

جامعة عبد حميد ابن باديس مستغانم
كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

الشعبة : علوم تجارية تخصص : مالية وتجارة دولية

الموضوع :

المحاسبة العمومية الدولية

تحت إشراف الأستاذ:

مقدمة من طرف الطالب :

- بن زيدان

- بن درف الحاج

الحاج

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الإسم و اللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	أستاذ.....	جامعة
مقررا	أستاذ.....	جامعة
مناقشا	أستاذ.....	جامعة
مدعو	أستاذ.....	جامعة

- **الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة العمومية .**
- تمهيد
- المبحث الأول : ماهية المحاسبة العمومية
- المطلب الأول : مفهوم المحاسبة العمومية
- المطلب الثاني : الإطار القانوني للمحاسبة العمومية .
- المطلب الثالث : مستخدمو معلومات المحاسبة العمومية
- المطلب الرابع : قواعد المحاسبة العمومية
- المبحث الثاني : أهداف و خصائص و أعوان المحاسبة العمومية .
- المطلب الأول : أهداف المحاسبة العمومية و خصائصها .
- المطلب الثاني : أعوان المحاسبة العمومية
- المطلب الثالث : المقارنة بين نظام المحاسبة العمومية و نظام المحاسبة المالية
- خلاصة
- **الفصل الثاني : أساسيات المحاسبة الدولية .**
- تمهيد
- المبحث الأول : طبيعة المحاسبة الدولية
- المطلب الأول : تعريف المحاسبة الدولية
- المطلب الثاني : عوامل تطور المحاسبة الدولية .
- المطلب الثالث : دوافع و أغراض الاهتمام ب المحاسبة الدولية
- المطلب الرابع : أهداف المحاسبة الدولية
- المطلب الخامس : تاريخ نشأة المحاسبة الدولية
- المبحث الثاني : معايير و مجال تطبيق المحاسبة الدولية .
- المطلب الأول : ماهية المحاسبة الدولية في القطاع العام .
- المطلب الثاني : تطبيق و معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
- المطلب الثالث : دور مجلس المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .

- خلاصة

تمهيد

تعتبر المحاسبة العمومية نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام ذات الطابع الإداري أو غير الربحي، حيث تستمد هذه الخصوصية في كونها تتناول تسجيل ومراقبة صرف وتداول المال العام. لهذا السبب، ترتبط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية ذات الطابع المالي، حيث خصها المشرع بإطار قانوني يهدف إلى تقنين وضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية في ظل احترام تبويب الميزانية العامة للدولة، من أجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية وتحديد صلاحياتهم ومسؤولياتهم عند تنفيذ المعاملات المالية لوحدات القطاع العام لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها، وحماية المال العام من الاختلاسات والتبديد إضافة إلى تحقيق الاقتصاد والرشادة في استعمال الموارد العمومية.

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

- أهمية البحث وأسباب اختياره:

1- أهمية البحث:

يكتسب هذا الموضوع أهميته من المكانة الاستراتيجية لنظام المحاسبة العمومية في نظام الإدارة المالية للدولة، حيث إن هذا الأخير يقوم بتوثيق وإثبات المعاملات المالية لتنفيذ الميزانية العامة للدولة وعرضها في شكل تقارير وقوائم مالية تعرض نتائج نشاط وحدات القطاع العام والتي يتم استعمالها لأغراض

التخطيط والرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية في مجال العقلنة والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية، المقدمة العامة لأن مخرجات النظام المحاسبي هي التي تحدد مضمون وطريقة عرض وإعداد البيانات المالية الفعلية عن مصادر تحصيل الموارد العمومية وعن حجم مجال الإنفاق الحكومي، إضافة إلى بيان الوضعية المالية الفعلية للخزينة والتي يتم على أساسها اتخاذ القرار المتعلق بتمويل نشاط وحدات القطاع العام.

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

2- أسباب اختيار الموضوع

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

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

-أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر عن طريق تحليل نقاط القوة والضعف لنظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على مجموعة حسابات الخزينة العمومية وتقديم الاقتراحات لمعالجة نقائص النظام الحالي، إضافة إلى عرض وتحليل مشروع إصلاح النظام المحاسبي المقترح من طرف وزارة المالية وتحليل نقاط القوة

والضعف لمشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة بهدف تقييمها وتقديم الاقتراحات الضرورية لتفعيل تطبيق هذا المشروع.

- إشكالية البحث:

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

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

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

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

- ما هو أثر تطبيق مختلف الأسس المحاسبية على نظام المحاسبة العمومية؟

- ما هو دور وأهمية المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام؟

- ما هي الإجراءات القانونية والتنظيمية التي تحدد مسؤوليات وصلاحيات أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر؟

- ما هي آليات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق نظام مجموعة حسابات الخزينة العمومية وفق مشروع المخطط المحاسبي للدولة؟

- ما هي نقاط القوة والضعف في نظام محاسبة الخزينة العمومية وفي مشروع المخطط المحاسبي للدولة؟

- فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة، تم وضع الفرضية العامة الموالية:

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

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

- يسمح تبني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام بتحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتوفير أدوات المساءلة عن الأداء.

- تشجع المنظمات الدولية المتخصصة في المحاسبة العمومية على تبني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام وتطبيق أساس الاستحقاق الكامل.

- تم تصميم نظام محاسبة الخزينة في الجزائر على الأساس النقدي الذي يركز على مراقبة حركة .

- التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة، حيث إن مخرجات هذا النظام لا تسمح بتوفير كافة البيانات عن توزيع عناصر الذمة المالية للدولة، ولا توفر بيانات مالية يمكن توظيفها في مجال تحقيق المساءلة عن الأداء.

- يهدف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تطوير نظام محاسبي فعال يعرض مجمل أصول وخصوم الدولة بهدف تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي لتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير المال العام.

- يتبنى مشروع المخطط المحاسبي للدولة تطبيق قواعد أساس الاستحقاق في إثبات تسجيل الإيرادات والنفقات والاستثمارات العمومية وعرضها في القوائم المالية.

- حدود الدراسة

لم تتعرض هذه الدراسة إلى الجوانب المتعلقة بالمالية العامة والمرتبطة بالمحاسبة العمومية، خاصة في مجال قواعد إعداد وتحضير وتمويل تنفيذ الميزانية العامة للدولة أو من جانب التوسع في عرض الإيرادات والنفقات العمومية، بهدف تخصيص الدراسة على تحليل الإطار التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر، عن طريق التركيز على عرض الإجراءات التنظيمية والممارسات المحاسبية المستعملة من طرف المحاسب العمومي وفقا لنظام المحاسبي القديم، إضافة إلى تحليل المعاملات المالية وفق مشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة.

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

- الدراسات السابقة

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

- الدراسات العربية:

دراسة محمود مراد مصطفى علي 1999 ، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة تحت عنوان تحليل وتقويم العلاقة بين النظرية والتطبيق في مجال المحاسبة عن الأموال العامة مع دراسة تطبيقية بكلية التجارة في جامعة الإسكندرية، حيث تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول تحليل الفجوة بين الفكر النظري في المحاسبة الحكومية والتطبيقي للمحاسبة الحكومية المصرية ومحاولة صياغة نموذج يحقق أهداف المحاسبة الحكومية في تخصيص الموارد وتقييم الأداء، ولقد أظهرت الدراسة أن هناك فجوة كبيرة بين الفكر النظري وبين التطبيق العملي في نظام المحاسبة الحكومية المصرية، وأوصى الباحث بضرورة تحقيق التوافق بين الأهداف والأساليب في مجال المحاسبة الحكومية وتطويرها، لكي تستوعب

الأساليب الحديثة التي تحسن من ملاءمة البيانات والمعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي وإعداد نماذج التقارير التي تفي باحتياجات تقييم أداء الوحدات الحكومية.

دراسة وودا 2002 ، تحت عنوان المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي، والتي تم تقديمها بمناسبة انعقاد مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء، بالقاهرة سنة 2002 تحت رعاية الإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، وركزت هذه الدراسة على عرض تجارب العديد من الدول التي قامت بإصلاح نظمها المحاسبية عن طريق التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، وخلصت هذه الدراسة إلى أن السبب الرئيسي وراء هذا التحول هو فشل وقصور الأساس النقدي في توفير معلومات مالية كاملة وفعالة عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام، وأن تجارب العديد من الدول تعطينا دليلا عمليا على أن تطبيق أساس الاستحقاق سوف يساعد على تحسين نوعية البيانات المالية الحكومية التي تكون مشابهة للتقارير المالية في القطاع التجاري، مما يجعلها أكثر إفصاحا وقابلة للمقارنة والفهم، والتي يمكن الاعتماد عليها على مستوى مختلف وحدات القطاع العام في اتخاذ القرارات العقلانية والرشيده.

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

دراسة الشمري 2003 ، أعدت هذه الدراسة في العراق تحت عنوان " دراسة للإبداع المالي الحكومي المركزي والإدارات المحلية نموذج مقترح باستخدام مدخل القرار"، حيث ركزت هذه الدراسة البحث في السبل الممكنة للارتقاء بأسس وإجراءات الإبلاغ المالي الحكومي في العراق، والاستفادة من التطورات والتجارب الدولية الحديثة في مجال الإبلاغ

المالي الحكومي، ومن أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة هو أن للمحاسبة الحكومية ثلاثة أطر هي الحكومة ومهنة المحاسبة والمجتمع، وأن تغيرها يعكس استجابتها للتغيرات التي تحصل في هذه الأطر، ولذلك فإن إستراتيجيات تنظيم الإبلاغ المالي الحكومي ينبغي أن يكون ناتجا طبيعيا لعمليات التفاعل أو التضامن التلقائي بين هذه الأطر الثلاثة.

- دراسة إبراهيم عبد القدوس أحمد مفضل 2008 ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة تحت عنوان " المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية " بكلية الاقتصاد في جامعة دمشق، وتتمحور إشكالية البحث حول دراسة دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في توفير معلومات تحقق الأهداف المنشودة من الإبلاغ المالي الحكومي، حيث قام الباحث بعرض المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق والأساس النقدي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وخلصت هذه الدراسة إلى أن نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في اليمن يتصف بمواصفات نظم المحاسبة العمومية التقليدية التي تعتمد على تنفيذ المعاملات المالية وفق الأساس النقدي والتركيز على المدخلات وعدم الاهتمام النسبي بالمخرجات، حيث تنحصر وظيفته الأساسية كأداة لتنفيذ الميزانية التي تتبع أسلوب ميزانية البنود، وأوصى الباحث باتباع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كأساس لتطوير نظام المحاسبة العمومية في اليمن.

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

التطبيق العملي لعملية التطوير إعادة تنظيم المستندات والدفاتر والقوائم المالية الحكومية في مصر.

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

- دراسة محمد صادق حامد رابعة 2010 ، أطروحة دكتوراه بكلية الأعمال في جامعة عمان العربية للدراسات العليا تحت عنوان " نموذج مقترح لقياس أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي الأردني طبقاً للمعايير الدولية"، والذي قدم فيه الباحث دراسة إحصائية حول علاقة جودة البيانات والقوائم المالية الحكومية بآليات ترشيد النفقات الحكومية في الأردن، وقد توصل الباحث إلى الاستنتاج بأن المعلومات المحاسبية الحالية في القطاع الحكومي الأردني تصلح لمتابعة تنفيذ الميزانية ومراقبة تحصيل وصرف المال العام، دون ملاءمتها لخدمة أغراض اتخاذ القرار لترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق الشفافية والمساءلة عن الأداء، كما قدم الباحث عدة توصيات واقتراحات بهدف تطوير نظام المحاسبة الحكومية في الأردن مركزاً على ضرورة إدراج أدوات قياس التكلفة لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

- الدراسات الأجنبية:

دراسة بريكماند (Premchand) 1995 ، تحت عنوان " المحاسبة الحكومية الفعالة"، حيث حاول الباحث تقديم إجابات حول أسباب الأخذ بأساس الاستحقاق في نظم المحاسبة

الحكومية، عن طريق عرض أهم مزايا أساس الاستحقاق في كونه يسعى لتقديم صورة شاملة لكل الالتزامات الحكومية ويساعد في صياغة السياسات المالية الواقعية، إضافة إلى إعطائه صورة صحيحة للتكاليف الكاملة ومساعدة صانعي القرار لرؤية ما وراء السنة المالية وميزانية السنة التالية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى ضرورة الاستثمار في تطوير الأنظمة المحاسبية الحكومية مع الإشارة إلى إشكالية المصادقية المالية والإصلاح المالي الحكومي ومشكلات التصلب التنظيمي وإشكالية الإصلاح الفجائي أو التدريجي.

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

- دراسة كان (khan,mayes) مايس 2009 الصادرة في دليل الملاحظات الفنية للصندوق النقد الدولي تحت عن وان " الانتقال إلى أساس الاستحقاق "حيث ركزت هذه الدراسة على عرض خصائص أساس الاستحقاق وتحليل أسباب التخلي عن الأساس النقدي في المحاسبة الحكومية، مع الإشارة إلى ضرورة إعداد الميزانية العامة للدولة على أساس الاستحقاق، وخلصت هذه الدراسة إلى تقديم إرشادات وتوصيات لإصلاح نظام المحاسبة العمومية.

دراسة الإتحاد الدولي للمحاسبين 2011 ، حيث تعتبر هذه الأخيرة دراسة معدلة ومنقحة للدراسة رقم (14) الصادرة سنة 2003 عن لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين تحت عنوان "التحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق كدليل مرشد للحكومات والوحدات الحكومية"، تهدف هذه الدراسة إلى تقديم إرشادات وتوصيات من أجل مساعدة الحكومات الراغبة في الانتقال إلى تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، وذلك طبقا لما ورد في المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، حيث ركزت هذه الدراسة

على تقديم حلول وإرشادات لل صعوبات التقنية التي تواجه الحكومات عند التحول إلى تطبيق أساس الاستحقاق لاسيما في مجال تحديد إجراءات تقييم الأصول والخصوم الحكومية.

- مساهمة الباحث

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

- منهج البحث:

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

- تقسيم الدراسة:

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

كما تم تخصيص الفصل الثاني لعرض المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، حيث يتناول هذا الأخير عرض مختلف المعايير الدولية للمحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام، ثم يليه عرض المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام على الأساس النقدي. أما الفصل الثالث فيركز على عرض وتحليل الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر، عن طريق بيان مهام وصلاحيات مختلف أعوان المحاسبة العمومية وتحليل العلاقة بينهما في إطار تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وعرض نتائج تطبيقه على تنظيم

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

في حين تم تخصيص الفصل الثالث تحت عنوان واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، والذي يتضمن دراسة للإطار التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر، إضافة إلى تحليل تقنيات التسجيل المحاسبي للمعاملات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية، بهدف تشخيص واقع النظام المحاسبي وتحديد نقاط القوة والضعف.

تمهيد :

تطور مفهوم المحاسبة العمومية ليتلاءم مع التطور الحاصل في الدولة و وظائفها في الحياة الاقتصادية ، و ما يترتب عليها في ازدياد حجم النفقات و تنوع مجالاتها ، إضافة إلى تطور حجم الإيرادات و تنوع مصادرها و انعكاس ذلك على نوعية و جودة الإبلاغ المالي الحكومي بحيث أصبحت المحاسبة العمومية أداة مهمة لمراقبة و تقييم أداء وحدات القطاع العام في تسيير المال العام ، و مصدرا مهما للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط و اتخاذ القرار .

و في هذا الإطار ، تعتبر المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل و قياس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح ، و بالتالي ، فإن خصائص تداول المال العام ، فرضت العمل على تأسيس إطار نظري مستقل لتكييف الممارسات و أسس القياس المحاسبي مع مميزات نشاط الوحدات الحكومية ، و بهدف الرفع من الجودة الإبلاغ المالي الحكومي و تحقيق الشفافية و الإفصاح الكامل و الدقيق عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة عن طريق إصدار معايير محاسبة تهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبة على المستوى الدولي و الاستفادة من مزايا المحاسبة في القطاع الخاص و تكييفها قدر المستطاع مع خصائص نشاط وحدات القطاع العام لتطوير نظام محاسبي فعال يرقى لتلبية حاجيات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية الحكومية .

