر الصرف الناتجة عن العمليات المالية.

(د) : مجموع النفقات الصافية تمثل نسبة تنفيذ النفقات مقارنة بنسبة تحصيل الإيرادات لمعرفة مقدار العجز الموازي للموازنة العامة للدولة.

رابعاً : جدول رصيد عمليات الخزينة

يتمثل في حجم الإيرادات المحصلة الناتجة من العمليات المالية والنفقات المدفوعة حسب برامج الدولة، وفق الاعتمادات المخصصة لكل برنامج والأهداف التي تسعى الدولة لتحقيقها في إطار سياستها الداخلية، و إجراء تحليل لطبيعة النفقات أو وظيفة الاختيار التي تعتمد على تحليل العوامل التاريخية وأنظمة كل إدارة عمومية.

جدول رقم (06) : رصيد العمليات المتعلقة بالدورة

البيان	الدورة (ن)	الدورة (ن-1)	الدورة (ن-2)
النفقات الوظيفية الصافية	XX	XX	XX
نفقات التدخل الصافية	XX	XX	XX
النفقات المالية الصافية	XX	XX	XX
النفقات الصافية (أ)	XXX	XXX	XXX
الإيرادات الجبائية	XX	XX	XX
الإيرادات السيادية الصافية	XX	XX	XX
الإيرادات الغير سيادية	XX	XX	XX
الإيرادات المالية	XX	XX	XX
الإيرادات الصافية (ب)	XXX	XXX	XXX
رصيد عمليات الدورة (د) = ب-أ	XXX	XXX	XXX

Source: Ministère des finance, **Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat**, opcit, 102.

يوضح هذا الجدول: رصيد عمليات الخزينة خلال ثلاث سنوات التي تمثل الفرق بين الإيرادات والنفقات بالاعتماد على مبدأ الاستحقاق وأخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة في إطار القواعد المحاسبية التي تتوفر عليها المعايير الدولية.

خامسا : الملحق

يسجل في هذا الملحق الإجراءات الجديدة التي قامت بها الدولة خلال دورة السنة وتبينها في الملحق من أجل إعطاء المعلومة المالية، مثل تغيير في طرق الاهتلاك، تغيير في المعالجة المحاسبية في تقييم أصول الدولة من طريقة التقييم على أساس القيمة التاريخية إلى الانتقال لطريقة القيمة العادلة؛ بالإضافة إلى الاتفاقيات والمعاهدات الجديدة التي تعقدها الدولة مع الأطراف المتعاملة معها¹.

¹ Ministère des finance, **Plan comptable de l'Etat, Schéma d'adaptation des normes comptables de**

المطلب الثالث : أسباب تأخر تطبيق المخطط المحاسبي الجديد للدولة

رغم إنجاز أغلب المراحل الأساسية للمشروع من إعداد مختلف الحسابات والوثائق المتعلقة بمدونة الحسابات، مخطط الكتابات المحاسبية، جداول المرافقات ... وكذا تطبيق الإعلام الآلي المتعلق بإعداد الجداول المالية؛ إلا أن المخطط لم يوضع بعد في حيز التنفيذ وهذا لعدة أسباب ومعوقات، يمكن تلخيص أهمها في ¹ :

- غياب الإرادة السياسية التي عرقلت عملية التنسيق بين وزارة المالية و الوزارات المنفقة: التي تعد احد المتدخلين في مشروع إصلاح أنظمة الميزانية فهذا المشروع يمس كل قطاعات الدولة؛
- غياب التنسيق بين مختلف مديريات وزارة المالية في مجال الإصلاح المحاسبي : ولعل الأمر يرجع إلى كون المصلحة المشرفة على مشروع إصلاح النظام المحاسبي تابعة للمديرية العامة للمحاسبة و هو الأمر الذي يجعل نطاق سلطاتها و صلاحياتها محدودا بالنظر للسلطات التي يتطلبها هذا المشروع، و التي يتعدى نطاقها مجال اختصاص المديرية العامة للمحاسبة حيث يتعداه إلى كل المديريات العامة الأخرى كالميزانية، الضرائب، الأملاك الوطنية و حتى الجمارك؛
- تأخر المصادقة على مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية: و الذي يشكل الإطار القانوني المرجعي الذي يؤسس لمختلف المبادئ التي تحكم محاسبة الذمة إلى جانب اعتماد نظام محاسبة الدورة؛
- مشكل " مقاومة التغيير " : و الذي يبرز خاصة في عدم قبول مختلف المتدخلين في المحاسبة العمومية لإجراءات وطرق عمل المخطط المحاسبي الجديد لاسيما و أنه يشكل تغييرا جذريا في طرق التقييد المحاسبي لكونها تقترب أكثر من مجال المحاسبة الخاصة.

