



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم -

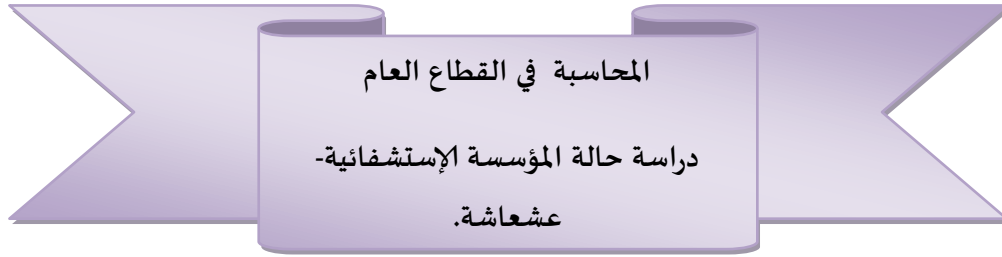
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة علوم مالية و محاسبة

التخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير



تحت إشراف أستاذة:

- " بسدرات كريمة "

مقدمة من طرف الطالبتين:

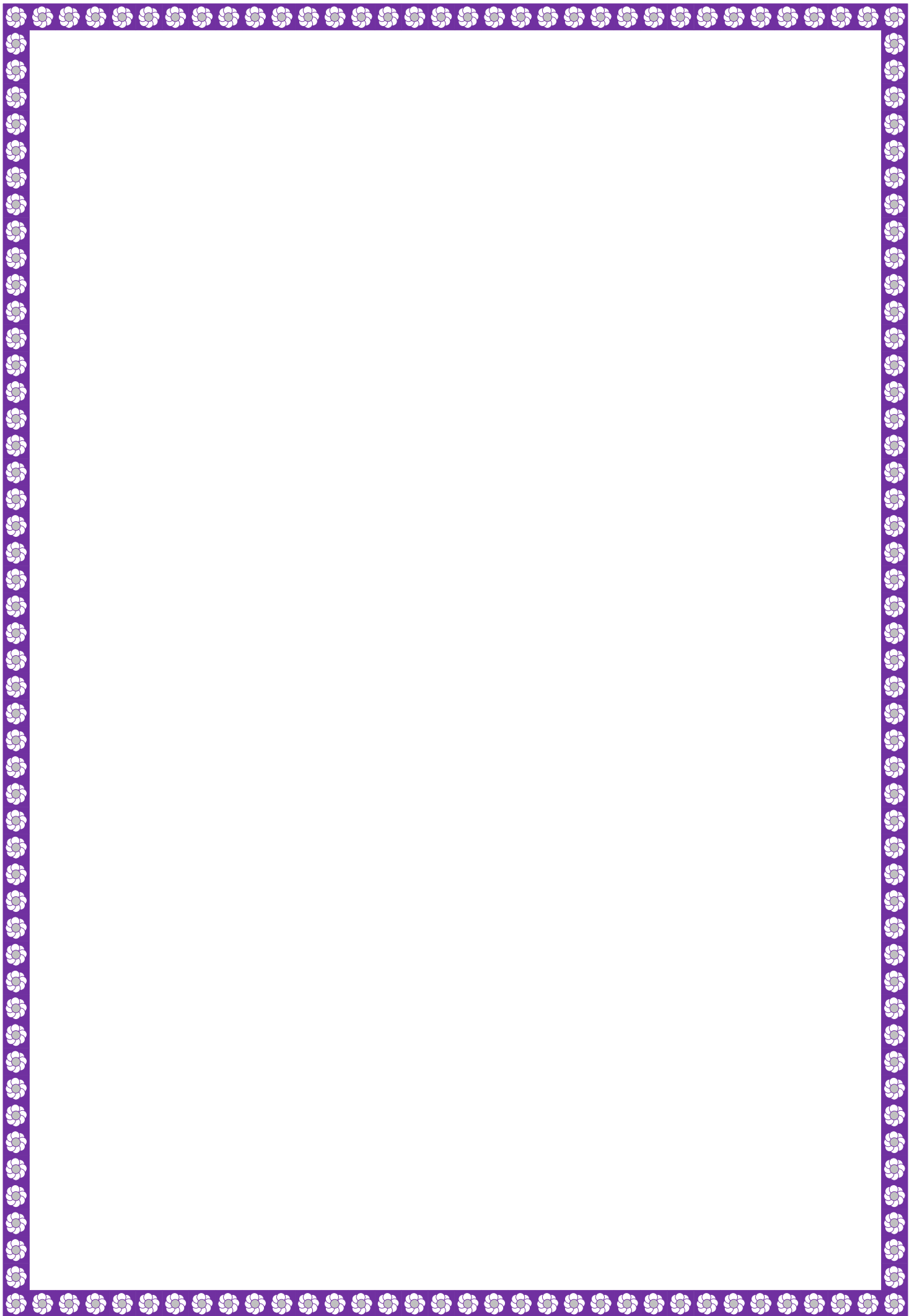
- حقيقي سميرة

- كرفي حليلة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	من الجامعة
مناقشا	بن شني عبد القادر	أستاذ التعليم العالي	جامعة مستغانم
مقررا	بسدرات كريمة	أستاذ محاضرة " أ "	جامعة مستغانم
رئيسا	بشني يوسف	أستاذ محاضر " أ "	جامعة مستغانم

السنة الجامعية 2021 / 2022م



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر و عرفان

نتوجه بأول شكر إلى الله عز وجل الذي أنار دربي وأمكنني بفضلته من القيام بهذا الانجاز ،
يسرنا أن نتقدم بأسمى العبارات التحية والاحترام والتقدير والشكر إلى كل من ساعدني سواء
من قريب أو بعيد حتى انتهيت من انجاز هذا العمل المتواضع . ونخص بالذكر الأستاذة
الفاضلة "بسدتا كريمة" على قبولها الإشراف على مذكري والتي لم تبخل علينا بتوجيهاتها
السديدة ونصائحها القيمة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا البحث وحدثها الدائم لنا على
المثابرة .

ونشكر أعضاء لجنة المناقشة على حضورهم للمناقشة في هذا البحث ولهم شكر مسبق على
كل الملاحظات التي سوف يدونها، وجميع الأعضاء العاملين في قسم العلوم المالية والمحاسبة
كما لا ننسى أبداً كل من ساهم في بناء هذا المستقبل الذي نفتخر به .

ونتقدم بالشكر العظيم إلى المؤسسة العمومية الاستشفائية – عشعاشة . وكل عمالها الذين
أعطونا من وقتهم ولو القليل من المعلومات لإتمام هذا الانجاز .

كما نتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى من علمونا حروفاً من ذهب وكلمات من درر وعبارات
من أسمى وأحلى العبارات في العلم، إلى من صاغوا لنا علمهم حروفاً ومن فكرهم منارة تنير لنا
سيرة العلم والنجاح.

إلى كل أساتذة القسم الذين اشرفوا على تعليمنا طيلة المشوار الجامعي وخاصة جامعة عبد
الحميد بن باديس مستغانم وكل شموع العلم الذين يضيئونها ويهدون الطلبة فيها إلى معالم
النجاح وليس ثمة أفضل كنز من كنوز العلم والمعرفة .

وإلى كل من ساعدنا ولو بابتسامة صادقة إلى كل هؤلاء جزاهم الله خيراً.

إهداء

اهدي ثمرة جهدي إلى:

من خال في شأنها عزوجل بعد بسم الله الرحمن الرحيم ﴿ وقضى ربك إلا تعبدوا إلا إياه و
بالوالدين إحسانا ﴾ صدق الله العظيم.

إلى من شهدت عيوني لأول مرة ولمستي بيدها الحنوننة وغمرتني بحبها الدائم والداقي .

إلى رمز الحب و بلسم الشفاء إلى القلب الناصع بالبياض فقبل كل خطوة مني دعوة منك و
عند طلب النصيحة العودة إليك إلى أغلى الناس أمهاتنا الحبيبات الغاليات.

إلى أحلى كلمة تردد لها لساني إلى أجمل كائن عرفته عيوني إلى أنقى وأقوى حب أحس به في
قلبي إلى من سعى وشقى لأنعم بالراحة والهناء الذي علمني أن ارتقي سلم الحياة بحكمه و
صبر إلى مثلي في الحياة أباءنا أدامهم الله .

إلى القلوب الطاهرة والنفوس البرينة إلى رياحين حياتي إلى سني في الدنيا أخواتنا وإخواننا
الأحياء .

إلى جميع أحباب والأقارب إلى عائلتي حقيقي وكرفي وكل غالي مر في حياتي ، إلى كل من
جمعني بهم الدهر وشاءت الأقدار مؤاخاتهم ، إلى كل هؤلاء اهدي هذا الانجاز المتواضع الذي
ارجوا أن يكون بمثابة عربوت محبة ووفاء والذي احمد الله على إتمامه .

حميرة - حليلة

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
64	يبين توزيع الإيرادات لسنة 2020 للمؤسسة العمومية بعشعاشة	01 - III
67	العنوان الأول: يمثل توزيع نفقات المستخدمين	02 - III
70	العنوان الثاني: يمثل توزيع نفقات التسيير	03 - III

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
20	مكونات الإطار التنظيمي للمحاسبة	01-I
31	النظام المحاسبي وما ينتجه التقارير	01-II
37	أصناف المحاسبين العموميين في الجزائر	02-II
46	علاقة النظام المحاسبي بتقاريره والمستخدمون المعنيون	03-II
53	المخطط التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية	01-III
66	يمثل نسبة دائرة لمجموع الإيرادات لسنة 2020	02-III
69	يمثل نسبة دائرة بالنسبة لمجموع نفقات مستخدمين لسنة 2020	03-III
72	يمثل نسبة دائرة بالنسبة لمجموع نفقات التسيير لسنة 2020	04-LII

فهرس المحتويات

الصفحة	البيان
	الشكر و عرفان
	إهداء
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ	مقدمة
	الفصل الأول: الأسس النظرية للمحاسبة .
1	تمهيد:
2	المبحث الأول: ماهية المحاسبة.
2	المطلب الأول: نشأة المحاسبة.
3	المطلب الثاني: مفهوم وطبيعة المحاسبة.
6	المطلب الثالث: أهمية المحاسبة وأسباب الاهتمام بها.
9	المبحث الثاني: أهداف المحاسبة وفروعها ووظائفها.
9	المطلب الأول: أهداف المحاسبة.
11	المطلب الثاني: وظائف و المحاسبة.
12	المطلب الثالث: فروع ومحددات المحاسبة.
14	المبحث الثالث: فروع وأنظمة المحاسبة وعلاقتها بالعلوم الأخرى.
14	المطلب الأول: فروع المحاسبة.
16	المطلب الثاني: الأنظمة المحاسبية وتطورها.
18	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى.
21	خلاصة الفصل .
22	الفصل الثاني: مدخل حول المحاسبة العمومية.
23	تمهيد.
24	المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة العمومية.
24	المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية.
25	المطلب الثاني: مبادئ وأهداف المحاسبة العمومية.
28	المطلب الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية والجهات المستفيدة منها.
32	المبحث الثاني: أسس وأغوان المحاسبة العمومية وقواعدها.
32	المطلب الأول: أسس المحاسبة العمومية.
33	المطلب الثاني: أغوان المحاسبة العمومية.
40	المطلب الثالث: قواعد ومصادر المحاسبة العمومية.

42	المبحث الثالث:النظام المحاسبي العمومي.
42	المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي العمومي.
43	المطلب الثاني: مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية.
47	خلاصة الفصل.
48	الفصل الثالث:واقع المحاسبة العمومية في القطاع العام .دراسة حالة.
49	تمهيد.
50	المبحث الأول : ماهية المؤسسة العمومية الاستشفائية – عشعاشة .
50	المطلب الأول :نشأة وتعريف المؤسسة العمومية الاستشفائية – عشعاشة .
51	المطلب الثاني:شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
54	المبحث الثاني:مهام مصلحة المديرية الفرعية للمالية و الوسائل.
54	المطلب الأول: تعريف مصلحة المديرية الفرعية للمالية و الوسائل.
54	المطلب الثاني: مهام مصلحة المديرية الفرعية للمالية و الوسائل.
58	المطلب الثالث: المدير الفرعي للمالية و الوسائل و مهامه.
59	المبحث الثالث : تحليل ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية – عشعاشة.
59	المطلب الأول: مفهوم الإيرادات و أنواعها.
61	المطلب الثاني: مفهوم النفقات و أنواعها.
64	المطلب الثالث :معالجة ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية لسنة 2020.
73	خلاصة الفصل .
74	خاتمة.
79	قائمة المصادر و المراجع.
	الملاحق.

المقدمة

إن العالم في هذه الأيام يشهد تطورا كبيرا في جميع مجالات الحياة، حيث أن العالم بدأ يتجه نحو التكامل و التخصص و كذلك بالنسبة لعلم المحاسبة، حيث بدأ العلماء الاقتصاديون في البحث عن الوسائل العملية و الفنية لتحقيق غايات التنمية في جميع المجالات.

مع التطور الحاصل في عالمنا اليوم و الذي مس كافة المجالات الحياة جعل المؤسسات تسعى بكل جهد إلى تحقيق أهدافها التي أعدت من أجلها سواء كانت مؤسسات عمومية أو خاصة و التي ترمي إلى تحقيق تنمية في مختلف المستويات و لا يمكن لذلك أن يحدث إلا عن طريق مواردها المادية و كذلك مواردها البشرية .

تمثل الموارد البشرية في المؤسسة موردا من أهم الموارد أصلا و من أهم الأصول التي تمتلكها أي المؤسسة فلا يمكن تحقيق أهداف المؤسسة بدون هذه الموارد .