المبحث الأول : ماهية المحاسبة العمومية

يتناول هذا المبحث عرض المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية عن طريق بيان ماهية المحاسبة العمومية و الإطار القانوني للمحاسبة العمومية ، إضافة إلى الفئات المستخدمة لمعلومات المحاسبة العمومية و قواعد المحاسبة العمومية .

المطلب الأول : مفهوم المحاسبة العمومية

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

" المحاسبة العمومية هي المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير و قياس و تسجيل و تبويب العمليات المالية ، في وحدات الجهاز الحكومي ، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار ، و توصيلها إلى الجهات ذوات العلاقة وفق التشريعات الرسمية و المبادئ الخاصة بذلك " ¹.

و قد عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها " المحاسبة التي تختص بقياس و معالجة و توصيل و مراقبة و تأكيد المتحصلات و النفقات و النشاطات المرتبطة في القطاع العام " ².

كما يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها " فرع من فروع المحاسبة يشمل المبادئ والقواعد التي تبحث في مجال تحليل و تبويب عمليات تحصيل الموارد الحكومية و صرفها و إعداد التقارير و القوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة و تظهر نتائجها " ³.

و في تعريف آخر للمحاسبة العمومية المحاسبة العمومية أنها نوع من المحاسبة المالية تطبقه الوحدات الإدارية الحكومية جميعها بهدف تحقيق الرقابة على نشاط هذه الوحدات و التقرير عن الاستخدامات و الموارد ، مع خدمة أغراض التخطيط و وضع الموازنة العامة للدولة " ⁴.

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

² - صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، المحاسبة العمومية مدخل معاصر ، دار المطبوعات الجامعية ، إسكندرية 2008 ، ص : 05 .

³ - حسام أبو علي الحجاوي ، الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الحكومية ، دار الحامد عمان 2004 ، 18 .

⁴ - ليلى فتح الله إبراهيم و إبراهيم حماد حماد محمد ، الموازنات و المحاسبة الحكومية ، مطابع الدار الهندسية ، مصر 1999 ص 171 .

كما تعرف المحاسبة العمومية أيضا أنها " مجموعة من القواعد و الإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة ، و هذه الأخيرة تخرج من زاوية كونها إتمادات ينبغي صرفها في الأغراض المخصصة ، كما أنها من زاوية أخرى تمثل إيرادات ينبغي تحصيلها و تخضع كلا من إجراءات الصرف و التحصيل لقوانين و تشريعات قائمة تفسرها و توضحها مجموعة من القواعد الصادرة لأجهزة الصرف و التحصيل و التي تحدد كيفية القيد في السجلات المحاسبية المعمول بها في جميع الوحدات الحكومية"¹

و في تعريف آخر ، تعتبر المحاسبة العمومية بأنها " مجموعة القواعد التي تنظم و تقن مدخلات و مخرجات الأموال العمومية و بالتالي يمكن تقديم ثلاثة مفاهيم للمحاسبة العمومية :

-المفهوم التقني : و يقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية العمومية و طرق تنفيذها و مراقبتها .

-المفهوم الإداري : و هو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم وتسير و تقسيم الإدارة المالية للدولة و توزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي .

-المفهوم القانوني : و هو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام و التزامات و مسؤولية كل من المحاسب العمومي و الأمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة ."²

كما نعرف المحاسبة العمومية كذلك بأنها تعبر عن " القواعد التي تلتزم بها الجهات الإدارية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة و تأثيراتها و تسجيل و تبويب العمليات المالية تجريها و قواعد الرقابة المالية قبل الصرف و نظم الضبط الداخلي و إظهار و تحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية و الحسابات الختامية لهذه الجهات "³.

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

² - محمد العزيز أبو رمان : مرجع سابق ذكره ، 1982 ، ص 09 .

³ - محمد عادل إلهامي و السيد أحمد السقا ، المحاسبة الحكومية و المحاسبة الاقتصادية القومية مدخل معاصر ، كلية التجارة جامعة طنطا مصر ، 2005- 2006 : ص 24 .

و قد ورد في دليل المحاسبة العمومية الصادر عن الأمم المتحدة بأنها تعتبر " أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة على الإيرادات و النفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات الحكومية و أغراض الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية وبالموجودات المختلفة ، و تصنيف البيانات لاستخدامها لأغراض الرقابة و تنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة"¹.

انطلاقاً من التعريف السابقة الذكر ، يمكن استنتاج أن المحاسبة العمومية عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية و التقنية التي تهتم بضبط إجراءات تنفيذ و تسجيل عمليات تحصيل الإيرادات و تسديد النفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة و إعداد التقارير و القوائم المالية الحكومية عن نتائج نشاط مختلف وحدات القطاع العام .

و نستنتج أيضاً بأنها كل القواعد و الأحكام القانونية التي تبين و تحكم كيفية تنفيذ و مراقبة الميزانيات و العمليات الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة و الميزانيات الملحقة و الجماعات الإقليمية (أي المحلية) و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .

انطلاقاً من نص المادة الأولى من القانون 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية (الجريدة الرسمية رقم 35) نستنتج بأن المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية العامة التي يحددها هذا القانون و التي تطبق على الميزانيات و العمليات الملحقة المالية التي تشمل عمليات تنفيذ الإيرادات و النفقات و عمليات الخزينة ، و كذا نظام محاسبتها الخاصة بكل من : الدولة ، المجلس الدستوري ، المجلس الشعبي الوطني الميزانيات الملحقة و الجماعات الإقليمية ، المؤسسات ذات الطابع الإداري .

¹ - رأفت سلامة محمود ، المحاسبة الحكومية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان 2011 ، ص 14 .

المطلب الثاني : الإطار القانوني للمحاسبة العمومية :

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

لهذه الأسباب تعتبر المحاسبة العمومية مادة تغلب عليها الإطار القانوني ، إذ خصها المشرع الجزائري بإطار قانوني خاص بها و ذلك وفقا لأحكام القانون 90-21 المؤرخ في 20 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية ، و الذي يضع قيودا قانونية و تنظيمية لتسيير و مراقبة الأموال العمومية لضمان مشروعية العمليات المالية للدولة و تحقيق الاستعمال الأمثل للموارد المالية و حمايتها من كل التلاعبات .

إضافة إلى ذلك ، يحدد هذا الأخير التزامات و مسؤوليات كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين في مجال تسيير العمليات للخزينة العمومية و تنفيذ الميزانية العامة للدولة ، إضافة إلى القوانين و التنظيمات المتعلقة بضبط و تقنين إجراءات صرف المال العام و تنفيذ الصفقات العمومية و تحصيل الإيرادات .

يتولى نظام المحاسبة العمومية مهمة متابعة و إثبات العمليات و إعداد التقارير و القوائم المالية لنشاط الوحدات الحكومية وفق أسس و قواعد قانونية تضبط إجراءات تداول المال العام و تحدد آليات الرقابة و المساءلة القانونية للموظفين عن تنفيذ العمليات المالية للدولة و في هذا الإطار " يجب أن يصمم النظام المحاسبي الحكومي بشكل ينسجم مع المتطلبات الدستورية و القانونية و التعليمات المالية ، ليبين مدى التزام الوحدات الحكومية بالقواعد التشريعية و المالية المطبقة "²

¹ - حسام أبو علي الحجاوي ، مرجع سابق ذكره ، 2004 ، ص 19 .

² - نواف محمد عباس الرماحي ، المحاسبة الحكومية ، دار صفا للطباعة و النشر و التوزيع ، عمان 2008 ص 25 .

و لقد خص المشرع الجزائري المحاسبة العمومية بإطار قانوني خاص بها يضبط و يقنن مراحل و إجراءات تسيير و تداول المال العام من طرف مختلف أعوان المحاسبة العمومية 6.

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

- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 و المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم .
- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 20/08/1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية.
- القانون رقم 95-20 المؤرخ في 17/07/1995 و المتعلق بمجلس المحاسبة .
- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 و المتعلق بإجراءات تعيين و اعتماد المحاسبين العموميين .
- المرسوم التنفيذي 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 و المتعلق بتحديد إجراءات الأخذ بمسؤولية المحاسب العمومي .
- المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 و المتعلق بمراحل و إجراءات مسك محاسبة الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين .
- المرسوم التنفيذي 91-314 المؤرخ في 07/09/1991 و المتعلق بتحديد إجراءات تسخير المحاسب العمومي من طرف الأمر بالصرف .
- المرسوم التنفيذي رقم 92-19 المؤرخ 09/01/1992 و المتعلق بإجراءات الدفع عن طريق خطاب الاعتماد لنفقات الدولة و الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .
- المرسوم التنفيذي رقم 92/26 المؤرخ في 13/01/1992 و المتعلق بالحساب الجاري للمحاسب العمومي و الوكالات المالية .
- المرسوم التنفيذي رقم 92/414 المؤرخ في 14/11/1992 و المتعلق بالمراقبة القبالية للنفقات الملتزم بها .

- المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06/02/1993 و المتعلق بتحديد آجال دفع النفقات و تحصيل أوامر الإيرادات و البيانات التنفيذية و إجراءات قبول القيم المدومة.
- المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05-05-1993 و المتعلق بتحديد إجراءات الالتزام و تنفيذ النفقات العمومية ، و المحدد لصلاحيات و مسؤوليات الأمرين بالصرف .
- المرسوم التنفيذي رقم 98-227 المؤرخ في 13/07/1998 و المتعلق بنفقات التجهيزات العمومية .
- المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرخ في 10/11/2001 و المتعلق بتحديد إجراءات مراقبة استعمال إعانات الدولة للجماعات المحلية و الجمعيات و التنظيمات .

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

المطلب الثالث : مستخدمو معلومات المحاسبة العمومية

يختص نظام المحاسبة العمومية كنظام معلومات و رقابة و توثيق و إثبات العمليات المالية للدولة و تسجيلها و تقديم التقارير و القوائم المالية عن النتائج هذه العمليات للجهات و الهيئات التي لها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة بتلك البيانات .

و على هذا الأساس ، فإن تحقيق الإبلاغ المالي الكامل مرهون بربط و تكييف أهداف القوائم و التقارير المالية الحكومية و توجيهها لتلبية متطلبات و حاجيات المستخدمين لها ، و من أهم الدراسات في هذا المجال يمكن ذكر دراسة لجنة المعايير المحاسبية التابعة لمنظمة الإنتوساي¹ و التي استندت إلى بحث و استبيان شمل (165) دولة حيث بلغ عدد الدول

¹—international organization of supreme audit institutions : committee on accounting standards ; accounting framework ; INTOSAI ; washington DC ; 1995 ; p10

المستجيبة للاستبيان (93) دولة وفقا لهذه الدراسة ، إضافة إلى الدراسة رقم (01) للاتحاد الدولي للمحاسبين تحت عنوان الإبلاغ المالي للحكومات الوطنية ن حيث يعرض الجدول الموالي مقارنة لمستخدمي بيانات المحاسبة العمومية وفقا للدراستين المذكورتين أعلاه :

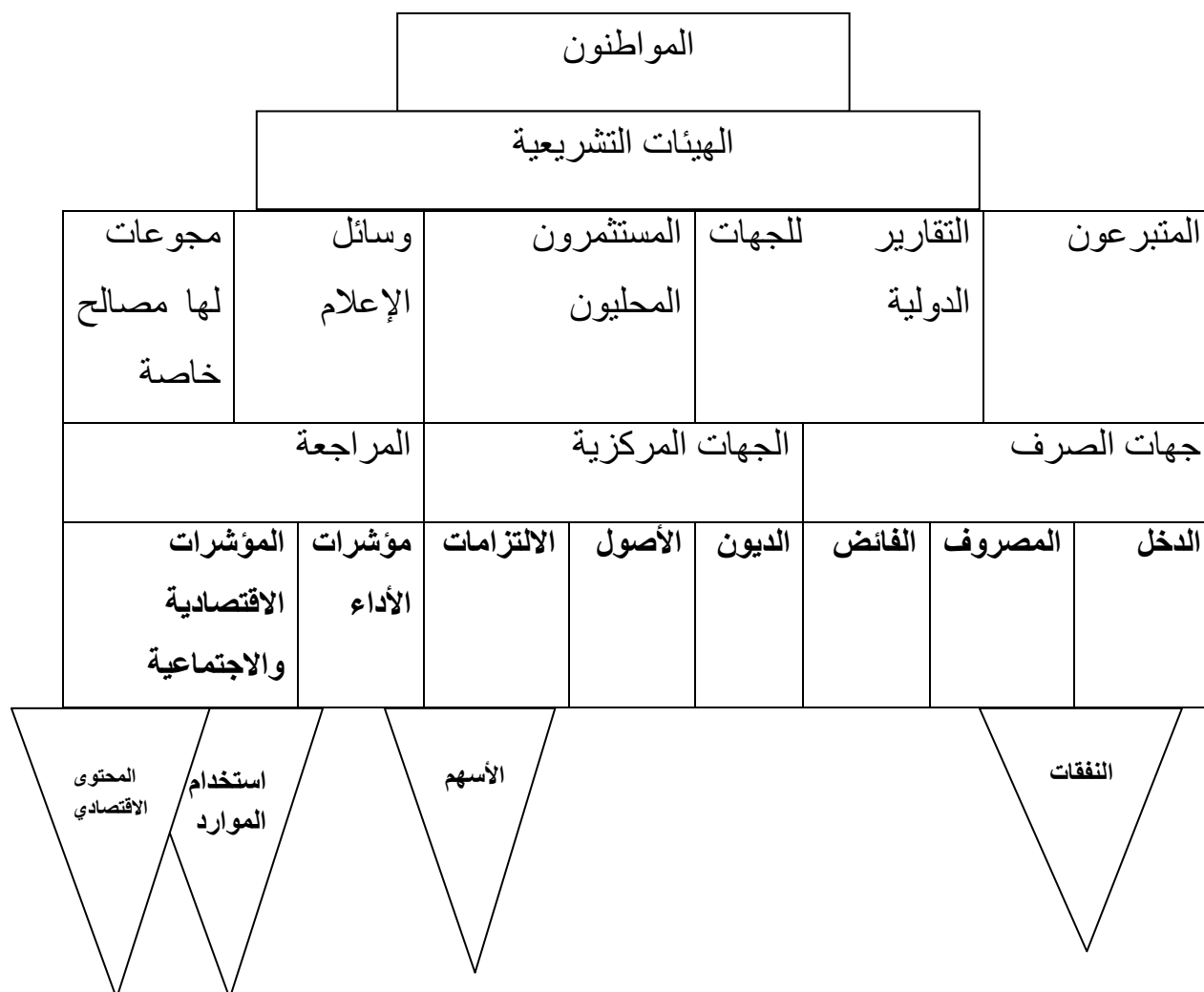
الجدول رقم (01) مقارنة للفئات المستخدمة للبيانات و التقارير المالية الحكومية

قائمة مستخدمي البيانات و التقارير المالية الحكومية وفقا لدراسة الإنتوساي الدولة للمحاسبين	قائمة مستخدمي البيانات و التقارير المالية الحكومية وفقا لدراسة الاتحاد الدولي للمحاسبين
السياسيون و المنتخبون و الموظفون الأخرى	السلطة التشريعية و الهيئات الحكومية الأخرى
المانحون	المواطنون
الاقتصاديون	المستثمرون و الدائنون
المحللون السياسيون و مجموعات المصالح الخاصة و يقصد بهم المحللين الذين يعملون في منظمات ذات اهتمامات معينة مثل اتحاد العمال ، المستهلكين	الحكومات الأخرى و الهيئات الدولية و مقدموا الموارد المالية الآخرين
أجهزة الإعلام	المحللون الاقتصاديون و الماليون
	المدراء و صناعة السياسة الداخليين

المصدر : تم إعداده بناء على معطيات الدراستين المذكورتين أعلاه

و على هذا الأساس ، فإن جودة و فعالية القوائم و التقارير المالية الحكومية مرتبطة بصفة مباشرة بمدى تلبية حاجيات و نوعية الإبلاغ المالي للفئات المستخدمة لها ، بحيث تختلف خصائص و احتياجات المعلومات من فئة إلى أخرى ، و يعرض الشكل الموالي ، بنية هرمية للمعلومات المالية الحكومية .