إضافة إلى الأسباب السابقة يرجع العاملون على المشروع هذا التأخر إلى التأخر في حصر وتقييم استثمارات الدولة، فمنذ 2002 لحد 2015 لم تكتمل العملية بعد، ويعزي العاملون على

المخطط أنفسهم يكون السلطات الفرنسية تواجه نفس المشكل بسبب الإختلاف حول القيمة التاريخية لعدة مباني...

حسب مصادر من الوزارة مزال المشروع قيد الإتمام (إكتمال ورود الملاحظات حول المعايير المختارة، من طرف الوزارات المعنية، والتي لم تحترم آجال تسليمها) حتى 2017 ثم يتم اختبار التطبيق سنتين 2018 و 2019، وبعدها يمكن أن يطبق في 2020 .

خلاصة الفصل :

سعت الدولة جاهدة لتطوير نظام المحاسبة العمومية الذي لم يعد يتماشى مع استراتيجيتها لعصرنة أنظمة الميزانية (MSB) من جهة، والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من جهة أخرى (IPSAS)؛ فكان لزاماً عليها الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة .

وبالفعل هذا ما جرى العمل من أجله من طرف وزارة المالية ممثلة في مديرية تحديث وعصرنة مقاييس المحاسبة العمومية، بالتنسيق مع المكتب الكندي للإستشارات CRC SOGEMA ومجمع الإستشارات الفرنسي GIP-ADTETEF منذ 2005، بهدف عصرنة النظام المحاسبي العمومي من كل جوانبه وخاصة الشق القانوني المتمثل في القانون العضوي لقانون المالية، وتغييره بما يتلاءم والتوجهات الجديدة للمخطط المحاسبي الجديد للدولة وتبني ما يتناسب والوضع المحاسبي الجزائري من المعايير المحاسبية الدولية . لكن للأسف، ولغاية 2015 لم يدخل المخطط المحاسبي الجديد للدولة حيز التنفيذ لعدة صعوبات ومعوقات . في انتظار تجربته سنتي 2018 و 2019، ليدخل حيز التنفيذ سنة 2020 كما هو مبرمج .

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

تميزت السنوات الأخيرة بحدوث ما يمكن القول عنه أنه ثورة في مجال المحاسبة العمومية، حيث سعت المنظمات والدول إلى تطويرها بما يتلاءم والتغيرات الإقتصادية المالية وكذا السياسية الحاصلة في العالم، وهذا في سبيل إرساء قواعد الشفافية وحماية المال العام، وإزالة الغموض الذي يكتنف الأرقام الحكومية المعلن عنها .

هذا ما كان له الأثر البارز في ظهور مفاهيم جديدة تعتمد على تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والتي استمدت من المعايير المحاسبية الدولية، مع مراعاة خصائص النشاط في القطاع العام .

الجزائر وكغيرها من الدول، بسبب النقائص التي لوحظت حول مدونة حسابات الخزينة المعتمدة، عملت على إصلاح وتطوير نظامها المحاسبي، بهدف تعزيز قدرات وزارة المالية في تأدية مهامها الأساسية في الرقابة على المال العام من خلال العرض والإفصاح عن المعلومات المالية بغرض المساءلة .

من هذا المنطلق ناقشت هذه الدراسة واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وكيف يمكن تطويرها بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟ وبعد التطرق لمختلف جوانب الموضوع النظرية منها والتطبيقية استطعنا الخروج بمجموعة من النتائج .

1. نتائج اختبار الفرضيات :

من خلال هذا البحث تم التوصل إلى أن الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، يعد من متطلبات تحقيق الشفافية وضمان حماية المال العام، وتحقيق المساءلة العامة؛ هذا ما يتوافق مع الفرضية العامة .

أما فيما يخص الفرضيات الفرعية :

- تمكنا من خلال اختبار الفرضية الأولى من إثبات صحتها؛ حيث أن الدراسة تبين أن تطبيق متطلبات المعايير الدولية للقطاع العام يقرب محاسبة الدولة من المحاسبة التجارية، وهذا ما يضيف مزيدا من الوضوح والدقة في العمليات المالية للدولة، ويضمن حماية أكثر للمال العام؛

- بالنسبة للفرضية الثانية فهي الأخرى صحيحة؛ فمن خلال دراسة وتحليل مدونة حسابات الخزينة تبرز لدينا عدة نقائص تجعل البيانات المالية للدولة تتسم بالإبهام والغموض، كما أنها لا تعطي أرقاما ومعلومات دقيقة حول مركزها المالي؛
- كما توصلت الدراسة إلى صحة الفرضية الثالثة؛ فالنظام المحاسبي الجزائري قائم حاليا على المعلومات النقدية بسبب الإعتماد في تنفيذ الميزانية على الإيرادات والنفقات فقط، أما المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام فهي قائمة على وصف الحقوق والواجبات عند ظهورها وتقديم الوضعية الحالية لجميع الأصول والخصوم؛ لهذا فالجزائر تسعى لتبني المعايير وإصلاح نظامها الموازنتي، لمساعدة القطاع العام على العمل بكفاءة وفاعلية وتعزيز المساءلة العامة .