لقد تطورت المحاسبة من خلال علاقتها بالنظم الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية و الثقافية و أصبحت ضرورة حتمية تقتضي على المسير أو العون الاقتصادي أو باحث أن يكون على دراية بجوانب هذا العلم نظرا لأهمية الكبيرة التي تكسبها على المستوى الاقتصادي و الدور الذي تتبعه في مختلف المجالات في تطور المشاريع الاقتصادية ذات الطابع الحيوي خاصة و أن الكثير من الأطراف الاقتصادية يفتقدون بمعرفتهم الأصول علم المحاسبة الذي يحتل مكانة في المجال الإداري في الوقت الحاضر و الذي بدوره يتعذر على المؤسسات و الشركات أداء وظيفتها على أكمل وجه .

سنعالج في بحثنا موضوع المحاسبة العمومية و مكانتها ، و المبادئ و العناصر التي تتمثل في النفقات و الإيرادات .

أما في الميدان التطبيقي سننتقل إلى مفهوم النفقات و الإيرادات العامة بشكل عام ، و التعرف على ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية – عشعاشة لسنة 2020 و دراستها بشكل مفصل .

ومن خلال ما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي:

"ما هو واقع المحاسبة العمومية في المؤسسة العمومية الاستشفائية؟

• للإجابة على التساؤل الرئيسي من الضروري الإجابة على العديد من التساؤلات الأساسية :

- ما المقصود بالمحاسبة العمومية ؟ وما هي المبادئ و الأسس التي يقوم عليها ؟.

- من هم الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية ؟ .

- ما هو مفهوم كل من الإيرادات و النفقات العامة ؟ .

- ما مدى فعالية المحاسبة العمومية في تحصيل الإيرادات و دفع النفقات العامة ؟.

❖ فرضيات الدراسة :

للإجابة على الإشكالية المطروحة يمكن طرح الفرضيات التالية :

1. الميزانية العامة للمؤسسة العمومية لها دور مهم في تلبية متطلبات الفرد الاجتماعية و الصحية.
 2. إن المحاسبة العمومية عبارة عن قوانين و أنظمة معمول بها .
 3. إن إعداد و عرض الميزانيات في المؤسسات العمومية الجزائرية يعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
 4. يتمثل أعوان المحاسبة العمومية في كل من المحاسب العمومي و الأمر بالصرف .
- ❖ الدراسات السابقة :

خلال عملية البحث و جمع المراجع وجدت بعض المواضيع التي لها علاقة بموضوع هذه الدراسة وهي كما يلي:

-دراسة ماستر أكاديمي لطلابين طاهر عليوة ,محمد ميم نغيز السنة الجامعية 2017 - 2018 ,بجامعة محمد صديق بن يحي لولاية جيجل تحت عنوان "إصلاح النظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير محاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS", حيث تتمحور إشكالية هذه الدراسة في : واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري و جهود إصلاحه ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS . وقد أظهرت الدراسة أن نظام المحاسبة العمومية غير مرن ولا يعبر عن حقيقة المركز المالي الحالي للمؤسسة العمومية مما يضمن تسيير الفعال للإيرادات العمومية . أي أن نظام المحاسبي العمومي الحالي لا يعطي تقييما دقيقا لأداء المؤسسة الحكومية كما أنه لا يعبر عن حقيقة مركزها المالي بسبب نقص الشفافية و الإفصاح في عرض التقارير المالية .

-دراسة مكملة لنيل شهادة ماستر لإيهاب بططة . السنة الجامعية 2015 - 2016 , بجامعة محمد بوضياف مسيلة تحت عنوان " محاسبة العمومية كآلية للمحافظة على المال العام . حيث تتمحور إشكالية هذه الدراسة في : ما مدى مساهمة المحاسبة العمومية في المحافظة على المال العام . وقد أظهرت هذه الدراسة أنه : وجوب خضوع الأموال العمومية للقواعد المالية و التسيير ميزاني . و الذي يتميز في نفس الوقت بصرامة و الليونة ,ترجم بالمعيقات التي تقف في طريق التسيير العمومي و لهذا يجب تحقيق التكامل بين كلا المفهومين و ضرورة استقلالية الميادين المالية و المحاسبة و الرقابة .

-دراسة ماستر أكاديمي ل منال قرين , شهرزاد فنور , السنة الجامعية 2018 - 2019 بجامعة محمد صديق بن يحي جيجل . تحت عنوان " المحاسبة العمومية و دورها في تسيير المؤسسات العمومية الصحية " . دراسة عينة من المؤسسات العمومية الصحية لولاية جيجل حيث تتمحور إشكالية هذه الدراسة في : ما مدى إسهام المحاسبة العمومية في تسيير المؤسسات العمومية الصحية . وقد أظهرت الدراسة أن نظام المحاسبة العمومية المعمول به في الجزائر يأخذ الأساس النقدي في إعداد القوائم المالية دون الأخذ بعين الاعتبار على أساس الاستحقاق مما يعطي الإخرجات لا تعبر بصدق عن حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة و تعد الرقابة عنصر مهم لضمان سلامة و تصرف في المال العام و تحقق من استخدام الأمثل للموارد العمومية .

❖ أهمية البحث:

يمكن أن تكمل أهمية البحث من خلال معرفة:

-المبادئ و كيفية تحصيل الإيرادات و صرف النفقات بالمؤسسات العمومية .

- دور الميزانية العامة في توفير الاستقرار وتحقيق متطلبات الفرد الاجتماعية و الصحية .
- إبراز نقاط الضعف الخاصة بتطبيق المحاسبة العمومية في المؤسسة العمومية الاستشفائية وتقديم حلول
من أجل تطبيق أحسن التقنيات و إمكانية الحصول إلى نتائج تتطابق مع الوقت .
❖ أهمية الدراسة :

تتمثل أهمية الدراسة في الوقت الحاضر في :

1. تقديم مفهوم المحاسبة العمومية في إطار جديد يركز على جوانب القطاع الصحي مما يساهم في سد ثغرة
لا تزال قائمة عندنا في الجزائر في مجال التكاليف الاستشفائية تتمثل أساسا في قلة الدراسات التي تعرضت
لهذا الموضوع .

2. إلقاء وتبسيط الضوء على تطبيق نظام المحاسبة العمومية في القطاع الصحي العمومي في الجزائر و من
حيث الموارد عن طريق الربط بين حصص التمويل و مستوى التكاليف المحققة .
❖ أهداف الدراسة :

- يهدف هذا البحث إلى معرفة طبيعة المحاسبة التي تعتمد عليها المؤسسة العمومية للصحة العمومية في
تسيير مصالحتها و تحقيق نفقاتها .

- تدعيم النظام المحاسبي بنماذج تطبيقية لتسيير الميزانية لمواجهة ظاهرة سوء التسيير المال العام للدولة .
- معرفة الحقائق المتعلقة بقطاع المستشفى و ذلك بعرض نظري لميزانية المتعلقة بالصحة و كيفية صرفها .
❖ منهج البحث:

تتطلب الدراسة و طبيعة البحث استخدام مناهج متعددة و تجاوبا مع طبيعة الموضوع تم الاعتماد في
هذه الدراسة على المنهج الوصفي ، أما في الجانب بالتطبيقي اعتمدنا بالمنهج التحليلي .
❖ أسباب اختيار الموضوع :

- الأهمية التي تكتسبها المحاسبة العمومية في توفير احتياجات المؤسسات لنقائص الكبيرة في المجتمع الذي لا
يملك قدرة لمزاولة المعالجة الخصوصية.

- الميل إلى هذه الدراسة بحكم اعتمادات مجال التخصص الذي درسناه .

- الاطلاع على كيفية و إجراءات صرف النفقات و تحصيل الإيرادات المؤسسات العمومية الاستشفائية .

❖ صعوبات الدراسة:

نظرا لخصوصية الدراسة المرتبطة بالمحاسبة العمومية في القطاع العام واجهت الباحث صعوبات و

المتثلة في صعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بالواقع ، بالخصوص في الجانب التطبيقي أي في
الحصول على معلومات متعلقة بصرف النفقات و هذا لعدم إفشاء السراً و هوية المتعاملين و طريقة التسيير
في المؤسسة العمومية الاستشفائية .

نقص الموارد التي تربط تسيير الميزانية بالمؤسسة العمومية خاصة في قطاع الصحة و قلة الدراسات في
هذا الميدان.

❖ خطة البحث:

تبعاً لأهداف هذه الدراسة والإجابة عن الإشكالية المطروحة و اختبار صحة فرضيات البحث ضمن تقسيم الدراسة لثلاثة فصول ، حيث تناولنا في الفصل الأول عموميات حول المحاسبة وأنواعها و الفصل الثاني حول المحاسبة العمومية بشكل مفصل أما الفصل الثالث دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية – عشعاشة – ودراسة الميزانية الخاصة بها .

❖ أبعاد الدراسة:

● البعد الزمني : جميع المعلومات المقدمة في الجانب التطبيقي كانت في الفترة الممتدة من 2021/12/19 إلى غاية 2022 /01/02 ، الحصول على المعلومات من المؤسسة العمومية الاستشفائية – عشعاشة – لسنة 2020 .

● البعد المكاني : لقد قمنا باختيار المؤسسة العمومية الاستشفائية – عشعاشة – التي على مستواها تطبق المحاسبة العمومية لإجراء دراسة ميدانية .

الفصل الأول :

الأسس النظرية للمحاسبة

تمهيد:

تهدف المحاسبة لإيجاد تقارير مالية عادلة و مفيدة للمدراء من الجهات الحكومية و التنظيمية و غيرهم من الأطراف ذوي العلاقة كما أنها العلم الذي يدرس القياس و الإيصال و التفسير للنشاطات المالية و ذلك من خلال تسجيل و تبويب و تلخيص عمليات المالية و العرض و الإفصاح عن المعلومات المالية من خلال قوائم مالية .

ولهذا سنتطرق في هذا الفصل إلى العناصر التالية :

- المبحث الأول: ماهية المحاسبة.
- المبحث الثاني: أهداف المحاسبة و فروعها و وظائفها.
- المبحث الثالث: فروض و أنظمة المحاسبة و علاقتها بالعلوم الأخرى.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة:

سنتناول في هذا المبحث نشأة المحاسبة ومفهومها وطبيعتها وكذلك أهمية المحاسبة بالنسبة للمؤسسة وبنسبة لمحيطها . وتطرقنا إلى أسباب الاهتمام بها .

المطلب الأول : نشأة المحاسبة .

تعود نشأة المحاسبة إلى عهود قديمة خلت منذ أن استطاع الإنسان أن يعبر عن أفكاره كتابة و بالأرقام، وتدل على ذلك الآثار التي خلفتها الحضارات القديمة من بابليين و فراعنة و إغريق و رومان.....، حيث وجدت البيانات المحاسبة إلى جانب البيانات الأخرى مدونة على الطين المشوي و جلود الحيوانات و الأخشاب و غيرها من الأشياء التي كانت مستخدمة في تلك الأزمان.

لقد كانت البيانات المحاسبية بسيطة للغاية ، وكانت اقرب إلى العمليات الحسابية منها إلى المحاسبة ، و قد تجسدت في جداول حسابية و إحصائية عكس الأحداث الجارية حيث ذاك من عمليات تبادل و مقايضة بين الأفراد و الجماعات المختلفة ، فعلى سبيل المثال قامت المحاسبة بوظيفة الإثبات المخزون الحبوب و الأخشاب و الأسلحة و مقادير المحاصيل السنوية و إعداد الماشية و الضرائب و غير ذلك .

لقد تطورت المحاسبة مع التطور الاقتصادي و الاجتماعي و القانوني عبر الزمن و لبت باستمرار الحاجات الاقتصادية و الاجتماعية المتزايدة ، وكانت السمة العامة للمحاسبة ردحا طويلا من الزمن سمة مالية و كانت العمليات المالية تسجل من حيث أثرها على الغير فقط ، و قد عرفت هذه الطريقة حتى التسجيل لا حقا بطريقة القيد المفرد حيث كانت الذمة المالية لمشروع و لصاحبه واحدة و حيث اكتفى صاحب النشاط برقابته الشخصية على المخزون السلعي و على النقدية و لكن مع تطور التجارة و اتساعها و تعدد و تنوع العمليات المالية ازدادت الحاجة إلى خدمات المحاسب و أصبح العمل وفق طريقة القيد المفرد عاجزا عن استيعاب الأحداث المالية المعقدة و أصبح هناك ضرورة للبحث عن طريقة أخرى أكثر تطورا و بالفعل تصاعد الاهتمام بالمحاسبة منذ القرن الحادي عشر و أفردت لها كتابات خاصة في القرن الثالث و الرابع عشر الميلادي ، و كان ذلك مؤشرا على انتقال المحاسبة في المجال التطبيقي إلى مجال البحث النظري ، و قد دفعت الحاجة الماسة إلى تطور المحاسبة في القرن الخامس عشر عالم الرياضيات الايطالي لوقا باسيولي Luca Pacioli 1494م ، بعد اكتشاف القارة الأمريكية بعامين ، إلى اختراع نظرية القيد المزدوج ، التي اعتبرت علامة بارزة في تطور الفكر المحاسبي باعتبارها و وضعت قاعدة علمية راسخة لتسجيل و تبويب و تلخيص العمليات المالية ، و قياس نتيجة النشاط الاقتصادي من ربح أو خسارة .

و بالرغم من أن نظرية القيد المزدوج لم تلق قبولا في اللحظات الأولى ، إلا أن التطور الاقتصادي اللاحق ، و المتمثل في ازدهار التجارة في ايطاليا في القرن السادس عشر، و قيام الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر و ما نجم عنها من قيام منشآت صناعية و تجارية و مالية ضخمة ، تعقد و تشابك العمليات المالية أكدت عجز طريقة القيد المفرد و أهمية تطبيق طريقة القيد المزدوج .