الشكل رقم 01 : بنية المعلومات الحكومية



المصدر : أ : بريمكاند : ترجمة حسن عبد الرحمن بأخص و آخرون : المحاسبة الحكومية الفعلة ، مركز البحوث و الدراسات الإدارية لمعهد الإدارة العامة ، الرياض ، 1999 ص205

يتضح من الشكل رقم 01 بأن المواطن هو في أعلى البنية الهرمية لمستخدمي البيانات الحكومية و عليه فإن نظام المحاسبة الحكومية الفعال يجب أن يوفر معلومات ذات مصداقية يستطيع من خلالها المواطن تشكيل وجهة نظر عن مستوى أداء الحكومة ، يستعمل كمؤشر عند الانتخابات أو عند اتخاذ قراراته التمويلية الخاصة ، مما يحقق الشفافية في إدارة المال العام و يعزز الثقة بين الحاكم و المحكوم .

المطلب الرابع : قواعد المحاسبة العمومية

تعتمد المحاسبة العمومية على قواعد قانونية و أخرى تقنية

1- **القواعد القانونية :** هي تلك القواعد المتعلقة بالترخيص الميزانياتي و تنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية و عرض الحسابات المتعلقة بها ، و تكون في أغلب الأحيان محددة في مجموعة من التعليمات الصادرة من وزارة المالية .

2- **القواعد التقنية :** هي تلك القواعد التي تهدف إلى بيان أو وصف العمليات المالية للهيئات العمومية و عرض الحسابات المتعلقة بها و تكون في أغلب الأحيان محددة في مجموعة من التعليمات الصادرة من وزارة المالية .

المبحث الثاني : أهداف و خصائص و أعوان المحاسبة العمومية

يتناول هذا المبحث عرض مختلف أهداف المحاسبة العمومية ، يليه تحليل خصائص النظام المحاسبي لوحدات القطاع العام و أعوان المحاسبة العمومية ثم المقارنة بين نظام المحاسبة العمومية و المحاسبة المالية .

المطلب الأول أهداف و خصائص المحاسبة العمومية

الفرع الأول : أهداف المحاسبة العمومية

تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير بيانات و معلومات موضوعية ذات مصداقية حول نشاط القطاع العام ، من أجل تحقيق الشفافية و الرشادة في صرف و تداول المال العام وذلك بهدف الوصول إلى التحديد الصادق مع الإفصاح الكامل عن الموقف المالي و نتائج تنفيذ العمليات المالية للدولة ، و في هذا الإطار يمكن تحديد أهداف المحاسبة فيما يلي :

- التحقق من احترام ترخيصات الميزانية في مجال الإيرادات و النفقات و ذلك عن طريق " تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف و أثناءه للتأكد من أن الصرف يتم في حدود اعتمادات و أغراض الموازنة ، و سلامة إجراءاته في حدود القوانين و اللوائح و الإجراءات المنظمةة لكيفية التصرف و الحدود التي وضعت له ، بما يكفل ترشيد النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة " ¹
- توفير نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال العام ، إضافة إلى "إثبات حقوق الدولة و التزاماتها المالية و متابعة تحصيل حقوقها و الوفاء بالتزاماتها " ².
- تحقيق الرقابة على الالتزامات المالية لمختلف وحدات القطاع العام و متابعة الوفاء بها .
- توفير البيانات حول حركة التدفقات النقدية من أجل تحديد الوضعية المالية للخزينة العمومية و من أجل اتخاذ القرار و تحديد مصادر تمويل الخزينة.

¹ - سعد بن محمد الهويد و عبد الله بن علي الحسين ، المحاسبة في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية ، معهد الإدارة العامة ، الرياض ، 2005 ، ص 46 .

² - نفس المرجع ص 47 .

- "توفير المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية المختلفة و رسم سياساتها و اتخاذ القرارات المتعلقة بها ، بما يساعد على إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في الفترات المقبلة " .
 - إظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة .
 - توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع توقعات الأداء المخطط له في الميزانية العامة .
 - " إحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها و الحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام ، و توفير البيانات و المعلومات اللازمة لرسم السياسات و التخطيط و اتخاذ القرارات و المتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية لتقييم أدائها . "
 - حماية الأموال العامة .
 - ضمان احترام ترخيصات الميزانية .
 - ترشيد النفقات العمومية .
- إضافة إلى ذلك ، يجب على النظام المحاسبي الحكومي الفعال أن يكون قادرا على تحقيق هدفين رئيسيين و هما :
- أن يعرض بطريقة عادلة و يحقق الإفصاح كامل عن طريق المركز المالي و نتائج العمليات للأموال و مجموعة حسابات الوحدة الحكومية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
 - أن يحدد بوضوح مدى الالتزام بالقواعد القانونية و النظم المالية .

و بناء على ما سبق ، يمكن عرض أهداف المحاسبة العمومية من الجانب الوظيفي للنظام المحاسبي في خمس مجموعات رئيسية كالآتي :

1- توفير المعلومات اللازمة للمساءلة :

و يقصد بالمساءلة في هذا الإطار ، الالتزام بتقديم تفسيرات و تبريرات من الجهاز التنفيذي إلى الجهاز التشريعي أو الهيئات الرقابية المختصة حول تنفيذ و تمويل الميزانية العامة للدولة ، و التي يمكن أن تأخذ الأشكال الآتية :

- المساءلة المالية للتأكد من انتظام و سلامة بيانات الدفاتر و السجلات المحاسبية ومصداقية التقارير المالية ، و مدى الامتثال للقوانين و التنظيمات المالية المعمول بها ، إضافة إلى التحقق إلى من أن الإنفاق يتم في حدود الاعتمادات المخصصة في الميزانية العامة .

- المساءلة الإدارية للتحقق من كفاءة تسيير و صرف المال العام دون إسراف و الاقتصاد في استعمال الموارد من طرف الوحدات الحكومية .

- المساءلة عن الأداء لتحقيق أغراض تقييم البرامج الحكومية و مقارنة الأهداف مع النتائج من أجل تحليل الانحرافات و تصحيحها .

2- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة :

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

3- توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار :

عن طريق توفير تقارير تفيد في مجال المقارنة بين نتائج مختلف السنوات من أجل اتخاذ القرارات و المفاضلة بين البدائل و تقييم النتائج ، و المساعدة في تحديد تقديرات الميزانية العامة للدولة و تقديم الاقتراحات من شأنها أن ترفع من مستوى فعالية الأداء و تحقق الاقتصاد و الرشادة في تسيير المال العام .

4- توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات القومية :

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

5- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي :

و ذلك عن إنتاج و عرض مالية يتم استعمالها كوسيلة للإعلام عن نتائج العمليات المالية للدولة لمختلف الفئات المستخدمة للبيانات الحكومية .

إضافة إلى هذه الأهداف ، هناك من يركز على أن النظام المحاسبي الفعال يجب أن "يصمم بحيث يؤدي إلى رقابة إدارية على الأموال و العمليات ، و إدارة البرامج والمراجعة الداخلية و التقييم ، بحيث يفحص عن النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات و قياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها .

الفرع الثاني : خصائص نظام المحاسبة العمومية

يؤدي اختلاف خصائص الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح عن الأنشطة الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الربح إلى تباين أسس و قواعد المحاسبة الملائمة لكل منها ، و من ثم فإن النظام المحاسبي الحكومي لا يهتم بقياس الربح ، و إنما تخدم إجراءات تحقيق الأهداف الرقابية و الإدارية التي تضمن المحافظة على الأموال العامة عن طريق التأكد من صحة و مشروعية العمليات المالية و مطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها .

يرى خبراء الأمم المتحدة ، أن نظام المحاسبة العمومية الجيد هو أداة لقياس كفاءة الأداء و توفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرار و رسم السياسات لخدمة أغراض الإدارة و يجب أن يتميز بالخصائص التالية

- أن ينسجم مع المتطلبات الدستورية و القانونية و غيرها من المتطلبات المقررة وبالتالي يجب أن يبين مدى تقديم الأجهزة بالقواعد التشريعية المطبقة .

- أن يتم الربط بين الموازنة العامة و بين النظام المحاسبي الحكومي ، بصورة تحقق التكامل بينهما لإظهار مدى التقيد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة و سياساتها .
 - يجب أن تتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف ، و الأغراض التي خصص من أجلها الأموال و توضيحها ، و كذلك تحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد و عن استخدامها لتنفيذ البرامج و الأنشطة .
 - أن يسهل عمليات التدقيق و الرقابة التي تمارسها الجهات المختصة .
 - أن يسهل الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال و الإجراءات و البرامج ، و أن يضمن سهولة التدقيق الداخلي .
 - أن يسهل إظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية ، و أن يسهل قياس الموارد و تحديد تكلفة البرامج و الوحدات التنظيمية .
 - أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط و البرمجة و تسهيل المراجعة و المتابعة و تقييم العمل بشكل مادي و مالي .
 - أن يدعم النظام المحاسبي و توفير المعلومات المفيدة في عمليات التحليل الاقتصادي و ربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية .
- و من أجل تحقيق هذه الأهداف على البيانات و التقارير الحكومية أن تمتاز بخصائص نوعية تسمح له برفع مستوى جودة البيانات المالية المبلغ عنها لمختلف الفئات المستخدمة لها ، من أجل تحقيق الشفافية و الإفصاح الكامل و الصادق عن نتائج الوحدات الحكومية ، حيث يعرض الجدول الموالي مقارنة الخصائص النوعية التي تساهم في تحسين جودة الإبلاغ المالي للتقارير المالية الحكومية بناء على نتائج دراسة الاتحاد الدولي للمحاسبين " و دراسة المنظمة الدولية للأجهزة العليا لرقابة المالية العامة و المحاسبة .

الجدول رقم (02): الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية

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

المصدر : تم إعداده بناء على معطيات دراسة المنظمتين

المطلب الثاني : أعوان المحاسبة العمومية

تستند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عدة أعوان يختص كل منهم إلى مهام وسلطات محددة قانونا ، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية لأعوان المحاسبة العمومية كالاتي :

- الأمر بالصرف
- المحاسب العمومي
- المراقب المالي .

الفرع الأول : الأمر بالصرف

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

- تعريف الأمر بالصرف
- تصنيف الأمر بالصرف
- مهام الأمر بالصرف

1-تعريف الأمر بالصرف :

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

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

2-تصنيف الأمرين بالصرف

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

1.2- الأمر بالصرف الرئيسي :

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

- المسؤولون المكلفون بتسيير المجلس الدستوري و المجلس الوطني الشعبي و مجلس الأمة و مجلس المحاسبة .
- الوزراء في حدود الاعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة إضافة إلى الحسابات الخاصة للخزينة المرخصة في قانون المالية .
- الوالي في حدود ميزانية الولاية .
- رؤساء المجالس البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات .
- المسؤولون المعنيون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .
- المسؤولون المعنيون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة .

2.2 الأمر بالصرف الثانوي :

يقوم الأمرون بالصرف الرئيسيون بتعيين الأمرين بالصرف الثانويين من أجل تسيير و تنفيذ ميزانية وحدات القطاع العام اللامركزية ، و بالتالي تتكون شبكة الأمرين بالصرف الثانويين من المديرين الجهويين و المديرين المنصبين على رأس على رأس الهيئات

العمومية غير المركزية الذين يمثلون مختلف الوزارات على المستوى المحلي ، و الذين يقومون بإصدار أوامر تحصيل الإيرادات و حوالات الدفع بتفويض من الأمر بالصرف الرئيسي .

3.2 الأمر بالصرف الوحيد :

يعتبر الوالي أمرا بالصرف رئيسيا و وحيدا في نفس الوقت بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية إضافة إلى كونه المسؤول المباشر عن متابعة تنفيذ البرامج الإقليمية اللامركزية للتجهيز العمومي المقرر إنجازها على مستوى الولاية ، و بتمويل نهائي من الميزانية العامة للدولة .

4.2 الأمر بالصرف المفوض أو المستخلف :

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

3. مهام الأمر بالصرف

يعتبر الأمر بالصرف المسؤول المباشر عن ضمان السير الحسن لوحدات القطاع العام عن طريق تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المكلفة بتسييرها و تطبيقا لمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي الذي يعتبر بمثابة العمود الفقري لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، يختص الأمر بالصرف بتنفيذ المراحل الإدارية للعمليات المالية ، حيث يقوم بتنفيذ إجراءات الالتزام ، التصفية و إصدار سند الأمر بالدفع من جانب النفقات .

أما من جانب تنفيذ الإيرادات ، يقوم الأمر بالصرف بتنفيذ مرحلة الإثبات و التصفية و تحرير سند الأمر بالتحصيل

و في هذا الإطار فإن الأمر بالصرف وفق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 و المتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون ، يعتبر الأمر بالصرف ملزم في نهاية كل سنة بإعداد الحساب الإداري الذي يتضمن العناصر التالية :

1.3 محاسبة الإيرادات :

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

2.3 محاسبة الالتزامات :

تهدف المحاسبة إلى إظهار حجم نفقات التسيير و التجهيز الملتمزم بها بالنسبة إلى رخص البرامج و اعتمادات الدفع السنوية ، و بالتالي تسمح هذه المحاسبة بالإفصاح على مايلي:

- تفويضات الاعتمادات أو المفوضة حسب أبواب و بنود ميزانية التسيير .
- تفويضات الاعتمادات الممنوحة للأمرين بالصرف الثانويين .
- إجمالي الالتزامات بالدفع لنفقات التسيير و التجهيز التي تم القيام بها .
- مبلغ الأرصدة المتاحة لنفقات التسيير و التجهيز .

3.3 محاسبة أوامر الصرف :

يمسك الأمر بالصرف محاسبة وفق قيد الوحيد و التي يجب أن تفصح عن العناصر الآتية:

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

الفرع الثاني : المحاسب العمومي :

يقوم المحاسب العمومي بمهام حساسة في مجال تنفيذ الميزانية لأنه يختص دون غيره بمسؤولية حيازة و تداول المال العام و للإطاحة بمختلف هذه الجوانب يتم دراسة العناصر الموالية :

- تعريف المحاسب العمومي .
- أصناف المحاسب العمومي .
- مهام المحاسب العمومي .

1.تعريف المحاسب العمومي :

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

- تحصيل الإيرادات و دفع النفقات .
- ضمان حراسة و حفظ الأموال و السندات و القيم المنقولة و المواد المكلف بحفظها.
- تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و الموارد العمومية .

2.تصنيف المحاسب العمومي :

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

1.2 المحاسب العمومي الرئيسي :

هو المحاسب الذي يكون مكلفا بإجراء القيد النهائي في سجلات المحاسبة للعمليات المالية للدولة حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة ، وفقا لنصا المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07-09-1991 و المتعلق

بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كفيياتها و محتواها ، يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة من :

- العون المحاسب المركزي للخرينة العمومية .
- أمين الخرينة المركزية .
- أمين الخرينة الرئيسية .
- أمناء الخرينة في الولاية .
- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة .

2.2 المحاسب الثانوي :

حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات و النفقات لفائدة المحاسبة الرئيسي ، الذي يقوم بدوره شهريا بتدقيق و دمج القيود المحاسبة التي قام بها المحاسب الثانوي الواقع في إقليم سلطة المحاسبية ، و عليه يمتلك صفة محاسب عمومي ثانوي للدولة كل من :

- قابضو الضرائب .
- قابضو الجمارك .
- أمناء خزائن خرينة ما بين البلديات .
- قابضو أملاك الدولة .
- محافظو خزائن المراكز الاستشفائية الجامعية .
- أمناء خزائن القطاع الصحي .