نتائج عامة :

- من خلال دراسة هذا الموضوع تم التوصل إلى التقاط التالية :
- عجز مدونة حسابات الخزينة عن مواكبة التطورات الاقتصادية؛
 - فكرة الإصلاح المحاسبي للدولة بدأت منذ التسعينات، لكنها فشلت في صياغة مخطط محاسبي للدولة يتوافق مع متطلبات المعايير الدولية سنة 2002 فتم التخلي عنه؛
 - لم تتوقف الإصلاحات عند هذا الحد فقد بدأ العمل سنة 2005 على إنشاء مخطط محاسبي جديد للدولة بما يتوافق ومشروع عصرنه نظام موازنة الدولة ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
 - سعت الجزائر إلى تبني معايير محاسبة دولية وأخرى فرنسية وصلت إلى 17 معيارا، لاتزال قيد الدراسة؛
 - عدم تمتع المصلحة المكلفة بمتابعة مشروع الإصلاح بصلاحيات واسعة تخول لها فرض سلطتها والإسراع في إتمامه؛
 - عدم اهتمام مسؤولي المصالح العمومية بعملية الجرد باعتبارها عملية لاتدخل ضمن مجال اختصاصهم؛
 - عدم وجود تعليمة أو أمر يفرض المتابعة الصارمة والإلتزام بالمجال الزمني المحدد لإبداء الرأي والملاحظات حول المعايير الدولية المقترحة من قبل اللجنة المختلطة؛

- وجود مشكل في ربط كل المراكز الثانوية بالخرزينة المركزية بنظام معلوماتي، لتسهيل وتسريع عملية تركيز العمليات المالية للدولة؛
- وجود صعوبة في تحديد قيمة مبانى الدولة بسبب الاختلاف حول قيمتها التاريخية، واعتماد السلطات على انتظار حل هذا المشكل في فرنسا واستتساخ الحل في الجزائر!

الإقتراحات :

- ختاما من خلال هذا البحث، واعتمادا على النتائج المتوصل إليها ضمن اختبار الفرضيات والنتائج العامة، يمكن تقديم عدد من الاقتراحات، والتي تتمثل في :
- ينبغي قبل كل شيء توفر إرادة سياسية لإنجاح مشروع الإصلاح، بإشراك كل الإدارات العمومية في عملية الإصلاح المحاسبي وهذا بالطبع تحت إشراف وزارة المالية؛
 - توسيع صلاحيات وسلطات الهيئة المشرفة على الإصلاح المحاسبي بوضعها تحت السلطة المباشرة لوزير المالية، من أجل ضمان عملية اختبار وتنفيذ المخطط المحاسبي الجديد للدولة؛
 - توجيه أوامر صارمة بحصر وتقييم جميع استثمارات الدولة وفي آجال محددة، ومحاسبة كل تماطل يعطل هذه العملية، كونها من الأمور الأساسية الواجبة لاكتمال المخطط المحاسبي للدولة؛
 - التوقف عن استتساخ البرامج من الدول الأجنبية، وإيجاد حلول للصعوبات التي تواجه تطبيق المخطط المحاسبي الجديد للدولة من طرف المصالح المسؤولة عن المشروع وحسب الوضع الجزائري؛
 - وضع إطار قانوني متكامل يشمل القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية والنصوص التنظيمية الخاصة به، والتعليمة الخاصة بالمخطط المحاسبي الجديد؛
 - توفير هياكل الإعلام الآلي والتطبيقات المتعلقة به، والتي من شأنها توفير الوقت والجهد وربط كل المصالح ببعض؛
 - أخيرا وكما هو معروف يجب تكوين الإطارات المؤهلة لتنفيذ المخطط المحاسبي الجديد، وكل من له علاقة بالنظام المحاسبي لتسيير حسابات الدولة .

آفاق الدراسة :

يمكن اعتبار هذه الدراسة استكمالاً لما سبقها من دراسات في هذا المجال، وقد تمت محاولة إعطاء نظرة شاملة حول هذا الموضوع بما كان متوفراً من معلومات ووقت، لذا نوجه اهتمام الباحثين بتناول المواضيع التالية :

- دراسة مقارنة لمدونة حسابات الخزينة والمخطط المحاسبي الجديد للدولة؛
- دراسة لتجربة دولة أجنبية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وأثرها على الرقابة على المال العام .