لقد أحدثت الثورة الصناعية تطورا هائلا في الفكر الاقتصادي بشكل عام بسبب تطور حجم الوحدات الإنتاجية ، وتعقد العمليات التكنولوجية ، وتمركز رؤوس الأموال ، وتقسيم العمل ، وتطور الأشكال القانونية للملكية من منشأة فردية إلى شركة تضامن ومن ثم إلى شركات مساهمة عامة (شركة أموال) ، التي تنجم عنها انفصال الملكية عن الإدارة وظهور الطبقيّة ، المديرين المتخصصة ، وقد سائر كل ذلك تطور المحاسبة لكي تلبي الاحتياجات المتزايدة ، وتطورت فروعها وطرقها وأساليبها و اغتنت نظريتها بفروض ومبادئ جديدة .

فلم تعد وظيفة المحاسبة محصورة في تسجيل الأحداث المالية ، وتبويبها وإنما أصبحت تشمل قياس الأحداث المالية وتحليلها وتوصيلها إلى الجهات المستفيدة وتفسيرها ، وأصبحت أيضا وسيلة هامة للرقابة على استخدام الموارد المادية والمالية والبشرية في المشروع وتقييم الأداء ، باعتبار أن المحاسبة هي نظام هام للمعلومات ينتج بيانات اقتصادية مالية وكمية تقدم للإدارة لكي تساعد في القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة ومتابعة على أكمل وجه ، وترشيد قراراتها وزيادة كفاءتها ، كما تساعد الأطراف المستفيدة وخاصة المستثمرين في توجيه استثماراتهم بالاتجاه الصحيح .

ولقد لعبت الهيئات المحاسبية الدولية دورا هاما في تطويرو وإغناء نظرية المحاسبة كجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) ، و المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ومعاهد المحاسبين القانونيين في كل من انكلترا وكندا و استراليا ، ومجلس قواعد ومعايير المحاسبة المالية (FASB)..... الخ ، حيث عملوا على تكريس ووضع فروض ومبادئ محاسبية وذلك من خلال البحوث والدراسات والتوصيات التي صدرت عنهم خلال القرن العشرين .

كما أن العولمة وما رافقها من تطور في الظروف الاقتصادية والتكنولوجيا والبيئة وما نتج عنها من تحرير للتجارة العالمية وانتقل رؤوس الأموال المستثمرة وظهور التكتلات الاقتصادية الكبرى ، وانفتاح الدول للاستثمار الدولي وغير ذلك أدت إلى صدور المعايير المحاسبية الدولية ، والعمل على تطويرها وتعديلها كلما اقتضت الظروف ذلك ، مما ساهم في تطوير الأسس النظرية والتطبيقية للمحاسبة ويعمق مستوى الإفصاح للبيانات والمعلومات المحاسبية ويزيد منفعتها في اتخاذ القرارات المختلفة وخاصة في مجال الاستثمار¹.

المطلب الثاني: مفهوم وطبيعة المحاسبة.

1) تعريف المحاسبة:

أ. نعتبر المحاسبة واحدة من التقنيات الكمية لمعاملة البيانات الناتجة عن حركة الأموال بين الأعوان الاقتصاديين في اقتصاد ما ، ومهما كان العون الاقتصادي (و الذي نعتبره محاسبيا مؤسسة أو مشروعا) .

¹ سيد عطا الله السيد ، النظريات المحاسبية ، دارالراية للنشر والتوزيع ، الأردن سنة 2009 ، طبعة الأولى ، ص: 19.

فان التعبير عن هذه الحركة المعقدة والقنوعة يتم بوحداث نقدية عن طريق التتبع و التسجيل المتسلسل لهذه الحركات و ذلك حتى يمكن معرفة الوضعية المالية للمؤسسة المعنية في تاريخ محدد، وإيجاد النتيجة عند انتهاء دورة النشاط.²

ب. المحاسبة هي: هي لغة الأعمال أهمها في المعرفة الاستثنائية للحساب المنظم الذي يختص بإنتاج البيانات والمعلومات وتوفيرها في صورة ملائمة وتوصيلها إلى من يهيم الأمر لتحقيق أهداف محددة ومعروفة ، لذلك يجب أن تقوم المحاسبة على نظام متكامل الأركان ، تحكمه مجموعة من القواعد والأصول المنطقية ، ويتبع في شأنه سلسلة من الإجراءات المنتظمة ، ويعمل في الإطار مجموعة من المبادئ والمفاهيم المستقرة³ .

ت. تمثل المحاسبة كنظام مالي عملية تحديد، وقياس وتسجيل وتوصيل المعلومات المالية عن الأحداث الاقتصادية للمنشأة ما، في مجال الأعمال، أو في غيره لمستخدمي هذه المعلومات المهتمين بها⁴ .

ث. المحاسبة هي: ذلك العلم الذي يتضمن دراسة المبادئ و الأسس والمفاهيم التي تستند إليها في معالجة العمليات ذات القيم المالية في السجلات المحاسبية وذلك بتدوينها وتصنيفها ، كما أنها نظام يهدف لجمع تحليل معالجة البيانات وتوصيل المعلومات المحاسبية والمالية المتعلقة بمؤسسة معينة إلى الأطراف مختلفة لها فائدة من الاطلاع على هذه المعلومات ، وهذا بغرض اتخاذ القرارات السليمة سواء تعلقت هذه القرارات بالتسيير الداخلي بالمؤسسة أو تلك التي تتخذها الأطراف الخارجية قاعدة لإقرار تعاقدهم مع المؤسسة و لتسيير العقود السابقة التي تربطهم معها⁵ .

ج. التعريف خاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين (AICDA) : " هي عملية تسجيل وتصنيف و تلخيص العمليات المالية عند حدوثها وتسجيلها اعتماد على وثائق ثبوتها وكذا تصنيف وتبويب هذه العمليات و تلخيصها ، بحيث يمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات و من ثم استخراج نتيجة دورتها الاستقلالية من ربح أو خسارة ، وتبيان مركزها المالي في نهاية الفترة⁶ .

المحاسبة AICPA كما عرفت لجنة المصطلحات التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالشكل التالي : " إن المحاسبة هي فن تثبيت وتصنيف و تلخيص بشكل كبير من خلال استخدام تعبير نقدي عن صفقات وأحداث التي هي على الأقل جزئيا ذات سمة مالية و تفسير النتائج المترتبة عن ذلك ، إن إنصراف أو مجال المحاسبة في التعريف يبدو محدود فهناك منظور أوسع وكما هو مندرج ضمن التعريف التالي للمحاسبة :

² شبايكي سعدان ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر سنة 2002 ، الطبعة منقحة و مزيدة ص: 02.

³ عبد العي عبد العي مرعي ، عطية عبد العي مرعي " أساسيات المحاسبة المالية " ، المكتب الجامعي الحديث ، شارع سويترا الأزاربطة إسكندرية ، سنة 2006 بدون طبعة ، ص: 09.

⁴ عبد العي مرعي وآخرون " مبادئ المحاسبة المالية " دار الجامعة الجديدة لنشر ، الإسكندرية سنة 2001 بدون طبعة ، ص: 04.

⁵ سامي محمد الوفاد ، نظرية المحاسبة ، دار المسيرة لنشر وتوزيع ، عمان ، سنة 2011 ، طبعة الأولى ، ص: 17 .

⁶ إدريس احمد ، علاقة المحاسبة بحركة الشركات ، مذكرة ماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية ، تخصص تدقيق سنة 2006 ، ص: 02.

" عملية تحديد وقياس و توصيل معلومات اقتصادية لكي تسمح بإحكام وقرارات مبنية على معلومات من قبل مستخدمي المعلومات " ، وفي وقت قريب تماما تعريف المحاسبة من خلال الإشارة إلى مفهوم المعلومات الكمية.

" إن المحاسبة ما هي إلا نشاط خدمي فوظيفتها توفير معلومات كمية أساسا ذات طبيعة مالية بشأن الوحدات الاقتصادية التي تستهدف منها أن تكون ناقصة في صنع القرارات الاقتصادية وفي التوصل إلى خيارات حاسمة بين المسارات البديلة المتاحة " ⁷.

(2) طبيعة المحاسبة The Nature Of Accounting:

بصفة عامة تشير المحاسبة إلى المجال المعرفي الذي يختص بقياس أنشطة الوحدات الاقتصادية و توصيل المعلومات المالية إلى الأطراف المعنية.

وإذا ما كانت اللغة تعد وسيلة اتصال اجتماعية Bv Sumes وعادة ما يطلق على المحاسبة لغة الأعمال ضمن المنطقي أن تغير تلك ، اللغة لتعكس التغيرات على البيئة المحيطة بها وتأسيس على ذلك فقد خضعت المحاسبة باستمرار إلى التغيير والتطوير من أجل توصيل المعلومات عن الأعمال بطرق تتسم بالكفاءة و الفعالية ، كما تغيرت المفاهيم والأساليب المحاسبة لتضفي على وظيفتها كقياس وإفصاح المغزى والدلالة بحيث يمكن زيادة الاعتماد عليها وتعظيم حيويتها في كافة مجالات المجتمع فالمحاسبة هي جوهر المساءلة سواء على المستوى الفرد أو الوحدات أو الحكومة أو الدولة وعادة ما ينظر إلى Accountability المحاسبة على أنها تتضمن 03 جوانب حيث أنها تعتبر نشاطا خدميا ، ونظاميا وصفيا تحليليا بالإضافة إلى أنها نظاما للمعلومات .

✓ المحاسبة كنشاط خدمي : Ser vise Activity.

تزود المحاسبة الأطراف المستفيدة بمعلومات مالية تساعدهم على اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام أو بتخصيص الموارد في منشأة الأعمال الاقتصادية سواء الهادفة للربح أو غير الهادفة للربح أو في وحدات الحكومة أو في هيئات بالاقتصاد القومي .

✓ المحاسبة كنظام وصفي وتحليلي : Dextriptive and Anal tical Discipline.

تحدد المحاسبة مجموعة كبيرة من الأحداث والمعاملات التي تصف النشاط الاقتصادي و من خلال قياسها وتبويبها وتلخيصها فان تخفض من تلك الأحداث والمعاملات عم طريق تجميعها في مجموعة من البنوك الصغيرة والجوهرية ثم التقرير عنها كل على نحو صحيح و صادق بغرض وتحديد المركز المالي ونتائج الأعمال و التدفقات النقدية للمنشأة .

✓ المحاسبة كنظام للمعلومات : Information system.

تقوم المحاسبة بتجميع وتوطيد المعلومات المالية المتعلقة بوحدة اقتصادية إلى مدى واسع من الأشخاص المرتبطة بقراراتهم تصرفهم بذلك النشاط ، في ضوء ما تقدم يمكن القول بان هناك ثلاثة خصائص أساسية للمحاسبة بتوضيح طبيعتها هي :

1. تقيس Measure المحاسبة و توصيل Communicate المعلومات التالية .

2. ترتبط المحاسبة بأنشطة اقتصادية خاصة بوحدات وكيانات اقتصادية Econoncentities .

⁷ رياض العبد الله و طلال الججاوي ، نظرية محاسبة ، داراليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، الأردن سنة 2009 ، طبعة العربية ، ص:81.

3. تقوم المحاسبة بتوصيل تلك المعلومات للمستخدمين المعنيين Intereseduxr و حتى يؤدي النظام المحاسبي وظيفة إنتاج المعلومات الخاصة بالمركز المالي للمنشأة و نتائج عملياتها و تدفقاتها ، النقدية يتعين عليه القيام بالاتي :

- تفسير و تسجيل Inter Preting and Recarding عمليات المنشأة .
- تصنيف Ficqtion عمليات المنشأة المتجانسة على نحو يسمح بتحديد مختلف الإجماليات و الإجماليات الفرعية بشكل مفيد للإدارة و على نحو يمكن استخدامها في التقارير المحاسبية .
- تلخيص و توصيل Summarizing and Communication المعلومات إلى متخذي القرار و على ذلك فات الدور الرئيسي للمحاسبة يتمثل في توفير نظام المعلومات الفعال يتكون من الأفراد و الإجراءات و وسائل و السجلات التي يستخدمها الكيان الاقتصادي للقياس و التقدير لاتخاذ القرارات ، و توجد عديد من العوامل التي تؤثر على هيكل ذلك النظام لعل أبرزها احتياجات الشرطة من المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى الموارد المتاحة لتشغيل النظام حتى يمكن توفير معلومات من وحدة معينة يتطلب الأمر وجود نظام محاسبي Accounting.

يهدف في النهاية توفير المعلومات للمديرين و غيرهم من الأطراف المعنية التي يطلق عليهم مستخدمو المعلومات المحاسبية ، و تعتمد نوعية تلك المعلومات على أنواع القرارات التي يتخذونها⁸ .

المطلب الثالث: أهمية المحاسبة وأسباب اهتمام بها.

تعتبر المحاسبة من أهم وسائل الرقابة ولها أهمية كبيرة تتمثل في :

أ. بالنسبة للمؤسسة : مهما كان نوع المؤسسة فإن القانون يلزم مسيرها بمسك الدفاتر المحاسبية و قد ألزم نص القانون التجاري في مادته التاسعة على ما يلي : كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المؤسسة ، إن لهذا الإلزام فائدة كبرى بالنسبة للمؤسسة فبواسطة المحاسبة يمكن للمؤسسة :

- رصد حركية نشاطها و معرفة تطور وضعيتها المالية .
- تحديد سعر منتجاتها عن طريق تحديد عناصر تكاليف الإنتاج .
- تزويد و توفير إدارة المؤسسة بكافة المعلومات اللازمة . سواء على شكل تقارير محاسبية أو قوائم مالية دورية أو غير دورية.
- تشكل المحاسبة وسيلة إثبات إداري و قانوني لكل مجريات الأحداث على امتداد السنة المالية الواحدة و التي تترجم بصورة أو بأخرى مجمل العمليات المجسدة لنشاطات المؤسسة سواء في علاقاتها مع نفسها أو مع محيطها.
- ب. بالنسبة لمحيطها : تلبى المحاسبة ضرورات النظام الاقتصادي و المالي و أيضا القانوني و الجبائي باعتبارها أداة لقياس الذمة المالية للمؤسسة من خلال كشف نتائج النشاط و إبراز تشكيلة ذمتها المالية و وضعيتها المحاسبية من حين لأخر لتزويد محيطها الخارجي :
- الوصاية : بحسب ارتباطها الإداري .