3. مهام المحاسب العمومي

يعتبر المحاسب العمومي عونا من أعوان الرقابة على تنفيذ العمليات المالية للدولة ، لأنه مكلف بتطبيق رقابة أثناء تنفيذ الميزانية ، فهو مطالب بالتحقق من مشروعية سندات الأمر بالتحصيل و سندات الأمر بالصرف و مطابقتها للقوانين و الأنظمة المعمول بها قبل تنفيذها .

يتدخل المحاسب العمومي في المرحلة الأخيرة من تنفيذ الميزانية ، حيث يقوم بتنفيذ مرحلة تحصيل الإيرادات و تسديد النفقات المرخصة في الميزانية ، إضافة إلى المهام المرتبطة بإجراء القيود المحاسبية و مسك سجلات المحاسبة القانونية للعمليات التي يقوم بتنفيذها .

إعداد حساب التسيير سنويا و إيداعه في الآجال المحددة قانونا لدى مجلس المحاسبة .

المحافظة على وثائق إثبات العمليات المالية و المستندات و سجلات المحاسبة لجميع العمليات التي يقوم بها .

اتخاذ إجراءات التحصيل القانونية ابتداء من تاريخ استلام سندات الأمر بالتحصيل المحررة من طرف الأمر بالصرف .

استعمال الأدوات القانونية للتحصيل الإجباري للإيرادات العمومية .

تنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات و تنفيذ النفقات من حيث الشكل و ليس من حيث المضمون .

الفرع الثالث : المراقب المالي

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

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

1.2 تعريف المراقب المالي

المراقب المالي هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية ، من أجل مراقبة إجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة ، حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفة نهائية .

يمارس المراقب المالي صلاحياته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية إجراءات الإنفاق و الذي عنها عبء مستقبلي على عاتق الدولة .

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

2. مهام المراقب المالي :

تتمثل المهمة الرئيسية للمراقب المالي في مراقبة عمليات تنفيذ النفقات العمومية و مطابقتها للأنظمة و القوانين المعمول بها قبل تنفيذها عن طريق التحقق من مشروعية إجراء الالتزام بالدفع، و عليه يقوم المراقب المالي قبل قبول التأشير على الالتزام بالدفع أن يتحقق من توفر العناصر الآتية¹:

- صفة الأمر بالصرف.
- مطابقتها لقوانين والأنظمة المعمول بها.
- توفر الاعتمادات أو المناصب المالية.
- مطابقة مبلغ الالتزام لعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة.

1.2 محاسبة نفقات التسيير :

يتولى المراقب المالي مسك محاسبة وفق القيد الوحيد لمراقبة تنفيذ نفقات التسيير و التي يجب أن تصفح عن العناصر الآتية :

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

¹ - المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-1 المؤرخ في 14/1/1992 والمتعلق بالرقابة السابقة لنفقات التي تلتزم بها.

- الالتزام بالنفقات التي تمت
- الأرصدة المتوفرة .

2.2 محاسبة نفقات التجهيز

بصفة منفصلة عن محاسبة نفقات التسيير يقوم المراقب المالي بمسك المحاسبة وفق القيد الوحيد لتسجيل تنفيذ مختلف رخص البرامج المتعلقة بنفقات التجهيز العمومية و التي تسمح بعرض البيانات الآتية :

- ترخيصات البرامج و عند الاقتضاء إعادة التقييمات المتتالية .
- التفويضات بترخيص البرامج .
- الأرصدة المتوفرة .

عند تحليل مهام المراقب المالي يمكن الاستنتاج بأنه مكلف بتطبيق مراقبة قبلية على تنفيذ النفقات ذات الطابع الوقائي أو احترازي ، بهدف دفع الأمر بالصرف إلى الإذعان الكامل لاحترام تخصيصات صرف النفقات وفق أبواب و بنود الميزانية .

3 طبيعة مسؤولية المراقب المالي :

ترتبط مسؤولية المراقب المالي بشرعية التأشيرات التي يقوم بمنحها ، حيث يعتبر مسؤولا شخصيا أمام مختلف هيئات الرقابة و وزارة المالية عن التأشيرات اللاشرعية التي تشكل مخالفات صريحة للقوانين و التنظيمات المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية ، و التي يتم إثباتها بالوثائق المحاسبة المطلوبة لتبرير الالتزام بالنفقات .

كما يعتبر المراقب المالي مسؤول أمام الغرفة التأديبية للميزانية و المالية لمجلس المحاسبة ، المؤهلة قانونا في تدقيق و مراقبة نشاط المراقبين الماليين في مجال رقابة الانضباط في تسيير الميزانية و في حالة التحقق من ارتكاب مخالفات صريحة لقواعد تنفيذ الميزانية تمتلك هذه الأخيرة صلاحيات فرض عقوبات مالية على المراقب المالي المعني ، و ذلك وفقا لأحكام البند رقم 07 من المادة 88 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية

1995 و المتعلق بمجلس المحاسبة من دون أن يخل ذلك بتطبيق العقوبات الجزائية أو التعويضات المدنية عندما تقتضي طبيعة المخالفة ذلك .

المطلب الثالث : المقارنة بين نظام المحاسبة العمومية و المحاسبة المالية

يؤدي اختلاف الخصائص المميزة للأنشطة الحكومية غير الهادفة إلى تحقيق الربح عن الأنشطة الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق الربح بالضرورة لاختلاف أسس و قواعد و إجراءات المحاسبة الملائمة لكل منهما ، و على هذا الأساس يمكن التمييز بين أوجه التشابه و الاختلاف بين النظامين من خلال الفروع الآتية :

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

يمكن عرض أهم أوجه التشابه بين النظامين في النقاط الموالية :

1- مبدأ القيد المزدوج :

يطبق كل من " النظام المحاسبي الحكومي و النظام المحاسبي المالي نظرية القيد المزدوج في إثبات العمليات " و يقوم هذا المبدأ على أساس أن قيد العمليات المالية يتم عن طريق التسجيل في جانبيين متساويين لحسابين مختلفين ، أحدهما دائن و الآخر مدين ، بحيث يساعد هذا المبدأ على التحقق من صحة القيد و توازنه في السجلات المحاسبية .

2- مبدأ ثبات وحدة القياس :

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

3- مبدأ التكلفة التاريخية :

يقوم كل من النظامين على فرضية الإستمرارية و لهذا يتم تقييم معظم الأصول وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية ، حيث أنه " تتفق المحاسبة التجارية مع المحاسبة العمومية في أن يتم التغيير عن بنود الإيرادات و النفقات في كليهما بوحدة تقنية متجانسة ،

مفترضين أن القيمة الشرائية للنقود لا تتغير ، فالعمليات تثبت في الدفاتر على أساس تكلفتها التاريخية بصرف النظر عما قد يحدث من متغير في مستويات الأسعار .

4- الفترة المحاسبية :

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

5- الدورة:

6- يعتمد النظام المحاسبي في كل منهما على مجموعة متكاملة من الدفاتر و المستندات و السجلات المحاسبية و إن اختلفت في الشكل و المسميات .

7- توفير البيانات المالية :

كل من النظامين " يتفقان من حيث الهدف و هو قياس و توصيل معلومات مفيدة و ذات معنى لفئات المستخدمين في شكل تقارير و قوائم دورية و ختامية "

الفرع الثاني : أوجه الاختلاف بين نظام المحاسبة العمومية و المحاسبة المالية :

هناك العديد من أوجه الاختلاف بين كل من النظامين و من أهم مجالات الاختلاف مايلي :

1- تكوين المخصصات و الاحتياطات :

تطبيقا لمبدأ الحيطة و الحذر الذي يستند إلى الاحتياط المسبق لأي خسارة محتملة مؤكدة نتيجة لنقص في قيمة أصل من الأصول أو لمواجهة الالتزامات المترتبة على المؤسسة .

أما في النظام المحاسبي الحكومي الذي يتناول تنفيذ الميزانية كخطة مالية تعكس نشاط الحكومة وفقا للإيرادات المتوفرة ، و على هذا الأساس ' لا مجال لمسك قيود لتكوين المخصصات من هذا القبيل ، أما عند ظهور حالات طارئة تستدعي نفقات غير مخصصة في الميزانية ، فتقوم الحكومة بتدبير الأموال لمواجهةها "

2- خصوصية الشخصية المعنوية في القطاع العام :

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

3- مقابلة الإيرادات بالنفقات :

تطبيقا لقاعدة عمومية و شمولية الإيرادات و النفقات في الميزانية ، فإن نظام المحاسبة العمومية لا يقوم بمقابلة الإيرادات بالنفقات من أجل حساب نتيجة ، كما هو الحال في حسابات المنشآت الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق الربح ، حيث يتم مقابلة التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة بغرض قياس الفائض و العجز .

4- لا يتم حساب الاهتلاك على الأصول :

لا مجال لتطبيق الاهتلاك من أجل إعادة تكوين الأموال بغرض استبدال الأصول الثابتة خاصة في نظام المحاسبة العمومية القائمة على الأسس النقدي .

5- حسابات النتائج و القوائم المالية :

يتطلب النظام المحاسبي في القطاع الخاص عرض التقارير و قوائم مالية متعلقة بنتيجة نشاط الوحدة المحاسبة ، لبيان نتائج أعمالها و مركزها المالي ، إضافة إلى تطور و توزيع عناصر الذمة .

خلاصة :

تدرس المحاسبة العمومية التدفقات الحقيقية و المالية ، بتصميم النظم المحاسبية الخاصة بالوحدات العمومية التي تحكم الدورة و التي لا تهدف إلى الربح ، و إنما تسعى لخدمة المواطنين و تعمل على صرف أموال الدولة وفقا للقوانين و الأنظمة و التعليمات المالية التي تصدرها .

إن المحاسبة بصفة عامة تعني الكتابات التي تعبر بالأرقام العمليات الحسابية الخاصة بتنفيذ الإيرادات و النفقات بواسطة تقنيات خاصة و إجراءات محددة قانونا ، و القصد من ذلك هو متابعة مستمرة و دائمة للوضعية المالية لمعرفة في كل وقت و كل زمان بالرصيد المالي المتوفر .

على هذا الأساس ، تعتبر المحاسبة العمومية في الجزائر مادة أساسية قانونية ، حيث يمكن التمييز بين الإطار التقني للمحاسبة العمومية الذي يتناول الإجراءات التقنية للقيود المحاسبية و طريقة إعداد و عرض البيانات و القوائم المالية الحكومية ، و بين الإطار القانوني و الذي يحتل مكانة هامة في التنظيم المحاسبي للمحاسبة العمومية في الجزائر .

تمهيد :

دعت الحاجة الملحة و المتزايدة خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين حالة وجود نظام للمحاسبة الدولية ، وقد تجلت هذه الحاجة في الفوائد الناجمة عن استخدام المحاسبة الدولية بوصفها أداة لتنظيم و ترتيب و قياس المعاملات التجارية الدولية الكثيرة والمتعددة و من ثم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و إيصالها إلى الجهات ذات العلاقة ، الأمر الذي أدى إلى دفع العديد من الباحثين و المفكرين من خلال البحث و الدراسة بالتوجه إلى إيجاد الأطر العامة للمبادئ و المعايير التي يتضمنها هذا النظام الحادي و العشرين يشكل فرعاً مستقلاً كباقي الفروع الأخرى في المحاسبة بعد أن كانت لا بل أصبح نظام المحاسبة الدولية من المواد الدراسية المستقلة التي تدرس في غالبية المؤسسات التقليدية في دول العالم.

ينظر إلى نظام المحاسبة الدولية بأنه عبارة عن مجموعة من المبادئ و المعايير والقواعد و الطرق التي تنطبق على حد سواء في بلدان العالم المختلفة ، و حينها يطرح نظام المحاسبة الدولية بوصفه موضوع محاسبي مستقل في الأدبيات المحاسبية يلاحظ أن هناك أكثر من وجهة نظر فيما يتعلق بطريقة عرض مواضيع المحاسبة الدولية ، فالبعض يتناول المحاسبة الدولية باعتبارها مجموعة من المبادئ المحاسبة الدولية التي يتعين شرحها و يفسرها نظرياً و علمياً .

المبحث الأول : طبيعة المحاسبة الدولية

تنطلق أهمية دراسة موضوع المحاسبة الدولية من أهمية الشركات الدولية و المعاملات التجارية المتبادلة ، الأمر الذي يتحقق من خلاله أهداف متعددة يتمثل أبرزها في الإلمام بماهية و عوامل و دوافع الأغراض المحاسبة الدولية و أهدافها و التعرف على نشأة المحاسبة الدولية .

المطلب الأول : تعريف المحاسبة الدولية

لقد وردت تعاريف عديدة للمحاسبة الدولية في الأدبيات المحاسبة التي تختص في هذا الموضوع فالبعض يدخل بالمفهوم الضيق للمحاسبة الدولية و البعض الآخر يدخل بالمفهوم الواسع لها ، فقد عرفت المحاسبة الدولية بأنها تمثل المحاسبة على العمليات الدولية و عمليات الشركات الدولية و المقارنات للمبادئ و الممارسات المحاسبية التي يقوم بها شركات في أراضى أجنبية مع تحديد إجراءات و وضع تلك المبادئ و الممارسات

قد يشار إلى " المحاسبة الدولية بأنها تمثل مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة و المقبولة عموماً على المستوى الدولي يهدف أحكام الممارسات العملية للمهنة على الرغم من وجود بعض الاختلافات غير الجوهرية بين بعض البلدان"¹.

عرفت المحاسبة الدولية بأنها عبارة عن فرع من فروع المحاسبة يهتم بدراسة الفرضيات و المفاهيم و الأسس و القواعد المحاسبة المطبقة في الدول المختلفة و التحري عن أسباب اختلافها و يتضح من هذا التعريف ما يلي :

- (1) دراسة الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة و التحري عن أسباب اختلافها .
- (2) دراسة الأنظمة المحاسبية لاختبار النظام المحاسبي الأكثر ملائمة .
- (3) تحديد قواعد محاسبية دولية يمكن استخدامها في تطوير النظم المحاسبية المختلفة .

و عرفت أيضا بأنها عبارة عن تنسيق الأسس و القواعد و المعايير المحاسبة المطبقة في الدول المختلفة و التي عن طريقها يمكن خدمة و مساعدة المستثمر المحلي و الدولي على توفير التقارير عن مركزه المالي بشكل يعكس المركز المالي المتين ، و يقصد بالتنسيق في المعايير هو تقارب و تقليل الاختلافات في المعايير الدولية .

و تعرف أيضا على أنها :

(1) المحاسبة الدولية هي التي تفي و تهتم بالمشاكل العملية و الفنية للأقسام و الفروع الأجنبية .

(2) المحاسبة الدولية تمثل مجموعة من المعايير المحاسبة الموحدة و المقبولة دوليا تهدف إلى ضبط أحكام الممارسات العملية و المهنة¹ .

(3) المحاسبة الدولية هي عبارة عن المعاملات و الصفقات الدولية و إجراء المقارنات لمبادئ المحاسبة في البلدان المختلفة و عمل التوافق فيما بين المعايير المحاسبة المختلفة عبر بلدان العالم و توفير البيانات و المعلومات المحاسبية لأغراض إدارة الرقابة على الأعمال و التجارة العالمية .

تعرف المحاسبة الدولية بأنها عبارة عن نظام من الأنظمة الدولية التي تتبناها جميع دول العالم عن طريق تطبيق مجموعة من المبادئ و المعايير المقبولة قبولاً عاماً على المستوى الدولي .

كما يتم تحديد الأساليب و الطرق المشتقة من تلك المبادئ و المعايير و تطبيقاتها في جميع البلدان ، و هذا هو الهدف الجوهرى للمحاسبة الدولية ، و في ظل هذا التعريف فإن المحاسبة الدولية تتبع الأسلوب العلمي .

يتضح مما سبق أن المحاسبة الدولية تعكس تطور الفكر المحاسبي للخروج من نطاق الممارسات الإقليمية إلى مواجهة المشاكل المحاسبة في النطاق الدولي .

و تأسيسا على ما تقدم يمكن تعريف المحاسبة الدولية بأنها عبارة عن :

- المحاسبة عن المعاملات و الصفقات الدولية .
- إجراء المقارنات للمبادئ المحاسبية في البلدان المختلفة .
- عمل التوافق فيما بين المعايير المحاسبية المختلفة عبر بلدان العالم .
- توفير المعلومات المحاسبية لأغراض إدارة الرقابة على الأعمال و التجارة العالمية .