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1. قائمة المراجع باللغة العربية :

أ. الكتب :

1. أحمد زهير شامية، خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2003.
2. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، الأردن، 2012.
3. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الثاني، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، الأردن، 2012.
4. أمين لطفي، نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، مصر، 2007.
5. اسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
6. زكريا أحمد عزام ، محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، 2007.
7. حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
8. حسن عبد الكريم سلوم، الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع تطبيقات في الجمهورية العراقية، دار الكتاب، بغداد، 2001.
9. حسين الصغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحفدية العامة، الجزائر، 2001.
10. خليل على محمد، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
11. محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، دار وائل عمان، الأردن، 1998.

12. محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، **المالية العامة**، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
13. محمد جمال علي هلالي، **المحاسبة الحكومية**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر، عمان/ 2002.
14. محمد مسعي، **المحاسبة العمومية**، الطبعة الثانية، دار الهدى عين مليلة، الجزائر، 2003.
15. محمد عباس محرز، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
16. محمد رسول العمري، **الرقابة المالية العليا**، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2005.
17. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، **المحاسبة الحكومية مدخل معاصر**، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2008.
18. قاسم ابراهيم الحسيني، **المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة**، مؤسسة الوراق، عمان، 1999.
19. عقلة محمد يوسف المبجنين، **النظام المحاسبي الحكومي وإدارته**، دار وائل للنشر، الأردن، 1999.
20. نواف محمد عباس الرماحي، **المحاسبة الحكومية**، دار صفا، عمان، الأردن، 2008.
- ب. المطبوعات والرسائل الجامعية :**
21. براهمي محمد، مصادر قانون المحاسبة العمومية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الدولة والمؤسسات، جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق، بن عكنون، الجزائر، 2013/2012.
22. محمد براق، **المحاسبة العمومية**، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، 2009/2008.
23. شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير تخصص تسيير المنظمات، جامعة امجد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014/2013.

ج. التشريعات، التقارير، والدوريات :

24. ج ج د ش، وزارة المالية، القانون رقم 21/90 ، المتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ بـ: 15 أوت 1990، الجريدة الرسمية رقم 35، الصادرة بتاريخ: 15 أوت 1990.
25. المرسوم التنفيذي رقم 414/92، المتعلق بإجراءات الإلتزام، المؤرخ في 14 نوفمبر 1992.
26. ابراهيم محمد الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2012.
27. عبد السميع رويينة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003/2008 ، الملتقى العلمي الدولي حول : الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي : 29/30 نوفمبر 2011.
28. أمال حاج جاب الله، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي : 24 و 25 نوفمبر 2014.

II. قائمة المراجع باللغة الفرنسية

A–Livers:

29. Ali Bessaad, **Droit de la comptabilité publique**, éditions Houma, Alger, 2004.
30. J.C.Martinet et P. Dimalta, **Droit budgétaire**, LITC, Paris, 1999.

D– Lois, rapports, revues:

31. Ministère des finances, Direction de la réglementation comptable, **Instruction générale n°16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité du trésor.**

32. Ministère de finance, **communication portant sur la reforme de la comptabilité de l'Etat**, ,Décembre 2002.
33. Ministère de finance, **Rapport sur l'état des lieux Démarrage**, direction général de comptabilité, 24 mai 2005.
34. Ministère de finance, **modernisation système budgétaire**, direction général de budget, 2005.
35. Ministère de finance, **Rapport sur les propositions du circuit de la dépense, Développement des concepts**,direction général de budget, décembre 2005.
36. Ministère de finance, **Projet d'architecture des comptes de l'Etat**, direction général de comptabilité, 31 octobre 2007.
37. Ministère de finance, **Choix des options et développement des concepts**, direction général de comptabilité,04 juillet 2005.
38. Ministère de finance, **projet de la loi organique relatif aux la lois de finance**, avril 2008.
39. Ministère de finance, **Etude du Nouveau Système, Manuel procédure, tome1**,direction général de comptabilité, décembre 2006.
40. Ministère de finance, **Manuel fonctionnel des procédures, Gestion des dépenses de l'Etat**, direction général de budget, 2006.
41. Ministère de finance, **Plan comptable de l'Etat, Recueil du Plan Comptable**, direction général de comptabilité, 31 janvier 2008.
42. Ministère de finance, **Plan comptable de l'Etat, Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat**, direction général de comptabilité, 30 septembre 2007.

الملاحق