⁸ أمين السيد أحمد لطفي ، إعداد و عرض القوائم المالية دار النشر الثقافية ، الإسكندرية 2007 ، الطبعة 01 ، ص : 14.

● جهاز الرقابة : مصالح المنافسة و الأسعار.

● الجهاز الحكومي : المساهمة في بناء نظام معلوماتي على المستوى الوطني عن طريق بعض المجاميع مما يسهل العمل على مستوى الاقتصاد الوطني .

ت. بالنسبة للضرائب : يمكن لمصالح الضرائب تحديد الضريبة الواجبة الدفع عن طريق ما تقدمه المؤسسة من وثائق رسمية تمثل ملخصات لنشاطاتها المختلفة .

ث. بالنسبة لمصالح القضاء: تعتبر الوثائق و الدفاتر المحاسبية حججا مادية يمكن الاستناد عليها في الحكم ، ضد المؤسسة أو لصالحها في حالة المنازعات مع الأطراف التي تتعامل معها المؤسسة ، سواء تعلق الأمر بالزبائن أو الموردين أو الشركاء أو المساهمين أو غيرهم .

ج. بقية المتعاملين الاقتصاديين: كوسيلة جلب أو تنفيذ في علاقاتها مع الزبائن الموردين و البنوك... و المحاسبة أيضا أساس مهم في تسعير السلع و الخدمات المقدمة للعملاء ، وهذه من مهام محاسبة التكاليف التي تحسب تكلفة السلع و الخدمات المباشرة و غير المباشرة .

كما أن للمحاسبة اثر كبير على القرارات الإدارية للشركات ، فاغلب القرارات المالية إن لم تكن كلها تعتمد بالدرجة الأولى على المعلومات المحاسبية و لا يتم اعتماد أي قرار إلا بعد تحليل متعمق في المعلومات المحاسبية⁹ .

إن أهمية المحاسبة لم تعد مقتصرة على المالكين و المساهمين و المديرين و كذلك العملاء و الموردين و المصارف ، بل ازدادت أهميتها و الحاجة إليها من قبل فئات عديدة ، إذ اغلب الأشخاص أن لم نقل جميعهم يمارسون فعليا و يواجهون عمليا كل يوم العديد من العمليات و الإجراءات و الأحداث و المعاملات ذات الطابع المالي و المحاسبي ، لدرجة نجدهم يساهمون في تطبيق بعض المفاهيم المحاسبية ، كما يسعون جاهدين لتحقيق الهدف العام من المحاسبة و المتمثل بإنتاج و خلق المعلومات المحاسبية ذات الطابع المالي و المحاسبي ، إن المواطن العادي يهمله التعرف على مصادر مدخولاته و كيفية قياسها و كذلك أوجه استخدامات ذلك الدخل و العمل على الاقتصاد في النفقات لتحقيق الموازنة ، فعلى سبيل المثال يرغب الموظف في التعرف على كيفية حساب صافي المرتب الشهري و أسس حساب الاستقطاعات المختلفة بما فيها الاستقطاعات الضريبية ، و كذلك المواطن (الذي هو عميل لأحد المصارف التجارية) عندما يتعامل مع شبك قسم الحسابات الجارية في المصرف لغرض انجاز معاملات الإيداعات و المسحوبات النقدية ، وكذلك كونك مهندسا تدير شركة صناعية أو طبيب مسؤول على إدارة مستشفى أو معلم يمارس وظيفة مدير المدرسة أو صيدلي يمارس عمله في إدارة و تسيير أمور الصيدلية التي يعمل فيها و غيرها من المهن و الأعمال الإدارية ، وقد طلب منك بحكم مركزي القيادي في إدارة تلك الوحدة الإدارية أن تقوم بصنع و اتخاذ قرار إداري لمعالجة مشكلة قائمة ، إذ لا يمكن لذلك القرار أن يصنع بكفاءة و عقلانية دون الاعتماد على المعلومات المحاسبية التي تقدمها لك إدارة الشؤون المالية ، كل ذلك يعكس لنا مدى أهمية المحاسبة و مجال استخدامها في الحياة العملية و ممارسة مختلف الأنشطة و الفعاليات الاقتصادية مما يحتم ضرورة قيام الإداريين المسؤولين عن صنع القرار بالتعرف و الاطلاع على الأسس و المبادئ المحاسبية الواجب

⁹ عبد الوهاب رميدي ، المحاسبة المالية ، دار هومة ، الجزائر ، سنة 2011 ، الطبعة الأولى ، ص:18.

استخدامها في قياس دخلهم السنوي وتحديد وعاء الضريبة والحكم على مدى كفاءة ومردودية نشاطهم وعائدية رأسمالهم .

إن الاستفادة من المحاسبة والاهتمام بها لم يعد يقتصر على الوحدات الاقتصادية والقائمين عليها بل تعداه ليشمل المواطن العادي ، إذ نجد مثلاً أن رب الأسرة يمارس يومياً بل شهرياً إعداد موازنة الإنفاق العائلي لكي يتجنب حدوث عجز في شهر ما لا يستطيع تغطيته ، إذ لابد من خلق درجة مناسبة من التوازن بين مصادر الدخل الشهري (المرتب) وأوجه استخدامه في مختلف بنود الإنفاق العائلي ، وهذا يعتبر بحد ذاته الشكل البسيط للحسابات الختامية على الصعيد الشخصي وليس على مستوى وحدة اقتصادية معينة .

(1) كما أن الاهتمام بالمحاسبة تجاوز حدود قياس الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية بل تعداه ليشمل أيضاً ضرورة قياس الأداء الاجتماعي للحكم على مستوى كفاءة ذلك الأداء إذ ظهرت في العقدين الأخيرين الكثير من المنظمات والقوة الضاغطة في المجتمع من أجل الحفاظ على البيئة والحد من التلوث وتأمين السلامة المهنية والأمن الصناعي وتقليل حوادث العمل وغيرها من الجوانب التي استوجب دراسة التكاليف الاجتماعية وتطبيق أسس ومقومات محاسبة المسؤولية الاجتماعية وما يعقبها من ضرورة تطبيق إجراءات المراجعة الاجتماعية وطبقاً لكل ما تقدم نجد أن الفئات التي يهملها التعرف على المعلومات المحاسبية واستخدامها في مجالات مختلفة تساعدهم في عمليات التخطيط والتنفيذ ورقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات ، لدرجة نجد أن بعض الجامعات في الدول المتقدمة يعمل وحتى في بعض الدول العربية في نطاق ضيق بدأت تدرس مادة محاسبية مستقلة بعنوان " المحاسبة لغير المحاسبين ونحن ندعو الأخذ بهذه الفكرة على مستوى الجامعات الأردنية ليصار إلى تدريس مادة بعنوان " المحاسبة لغير المحاسبين " في بعض الكليات (عدد كليات الاقتصاد والعلوم الإدارية والمالية) وبالذات تلك الكليات التي تخرج كوادر يكون تخصصها فيه طابع مهني كما هو حال المحاماة والصيدلة والطب والهندسة وغيرها¹⁰

(2) . أسباب الاهتمام بالمحاسبة :

1. ازدياد حدة المنافسة بين المشروعات الاقتصادية مما استدعى الرقابة على عناصر التكلفة بغية تحقيقها إلى أقصى ممكن وبالتالي تخفيض أسعار البيع والسيطرة على الأسواق ولقد أدى ذلك إلى الاهتمام بمحاسبة التكاليف الفعلية والمعيارية على حد سواء .
2. ازدياد الهوة بين الإدارة العليا وبين مستويات الإدارة الأخرى نتيجة لتوسع المشروعات وتكوين وحدات اقتصادية كبيرة من جهة ، ونتيجة إنشاء الفروع في المدن المختلفة وظهور المنشآت ذات الأقسام المتعددة من جهة أخرى ، مما دعا إلى التفكير في إيجاد وسائل محاسبية تساعد الإدارة في الرقابة على عناصر التكلفة والإيرادات واتخاذ القرارات لدى المستويات الإدارية الوسطى الدنيا ، وهذا أدى لنشوء ما يسمى محاسبة المسؤولية Responsibility accounting .
3. ازدياد حجم المشروعات الاقتصادية بغية الاستفادة من وفرة الحجم الكبير وتخصيص اليد العاملة الأمر الذي فصل أماكن الإدارة عن أماكن الإنتاج مما أدى إلى ضرورة تقديم بيانات أكثر تفصيلاً للإدارة هذه المشروعات .

¹⁰ كمال عبد العزيز النقيب ، مقدمة في نظرية المحاسبة ، داروائل للنشر ، عمان ، الطبعة الأولى ، سنة 2004 ، ص: 123.

4. ازدياد حاجة الإدارة إلى اتخاذ القرارات بسرعة ودقة مناسبة دون الانتظار حتى ظهور نتائج التكاليف الفعلية التاريخية و تقديمها بعد فوات الأوان أعطى دفعا كبيرا لظهور المحاسبة التكاليف المعيارية Standard Costing وأخذت الأساليب المحاسبة تتطور مع تطور علم الإدارة والإحصاء¹¹.

المبحث الثاني: أهداف المحاسبة وفروعها ووظائفها.

سننظر هنا إلى أهداف المحاسبة وفروعها ووظائفها، ونتناول في المطلب الأول أهداف المحاسبة و يليه المطلب الثاني بوظائف المحاسبة ثم المطلب الثالث الذي يتناول فروع ومحددات المحاسبة.

المطلب الأول: أهداف المحاسبة.

يجب على المحاسبة أن توفر المعلومات التي يحتاجها المستخدم ، ولذلك يعتبر تحديد أهداف المحاسبة من الأمور الهامة حيث أن هدف يحتاج إلى إجراءات محددة لتحقيقه ، ولما كانت المحاسبة تمثل أداة هامة من أدوات اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنشآت المعاصرة ، فإن المحاسبة المالية تهتم بقياس تأثير العمليات التبادلية ، والأحداث والظروف على المركز المالي لمنشأة معينة ، ونتائج أعمالها وتوصيل نتائج هذا القياس إلى الأطراف والجهات التي تهتم بالمنشأة ، وعلى هذا الأساس فإن هدف المحاسبة الرئيسي هو إنتاج و توصيل المعلومات التي تساعد هؤلاء الذين يهتمون بالمنشأة على اتخاذ القرارات المتعلقة بتلك المنشأة .

و المحاسبة كوسيلة لإشباع حاجات مستخدمي المعلومات ، لا يمكن أن تحدد أهدافها من فراغ ، وإنما تستنتج أهدافها من حاجات مستخدمي المعلومات المنتجة بواسطة المحاسبة المالية ، وحاجات مستخدمي المعلومات تفيد المحاسب في تحديد لأساليب والطرق والإجراءات والقواعد التي تحدد الطرق السليمة لقياس العمليات التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة وتؤثر على نتائج أعمالها وتوصيل هذه المعلومات بطريقة تؤدي إلى استخدامها استخداما صحيحا .

و تمثل القوائم المالية وسيلة المحاسبية الرئيسية في توصيل المعلومات إلى منهم خارج المنشأة، وتشمل القوائم التي تعدها المحاسبة حاليا ما يلي :

- الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي.
- حساب الأرباح والخسائر، أو قائمة الدخل.
- قائمة مصادر واستخدام الأموال .

و تعتبر القوائم المالية السابقة المنتج الرئيسي للمحاسبة المالية ، وتتركز المعلومات التي تحتوي عليها هذه القوائم حول رأسمال ، والدخل ، والتي ترتبط بوحدة اقتصادية محددة ، قد تكون في شكل منشأة فردية ، أو شركة تضامن أو شركة مساهمة أو شركات ذات مسؤولية محدودة ، وسواء كان مجال نشاط هذه الوحدات تجاري ، أو صناعي ، أو في مجال التشييد ، أو الخدمات أو التمويل ، وسواء كانت هذه المنشآت تهدف إلى الربح ، أو لا تهدف إلى تحقيق ربح .

ويستخدم المعلومات المحاسبية طوائف متعددة ، ويعتبر ملاك الوحدة والمستثمرون سواء الحاليون أو المرتقبون من الطوائف الرئيسية التي تستفيد من المعلومات المحاسبية ، وكذلك الموردون والعلماء ممن لهم

¹¹ سيد عطا الله السيد ، التدريب المحاسبي والمالي ، دار للنشر والتوزيع المملكة الأردنية الهاشمية سنة 2013، الطبعة الأولى ، ص:26.

ارتباط حالية ، أو مقبلة مع المنشأة ، كما أن هناك فئات أخرى تستفيد من المعلومات المحاسبية مثل الجهات الحكومية المخططة للاقتصاد القومي ، ومصحة الضرائب ، وأيضا العاملون بالمنشأة وكل هؤلاء المستخدمين يحتاجون إلى التعرف على واقع المنشأة .

وحتى تفي المحاسبة بحاجات المستخدم ، فإن القوائم المالية التي تعد تعمل على القياس الدوري لدخل المنشأة ، وتعتبر قائمة الدخل الوسيلة الرئيسية لتوصيل المعلومات التي تتعلق بنتائج أعمال المنشأة ، وتظهر هذه القائمة نتائج الأعمال على مراحل بحيث تبين المكونات الوسيلة لصافي الدخل بينما تعتبر قائمة المركز المالي وسيلة المحاسبة الرئيسية لغرض المعلومات التي تتعلق بالأصول والخصوم ، وعناصر حقوق أصحاب رأسمال .