و عرفت أيضا " بأنها أحد فروع المحاسبة التي تهتم بالأساليب و المشاكل المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية للشركات متعددة الجنسيات " ¹.

و في ضوء دراسة المفاهيم السابقة لمحاسبة الدولية نجد :

يعتبر مفهوم المحاسبة الدولية الأكثر مناسبة لدراسة المحاسبة الدولية لأنه يتطلب إدراك المحاسب بالممارسات و المفاهيم و المعايير و المبادئ المحاسبية ، كما أنه يعتبر من الصعوبة الإجماع على قائمة المبادئ و المعايير المقبولة قبولا عاما على المستوى الدولي في ظل اختلاف الممارسات المحاسبية السائدة .

المطلب الثاني : عوامل تطور المحاسبة الدولية

شهدت العقود الثلاثة المنصرمة تطورات مهمة حينما أقدم العديد من البلدان سواء كانت بلدان نامية أو بلدان متقدمة على تبني توصيات و معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية (IASB) ، و إلى جانب ذلك فإن العديد من المواضيع المحاسبية المهمة و التي تحظى باهتمام المحاسبين تأتي حاليا من خلال الأبعاد الدولية للمحاسبة ، الأمر الذي أدى إلى ظهور نظام محاسبي من نوع جديد يطلق عليه المحاسبة الدولية بسبب زيادة المعاملات التجارية بين البلدان و كذلك الارتفاع الملحوظ في عدد الشركات التي تبحث عن تمويل من خارج حدود البلدان الموجودة فيها هذه الشركات .

الفرع الأول : العوامل المساهمة في تطور المحاسبة الدولية

هنالك مجموعة من العوامل التي ساهمت بشكل مباشر في تغيرات البيئة المحاسبية وبالتالي في ظهور المحاسبة الدولية و من أبرز هذه العوامل ما يلي :

1- الأعمال الدولية .

2- شركات المحاسبة الدولية

3- أسواق رأس المال العالمية .

4- البحث العلمي

5- الشركات الدولية .

و فيما يلي شرح مختصر لهذه العوامل :

(1) الأعمال الإدارية :

عرفت الأعمال الدولية بأنها كل نشاط تجاري يمتد وراء الحدود الإقليمية لأي بلد و تتمثل في تدفق السلع و الخدمات و رأس المال من شركة أو وحدة اقتصادية في بلد معين إلى شركة أو وحدة اقتصادية في بلد آخر¹ .

كانت طبيعة التجارة الدولية في نهاية النصف الثاني من القرن العشرين تقوم على فكرة أن كل بلد يقوم بإنتاج مجموعة من السلع و يقوم بتصديرها إلى البلدان الأخرى و في المقابل يقوم باستيراد سلع أخرى تكون غير متوفرة لديه .

(2) شركات المحاسبة الدولية²:

أصبح من الضروري على موظفي الشركات المحاسبة (STAFF) أن يتمتعوا بإدراك و معرفة واسعة و بفهم عالمي للمواضيع الاقتصادية و المالية مع مراعاة الاختلافات الثقافية و الغوية عند قيامهم بأعمالهم حتى يتمتعوا بالثقة الدولية و

1- سعود جابد العامري، مرجع سابق ، ص 16.

2- سعود جابد العامري، مرجع سابق ، ص 17.

لهذا كان من الطبيعي جدا أن تكون هذه الشركات في مقدمة من يتحرك على مستوى دولي لمحاولة إيجاد الحلول المتاحة لبعض المشاكل المحاسبية التي تواجهها.

(3) أسواق رأس المال العالمية :

لعب أسواق رأس المال دورا مهما و رئيسيا لزيادة الاهتمام بالمحاسبة الدولية ، فهي تعتبر مصدرا خارجيا للتمويل المالي فقد ظهرت هذا الأسواق نتيجة الرقابة المتعددة التي تقيد دخول الأجانب لأسواق المال المحلية ، و لهذا فإن نمو أسواق رأس المال العالمية أعطى أهمية كبيرة رأس المال العالمية .

(4) البحث العلمي :

تناول العديد من الباحثين حقل المحاسبة الدولية على مختلف المستويات ، و قد نتج عن هذه الجهود العلمية توافر العديد من المراجع و البحوث العلمية التي ساهمت في إثراء موضوع المحاسبة الدولية و كذلك المساهمة في إيجاد الحلول للمشاكل التي تواجهها الشركات متعددة الجنسيات أثناء تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، فضلا عن أن هذه الجهود ساهمت كذلك في زيادة الوعي بأهمية موضوع المحاسبة الدولية في المؤسسات التعليمية و المنظمات المهنية الدولية والإقليمية و من ثم إعادة النظر في مناهجها الدراسية و التعليمية .

(5) الشركات الدولية :

لقد أدى ظهور الشركات الدولية إلى حدوث تغيرات جوهرية في البيئة التقليدية للمحاسبة ، و ازدادت مشكلة عدم تجانس فئات المستخدمين لقوائم المالية لهذه الشركات تعقيدا بعد دخول متغيرات أخرى منها اختلاف اللغة و الثقافة و العملة النقدية و المستوى التقني و العلمي من بلد لآخر ، علاوة على بعض المشاكل المحاسبية الداخلية و الخارجية التي طرأت حديثا و التي ساهمت في زيادة الطلب على خدمات المحاسبة الدولية و من ثم ازدادت أهميتها .

الفرع الثاني : أهمية المحاسبة الدولية¹.

بدأت المحاسبة الدولية خلال العقود الثلاثة الماضية في مرحلة النشوء ثم مرحلة النضوج و هذا التطور انعكس من خلال الاعتماد الواسع على الأدبيات المحاسبية في هذا المجال لذلك يمكن القول أن المحاسبة الدولية تكشف حالياً عن الآتي :

- التحليل الدولي المقارن للأنظمة و المعايير و قواعد المحاسبة المستخدمة .
- قواعد احتساب نتائج الأعمال و المشاكل الخاصة بمعالجة الصفقات أو المعاملات التجارية في الشركات متعددة الجنسيات .
- متطلبات أسواق رؤوس الأموال الدولية من بيانات محاسبية .
- التوافق الدولي لقواعد إعداد و إعلان البيانات المحاسبية .

كما شهد القرن العشرين من خلال اتساع نطاق العولمة أو العالمية ، علاقات ما بين الشركات و العديد من القرارات التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية حيث كانت لها صفة الدولية ، و عليه فإن اتخاذ الكثير من القرارات اعتمد على المعطيات و المعلومات والمعلومات المحاسبية التي تتطلب معرفة واسعة بالمحاسبة الدولية.

المطلب الثالث : دوافع و أغراض الاهتمام بالمحاسبة الدولية²

هنالك جملة من الدوافع و الأغراض التي دعت إلى زيادة الاهتمام بدراسة المحاسبة الدولية هي :

- 1) الاهتمام المتزايد من قبل العديد من الهيئات و المنظمات المحاسبية التي تهتم بعملية تحقيق أكبر قدر ممكن من التجانس و التوافق في الطرق و الأساليب والإجراءات المحاسبية بين مختلف دول العالم بغية التوصل إلى لغة محاسبة مشتركة تعمل على تسهيل انتقال رؤوس الأموال و البضائع و الخدمات عبر الحدود الإقليمية و القومية .

1- سعود جابد العامري، مرجع سابق ، ص 18.

2- سعود جابد العامري، المحاسبة الدولية ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، الأردن 2010 ، ص 20.

- (2) التباين في الظروف أو العوامل البيئية بين بلدان العالم المختلفة فيما يتعلق بالجوانب الاجتماعية والاقتصادية والثقافية والحضارية والسياسية .
- (3) ظهور مشاكل محاسبية على النطاق الدولي نتيجة لزيادة حجم التجارة الدولية والاستثمارات الدولية و ظهور الشركات متعددة الجنسيات و اتساع نطاقها .
- (4) زيادة اهتمام المستثمرين و الشركات الدولية و التكتلات الاقتصادية في العالم بالمحاسبة الدولية و تطبيقاتها بقصد تطوير النظم المحاسبية و بما ينسجم مع المتغيرات و المتطلبات اللازمة لمواكبة عصر العولمة .

المطلب الرابع : أهداف المحاسبة الدولية¹

تسعى المحاسبة الدولية إلى تحقيق العديد من الأهداف يمكن حصرها في نوعيين رئيسيين هما الأهداف العامة التي تتحقق على المستوى الدولي و الأهداف الخاصة التي تتحقق على المستوى المحلي و الخاص إذ أن هذه الأهداف يمكن أن تتحقق في مجال منفعة الجهات المستفيدة من خدمات المحاسبة الدولية

أولاً : الأهداف العامة للمحاسبة الدولية² :

- 1- توحيد و تنسيق المبادئ و المعايير و الأسس و القواعد و الطرق المحاسبية المختلفة على مستوى العامل عن طريق المنظمات المهنية و الهيئات الدولية .
- 2- معالجة مشاكل قياس و إعداد التقارير المحاسبية التي تنجم عن العمليات التجارية الدولية و نشاط الشركات الدولية .
- 3- توفير البيانات و المعلومات المحاسبية الموضوعية و الملائمة و التي تحتاجها الأسواق المالية العالمية و الجهات المستفيدة منها .
- 4- إجراء التحليل المالي و تقييم الأداء على المستوى الدولي و ثم الإفصاح عن أداء الشركات الدولية ، إذ تتم المقارنة بين أداء و نتائج أعمال الشركات في البلدان المختلفة .

1- سعود جابد العامري، مرجع سابق ، ص 21.

2- سعود جابد العامري، مرجع سابق ، ص 21.

- 5- إيجاد إطار نظري و عملي ينظم و يحكم الممارسات و تقارير المحاسبة على مستوى دولي لتسهيل العملية
- 6- إيجاد نوع من الاتساق و التوافق في الممارسات المحاسبية على مستوى دولي لتسهيل عملية المقارنة

ثانيا : الأهداف الخاصة للمحاسبة الدولية

- 1- دراسة الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة للتوصل إلى النظم المحاسبة على المستوى الدولي .
- 2- وضع أسس و قواعد محاسبية دولية يمكن الاستعانة بها لتطوير النظم المحاسبة المحلية
- 3- مساعدة المؤسسات المالية الرقابية على معرفة مدى تأثير الأنظمة المحاسبة المختلفة على تطوير اقتصاديات الشركات الدولية أو اقتصاديات الدول التابعة لها
- 4- تعريف المحاسبين و المحللين الماليين و الإداريين و الاقتصاديين و المهنيين بأسباب تطبيق النظم المحاسبة المختلفة في البلدان المختلفة .
- 5- تسهيل عملية المراجعة أمام شركات المراجعة الدولية و زيادة الثقة في القوائم المالية على المستوى الدولي .
- 6- بيان أسباب اختلاف البيانات و المعلومات المحاسبة في التقارير المالية للشركات الدولية بمختلف أنواعها .

المطلب الخامس : تاريخ نشأة المحاسبة الدولية¹

تؤدي المحاسبة الدولية وظيفة خدمية في المجتمع ، و حتى تؤدي هذه الوظيفة من الناحية الفنية و الاجتماعية يجب أن تتجاوب مع حاجات المجتمع التي تتغير دائما ، كما يجب أن تعكس الظروف الثقافية و الاقتصادية و القانونية و الاجتماعية و السياسية من خلال عملها ، و هذا كان السبب الرئيسي في تطوير المحاسبة و المحاسبين باستمرار ، و في البداية لم تكن المحاسبة أكثر من نظام للقيود المزدوج و التسجيل لخدمات معينة و تحصيل

1- سعود جابد العامري، المحاسبة الدولية، دار المناهج للنشر و التوزيع، الأردن 2010، ص 40.

الضريبة (على سبيل المثال فإن نمو التجارة في شمال إيطاليا خلال العصور الوسطى و لرغبة الحكومة في إيجاد وسائل لتحصيل ضرائب على المعاملات التجارية ، قد أدى إلى ابتكار إمساك الدفاتر القيد المزدوج التي ظهرت في فرنسا عام 1492) و منذ ذلك التاريخ تزايد معدل تحول منشآت الأعمال نحو الدولية ، و لقد كان للتطورات الاقتصادية المتلاحقة في مختلف معدلات التجارة الدولية و ضخامة حجم الاستثمارات الدولية للشركات الكبرى إنعكاسا واضحا على بيئة الأعمال و التنظيمات الاقتصادية التي تعمل بها فقد إمتد نشاط الكثير من هذه الوحدات ليجاوز الحدود الإقليمية و بالتالي أصبحت المشكلات أكثر تعقيدا و قد نجحت المحاسبة بدرجة ملحوظة من حيث مقدرتها على التحول من نظم قومية إلى نظم أخرى مع استمرار تطور النظرية و الممارسة على مستوى العالم أجمع ، و نتيجة لهذا التحول ظهر فرع جديد لعلم المحاسبة ليواكب هذه التطورات ، و يعرف هذا الفرع المحاسبي " بالمحاسبة الدولية " و لا يفهم هنا أن المحاسبة الدولية أصبحت بديلا عن النظم المحاسبة القومية بل تمثل امتدادا لها كحلقة من حلقات تطور الفكر المحاسبي تهدف إلى التوسع في نطاق المجال الحالي للنظم المحاسبية المطبقة قوميا

المبحث الثاني : معايير و مجال تطبيق المحاسبة الدولية

أدرك الاتحاد الدولي للمحاسبين الحاجة إلى إيجاد إطار علمي موحد للمحاسبة في القطاع العام ، من أجل تحسين الثقة في نوعية و موثوقية تقديم التقارير و البيانات المالية حيث منح مجلس المحاسبة الدولية في القطاع العام سلطة إصدار معايير دولية في المحاسبة بالنيابة عن مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين و تشجيع قبولها دولياً .

المطلب الأول : ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يتناول هذا المبحث عرض المفاهيم العامة حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين .

أولاً مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تعتبر المعايير المحاسبية قواعد لإعداد القوائم المالية ، فهي مبادئ محاسبة مقبولة قبولاً عاماً تحدد نوع المعلومات التي ينبغي أن تتألف منها القوائم المالية و كيف ينبغي أن تعد تلك المعلومات ، فالمعايير المحاسبية تحدد أي من الممارسات المحاسبية التي يمكن قبولها و تلك التي لا يمكن قبولها .

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

تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام¹

بناء على الدراسة رقم 13 لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين ، تعرف المعايير المحاسبية بأنها عبارة عن بيانات رسمية تبين كيف يجب أن تنعكس أنواع معينة من المعاملات و الأحداث الأخرى في القوائم المالية الحكومية ، وفقاً لذلك فالالتزام

1- محمد شريف توفيق ، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير البناء المعايير بالمحاسبة السعودية ، العدد 05 لمجلة الإدارة العامة ، معهد الإدارة العامة الرياض 1987 ، ص 174-175.

بمعايير محاسبية موثوق سو معترف بها يعتبر ضروريات للحصول على عرض عادل للقوائم المالي.

الجدول (03) المعايير المحاسبية الدولية¹

رقم المعيار الدولي	العنوان	رقم المعيار الدولي	العنوان
1	عرض القوائم المالية	22	المحاسبة عن إندماج الأعمال
2	المخزون السلعي	23	تكلفة الاقتراض
3	القوائم المالية الموحدة	24	الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة
4	محاسبة الاستهلاك	25	المحاسبة عن الاستثمارات
5	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	26	المحاسبة عن الإفصاح عن صناديق المعاشات
6	الاستجابات المحاسبية لتغيرات الأسعار	27	القوائم المالية الموحدة و المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة
7	قائمة التدفقات النقدية	28	المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة
8	صافي ربح أو خسارة الفترة و الأخطاء الجوهرية و التغيرات في السياسات المحاسبية	29	الإفصاح المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المالي المرتفع
9	نفقات البحث و التطوير	30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك و المؤسسات النالية

المشابهة			
الافصاح المالي عن حقوق في المشروعات المشتركة	31	الأحداث المحتملة و الأحداث اللاحقة	10
الأدوات المالية – الافصاح و العرض	32	عقود المقاولات	11
ربح الأسهم	33	المحاسبة عن ضريبة الدخل	12
التقارير المالية	34	عرض الأصول و الخصوم	13
العمليات غير مستمرة	35	عرض المعلومات المالية لقطاعات المنشأة	14
تجريد الأصول	36	المعلومات تعكس آثار التغيرات في المستويات الأسعار	15
المخصصات و الالتزامات المحتملة و الأصول المحتملة	37	المحاسبة عن الممتلكات و التجهيزات و المعدات	16
الأصول المعنوية	38	المحاسبة عن عقود الإيجار	17
الأدوات المالية – الاعترافات و القياس	39	المحاسبة عن منافع التقاعد	18
المحاسبة عن الممتلكات المالية	40	الإيراد	19
المحاسبة عن الأعمال الزراعية	41	المحاسبة عن آثار التغيرات	20
		المحاسبة عن آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	21

ثانيا : أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ¹.

تساهم المعايير الدولية بشكل كبير في تحقيق توافق السياسات المحاسبية على مستوى الدولي عن طريق تقديم إرشادات و توجيهات للمهنيين المختصين في مجال المحاسبة من أجل الارتقاء بجودة البيانات المالية و تحقيق الافصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام إضافة إلى تحسين قابلية المقارنة للمعلومات عن طريق تحقيق التقارب فيما يخص طريقة إعداد و عرض البيانات المالية لوحدات القطاع العام

و على هذا الأساس ، تشهد هذه المعايير أهميتها من مدى الاعتراف الدولي بها ، و تشجيع الهيئات و المنظمات العالمية على تبني متطلبات هذه المعايير التي لا تكتسي الصفة الإجبارية في تطبيقها ، بل تعتمد على مستوى القبول الدولي لها ، لأن تطبيق معايير معترف بها دوليا يضمن توفير بيانات مالية حكومية ذات مصداقية و جودة عالية

المطلب الثاني : تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

لا يمتلك المجلس سلطة لإجبار الحكومات و الهيئات العمومية على الامتثال لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، حيث أنه يشجع هذه الأخيرة على المشاركة بشكل كبير في وضع هذه المعايير عن طريق تقديم الملاحظات و المقترحات لمختلف اللجان و الهيئات و الهيئات الاستشارية في المجلس ، و في هذا الإطار يحث مجلس الحكومات على تبني معايير المحاسبة في القطاع العام من أجل تحقيق التوافق و التقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية و الارتقاء بجودة و قابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي .

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

يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحق الحكومات و مختلف الهيئات العمومية باعتماد معايير وطنية خاصة بها حيث " يشجع المجلس بشكل كبير تبني المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام و توحيد المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"¹.

ولا يتم وصف البيانات و القوائم المالية الحكومية بأنها تتبنى تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلا إذا كانت تمثل لمجمل متطلبات كل المعايير المعمول بها والمصادق عليها من طرف المجلس .

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

المطلب الثالث : دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

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

و على هذا الأساس يصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معايير محاسبة عالمية عالية الجودة لإعداد التقارير و القوائم المالية الحكومية ، على الأساس النقدي الذي يتضمن إفصاحات إجبارية و أخرى اختيارية يتم التشجيع على الالتزام بها .

1- الإتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سبق ذكره ، 2008 ، ص ص 18-19.

إضافة إلى ذلك ، يقوم المجلس بإصدار معايير للمحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي يتم مقارنتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عن طريق تعديلها لتتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام كما يحاول "مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، حيث أمكن أن يحافظ على المعالجة المحاسبية و النص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة هامة ذات صلة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير " ¹.

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

خلاصة :

مما لا شك فيه أن ظهور العديد من فروع المحاسبة يعد أمرا منطقيا لتلبية متطلبات العالم المعاصر ، حيث يشهد العالم تقدما مستمرا ، و يلزم أي تقدم في العلوم الأخرى تقدم علم المحاسبة ، نظرا لأهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة على مستوى الأفراد و البلدان و المجتمعات في تقديم معلومات عن أداء الوحدات الإنتاجية و الخدمية سواء تلك الهادفة للربح أو غير الهادفة للربح .

إن ما يؤكد الحديث عن تطور المحاسبة هو ظهور فرعها و من أهم فروع المحاسبة مالية هو فرع المحاسبة الدولية الذي يهتم بتطوير مبادئ المحاسبة و يرجع السبب في ظهور المحاسبة الدولية إلى كبر حجم الشركات و تعدد نشاطاتها و فعاليتها و معاملاتها التجارية في العديد من الدول بحيث أصبحت الحاجة ملحة و ضرورية إلى وجود المحاسبة الدولية لتلبية متطلبات العصر الحديث ، و إن ظهور المحاسبة الدولية ساهم في سرعة و سهولة إنجاز المعاملات التجارية بين الكثير من دول العالم ، و هنا لا بد من وجود معايير دولية تنظم هذه المحاسبة ، الأمر الذي أدى إلى انبثاق منظمة دولية محاسبية يطلق عليها تسمية لجنة القواعد المحاسبية الدولية (IASC) فضلا عن منظمات مهنية أخرى لعبت دورا مهما في وجود و تطوير المعايير المحاسبية الدولية .

الفصل الثالث: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يعتبر نظام المحاسبة العمومية في الجزائر امتدادا لنظام محاسبة الخزينة العمومية المعمول به خلال فترة الاحتلال الفرنسي والذي بقي ساري المفعول الى غاية تطبيق النظام الجديد، حيث تم تكريسه بناء على التعليمات العامة رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر والمتعلقة 1968 بمحاسبية الخزينة العمومية، هذه الأخيرة تعتبر بمثابة المرجع الاساسي الذي يعتمد عليه المحاسب العمومي في قيد المعاملات المالية للدولة، لكونها أسست لقواعد تسيير وتنظيم مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية التي تتضمن دليل الحسابات وإجراءات معالجة القيود المحاسبية لكل مجموعة من مجموعات حسابات الخزينة العمومية.

ولتحيين قائمة الحسابات المفتوحة في مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية، تقوم المديرية العامة للمحاسبة العمومية بإصدار تعليمات لغلق حسابات أو فتح حسابات جديدة لتلبية متطلبات تطور حجم المعاملات المالية لمختلف وحدات القطاع العام.

يتناول هذا الفصل دراسة واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، عن طريق تحليل إجراءات القيود المحاسبية لكل مجموعة من مجموعات حسابات الخزينة العمومية بهدف تحديد نقاط القوة والضعف للنظام المحاسبي وذلك وفق المباحث الموالية:

- أساسيات تنظيم الإطار التقني لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.
- عرض مجموعة حسابات الخزينة العمومية.
- تحليل واقع نظام المحاسبة العمومية.

المبحث الأول: أساسيات تنظيم الإطار التقني لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يمكن تعريف نظام المحاسبة الحكومية بأنه عبارة عن " مجموعة المستندات والسجلات والآلات الحاسبة وأجهزة المكننة المستخدمة في الوحدات الحكومية، بالإضافة إلى الطرق والإجراءات والتعليمات الخاصة بتنظيم وتسجيل العمليات المالية وإعداد التقارير المالية التي تهدف إلى تقييم الأداء والتخطيط بالرقابة على الأموال العامة وتنفيذ السياسات المالية الحكومية"¹.

¹ - حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، 2004 ، ص 53 .

وعلى هذا الأساس، فإن نظام المحاسبة العمومية يعتبر من أنظمة المحاسبة الخاصة الذي يستعمل مجموعة من الإجراءات والقواعد العملية المقننة والمثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية بهدف حماية المال العام وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس الصورة الحقيقية لنتائج نشاط وحدات القطاع العام.

وفي هذا الإطار، تقوم وزارة المالية على رأس الجهاز المركزي المالي للدولة بإصدار التعليمات الضرورية لتشغيل النظام المحاسبي الحكومي وتوحيده على مستوى كافة وحدات القطاع العام، حيث يمكن عرض عناصر النظام المحاسبي .

يركز هذا المبحث على عرض المفاهيم الأساسية المتعلقة بطريقة تنظيم الإطار التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر، وذلك عن طريق بيان إجراءات مسك الدفاتر والسجلات المحاسبية وخصائص الدورة المحاسبية وفق المطالب الآتية:

- الدفاتر والسجلات المحاسبية.

- المستندات ذات الطابع الإحصائي.

- تنظيم الدورة المستندية.

- خصائص تنظيم الإدارة المالية.

المطلب الأول: الدفاتر والسجلات المحاسبية

تعتبر الدفاتر والسجلات المحاسبية أدوات تسجيل وتلخيص للبيانات المحاسبية ونظرا للطبيعة الخاصة لنشاط وحدات القطاع العام فإنه يجب تصميم المستندات والسجلات المحاسبية لتتلاءم مع طبيعة النشاط الحكومي، حيث إن " المجموعة الدفترية والمستندية تعد المصدر الأساسي للمعلومات الفعلية التي يعد على أساسها التقارير بجميع أنواعها ولذلك فإن المجموعة المستندية إذا كانت متطورة فإنها تمكن من حصر التكاليف الفعلية للأنشطة والمشروعات الحكومية² 1. "وبما أن وزارة المالية هي المكلفة بتسيير الشؤون المالية للدولة، فإنها تقوم بإصدار التعليمات الخاصة بإجراءات استعمال وحفظ الدفاتر والسجلات المحاسبية.

² محمد صادق حامد ربابعة، نموذج مقترح لقياس جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي الأردني طبقا للمعايير الدولية، أطروحة، دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الأعمال بجامعة عمان العربية، الأردن، 2010، ص167 .

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

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

- تحفظ سجلات المحاسبة ووثائق إثبات النفقات والإيرادات لمدة عشر سنوات.
- تكون صفحات سجلات المحاسبة مرقمة بأرقام متسلسلة ومختومة بختم الإدارة المكلفة بتسييرها.
- تجنب المحو والشطب.
- عند التصحيح يجب إثبات العملية بختم وتوقيع الموظف المسؤول على مسك هذه السجلات.
- وتجدر الإشارة، بأن المحاسب العمومي يعتمد على استعمال بطاقة النفقات أو بطاقة الإيرادات عند إجراء أي قيد محاسبي للعمليات المالية للدولة، وذلك حسب طبيعة العملية التي يقوم بتنفيذها، حيث تعتبر هذه البطاقات الأدوات الأساسية لإثبات القيود المحاسبية للحسابات الدائنة أو المدينة.

وتطبيقاً لمبدأ القيد المزدوج فإن أي قيد محاسبي للحسابات الدائنة يتطلب استعمال "بطاقة الإيرادات"³ ذات اللون الأخضر، مقابل قيد محاسبي لحساب مدين على الأقل يثبت بواسطة القيد في "بطاقة النفقات"⁴ ذات اللون الأحمر مع ضرورة بيان أرقام الحسابات وتاريخ إجراء العملية، إضافة إلى عرض مبررات العملية مصادق عليها من طرف العون المكلف بتنفيذ القيد المحاسبي، حيث تعتبر هذه الأخيرة الدليل المادي للقيود

³- (أنظر ملحق رقم 03) .

⁴- (أنظر ملحق رقم 04) .

المحاسبية التي يجب أن تكون مرفقة بوثائق إثبات العمليات المالية التي يتم ادراجها ضمن حساب التسيير الذي يقوم بإعداده المحاسب الرئيسي.

وتجدر الإشارة في هذا المجال، أنه في حالة التأكد من ارتكاب أخطاء في القيود المحاسبية المثبتة في السجلات المحاسبية يستعين المحاسب العمومي بمستند محاسبي خاص، وهو " بطاقة التسوية"⁵.

التي يتم استعمالها من أجل إلغاء القيد المحاسبي وتصحيح الخطأ عن طريق عكس القيود المحاسبية المتعلقة بالقيود المحاسبية الخاطئة، حيث إن اللجوء إلى استعمال إجراء بطاقة التسوية يعد استثناء للقيود المحاسبية يتطلب تأشيرة المحاسب العمومي الرئيسي المكلف بالتدقيق والمصادقة على بطاقة التسوية مرفوقة بتبرير أسباب إلغاء القيود المحاسبية الأصلية.

وفي هذا الإطار، يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة من

الدفاتر والسجلات

المحاسبية التالية:

- مستخرج العمليات اليومية.

- دفتر الأستاذ العام.

- سجل الحسابات العام.

- دفتر حساب الصندوق.

- ميزان الحسابات الشهري.

الفرع الأول: مستخرج العمليات اليومية

وهو بمثابة دفتر اليومية العامة الذي يستعمله المحاسب العمومي من أجل قيد العمليات اليومية المثبتة في بطاقات الإيرادات وبطاقات النفقات، والتي تم تنفيذها عن طريق الحسابات المالية أو عن طريق الحسابات الوسيطة التي ليس لها أثر مالي مباشر على الموجودات المالية للخرينة العمومية.

⁵- (أنظر ملحق رقم 05) .

يتكون " مستخرج العمليات اليومية للخرينة العمومية"⁶ من واجهتين، الواجهة الأولى مخصصة لقيد مجموع عمليات الإيرادات المحصلة عن طريق الصندوق أو الحساب الجاري للخرينة لدى البنك المركزي أو الحساب الجاري البريدي للخرينة على التوالي، إضافة إلى الخانة المخصصة لقيد العمليات المدينة التي تمت عن طريق الحسابات الوسيطة، أما الواجهة الثانية فهي مخصصة لقيد ما يقابل العمليات المسجلة في الواجهة الأولى في الجانب الدائن.

وتجدر الإشارة، في هذا الإطار، بأن المحاسب العمومي يقوم بتجميع العمليات التي تم قيدها في نفس الحساب بواسطة دفتر اليومية من أجل تفادي تسجيل كل عملية على حدى، بشرط التمييز بين مجموع القيود الدائنة الذي يجب أن يساوي مجموع القيود المدينة وعرضها في شكل خلاصة يومية للعمليات، محددة في الشكل القانوني لمستخرج العمليات اليومية مصادق عليه من طرف المحاسب الرئيسي المكلف بمراقبة وتدقيق صحة القيود المحاسبية.

الفرع الثاني: الدفتر العام

يستعين المحاسب العمومي " بالدفتر العام"⁷ 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"⁸.

كما يعتبر دفتر اليومية العامة أداة للتحقق ومراقبة توازن القيود المحاسبية عن طريق مطابقة المبالغ الدائنة مع المبالغ المدينة لحركة الحسابات المفتوحة لدى الخرينة العمومية، والتي تم استعمالها خلال الشهر من دون إجراء المقاصة لنفس الحساب من

⁶- (أنظر ملحق رقم 06)

⁷- (أنظر ملحق رقم 07)

أجل تحديد الرصيد، إضافة إلى ذلك يعتبر دفتر اليومية العامة أداة تساعد المحاسب على إعداد سجل الحسابات العام.

المبحث الثاني : سجل الحسابات العام.

بناء على البيانات المسجلة في دفتر اليومية العامة، يقوم المحاسب العمومي في نهاية كل شهر باستعمال " سجل الحسابات العام"⁹، من أجل تجميع المبالغ الدائنة والمدينة لكل الحسابات التي عرفت حركة خلال الشهر بهدف تحديد رصيد كل حساب، عن طريق إجراء المقاصة بين المبالغ المدينة مع المبالغ المدينة لكل حساب على حدى لكي يتم استعماله في بداية الشهر القادم.

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

المطلب الأول : ميزان الحسابات الشهري

يقوم المحاسب العمومي عند نهاية كل شهر بإعداد ميزان الحسابات¹⁰ بناء على أرصدة الحسابات المسجلة في دفتر اليومية العامة وسجل الحسابات العام، بهدف إعداد الخلاصة الشهرية للعمليات المالية التي قام بتنفيذها المحاسب العمومي خلال الشهر، حيث يتضمن ميزان المراجعة الأرصدة الافتتاحية للحسابات المفتوحة لدى الخزينة العمومية في بداية السنة، إضافة إلى مجموع الأرصدة الدائنة والمدينة للحسابات التي تم تفعيلها خلال الشهر من أجل التحقق من توازن الحسابات خلال الشهر وتحديد الأرصدة الافتتاحية للحسابات للشهر المقبل.