وبصفة عامة فإن أهداف المحاسبة متعددة، ولكن تجميعها في أربعة أهداف رئيسية:

1. الرقابة الداخلية: وتتضمن حماية أموال المنشأة وممتلكاتها الأخرى.
 2. قياس البيانات المالية: وذلك عن طريق وسائل تسجيل العمليات والأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتشغيل هذه البيانات طبقا لقواعد متسقة حتى يمكن الوصول إلى إجماليات تلخص المركز المالي ، ونتائج الأعمال .
 3. توفير المعلومات لإدارة المنشأة لمساعدتها على التخطيط واتخاذ القرارات و الرقابة، وذلك عن طريق تحليل البيانات عن العمليات ماضية، والتوقع على أساسها بالأحداث الاقتصادية المستقبلية.
 4. التقرير عن المعلومات المالية لملاك ، والمستثمرون والأشخاص الآخرون الذين لهم اهتماما بالمنشأة ، وذلك عن طريق عرض الحسابات السنوية أو القوائم المالية .
- إن أهداف المحاسبة ليست ثابتة ، فهي تتغير بتغير المفاهيم الاقتصادية والاجتماعية للبيئة التي تعمل فيها المحاسبة وفي الزمان والمكان ، ويوضح تاريخ الفكر المحاسبي أن تحديد الدخل وتصوير المركز المالي يمثل الهدف الأساسي للمحاسبة والتي هي موضوع دراستنا في هذا الفصل ، وفي السنوات المعاصرة تطورت أهداف المحاسبة لتشمل التركيز على توفير المعلومات الاقتصادية والاجتماعية لاتخاذ لقرارات ، وهنا ظهرت فروع للمحاسبة لتحقيق هذا الهدف ، وذلك مثل محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، وغيرها من فروع المحاسبة الأخرى¹² .

-توفير المعلومات المالية.

-قياس نتائج الأعمال من فترة معينة وتحديد نتيجة المؤسسة من ربح وخسارة .

-تامين مختلف المعلومات المالية المتعلقة بثبات الوضع المالي للمؤسسة في وقت محدد بشكل يمكن مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي إضافة إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة في فترة زمنية محددة.

-قياس تطورات الوضع الاقتصادي للمؤسسة خلال فترة محددة من الزمن نتيجة لممارستها للنشاط التي أنشأت من اجله .

-الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وذلك لان المحاسبة تعتبر من وسائل الرقابة الداخلية للمؤسسة.

¹² عبد السميع الدسوقي ، أساسيات المحاسبة المالية ، ديوان وائل للطباعة والنشر ، عمان 2002 بدون طبعة ، ص: 10، 11 .

-توفير المعلومات التي تخدم المستخدمين الخارجيين عن المؤسسة مثل المساهمين، المقرضين، المحليين الماليين، الجهات والهيئات الحكومية وغيرها ذات المصلحة بالمشروع، كذلك يمكن للمعلومات المحاسبية أن تخدم هذه الأطراف في اتخاذ القرارات المالية في مجالات الاستثمار، التمويل.

-توفير المعلومات التي تخدم أغراض المستخدمين الداخلية وتشمل بشكل أساسي مدخلات التقارير المالية الداخلية التي تخدم الأغراض الإدارية في مجالات التخطيط ، الرقابة ، التنسيق ، وتقييم الأداء¹³.

المطلب الثاني: وظائف المحاسبة

(3) وظائف المحاسبة Fonctions OF Accountung

لقد تطورت وظائف المحاسبة مع التطور الاقتصادي والاجتماعي والقانوني والبيئي ، وأصبحت

تشمل كالأتي :

1. تحديد وتسجيل الأحداث المالية من واقع المستندات المؤيدة لها مثل فواتير البيع والشراء والإيصالات والإشعارات وأوامر الصرف وأوامر القبض واذونات طرق المواد ، ... الخ ، في دفتر اليومية وفق تسلسل زمني متتابع .
 2. تبويب وتصنيف العمليات المالية وذلك من خلال ترحيل قيود اليومية إلى حساباتها المختصة في دفتر الأستاذ
 3. تلخيص العمليات المالية من خلال ترصيد الحسابات واعداد جداول وكشوف تحليلية لأغراض مختلفة .
 4. إعداد موازين المراجعة للتأكد من التوازن الحسابي وصحة ودقة تسجيل و ترحيل و ترصيد العمليات المالية السابقة .
 5. القيام بالتسويات الجردية اللازمة لعناصر الأصول والخصوم ، و المصروفات والإيرادات وذلك وفق المبادئ والقواعد المحاسبية المنظمة لها .
 6. إعداد الحسابات والقوائم المالية لقياس نتيجة الدورة المالية وبيان المركز المالي للمشروع.
 7. إعداد التقارير المالية الفورية والدورية وتحليل وتفسير النتائج وتقديمها لكافة الجهات المستفيدة. وإذا كانت تلك وظائف إجرائية عملية، فإنه يمكن إعادة صياغة الوظائف بشكل يربط النظام المحاسبي بأهداف المنشأة كما يلي :
- أ. وظيفة تسجيلية: أي أن المحاسبة تقوم بتسجيل العمليات المالية وفق تسلسلها الزمني التاريخي، بحيث تسهل عملية التسجيل والمراجعة والعودة إليها عند الحاجة.
- ب. وظيفة تحليلية : أي يتم تحليل العمليات المالية باستخدام الدفاتر المساعدة والجداول والكشوف التحليلية بحيث تبين بشكل منفصل كيفية استخدام موارد المشروع ومصروفاته وإيراداته مما يساعد على تعميق الوظيفة الرقابية للمحاسبة ويرفع من درجة الإفصاح للبيانات والمعلومات المحاسبية وكفاءتها في مساعدة كافة الأطراف المستفيدة .
- ت. وظيفة رقابية : تحقق المحاسبة رقابة جيدة على استخدام الموارد الاقتصادية يكفي الوحدات الاقتصادية وذلك من خلال تسجيل وآلية الضبط والحماية التي توفرها وأيضا من خلال المقارنة بين

¹³ بوعقوب عبد الكريم ، أصول المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2005، الطبعة 03 ، ص:12.

المؤشرات الأداء الفعلي و المعياري و تقييم الأداء ، و بيان أسباب الانحرافات ومسببها مما يسمح بتحقيق رقابة على كفاءة الأداء و اتخاذ إجراءات إدارية مناسبة .

ث. وظيفة استشارية أو إخبارية : وذلك من خلال تقارير الأداء المتعددة التي يقدمها الإدارة و الجهات المعنية و الرقابية المهتمة بأداء المشروع مما يسمح بالاطلاع و تقييم النتائج ، و بالتالي لاتخاذ الإجراءات الفنية و الاقتصادية المناسبة من اجل تلاقي أسباب الخلل و عدم الكفاية و تكريس الأسباب و العوامل التي أدت إلى نتائج ايجابية¹⁴ .

المطلب الثالث: فروع ومحددات المحاسبة.
أ.فروع المحاسبة .

ظهرت فروع المحاسبة نتيجة استخدام المحاسبة من قبل جهات متعددة لتنوع الأغراض التي تسعى إلى تحقيقها هذه الجهات و من هذه الفروع ما يلي :

1. المحاسبة المالية: Financial Accounting

يهتم الفرع بإثبات و تبويب العمليات المالية في الدفاتر ثم استخراج نتائج الأعمال عن فترة زمنية معينة و تصوير المركز المالي في نهاية الفترة التجارية .

وتعد المحاسبة المالية نقطة الانطلاق في علم المحاسبة و تعتبر أقدم فروع المحاسبة إذ تهتم كما اشرنا سابقا بتحليل و تسجيل و تبويب و تصنيف العمليات المالية التي تتم في المشروع خلال فترة زمنية محددة غالبا ما تكون سنة ، و ذلك بهدف التوصل في نهاية تلك الفترة إلى نسبة أعمال المشروع و مما حققه من ربح أو خسارة .

2. محاسبة التكاليف: Coste Accounting

تهتم هذه المحاسبة بتحليل و تتبع و قياس عناصر التكاليف (المواد و الأجور و المصروفات) لتحديد كلفة المواد المنتجة ، كما أنها تعتبر أدوات الرقابة الإدارية التي تقدم البيانات إلى المستويات الإدارية في الوقت المناسب¹⁵ .

3. المحاسبة الحكومية: Giveram Accounting

على الرغم من أن المؤسسات الحكومية كالوزارات و المجالس البلدية و القروية لا تسعى لتحقيق الربح إلا أننا نجد في كل منها قسما للمحاسبة أو الإدارة المالية و الذي يهدف إلى خدمة المواطنين و أفراد المجتمع ، إذ يهتم هذا النوع بإثبات عمليات صرف و تحصيل الموارد الحكومية و مراقبة عمليات الإنفاق و التحصيل حتى تتم بالشكل الصحيح و بالتالي فإنها تخدم في تخطيط و متابعة و رقابة أموال الدولة و تقديم التقارير و الدورية حول ذلك .

4. المحاسبة الضريبية: Tax Accounting

أشرنا سابقا إلى أن بعض الجهات الحكومية تستفيد من البيانات المحاسبية التي يقدمها قسم المحاسبة و من هذه الجهات دائرة الضريبة الدخل ، فالمحاسبة الضريبية تهتم بتحديد الدخل الخاضع للضريبة و ذلك بعد

¹⁴ خليل الدليمي و آخرون ، مبادئ المحاسبة المالية ج 1 ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، الأردن 2011 ، الطبعة الأولى ، ص : 13،14.

¹⁵ إسماعيل يحي التكريتي و آخرون ، أسس و مبادئ المحاسبة المالية الجزء الأول . دار الحامد للنشر و التوزيع . عمان 2010 . الطبعة 01 ص 19.

استبعاد العناصر المعفاة من الضريبة وإضافة العناصر التي لا يجوز استبعادها عند احتساب الوعاء الضريبي وذلك بهدف تحقيق العدالة في توزيع عبء تحصيل الضريبة على كافة أفراد المجتمع ، ويتزايد الاهتمام في الآونة الأخيرة بالمحاسبة الضريبية نظرا لكون الإيرادات المحصلة عن طريق جباية الضرائب تمثل مصدرا أساسيا من مصادر تمويل خزينة الدولة .

5. المحاسبة الإدارية: Managrial Accounting

ترتبط المحاسبة الإدارية بالمحاسبة التكاليف ارتباطا وثيقا إذ أنها تقدم البيانات والمعلومات التي تستخدمها الإدارة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية للمشروع ووضع الخطط الملائمة ورقابتها بغية ترشيد القرارات المتخذة والوصول بها إلى الوضعية المثلى التي تحقق للمشروع النجاح والنمو .

6. تدقيق الحسابات: Auditing

يقوم هذا النوع من أنواع علم المحاسبة على مراجعة السجلات والدفاتر المحاسبية والبيانات المالية من طرف محاسب قانوني مستقل مجاز للقيام بهذه المهمة وبعد قيامه بعملية الفحص والتدقيق المتابعة المحاسبية يستطيع إبداء رأيه حول صحة التقارير والبيانات والمالية ، ويكون التركيز في هذا المجال على مدى انسجام أعمال المحاسب والتقارير والبيانات المعدة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً .

ويرى بعض الباحثين إضافة فروع أخرى لعلم المحاسبة كالنظم المحاسبية والمحاسبة العالمية والمحاسبة الاجتماعية والموازنات التقديرية والتدقيق الداخلي والتدريس الجامعي¹⁶ .

ب. محددات المحاسبة Basis Contrains Of Accounting

1. علاقة المنفعة بالتكلفة : Coste Benefit Relatsonship

المحافظة على أن تكون منفعة إعداد وإيصال المعلومات المحاسبية تفوق تكلفتها .

2. الأهمية النسبية : Materiality

يعتبر البنك هاما نسبيا إذا أدى إدخاله إلى اثر أو تغير في حكم الشخص العاقل ، يراعي هنا ماهية و حجم البند .

3. المعلومات الخاصة بقطاعات معينة: Industry Amatrices

وقد تؤدي إلى الخروج على النظرية الأساسية (عالميا) أو نظرا لان تمويل رأسمال منشآت الأعمال في اليابان يتم عن طريق البنوك الكبرى ، فان الأصول عادة ما تخفض والالتزامات عادة ما تضخم ، وهذا الإجراءات عادة ما يؤدي إلى تخفيض الطلب على توزيعات الأرباح ويحمي الدائنين في حالة الإعسار .

4. التحفظ: Conservatism

ويعني انه في حالة الشكل فانه يجب اختيار الحل الذي سيحد من إمكانية تضخيم الأصول أو الأرباح¹⁷ .

¹⁶ حسام الدين مصطفى الخدّاش ، أصول المحاسبة المالية دار المسيرة لنشر والتوزيع . عمان 2005، طبعة 04 ص 21، 22 ،

¹⁷ عبد الناصر إبراهيم وإيهاب نظمي إبراهيم ، المحاسبة المتوسطة ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان 2014 ، الطبعة 01 و02 ، ص :

المبحث الثالث: الفروض و أنظمة المحاسبية و علاقتها بالعلوم الأخرى :
هذا المبحث يتناول فروض و أنظمة المحاسبة و علاقتها بالعلوم الأخرى، فالمطلب الأول بعنوان فروض المحاسبة ثم المطلب الثاني بعنوان الأنظمة المحاسبية و تطورها. فيما يليه المطلب الثالث كان حول مجال تطبيق المحاسبة العمومية و الجهات المستفيدة منها.

المطلب الأول: فروض المحاسبة:

Basic Accounting Assumption

(1) فرض الاستمرارية: Going Concern

يعني هذا الفرض أن عمر المنشأة مستقل عن عمر ملاكها ، و إنها أي المنشأة مستمرة في حياتها إلى ما لانهاية ما لم تظهر قرينة موضوعية تشير إلى خلاف ذلك ، و من الأمثلة على القرائن التي تنقض فرع الاستمرارية ، تصفية المنشأة أو إعادة تنظيمها ، أو إفلاسها ، و يعتبر فرض الاستمرارية حجج الزاوية الذي تعد بموجبه القوائم المالية الختامية للمنشأة ، و قد تزايدت أهميته في عصرنا الحاضر بعد تزايد حوادث إفلاس الشركات المساهمة مما أدى بالمجامع المهنية المحاسبية إلى إصدار معايير محاسبية خاصة بهذا الغرض ، توجب على مدقق الحسابات أن يولي عناية خاصة لمسألة تقييم فرض الاستمرارية و التحقق من مدى صحته قبل إبداء الرأي في القوائم المالية .

(2) فرض ثبات وحدة النقد: Fixed Monetary Unit

يعني هذا أن وحدة القياس التي يستخدمها النظام المحاسبي وهي وحدة النقد ذات قيمة ثابتة لا تتغير بمعني الزمن أو يتغير الظروف الاقتصادية ، و يثير تمسك المحاسبين بهذا الفرض في إعداد القوائم التقارير المحاسبية كثيرا من الانتقادات من قبل الإداريين و الاقتصاديين و رجال الأعمال عموما ، خصوصا عندما تعد هذه القوائم و التقارير خلال فترات مالية تسودها معدلات مرتفعة من التضخم الاقتصادي ، و حاجتهم في ذلك أن القيمة الشرائية لوحدة النقد في مثل هذه الظروف تنخفض بشكل حاد مما يجعل القوائم المالية المعدة على أساس فرض ثبات هذه الوحدة مضللة في المعلومات التي تعرضها ، وهكذا يتوجب في مثل هذه الأحوال تعديل أرقام هذه القوائم بما يكفل إلغاء أو على الأقل تخفيف آثار التضخم في البيانات المالية المنشورة¹⁸ .

(3) فرض الوحدة المحاسبية: Accounting Entity

إن الغرض الأساسي لأي وحدة اقتصادية معينة أو مستقلة هي تمتد لأغراض القياس المحاسبي ، أن تتم المحاسبة عن ذلك الوحدة المستقلة بشكل متميز و مستقل عن باقي الوحدات الأخرى المتماثلة أو أي أشخاص أخرى ، في ظل تلك الفروض فإن الوحدة المحاسبية يتم فصلها عن ملاكها ، حيث لا يسلم تضمين الأنشطة الخاصة بهؤلاء الملاك في القياسات المحاسبية لأنشطة أعمال الوحدة ذاتها .

ويعني هذا الفرض أن للمنشأة الاقتصادية التي سيصمم لها النظام المحاسبي ، شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الملاك ، و على هذا الأساس سيتم مسك الحسابات من وجهة نظر هؤلاء الملاك ، مما يجعل الذمة المالية للمنشأة مستقلة عن الذمة المالية للملاك .

(4) فرض القياس النقدي: Monetary scale

¹⁸ خليل الرفاعي وآخرون ، أصول المحاسبة ، دار المستقبل للنشر و توزيع ، دار البداية عمان ، بدون طبعة ، ص : 21 ، 22.

تحتاج المحاسبة إلى وحدة قياس موحدة تربط بين مختلف العمليات والأنشطة في المشروع وتسمح بإجراء العمليات الحسابية والمقارنات، وتعتمد في المحاسبة وحدة النقد الوطني أساس لقياس القيمة لمختلف الأحداث التي يهتم بها المحاسب.

العمليات التي يهتم النظام المحاسبي المالي بتحليلها وإثباتها أو تسجيلها هي تلك العمليات التي تمثل أحداث يمكن التعبير عنها أو قيامها بقيم مالية ، أما الأحداث الأخرى التي لا يمكن تمثيلها بقيم مالية فتبقى Events خارج نطاق النظام المحاسبي¹⁹.

❖ أساليب قياس المحاسبة

في تنفيذ عملية القياس المحاسبية يمكن إتباع عدة أساليب يتوقف اختيار أي منهما على أغراض من عملية القياس، ويمكن بوجه عام حصر أنواع أساليب القياس المتبعة في عملية القياس المحاسبية في 03 هي :

- أساليب القياس الأساسية أو المباشرة.
- أساليب قياس مشتقة أو غير مباشرة .
- أساليب قياس تحكمية .

➤ أساليب القياس الأساسية أو المباشرة: باستخدام هذا الأسلوب من أساليب القياس ، تتحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة وذلك دون حاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب المبنية أصل على ضرورة توفير علاقة رياضية بين الخواص على القياس ، وتتبع أسلوب القياس المباشر مثلا في قياس تكلفة آلة وذلك من خلال ثمنها المثبت في فاتورة الشراء .

➤ أساليب قياس مشتقة او غير مباشرة : عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل قياس بطريقة مباشرة ، حينئذ لا بد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة ، وتعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة ، مثال على ذلك إذا أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية الأصلين ، أو قياس النسبة بين قيمته ما فحينئذ لا يمكن تحديد القيمة الإجمالية أو تحديد النسبة بين قيمتهما إلا بإتباع أصول القياس غير المباشر ، إذ يعد تحديد قيمة كل منهما على انفراد بأسلوب القياس الأولي أو المباشر ، تحديد بعد ذلك و بأسلوب غير مباشر قيمتها الإجمالية أو النسبة بين قيمتهما .

➤ أساليب القياس التحكمية: تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة ، ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في انه بينما توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس من غير المباشر ، فان أساليب القياس التحكمية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لأثار التحيز الناتج عن التقديرات أو

الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس ، وتكون الأساليب القياس تحكمية ، إذا لم توجد قواعد منطقية (التي يمكن الاعتماد عليها) ، تتحكم في خطوات عملية القياس²⁰.

¹⁹ أمين السيد احمد لطفي ، نظرية المحاسبة ،الدارالجامعية ، مصر 2005 ، بدون الطبعة ، ص : 228 ، 236 .

²⁰ دقي مليكة ، القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفق للمعايير المحاسبية الدولية ، شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، سنة 2015 ، ص : 08.09.

المطلب الثاني: الأنظمة المحاسبية و تطورها.

إن الطريقة الأساسية والتي تعتمد على الترحيل من دفتر الأستاذ ثم مراجعتها في ميزان المراجعة وهذه العمليات اليومية والتي تحتاج إلى تركيز محاسب واحد فقط يمكن استعمالها في المؤسسات الصغيرة التي تستخدم عدة محاسبين ، أما في المؤسسات الكبيرة التي حجم معاملاتها كبير و عدد مواطني إدارتها لا يستهان به فإين هذه الطريقة تجدي في هذا النوع من المؤسسات لذلك توجد عدة طرق للتسجيل والتي يمكن أن يساهم فيها عدد من المحاسبين المستقلين .

هذه الطريقة سنين الدول التي عمت فيها الاستعمال كالطريقة الإيطالية (هي الطريقة الأساسية) الفرنسية (هي الطريقة المركزية) الانجليزية (يومية العمليات المختلفة) الطريقة الأمريكية اليومية العامة ، دفتر الأستاذ .

1. النظام الكلاسيكي (لطريقة الإيطالية) : امتدت المؤسسة في تسجيل المحاسبي للعمليات اليومية على النظام الكلاسيكي الذي يعتمد على دفترين وحيدتين عامين هما دفتر اليومية العامة ، و دفتر الأستاذ يستخدم النظام الكلاسيكي في المؤسسات الصغيرة الحجم ولكن هذا النظام أصبح لا يتماشى وحاجيات المؤسسات الكبيرة التي تتمتع بتنوع في عملياتها وتكرارها بالإضافة إلى متطلبات التسيير الحديث أدى إلى استعمال دفاتر أخرى مما يسمح بتقسيم العمل وإعطاء تفاصيل ضرورية للتسيير خاصة باستعمال الوسائل التكنولوجية .
➤ عيوب النظام الكلاسيكي: النظام الكلاسيكي لا يسمح بالتبع لكل العمليات خاصة إذا كانت كثيرة إن استعمال النظام اليومية الواحدة و لدفتر الأستاذ الوحيد يحدد من قدراته خاصة عندما يتعلق الأمر بالمؤسسات الكبيرة.

2. نظام اليومية دفتر الأستاذ (الطريقة الأمريكية) : بخلاف الكلاسيكي والذي يتم فيه مسك الحسابات في اليومية و دفتر يسمح بالحصول على وثيقتين جنباً إلى جنب في نفس الشكل على اليومية ، يتم مسكها على الشكل الكلاسيكي على البيان نجد دفتر الأستاذ حيث يتم وضع الحسابات في الأعمدة حسب الشكل التالي :
القيود أو بيان المبالغ اسم الحساب المبالغ المتفرقة مدين ودائن الحساب .
➤ اليومية دفتر الأستاذ: في هذا النظام يتم الترحيل عند التسجيل في جزء اليومية وتسجيل القيم المدينة و الدائنة في نفس السطر للحساب الحساب المدين أو الدائن.
➤ مزايا اليومية لدفتر الأستاذ .

- هذا النظام بسيط لأنه يسمح بإجراء عملية الترحيل مباشرة من اليومية إلى دفتر الأستاذ .
- إن مقابلة اليومية مع الحسابات يعطي نظرة شاملة على العمليات التي قامت بها المؤسسة.
- إن المجامع التي تحسب في كل صفحة مدين إذن بالنسبة للحسابات تعطي وضعية صحيحة و دقيقة بالنسبة للمؤسسة و بالتالي تشمل عملية المراقبة.
➤ عيوب اليومية لدفتر الأستاذ :

- نظام غير كامل لأنه يتطلب استعمال دفاتر الأستاذ المساعدة للموردين بالزبائن.
- إن ترحيل المجامع في كل صفحة يتطلب دقة كبيرة .
- إن استعمال اليومية لدفتر الأستاذ يتطلب استعمال سجل كبير الحجم غير عملي .

3. النظام المركزي (الطريقة الفرنسية) : يركز النظام المركزي على الطريقة التسجيل الدوري عامة الشهر في دفتر يطلق عليه اليومية العامة ولكن قبل تركيز العمليات في هذه اليومية العامة يتم تسجيلها في اليوميات المساعدة وهي متعددة وفقا لعدد العمليات التي بها المؤسسة كل يومية مساعدة للمدفوعات النقدية و في نهاية الشهر يتم تجميع العمليات في اليومية العامة بالموازات تمسك دفتر الأستاذ المساعدة .
➤ مبدأ النظام المركزي:

- نستطيع أن نقول بان النظام المركزي يتضمن نوعين من التسجيلات المحاسبية.
- المحاسبة المساعدة والتي تركز على تسجيل العمليات في اليوميات و الترحيل إلى دفاتر الأستاذ المساعدة.
- المحاسبة العامة أين تتم عملية تركيز العمليات في اليومية العامة مع ترحيل إلى دفتر الأستاذ العام وإعداد ميزان المراجعة العام.

4. اليوميات المساعدة: يمكن حصر نشاط المؤسسة في دورتين رئيسيتين هما.

-دورة شراء السلع والخدمات و تسويقها:

● شراء السلع موجودات أخرى و خدمات.

● المدفوعات النقدية.

● السداد عن طريق البنك .

-دورة المبيعات و تسويقها :

● مبيعات السلع .

● المقبوضات النقدية .

● العمليات التي تدرج ضمن العمليات السابقة تعتبر من العمليات المتنوعة وتقوم كل مؤسسة بخلق يوميات مساعدة تتلاءم وطبيعة العمليات التي يقوم بها ، و اليوميات المساعدة الشائعة لاستعمال من قبل جميع المؤسسات²¹ .

❖ تطور أنظمة المحاسبة : The Development Of Accounting Systemms

تعريف Hostede تؤثر ثقافة البلد على كل من تطبيقات الأعمال وإجراءات المحاسبة به ، وقد قدم للثقافة يحظى بقبول عام باعتبارها " برمجة جماعية للذهن تميز مجموعة من الأفراد عن مجموعة أخرى " ، وقام بعد ذلك بفرز ثماني مجموعات مختلفة من الثقافات هي : الغربية ، الإسلامية ، اليابانية ، و الهندية و الكونفوشيوسية ، والسلافية ، والإفريقية ، والأمريكية اللاتينية ، لكن تقسيم الممارسات (التطبيقات) المحاسبية على أساس الثقافة فقط ، ينطوي على تبسيط مبالغ فيه ، لأن العديد من البلدان تحتوي على أكثر من وحدة من هذه المجموعات الثقافية ، وقد تطورت أنظمة المحاسبة في العديد من الدول من خلال العلاقات الاستعمارية السابقة ، ويتأثر كذلك مستوى تطور النظام المحاسبي للدولة بالعوامل البيئية مثل المستوى العام للتعليم ونوع النظام السياسي ونوع النظام القانوني ودرجة التطور الاقتصادي ، فتطور معايير المحاسبة في الولايات المتحدة مثلا : تأثر بالثورة الصناعية والحاجة إلى الحصول على مصادر خاصة

²¹ فارس خيرة ، المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية ومستحدثاتها الدولية ، مذكرة ماستر. قسم علوم المالية والمحاسبة ، تخصص مالية نقود و

تأمينات، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، سنة 2015 ، ص: 21.

لرأس المال ، وبالتالي كانت معلومات المحاسبية المالية لابد لها من تزويد المستثمرين والمقرضين بمعلومات عن الربحية والوكالة ومن ناحية أخرى ، تعتبر معايير المحاسبة في روسيا غير متطورة جدا ، لان الاقتصاد الروسي في الأساس ، كان يعتمد على التخطيط المركزي²².

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى.