⁹- (أنظر ملحق رقم 08)

¹⁰- (أنظر ملحق رقم 09)

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

الفرع الأول: حساب التسيير

تطبيقاً 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 الوثائق الأصلية والقيود المحاسبية التي قام بتنفيذها المحاسب الرئيسي المعين على رأس هيئة محاسبية، من أجل تحقيق أغراض المساءلة البعدية أمام هيآت الرقابة على تنفيذ المال العام لاسيما مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية.

المطلب الثاني: المستندات ذات الطابع الإحصائي

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

وفي هذا الإطار " تلعب السجلات والبيانية والإحصائية دورا هاما ومكملا للدفاتر والسجلات النظامية، حيث أن استخدام الأساس النقدي أو الأساس النقدي المعدل لا يوفر بيانات كافية لأجهزة الرقابة¹¹.

وبالتالي، تساعد هذه الأخيرة على تغطية العجز في توفير البيانات المالية غير المتاحة في السجلات المحاسبية بصفة آلية، بحيث تنقسم المستندات ذات الطابع الإحصائي إلى ما يلي:

- الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة.

- الحساب الختامي للدولة.

- الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير.

الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز.

الفرع الأول: الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة

تقوم المديرية العامة للخزينة العمومية بإعداد الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة العمومية والتي تعتبر بمثابة خلاصة شهرية تهدف إلى بيان المركز المالي للخزينة العمومية، وذلك عن طريق عرض أثر تنفيذ الميزانية العمومية على السيولة النقدية المتاحة للخزينة العمومية، حيث " تسمح الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة بمقارنة عمليات تنفيذ الميزانية العمومية مع عمليات الخزينة الضرورية لتغطية رصيد تنفيذ قانون المالية"¹².

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.

¹¹ - قاسم إبراهيم الحسيني، مرجع سبق ذكره، 1999، ص 99 .

12 -Toulouse Jean –Baptiste et Leusse Jean-Frédéric et Rolland Yves et Pillot Xavier, finances publiques et politiques publiques, Economica, Paris, 1987, p:291.

يهدف إعداد الوضعية المختصرة للخرزينة العمومية إلى بيان أثر تنفيذ الميزانية على السيولة النقدية للخرزينة العمومية، عن طريق تحديد الفائض أو العجز في السيولة وطرق تمويله من طرف الخرزينة 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 الخرزينة العمومية، أو التمويل عن طريق إصدار أدونات الخرزينة العمومية أو المديونية الخارجية.

الفرع الثاني: الحساب الختامي للدولة

وهو عبارة عن "كشف بالاستخدامات والإيرادات الفعلية التي تمت خلال السنة المالية المنتهية في كل وحدة إدارية، وما ترتب على عملياتها المالية من فائض أو عجز نقدي بصورة توضح المركز المالي الفعلي لها، وتساعد على إعداد الحساب الختامي للدولة كوحدة واحدة. وبذلك يعكس كل من الحساب الختامي والموازنة العامة صورة واحدة عن النشاط الحكومي وإن كانت الموازنة تمثل الصورة التقديرية لهذا النشاط بينما يمثل الحساب الختامي الصورة الفعلية له¹³.

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 للخرزينة العمومية.

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

¹³ - محمد عباس بدوي و الاميرة ابراهيم عثمان، مرجع سبق ذكره، 2000 ، ص422.

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.

الخاتمة العامة:

في إطار حركة الإصلاحات التي شهدتها الجزائر، اقترحت وزارة المالية مشروع إصلاح لنظام المحاسبة العمومية بهدف تطوير وعصرنة النظام المحاسبي للدوائر المركزية للدولة وتحديث نظام تسيير الإدارة المالية لمواكبة تطور حجم نشاط وحدات القطاع العام والرفع من مستوى الإبلاغ المالي الحكومي لتحقيق الشفافية والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية وتوفير بيانات مالية ذات مصداقية تعرض في الوقت المناسب نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

تتمحور هذه الإصلاحات في تقديم وتجربة تنفيذ مشروع مخطط محاسبي جديد للدولة موجه مستقبلا ليحل محل نظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية والمعمول به إلى غاية تفعيل تطبيق النظام الجديد لمحاسبة الدولة، حيث تعتبر هذه الأخيرة امتداد لنظام محاسبة الخزينة الموروث من فترة الاحتلال الفرنسي والذي تم إقراره بصفة رسمية بناء على التعليمات العامة رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 والمتعلقة بمحاسبة الخزينة العمومية، والتي أسست للقواعد التقنية الخاصة بتنظيم وضبط إجراءات مسك الدفاتر والسجلات والقيود المحاسبية المستعملة من طرف المحاسب العمومي، وبقيت مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية سارية المفعول إلى غاية الآن دون أن يطرأ عليها أي تغيير جوهري باستثناء إصدار تعليمات من المديرية العامة للمحاسبة بصدد غلق حسابات أو فتح حسابات جديدة عند الحاجة.

تم تصميم هذا النظام وفق الأساس النقدي لقياس وإثبات المعاملات المالية للدولة لتلبية أغراض التخطيط والرقابة المركزة على حركة النفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة، هذا ما يفسر محدودية نوعية البيانات المالية لمخرجات نظام محاسبة الخزينة الذي لا يستطيع عرض مجمل أصول وخصوم الدولة بل يكتفي ببيان المركز المالي للدولة عن طريق إعداد الوضعية المالية للخزينة العمومية التي تعتبر من أهم مخرجات هذا النظام، لذلك يوصف هذا الأخير بأنه عبارة عن نظام موسع لمحاسبة للصندوق والحسابات المالية.

أمام هذه الوضعية، قامت وزارة المالية تحت وصاية المديرية العامة للمحاسبة العمومية سنة 1995 بتنصيب لجنة مختصة متكونة من خبراء محليين ودوليين لتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يتجه نحو تطبيق أدوات أساس الاستحقاق في محاسبة وحدات القطاع العام مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص تنظيم الإدارة المالية في الجزائر ودون الإخلال بالقوانين والتنظيمات المعمول بها في مجال تداول المال العام.

بناء على توصيات هذه اللجنة، قامت المديرية العامة للمحاسبة العمومية بإعداد مشروع مدونة لمخطط محاسبي جديد للدولة لتجربة تطبيقه بشكل تدريجي ابتداء من 02 جانفي 2000 على مستوى الخزائن الولائية لكل من ولاية بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية وميلة، إضافة إلى ستوكالات مالية بمختلف أنواعها، خلال هذه المرحلة يقوم المحاسب العمومي بتسجيل العمليات المالية مرتين، وفق النظام القديم ثم يليه قيد نفس العملية

وفق حسابات المخطط المحاسبي الجديد للدولة بحيث تكون هذه الممارسات بمثابة تدريب للمحاسب العمومي لكي يتكيف مع متطلبات النظام الجديد، بهدف تجربة النظام المعلوماتي الجديد وتحديد الأخطاء والمشاكل التطبيقية وتقديم الاقتراحات إلى اللجنة المركزية من أجل تصحيح الأخطاء ومعالجة نقائص النظام الآلي لمعالجة البيانات والقيود المحاسبية وذلك خلال الفترة الممتدة من سنة 2000 إلى غاية نهاية سنة 2002 .

خلال هذه الفترة التجريبية، لم يتم تحقيق التطبيق الميداني لكافة حسابات أقسام المخطط المحاسبي الجديد للدولة، حيث تم التركيز على العمليات المالية التي لها مقابل في مدونة حسابات الخزينة العمومية والتي لها أثر نقدي مباشر على حركة النفقات النقدية لخزينة العمومية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة، إضافة تجربة التطبيق الميداني لمحاسبة الحقوق المستحقة على مستوى الوكالات المالية بمختلف أنواعها، وتجربة إعداد اليومية والمي ازن الشهري للحسابات وفق النظام الجديد.

بعد الانتهاء من تنفيذ المرحلة التجريبية وإجراء التعديلات الضرورية لمعالجة النقائص التي تمت ملاحظتها عند التطبيق الميداني للمخطط المحاسبي الجديد للدولة، قامت اللجنة المركزية المكلفة بتنفيذ مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية سنة 2004 بإعداد مشروع مدونة حسابات المخطط المحاسبي للدولة في شكلها النهائي، وتقديم مشروع تعليمية عامة تعرض إجراءات تسيير ومسك كافة الحسابات المفتوحة في المخطط المحاسبي للدولة، إضافة إلى إصدار جدول لمقابلة الحسابات في النظامين لتسهيل العمل على المحاسب العمومي من أجل بيان طبيعة الحساب في النظام القديم وما يقابله في النظام الجديد أو العكس. رغم التقدم الكبير في مسار هذه الإصلاحات، إلا أنها عرفت ركودا كبيرا منذ سنة 2004 إلى غاية الآن، حيث تطبيق النظام المحاسبي الجديد يبقى مرهونا بضرورة إتمام مسار الإصلاحات لاسيما في مجال إنهاء نظام المعلومات الآلي الذي يسمح بالتكفل بكافة المعاملات المحاسبية للحسابات المفتوحة في المخطط المحاسبي الجديد بما فيها عمليات الدمج المركزي على مستوى العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية وإصدار تعليمات إيقاف السنة المالية والانتقال من النظام القديم لإعداد الميزانية الافتتاحية للنظام الجديد، إضافة إلى ضرورة إتمام إجراءات القيود المحاسبية لتسيير حسابات المخزون وآليات تقييم الاستثمارات وتطبيق الاهتلاكات عليها، وتحديد طريقة إعداد وعرض التقارير والقوائم المالية الحكومية وفق النظام الجديد.

1- النتائج:

وعلى هذا الأساس، يمكن عرض نتائج الدراسة وفي النقاط الآتية:
تقدم المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترقى بجودة الإبلاغ المالي الحكومي من الرقابة إلى تقديم

أدوات المساءلة عن الأداء وتقييم نتائج نشاط وحدات القطاع العام، مما يسمح لها بتلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية الحكومية.

لا تكتسب المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام صفة الإلزام أو الإلزام بالنسبة للدول التي تحتفظ بحرية اختيار ما يتلاءم مع نظمها المحاسبية، حيث إن التفاعل الدولي مع المعايير الدولية للمحاسبة في وحدات القطاع هو الذي يكسبها أهمية كبيرة، لأن القبول الدولي المتزايد لهذه المعايير والاعتراف الدولي المتزايد بتبني متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق هو الذي يدفع إلى جعلها من أبرز أدوات إصلاح وتطوير نظم المحاسبة العمومية على المستوى الدولي.

يعتبر أساس الاستحقاق الكامل أفضل أساس للقياس المحاسبي الحكومي لكونه يسمح بتطوير نظام محاسبة حكومية فعّال، يحقق أهداف الرقابة المالية والإفصاح الكامل والدقيق عن مدى كفاءة وحدات القطاع العام في إدارة المال العام، عن طريق تقييم النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات وقياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها.

تؤكد الهيئات والمنظمات الدولية المتخصصة في المحاسبة العمومية على ضرورة الانتقال من تطبيق الأساس النقدي في المحاسبة العمومية نحو تعميم استخدام أساس الاستحقاق الكامل.

تبني أحد الأسس المحاسبية يؤدي إلى اختلاف محاور القياس المحاسبي وجودة الإبلاغ المالي الحكومي مما يؤثر على نوعية ومكونات عناصر القوائم المالية.

يسمح تطبيق أساس الاستحقاق الكامل بتحقيق الإثبات المحاسبي لكافة العمليات المالية وغير المالية للوحدات الحكومية، لأن القوائم المالية المعدة وفقا لهذا الأساس هي التي تقدم معلومات شاملة ودقيقة عن طبيعة المركز المالي للحكومة، مما يحقق الإفصاح الكامل والسليم عن استعمال الموارد المالية والإبلاغ المالي عن مكونات وتوزيع مجمل عناصر أصول وخصوم الوحدات الحكومية.

على ضوء دراسة نظام محاسبة الخزينة العمومية وفق مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية يمكن عرض النتائج الموالية:

نظام محاسبة الخزينة العمومية في الجزائر هو نظام تقليدي قائم على الأساس النقدي، الذي يركز على بيان المركز المالي للدولة عن طريق تركيز الرقابة على حركة التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة. لهذا السبب، فإن مخرجات النظام المحاسبي القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية يعرض قوائم مالية تحتوي على بيانات مالية محدودة الاستعمال لا تصلح لأغراض اتخاذ القرار وتقييم نتائج وحدات القطاع العام إلى جانب عدم توفير أدوات المساءلة عن الأداء، حيث تكتفي هذه الأخيرة بعرض الوضعية المالية للخزينة العمومية فقط، هذا ما يفسر اللجوء إلى استعمال مستندات ذات

الطابع الإحصائي خارج المحاسبة لتدارك النقص الفادح في طبيعة ونوعية البيانات المالية الحكومية.

تتصف المعالجة المحاسبية للعمليات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية بالبساطة، لكونها لا تعدو أن تكون مجرد عمليات مسك لدفتر النقدية بالتفصيل، حيث إن أغلب القيود المحاسبية تتطلب استعمال حسابين فقط أحدهما من الحسابات المالية، في حين أن أغلب العمليات المركبة تعتبر من اختصاص العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية الذي يتولى مهمة دمج وتركيز محاسبة المحاسبين الرئيسيين على المستوى الوطني بهدف إعداد الحساب الختامي للدولة، هذه العملية تتم بالطرق التقليدية بسبب عدم توفر شبكة معلومات تربط بين مختلف المحاسبين العموميين على مستوى الوطن.

لا يسمح النظام الحالي لمحاسبة الخزينة العمومية بتوفير بيانات مالية عن حجم حقوق الدولة المثبتة أو غير المحصلة لعدم توفر حسابات مخصصة لقيود هذه العمليات. لا أثر لمحاسبة المخزون والاستثمارات العمومية وتطبيق الاهتلاك عليها في نظام محاسبة الخزينة العمومية بسبب اعتبارها نفقات تتحملها السنة المالية.

لا يوفر نظام محاسبة الخزينة العمومية أدوات متابعة استهلاك الاعتمادات المالية والالتزام بالنفقات العمومية لعدم فتح حسابات لقيود هذه العمليات التي يتم التكفل بها ومتابعتها في سجلات خارج المحاسبة وفق القيد الوحيد.

اللجوء إلى استعمال القيود بالإشارة السالبة وفي الجانب المدين أو الدائن لحسابات مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية لإثبات عمليات تصحيح الأخطاء عوض استعمال القيد العكسي للعمليات لتصويب الخطأ.

على ضوء النتائج المذكورة أعلاه، يتأكد صحة الفرضية الجزئية التي تنص على أن نظام محاسبة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية تم تصميمه وفق الأساس النقدي، ولا يسمح بتوفير كافة البيانات المالية عن تقييم وتوزيع مختلف عناصر الذمة المالية للدولة.

أما فيما يخص تحليل مشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة، يمكن عرض النتائج أدناه: يعتبر تطبيق المخطط المحاسبي الجديد للدولة قفزة نوعية في مجال رفع جودة الإبلاغ المالي الحكومي لأنه يسمح بتطبيق أدوات أساس الاستحقاق في إثبات وقياس العمليات المالية للدولة، وإعداد قوائم مالية متكاملة تعرض مجمل أصول وخصوم الدولة في وثيقة واحدة، إضافة إلى إعداد بيان المركز المالي للخزينة العمومية وعرض نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة بصفة منفصلة يمكن استعمالها من طرف متخذي القرار لأغراض الرقابة والتخطيط والمساءلة عن الأداء دون اللجوء إلى المستندات ذات الطابع الإحصائي، وهذا ما يؤكد صحة الفرض الجزئية المتعلقة بمشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بأنه يهدف إلى تحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي.

يوفر النظام المحاسبي الجديد تغطية أوسع لنشاط وحدات القطاع العام مقارنة بالنظام القديم، حيث يتكفل هذا الأخير بكافة العمليات المالية المفتوحة في نظام محاسبة الخزينة العمومية ويتعداه إلى فتح أقسام حسابات جديدة تؤسس لممارسات محاسبية لم يتعود عليها المحاسب العمومي في الجزائر.

يتكفل النظام المحاسبي الجديد للدولة بقيد عمليات تنفيذ الاستثمارات والتجهيزات العمومية وإثباتها محاسبيا وتطبيق إجراء الاهتلاك عليها، مما يسمح بعرض وتقييم حجم ممتلكات الدولة مباشرة في القوائم المالية، الأمر الذي يؤكد صحة الفرضية الجزئية التي تنص على أن مشروع المخطط المحاسبي للدولة يطبق أساس الاستحقاق في قيد الاستثمارات العمومية.

يسمح مشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة بتوفير حسابات لتغطية كافة مراحل تنفيذ الإيرادات العمومية، حيث تم فتح حسابات لتسجيل عملية إثبات الحقوق واجبة الدفع للخزينة العمومية، مما يسمح بمتابعة تنفيذ إجراء التكفل المحاسبي عند إصدار سند الأمر بالتحصيل وتسجيل التخفيضات أو الإلغاء إضافة إلى قيد المبالغ المحصلة وباقي التحصيل في حسابات منفصلة تضمن التكفل بكافة حقوق الدولة وإثباتها محاسبيا، على عكس النظام القديم الذي كان يكتفي بتسجيل مرحلة التحصيل الفعلي فقط، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الجزئية القائلة بأن مشروع المخطط المحاسبي للدولة يتبنى قواعد أساس الاستحقاق في تسجيل الإيرادات العمومية.

لا يوفر النظام المقترح من طرف وزارة المالية حسابات للتكفل بالتسجيل المحاسبي لإجراء الالتزام بدفع النفقات العمومية أو بقيد عمليات استهلاك الاعتمادات المالية السنوية التي يتم تسييرها وفق النظام القديم في سجلات خارج المحاسبة وفق القيد الوحيد، وهذا ما يؤكد عدم صحة الفرضية الجزئية التي تنص على أن مشروع المخطط المحاسبي للدولة يطبق أدوات أساس الاستحقاق في تسجيل النفقات العمومية.

ركز مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية على إعداد مخطط محاسبي جديد للدولة دون أن يتناول إصلاح الإجراءات والتنظيمات المعمول بها في مجال صرف وتداول المال العام، إلى جانب إغفاله لتطوير وتحديث الدفاتر والمستندات المحاسبية المستعملة من طرف المحاسب العمومي حيث حافظ على نفس الوثائق المستعملة في النظام القديم.

قام مشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة بإعادة تصنيف وتوزيع حسابات القروض والديون العمومية بشكل يضمن أفضل تكفل محاسبي لهذه العمليات مقارنة مع النظام القديم، عن طريق الفصل بين العمليات الطويلة ومتوسطة الأجل والعمليات قصيرة الأجل الداخلية والخارجية في حسابات منفصلة، لتحديد المبلغ المستحقة الدفع أو التحصيل مباشرة من النظام المحاسبي مما يسمح بتقدير أثر عمليات تسيير الدين العام على سيولة الخزينة العمومية.

يتبنى النظام الجديد التنظيم والدمج المركزي للعمليات المالية للدولة، حيث يتولى العون المحاسبي المركزي للخرينة العمومية مهمة دمج وتركيز محاسبة المحاسبين الرئيسيين على المستوى الوطني، حيث يقوم هذا الأخير بتنفيذ إجراء إعادة التوزيع عمليات تسديد النفقات وتحصيل الإيرادات العمومية المنفذة من طرف المحاسب العمومي بهدف إعادة تسجيلها وتوزيع المبالغ المالية في حسابات قسم الأعباء والموارد من أجل إعداد بيان المركز المالي للخرينة وبيان نتائج تنفيذ الميزانية ونتائج محاسبة الممتلكات.

لا يمكن تعميم تطبيق مشروع المخطط المحاسبي الجديد في نسخته الحالية بسبب عدم إتمام مسار الإصلاحات المتعلقة بتحديد إجراءات تسجيل وتقييم وإعادة تقييم الممتلكات العمومية وتحديد نسب وطريقة تطبيق الاهتلاكات عليها، إضافة لضرورة إصدار تعليمات تسيير حسابات المخزون وإتمام النظام المعلوماتي الذي يسمح بالمعالجة الآلية لكافة أقسام حسابات المخطط المحاسبي، بما فيها عمليات الدمج المركزي لدى العون المحاسبي المركزي للخرينة العمومية لإعداد القوائم المالية الختامية للدولة.

بناء على النتائج المذكورة سابقا، يتأكد صحة الفرضية العامة للدراسة، بأن إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية يتطلب الانتقال من تطبيق قواعد الأساس النقدي في تسجيل المعاملات المالية للوحدات الحكومية نحو تطبيق متطلبات أساس الاستحقاق وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

الاقتراحات

على ضوء نتائج الدراسة، يمكن اقتراح اعتماد المنهج المرحلي في تنفيذ الإصلاحات، عن طريق تبني الانتقال التدريجي من تطبيق الأساس النقدي نحو تطبيق أساس الاستحقاق الكامل لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، بهدف مواصلة مسار الإصلاحات لتطبيق المخطط المحاسبي الجديد كهدف طويل الأجل، ومواصلة العمل بنظام محاسبة الخرينة العمومية مع إدراج بعض التعديلات لتحسين جودة الإبلاغ المالي ومعالجة النقائص وفق الاقتراحات الآتية:

تكييف الإجراءات المحاسبية لمحاسبة الخرينة العمومية وفق متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام وفق الأساس النقدي.

تطهير مدونة حسابات الخرينة من الحسابات غير المستعملة.

إعادة النظر في طريقة ترقيم الحسابات التي تنتفرع إلى أكثر من ستة أرقام، واعتماد طريقة ترقيم أقسام حسابات المحاسبة في القطاع التجاري، من أجل تفادي فتح تفرعات عديدة لعمليات خاصة واعتماد تبويب يكون قريبا من مدونة الميزانية العامة للدولة وبنفس العناوين قدر الإمكان، بهدف تبسيط مدونة الحسابات والتقليل من عدد الحسابات المفتوحة.

إلغاء القيود السالبة في الحسابات وتعويضها بإجراء القيود العكسية لتصحيح الأخطاء.

إدراج محاسبة الاعتمادات المالية في محاسبة الخرينة العمومية عن طريق تخصيص مجموعة حسابات لمتابعة عمليات استلام الاعتمادات واستهلاكها أو تحويلها من باب إلى

باب آخر في الميزانية، بهدف تحديد باقي الاعتمادات المالية بصفة محاسبية وليس بطريقة إحصائية كما هو معمول به في محاسبة الخزينة حالياً.

إضافة عمود في القوائم المالية الحكومية يتم تخصيصه لعرض الانحرافات وتحليلها، عن طريق مقارنة المبالغ التقديرية للميزانية والمبالغ الفعلية المثبتة في سجلات المحاسبة. فتح حسابات لتسجيل الحقوق المثبتة للدولة بهدف استخراج إجمالي الإيرادات المحصلة وباقي التحصيل مباشرة من النظام المحاسبي دون اللجوء إلى استعمال الجداول الإحصائية خارج المحاسبة.

وتجدر الإشارة في هذا المجال، بأن الاقتراحات المذكورة سابقاً، تندرج ضمن اقتراح التخلي التدريجي عن تبني الأساس النقدي نحو التوجه إلى تطبيق الأساس النقدي المعدل أو ما يعرف كذلك بأساس الالتزام، ثم التوجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق المعدل بصفة تدريجية بهدف الرفع من جودة الإبلاغ المالي عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام، هذه التعديلات لا تتطلب استثمار موارد مالية وبشرية كبيرة لكونها تتطلب فتح حسابات جديدة في نظام محاسبة الخزينة لتسجيل العمليات المذكورة سابقاً، دون الإخلال بتوازن النظام المحاسبي بهدف معالجة نقائص النظام الحالي في انتظار إتمام مسار إصلاحات النظام المحاسبي لتطبيق النظام الجديد.

بههدف معالجة النقائص التي تم ملاحظتها عند تحليل المعالجة المحاسبية للعمليات المالية للدولة وفق مشروع المخطط المحاسبي للدولة يمكن اقتراح التوصيات الآتية:
فتح حسابات لتغطية تنفيذ إجراء الالتزام بالنفقات العمومية التي لم تأخذ بعين الاعتبار في مشروع المخطط المحاسبي للدولة، عن طريق هذه الحسابات يمكن تحديد حجم النفقات العمومية الملتزم بها والتي تم تسديدها واستخراج باقي النفقات الملتزم بها وغير المسددة خلال السنة المالية مباشرة من النظام المحاسبي ومن دون اللجوء إلى الجداول الإحصائية. تعويض القيود السالبة من أجل تصحيح الأخطاء المحاسبية بإجراء القيود العكسية.

وضع مخطط عمل واضح المعالم من أجل تحديد آجال تنفيذ المراحل المتبقية من مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية، لتفعيل تطبيق مشروع المخطط المحاسبي للدولة مع ضرورة وضع جدول زمني يحدد بداية ونهاية والجهة المسؤولة عن تنفيذ كل مرحلة من مراحل تجسيد مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

إعادة تقسيم وتصنيف حسابات القسم الثاني الذي يتضمن حسابات غير متجانسة لكونه يجمع بين كل من حسابات القروض وسندات المساهمة والتسبيقات مع حسابات الاستثمارات، فمن الأفضل تخصيص حسابات القسم الثاني لتسجيل الاستثمارات فقط وإدراج مفهوم الأصول المالية، وإعادة تصنيف حسابات القروض والتسبيقات مع حسابات الديون في القسم الأول من المخطط المحاسبي للدولة.

فتح حسابات لإدراج محاسبة الاعتمادات المالية في مشروع المخطط المحاسبي للدولة من أجل متابعة استهلاك الاعتمادات المالية السنوية وتحديد باقي الاعتمادات مباشرة من النظام المحاسبي.

تكييف مشروع المخطط المحاسبي للدولة ليتطابق مع متطلبات تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق، بهدف الاستفادة من الإرشادات وطرق القياس المحاسبية المتعارف عليها دولياً لمعالجة نقاط الضعف في مشروع المخطط المحاسبي للدولة لاسيما في مجال المعالجة المحاسبية للمخزون وتطبيق الاهتلاكات على الاستثمارات العمومية.

إجراء دراسات مقارنة مع النظم المحاسبية للدول المتقدمة والتي لها نظام محاسبي مشابه لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر مثل فرنسا وكندا، من أجل الاستفادة من تجربة وخبرة هذه الدول في عصرنة نظام المحاسبة العمومية لاسيما في مجال المعالجة الآلية للعمليات المحاسبية التي تبقى عقبة كبيرة يجب تجاوزها من أجل تفعيل تطبيق النظام الجديد؛ إلغاء إجراء إعادة التوزيع الذي يترتب عليه تسجيل العمليات المحاسبية مرتين لنفس المبالغ المالية، مما يؤدي إلى تحميل عبء محاسبي إضافي على المحاسب العمومي، حيث يتم تسجيل عمليات تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات في حسابات القسم التاسع المخصص لقيود عمليات تنفيذ قانون المالية ثم يعاد توزيعها عن طريق التسجيل الثاني في حسابات الأعباء والموارد. وفي هذا الإطار، يمكن اقتراح التسجيل المباشر لتسديد النفقات في حسابات الأعباء وتحصيل الإيرادات في حسابات الموارد دون المرور على حسابات القسم التاسع.

إعداد دليل محاسبي يشرح فيه القيود المحاسبية لمختلف أقسام المخطط المحاسبي للدولة. إتمام المراحل المتبقية من مشروع تعليمة المخطط المحاسبي للدولة، بما فيها تحديد طرق اهتلاك وتقييم وإعادة تقييم الاستثمارات العمومية، إضافة إلى تحديد شكل القوائم المالية الحكومية بالاستعانة بإرشادات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

وضع مخطط وطني للتكفل بتكوين المحاسبين العموميين على المستوى الوطني خاصة على مستوى الوحدات الإدارية اللامركزية التي تعاني من عدم توفر موظفين ذوي خبرة عالية في مجال المحاسبة العمومية.

ضرورة الاستثمار في تطوير الموارد البشرية، وتكوين المكونين عن طريق إنشاء مدارس متخصصة في المحاسبة العمومية، من أجل تنمية المهارات والكفاءات الفنية للعاملين في الدوائر المحاسبية، مما يتطلب وضع مخطط وطني للتكفل بتكوين المحاسبين العموميين على المستوى الوطني خاصة على المستوى الوحدات الإدارية اللامركزية، التي تعاني من عدم توفر موظفين ذوي خبرة عالية في مجال المحاسبة العمومية والتي تشكل عقبة كبيرة يجب تجاوزها لضمان نجاح تعميم تطبيق النظام المحاسبي الجديد.

وتجدر الإشارة في هذا المجال، بأن هذه الإصلاحات لا يمكن تحقيقها على المدى القصير، بل تحتاج إلى فترة طويلة وإلى الاستثمار المستمر في التغيير ووضع إستراتيجية

متكاملة لتفعيل الإصلاحات التي تتطلب قدرا كبيرا من الإعداد والتخطيط وبذل مجهود مستمر لمواجهة التصلب التنظيمي للإدارة المقاوم للتغيير، بهدف تحقيق الانتقال المرن نحو تعميم تطبيق أساس الاستحقاق الكامل على كافة وحدات القطاع العام، ونظرا إلى التعقيدات التي ينطوي عليها تحديد وتقييم الأصول وإدراجها في القوائم والبيانات المالية الحكومية، ويمكن في المرحلة الأولى من الإصلاحات تركيز الجهود على تقييم وتسجيل الأصول الجديدة، على أن يتم في المرحلة الثانية من الإصلاحات تسجيل باقي الأصول بعد الانتهاء من حصرها وتقييمها.

كما تشير التجارب الدولية، بأن تطبيق أساس الاستحقاق يتطلب إصلاحات جوهرية تستلزم دعما سياسيا قويا يكون مستمر على مدى عدة سنوات بحيث تتطلب استثمارات مالية وبشرية كبيرة، ومن المهم أن تدرك الدولة هذه الآثار قبل الإقدام على هذا التغيير الجذري في نظام المحاسبة العمومية، لأن الانتقال لتطبيق أساس الاستحقاق الكامل يتطلب توفر مهارات وخبرات محاسبية ذات مستوى عال، إضافة إلى ضرورة توفر واستعمال التكنولوجيات الحديثة للمعلومات في الإدارة المالية الحكومية، لكونها تعتبر من أهم المتطلبات الواجب توفرها للرفع من مستوى فعالية النظام المحاسبي.

وفي هذا الإطار، يمكن القول بأن مشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة قد وضع حجر الأساس لبداية تطبيق أساس الاستحقاق للمحاسبة العمومية في الجزائر، مما يتطلب ضرورة مواصلة هذه الإصلاحات وتجاوز العقبات بهدف تطوير وعصرنة إدارة المال العام وتحقيق الإفصاح الكامل عن موارد الدولة، بهدف تقديم بيانات متكاملة ترفع من جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن طريق توفير أدوات تحقيق المساءلة عن مستوى أداء وحدات القطاع العام في تسيير الموارد العمومية كمدخل لاستعمال أدوات تحليل التكاليف في المحاسبة العمومية واتخاذ القرار من أجل تحقيق الرشادة والشفافية والاقتصاد في صرف المال العام، هذه الفوائد يمكن تعزيزها بتوسيع نطاق الإصلاحات ليشمل إعداد الميزانية العامة للدولة على أساس الاستحقاق كهدف طويل الأجل.

- آفاق الدراسة:

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

- تأثير تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة.

دور معايير المراجعة الدولية في تفعيل وتطوير أدوات الرقابة على المال العام. مجال تطبيق أدوات محاسبة التكاليف وتقييم الأداء في المحاسبة العمومية عند تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام على أساس الاستحقاق.

أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على جودة الإبلاغ المالي الحكومي.