1) علاقة المحاسبة بعلم الاقتصاد : Economic Science

و أهمها في الوصول إلى حل للمشكلة Social Science يعتبر علم الاقتصاد احد العلوم الإنسانية الاقتصادية والتي تتمثل في وجود موارد اقتصادية محددة المقدار ونادرة يمكن استغلالها في أوجه بديلة متعددة لإنتاج سلع وخدمات ذات قدرة على الوفاء بقدر محدود من احتياجات ورغبات الأفراد غير المحدودة ، ويهتم الاقتصاد بدراسة السلوك الاقتصادي للإتيان لأغراض تحديد احتياجات الاقتصادية والتعرف على تفضيلات السلع والخدمات المختلفة ، ثم يعمل على التوفيق بين الاحتياجات والرغبات الإنسانية المختلفة والقدرة الإنتاجية للموارد الاقتصادية المتاحة ، ويحدد الطريقة المفضلة لتخصيص هذه الموارد على فرص الاستغلال البديلة المختلفة بحيث يمكن الوفاء بأكبر قدر ممكن من احتياجات الأفراد ورغباتهم باستغلال القدر المتاح من الموارد بأفضل صورة ممكنة ولتحقيق ذلك يعمل الاقتصاد على وضع معايير ومبادئ السلوك الأمثل سواء فيما يتعلق بتخصيص الموارد على فرص الاستخدام البديلة ، أو فيما يختص بإدارة واستغلال تلك الموارد في الفرص التي خصصت لها ، أو فيما يختص بتوزيع الناتج من سلع وخدمات على المستحقين له أو فيما يختص بالسلوك الانفاقي للأفراد في الحصول على السلع والخدمات المختلفة ، ومن ثم إذا استرشد من يتخذ القرار في شأن أي من هذه المشاكل الفرعية ، بالمعايير والمبادئ الاقتصادية الملائمة فان القرار الذي يتخذه يصبح أفضل ما يمكن اتخاذه في ظل ما يحيط به من ظروف حينئذ ويتطلب الأمر في هذا الصدد أن يكون متخذ القرار ملما بالمبادئ والمعايير الاقتصادية التي تتلاءم مع موضوع القرار ونتائجه المتوقعة .

ومن استعراضنا لوظائف المحاسبة وأهدافها يتضح درجة الصلة ومقدار الارتباط بين المحاسبة و

الاقتصاد ، فمواضيع القياس المحاسبي هي موارد ومتغيرات وعمليات وتدفعات اقتصادية بهدف توفير بيانات ومعلومات ذات طبيعة اقتصادية عن قيمة هذه العناصر أو مقدارها وخصائصها ومكوناتها أي ذات مواضيع القياس المحاسبي تنبثق جذورها أساسا من الأسس والمبادئ والمعايير الاقتصادية وإلا ما توافر للبيانات والمعلومات المحاسبية الدلالة الاقتصادية الملائمة لتحقيق الهدف من توفيرها²³.

2) المحاسبة والقانون :law

لهنى للمحاسبة عن كثير من التشريعات القانونية المحلية والدولية ، بل هي دليل عمل يوجب التقيد بالأحكام الواردة في القانون ، ثم إن العمليات التجارية توجب قيام علاقات مختلفة بين المشروع والغير ، تترتب عليها آثار قانونية ينبغي في المحاسبة معرفتها وكيفية التعامل معها قبل إثبات العمليات قيد سجلات المشروع ، وخصوصا ما يتعلق منها بالأوراق التجارية وقوانين الشركات في الإفلاس والتصفية وتوزيع الأرباح

²² ريتشارد دشرويدر وآخرون ، نظرية المحاسبة ، دار المريخ للنشر ، ليبيا ، بدون طبعة ، سنة 2010 ، ص:108.

²³ عطية عبد الحى مرعي ، أساسيات محاسبة المالية . الطبعة الأولى دار المكتب الجامعي الحديث، مصر ،2009، ص 25، 26، 27.

من جهة أخرى فلن توفير كثير من البيانات وفقا للأسس والمهوغات القانونية يستوجب تنظيم وإعداد المجموعة المستندية والدفترية مما يتضمن بيانات موثقة وشاملة تخدم الجهات القانونية والقضائية في كثير من النواحي وخصوصا عند حصول المنازعات أو البحث في تطوير القوانين²⁴.

3) المحاسبة و العلوم الهندسية: Engineering Sciences

في الحقيقة أن لكل نشاط من النشاطات الاقتصادية وسواء كان ذلك في الصناعة أو الزراعة أو التجارة أو في غيرها خصوصية معينة تترجم من وجهة نظرهندسة تصبح بدورها سهلة الاستيعاب من قبل المحاسبة ، و المحاسبة بحاجة إلى فهم هذه الخصوصية لمعرفة كثير من الأمور التي تتعلق بنواحي الإنفاق و تقدير أعمار الأصول الثابتة و استهلاكها كذلك لغرض تقدير الإيرادات و إعداد الموازنات و توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات و المحاسبة بدورها ومن خلال ما تقدمه من بيانات ومعلومات لها تأثير كبير على أنماط العمل و أساليب الإنتاج و بعبارة اشمل في تخطيط الإنتاج و تنفيذه و الرقابة عليه .

4) المحاسبة و إدارة الأعمال :

إن إدارة الأعمال تقوم على رسم السياسات ووضع ال نظم الكفيلة لتحقيق اكبر كفاية ممكنة بما هو متاح ، و المحاسب يقوم بدراسة النواحي الإدارية في المشروع من اجل وضع النظام المحاسبي ، وذلك لخدمة الإدارة و بالتالي فحص التقارير اللازمة لهم و الم فيدة من اجل التخطيط و التوجيه و المتابعة و الرقابة و التنسيق بين الأقسام المختلفة .

-يعتبر العلمان مكملان لبعضه م لبعض و لعل من أهداف المحاسبة الرئيسية تزويد الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية لاتخاذ القرارات الرشيدة و بالتالي فهي تساعد في وظائفها الرئيسية كالتخطيط و الرقابة²⁵.

5) المحاسبة و الإحصاء:

يبحث علم الاقتصاد في كيفية توزيع الموارد و عوامل الإنتاج و استخدامها بكفاءة و فاعلية بين المشاريع المح مختلفة أو بداخل المشروع نفسه مما يحقق مستوى معيشة أفضل للمجتمع ككل ، ومن هنا يبرز دور المحاسبة في تقديم و عرض البيانات المالية من إيرادات و تكاليف و أسعار التي تساعد رجال الاقتصاد في التخطيط ووضع نظريات الإنتاج و غيرها .

يسعى علم الاقتصاد إلى تحقيق اكبر قدر ممكن من إشباع حاجيات الأفراد في ظل ندرة الموارد الاقتصادية ، وكذلك يبحث في ندرة الموارد و عوامل الإنتاج المختلفة و كيفية توزيعها بين المشاريع المتنافسة لتحقيق اكبر قدر من المنفعة من هذه الموارد و بالتالي زيادة رفاهية المجتمع ، حيث تستفيد المحاسبة منها في وضع الأساس العلمي للمتابعة و عند قياس النفقات و الإيرادات²⁶.

²⁴ عبد الستار الكبيسي ، الشامل في المبادئ المحاسبة ، دار وائل للنشر و التوزيع . عمان ، 2008 ، الطبعة الأولى . ص 17 ، 18 .

²⁵ عاطف الأخرس و إيمان الهنين ، مبادئ المحاسبة و تطبيقها ، دار البركة للنشر و توزيع ، عمان ، 2000 ، طبعة أولى ، ص: 06.

²⁶ باسل سقراط ، مبادئ المحاسبة ، دار أسامة للنشر و التوزيع ، عمان ، 2008 ، بدون طبعة . ص : 09 ، 10 .

خلاصة الفصل:

للمحاسبة دور هام في الكشف عن جميع الأرباح والخسائر التي تعرضت لها المؤسسة خلال فترة زمنية محددة يتم تحديدها من قبل الإدارة العليا ، حيث يتم تحديد جميع المعلومات والملفات المالية و التسجيلات و المقاييس التي تختص بعملية الحسابات المالية و التأكد منها و من دقتها و تلخيصها و التفسير العلمي لهذه الملفات و المحاسبات .

الفصل الثاني :

ملخّل حول المحاسبة العمومية

تمهيد:

شهدت المحاسبة العمومية تطورا كبيرا وذلك من اجل أن يتواءم مع تطور نشاط الدولة ووظائفها لاسيما في الحياة الاقتصادية ، فبعد ما كان نشاط الدولة يقتصر على وظائف سياسية كالأمن و العدالة و الدفاع كانت المحاسبة العمومية عبارة عن تسجيل النفقات و تحصيل الإيرادات ، وبعد تطور وظائف الدولة و امتدادها إلى وظائف أخرى كالتعليم و الصحة ... الخ ، مما أدى إلى زيادة في حجم النفقات و اختلاف مجالاتها ، إضافة إلى زيادة في الإيرادات و اختلاف مصادرها ، الأمر الذي أدى إلى تطور محاسبة العمومية لتواكب هذا الامتداد في وظائف الدولة ، بحيث أصبحت المحاسبة العمومية الأداة التي تبين و تحكم لئيفية تنفيذ الميزانيات و كذلك الرقابة و تقييم أداء وحدات القطاع العام في تسيير المال العام .

وفي هذا السياق تضافرت الجهود لبناء إطار نظري واضح و منفرد لتسهيل الممارسات و أسس القياس المحاسبي في نشاط الوحدات الحكومية من اجل تحقيق الشفافية و المتابعة المستمرة و الدائمة للوضع المالية و كذلك الاستفادة من مزايا المحاسبة في القطاع العام و لهذا سنتطرق في هذا الفصل إلى العناصر التالية :

- المبحث الأول:عموميات حول المحاسبة العمومية.
- المبحث الثاني: أسس و أعوان المحاسبة العمومية و قواعدها.
- المبحث الثالث: النظام المحاسبي العمومي.

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة العمومية.

سنتطرق في هذا المبحث إلى مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية وقسمناه إلى مطالب: المطلب الأول يتضمن ماهية المحاسبة العمومية و يليه المطلب الثاني المتضمن لمبادئ وأهداف المحاسبة العمومية ثم المطلب الثالث كان حول مجال تطبيق المحاسبة العمومية والجهات المستفيدة منها. المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية.

(1) التعريف القانوني : طبقا لقانون المؤرخ في 15 أوت سنة 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية معدل و متمم بالمرسوم التنفيذي رقم 92 - 04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 القانون رقم 28-12 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1998 المتضمن قانون المالية لسنة 1999 القانون رقم 99 - 11 المؤرخ في 23 ديسمبر سنة 1999 قانون المالية لسنة 2000 والقانون المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 في مادة الأولى والثانية على ما يلي : " يقصد بالمحاسبة العمومية كل القواعد و الأحكام القانونية التي تبين و تحكم كيفية تنفيذ و مراقبة الميزانيات الحسابات و العمليات الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة و الميزانيات الملحقة و الميزانيات من الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ذات طابع إداري كما يبين أيضا الالتزامات بالصرف و المحاسبين العموميين و مسؤولياتهم و يقصد بتنفيذ الميزانية لئلا تنفذ النفقات و تحصيل الإيرادات " ²⁷.

(2) تعريف التقني : و يقصد به مجموعة القواعد الخاصة بعرض الحسابات العمومية و تستعمل هاته القواعد من اجل القيد المحاسبي للعمليات المالية الدولية في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية و طرق تنفيذها و مراقبتها .

(3) المفهوم الإداري: وهو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير الإدارة المالية للدولة و توزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي، و تعتبر كذلك قواعد عرض الحسابات العمومية و تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين ²⁸.

-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 ".
-ومن التعاريف السابقة نستنتج أن :

✓ تعرف المحاسبة العمومية بأنها مجموعة من القواعد القانونية و التقنية المطبقة على كافة عمليات إثبات تحصيل و صرف موارد الدولة ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك (الإدارة الوصية ، السلطة التشريعية ، السلطة القضائية ، المستثمرين ، رجال الأعمال ، الباحثون و الدارسون ، مع تحديد التزامات ومسؤوليات الآمرين بالصرف ²⁹.

²⁷ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، قانون رقم 21/90 المتعلق " بالمحاسبة العمومية " المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق 15 أوت 1990 مادة الأولى والثانية .

²⁸ بن بيا محمد ، عدي محمود ، " واقع المحاسبة العمومية في المؤسسة العمومية " ، أدرار الجزائر سنة 2016 - 2017 ، ص: 02.

²⁹ سلال زهير ، أفاق إصلاح المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة سنة 2014 ، ص: 03.

❖ خصائص المحاسبة العمومية :

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

يرى خبراء الأمم المتحدة أن نظام المحاسبة العمومية الجيد هو أداة لقياس كفاءة الأداء وتوفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرار ورسم السياسات لخدمة أغراض الإدارة و يجب أن يتميز بالخصائص الموالية:

- أن ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة، وبالتالي يجب أن يبين مدى تقييد الأجهزة بالقواعد التشريعية المطبقة.
- أن يتم الربط بين الموازنة عامة و بين النظام المحاسبي الحكومي ، بصورة تحقق التكامل بينهما لإظهار مدى التقييد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة و سياساتها .
- يجب أن يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف ، والأغراض التي خصصت من أجلها الأموال وتوضيحها ، وكذلك تحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد وعن استخدامها لتنفيذ البرامج والأنشطة .
- أن يسهل عمليات التدقيق والرقابة التي يمارسها الجهات المختصة.
- أن يسهل الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والإجراءات والبرامج ، وان يضمن سهولة التدقيق الداخلي .
- أن يسهل إظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية، وان يسهل قياس الموارد وتحديد تكلفة البرامج و الوحدات التنظيمية.
- أن يدعم النظام المحاسبي توفير المعلومات المفيدة في عمليات التحليل الاقتصادي ، وربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية³⁰ .

المطلب الثاني: مبادئ وأهداف المحاسبة العمومية.

1. المبادئ المحاسبية:

أعدت الافتراضات المحاسبية لتوفير إمكانية إعداد القوائم المالية حتى تتحقق أهدافها ولقد تطورت مبادئ محاسبية عديدة كأساس يقوم عليه إطار القواعد اللازمة لإعداد القوائم المالية وفقا لها.

1. مبدأ التكلفة التاريخية : يمكن أن نعرف قيمة أي عنصر معين في أية نقطة زمنية معينة بمقدار الثمن المدفوع فيه ، وهو الثمن الذي قبل به البائع و المشتري لإجراء المبادلة بينهما ، ويعتبر هذا الثمن الذي قبضه البائع ، وهو ما دفعه المشتري أفضل مقياس موثوق لتحديد التكلفة الخاصة بالعنصر الذي تم تبادله في

³⁰ بربرتي زهرة ، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة في المؤسسة العمومية ذات طابع إداري ، جامعة محمد خيضر بسكرة،

تاريخ المبادلة ، ويستعين المحاسب بجميع الأساليب المتاحة له في عملية التقييم كما يبحث عن جميع المعلومات التي يمكن الحصول عليها ، ولقد طبق المحاسبون مبدأ التكلفة التاريخية للتغلب على مشكلة التقييم المعقدة ، و مضمون هذا المبدأ أن التكلفة التاريخية تم قياسها عند إجراء المبادلة تمثل أفضل مقياس مستمر للقيمة التي نتجت عن العملية أو المبادلة المعنية ، أي أن الثمن الذي تلاقت عنده رغبة المشتري ورغبة البائع عند إتمام الصفقة يمثل أفضل مقياس للقيمة المستمرة لعنصر الذي كان موضع المبادلة ، وينبثق مبدأ التكلفة التاريخية مباشرة من افتراضين ناقشناهما وهما فرض وحدة القياس ، فرض الاستمرار ، ويفترض المحاسبون إمكانية التعبير عن الأحداث الاقتصادية الجوهرية بوحدات نقدية ذات قيمة ثابتة ومن المعقول أن تفترض أن التكلفة التاريخية ، إذا تم قياسها بدقة ، تمثل مقياسا دقيقا مستمرا للقيمة ومن المنطقي أن نعتبر الوحدة مستمرة في العمل على مدار فترة طويلة من الزمن ، ولهذا يمكن قبول الافتراض بأن الوحدة لن تحاول بيع جزء كبير من أصولها في السوق بافتراض أنها مستمرة في مزاولة نشاطها .

2. مبدأ تحقيق الإيراد : أوضحنا أن نشاط الوحدة يمكن أن يجزا على أساس فترات زمنية منفصلة لأغراض التقارير المالية ، وإذا أردنا تطبيق افتراض الفترة الزمنية بصورة صحيحة ، فيجب على المحاسبين أن يقدموا المبادئ اللازمة لتحديد الفترة الاقتصادية التي يقرر عن نشاط المنشأة خلالها ، وإذا كانت لدينا منشأة معينة ، تقوم بنشاط خدمات (نقل مثلا) خلال فترة زمنية طويلة ممتدة ، فمن الضروري التعرف على النقطة المعنية في الزمن التي يتحقق عندها الإيراد من النشاط حتى يتم إثباته لأغراض القوائم المالية ، ويثار تساؤل عن تلك النقطة الزمنية التي يتحقق عندها الإيراد ، وفي هذا الصدد نجد عدة نقاط زمنية ترتبط بنشاط النقل لمنشأتها المفترضة وهي : وقت انجاز خدمة النقل ، الوقت الذي تم عنده إتمام الخدمة ، الوقت الذي تم فيه تحصيل الإيراد من العميل .

وترجع أهمية مبدأ تحقيق الإيراد إلى إدراك المحاسبين لحقيقة هامة ، وهي أن الإيراد يكسب بصفة مستمرة (وفقا لافتراض الاستمرار) ولكن يجب أن يقرر عنه كل فترة لمستخدمي القوائم المالية ، فلا يعتبر الإيراد قد اكتسب لأغراض القوائم المالية كما يجب أن لا يثبت (لا يعترف به) حتى يتحقق أمران :

أ. أن تكتمل عملية اكتساب الإيراد .
ب. أن يكون قد حدث تبادل (بيعت البضاعة إلى المشتري) ، وقبل أن يتم إثبات أي عنصر دخل القوائم المالية فيجب أن تتوافر ثلاث شروط :

-الأول : أن يكون عنصر الإيراد قابلا للقياس (يمكن تحديد مقداره بوحدات النقود وإذا كان العنصر ذا قيمة محتملة أي غير قابل للتحديد أو معرضا لبعض الظروف فلا يعتبر محققا من وجهة نظر القوائم المالية .

-الثاني : يشترط أن يكون القياس خاليا من التحيز (أن يتم القياس بطريقة عادلة فلا يتأثر برغبة أو حكم شخص القائم بالقياس ، أي لا يتأثر تقدير القيمة بالمبالغة أو التخفيض نتيجة انحياز الشخص القائم بالشخص لوجهة نظر معينة) ، وسوف يعتبر المحاسبون أن الثمن المدفوع لشراء عنصر معين نتيجة مبادلة تمت بين طرفين لا يوجد ارتباط بينهما ، أما إذا كانت العملية بين طرفين مرتبطين ببعضهما أو إذا كان

المشتري له حق إرغام البائع على أن يشتري العنصر في وقت لا حق بنفس السعر فيجب أن يؤجل إثبات الإيراد .

-الثالث : أن يتم الحدث الرئيسي الذي يعتبر خاتمة المبادلة ، أو تحدث عملية اكتساب الإيراد فعلا ، و يبحث المحاسبون عن الحدث الذي يدل على نهاية واضحة لعملية الحصول على الإيراد وتوضح ذلك عملية تبادل العناصر ذات القيمة الاقتصادية الهامة أو التوقيع على عقود ملزمة ، ونظرا لأنه يجب تحقق هذه الشروط الثلاثة ، فان عملية توقيت الاعتراف بالإيراد وإثباته تصبح مهمة أكثر صعوبة ولكن هامة . ويوضح الوصف السابق لعملية تحقق الإيراد أن المحاسبين يتغاضون عن الحكم و التقدير الشخصي في مواجهة القواعد المطلقة لتحديد متى يقرر عن الإيراد (يثبت في التقارير المالية) ، وفي الواقع يجب أن يستخدم المحاسبون أحكامهم في حالات كثيرة لتحديد مدى ضرورة تعديل مبدأ تحقق الإيراد ، ولقد أدت الدراسات و التطبيقات العملية التي قام بها المحاسبون إلى طرق و مداخل لمعالجة الحالات الخاصة مثل : العقود طويلة الأجل و البيع بالتقسيط³¹ .

3. مبدأ الثبات و التجانس : يقضي هذا المبدأ أنه عند قيام المنشأة بتطبيق قاعدة أو إجراء محاسبي يجب ألا يتغير من فترة لأخرى ، أي ضرورة الثبات على المعالجة المحاسبية نفسها للفترات المالية وهذا لا يعني استحالة و التغيير أو تعديل المعالجة المحاسبية من فترة و أخرى ولكن إذا كان لا بد من تغيير المعالجة المحاسبية أو الإجراء المحاسبي فانه يجب الإفصاح التام عن هذا التعديل أو التغيير و بيان أسبابه و إفهام المستخدمين من المعلومات المحاسبية بأثره على المقارنة بين الفترات .
4. مبدأ الإفصاح التام : يقصد بهذا المبدأ عند إعداد القوائم المالية للمنشأة يجب عدم إخفاء أي بيانات أو معلومات محاسبية قد تلحق أضرار بالمستفيدين من القوائم المالية و يجب أن يكون الإفصاح كافيا غي متحيز ، ولكي يكون الإفصاح تاما يجب الإفصاح عن :
 - أ. السياسات و الطرق المحاسبية و تفاصيلها .
 - ب. المعلومات الإضافية التي تساعد في تحليل الاستثمار أو التي توضح حقوق الجهات المختلفة .
 - ت. الأصول و الالتزامات و التكاليف و الإيرادات ، التعهدات الطارئة .
 - ث. التغيرات في السياسات و الطرق المحاسبية المختلفة خلال السنوات السابقة و أثر هذه التغيرات .
 - ج. السجلات المالية التي لا ترتبط بالنشاط و الأحداث لاحقة إذا كانت ذات تأثير جوهري على القوائم المالية للمنشأة³² .
5. مبدأ المقابلة: يقصد بهذا المبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات، بحيث يتم تحصيل الفترة المحاسبية بما يخصها من المصروفات التي ساهمت في تحقيق الإيرادات التي تخص نفس الفترة بغض النظر هل تم دفع مصروفات أم لا.
- الهدف: من هذا المبدأ انه يساعد في تحديد نتيجة نشاط المنشأة من ربح أو خسارة بمقابلة مصروفات الفترة بإيراداتها.

³¹ د - كمال خليفة و آخرون ، مبادئ المحاسبة المالية ، دار المطبوعات الجامعية ، إسكندرية ، 2008 ، ص : 32 ، 35 .
د مصطفى سليمان مصطفى الدلاهمة ، مبادئ و أساسيات علم المحاسبة مؤسسة الورق للنشر و التوزيع . أردت ، 2008 ، طبعة 2 ، ص 21 ،
³² 22 .

6. مبدأ الاستحقاق: يعني هذا المبدأ أن جميع الإيرادات التي تخص السنة تؤخذ في الاعتبار سواء حصلت أو لم تحصل كما أن جميع المصروفات التي تخص السنة تؤخذ في الاعتبار سواء دفعت أو لم تدفع.
-الهدف : من هذا المبدأ معرفة نتيجة نشاط المنشأة الفعلي بغض النظر عن التدفقات النقدية ، وهذا يتسق مع مبدأ المقابلة السابق³³ .

7. مبدأ الحيطة والحذر: إن هذا المبدأ يفسر السياسة والإجراءات الواجب اتخاذها لمواجهة الخسائر وأرباح المتوقعة فإن توقعت الشركة حصولها على أرباح ، فإن هذه الأرباح لا تؤخذ بالحسبان حتى يتم تحقيقها أما إذا توقعت خسائر فإنها تأخذها في الحسبان ويحتط بها³⁴ .

8. أهداف المحاسبة العمومية: ينظر إلى المحاسبة العمومية على أنها العملية التي تنتهي بإعداد التقارير المالية خاصة بالمنشأة ككل ، لخدمة كافة الأفراد الداخلية والخارجية كإدارة و العاملين المستثمرين و الموردون ، وأجهزة الحكومة إلى غير ذلك من أطراف و تعدد القوائم و التقارير المالية الوسيلة أساسية التي يمكن من خلالها توصيل معلومات المالية للأطراف المستفيدة خاصة الخارجية منها .
وبصفة عامة فإنه يمكن تلخيص أهداف المحاسبة في النقاط التالية:

- توفير المعلومات المفيدة لقرارات الاستثمار والائتمان.
- توفير المعلومات المفيدة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة .
- توفير معلومات عن موارد المنشأة ومتطلبات المترتبة عن هذه الموارد والتغيرات في كل منها³⁵ .
- قياس نتيجة أعمال منشأة من ربح أو خسارة عن فترة زمنية محددة و تقاس نتيجة من ربح أو خسارة من خلال إعداد قائمة الدخل.
- تحديد المركز المالي لمنشأة الأعمال ببيان مالها من حقوق وما عليها من التزامات خلال فترة زمنية معينة، من خلال إعداد قائمة المركز المالي.
- تحديد درجة السيولة لمنشأة الأعمال و تقاس من خلال إعداد قائمة التدفقات النقدية³⁶ .

المطلب الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية و الجهات المستفيدة منها.

1) مجال تطبيق المحاسبة العمومية : تنحصر المحاسبة العمومية في عملها على مجال معين يحدده القانون بحيث إنها تختص في تسجيل العمليات المالية من إنفاق و تحصيل مال العام عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة ، سوف نتناول فيما يلي : عرض نطاق اختصاص المحاسبة العمومية إضافة إلى تحليل الحاجيات الإبلاغ المالي للفئات المستخدمة للقوائم المالية العمومية .

³³ ناصر داي عدون وآخرون ، دراسة الحالات في المحاسبة و مالية المؤسسة ، دار المحمدية ، الجزائر سنة 2008 ، الطبعة 01 ، ص:10.

³⁴ خالد صافي صالح ، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط المحاسبي الوطني ، ديوان المطبوعات جامعية ، ساحة مركزية بن عكنون جزائر ، سنة 2007 ، طبعة ثالثة ، ص:11.

³⁵ عبد الناصر محمد سيد درويش ، مبادئ المحاسبة المالية (1) أصول العلمية و العملية ، دار الصفاء لنشر و التوزيع عمان ، سنة 2010 ، طبعة الأولى ، ص : 21 ، 22 .

³⁶ محمد سامي رضا ، المحاسبة المالية ، دار التعليم الجامعي ، مصر سنة 2011 ، بدون طبعة ، ص:14 .

✓ تختلف المؤسسات العمومية عن باقي المؤسسات الاقتصادية الأخرى باعتبار أن المؤسسات العمومية هم أشخاص معنويين أو اعتباريين يخضعون للقانون العام و بالتالي فان هذه المؤسسات تخضع لقواعد القانون

✓ كما أن الهيئات العمومية الخاضعة لرجال المحاسبة العمومية تتميز عن غيرها من حيث التعيين أو اعتماد محاسبين العموميين لها ، فيعني هذا الأخير في ظل الوجود نظام المحاسبة العمومية ، من قبل وزارة المالية . حيث يتم تكلفتهم بتحصيل العمليات المالية الخاصة بتنفيذ الميزانية من حيث بيانات الإيرادات و النفقات من طرف الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين .
✓ وفي الجزائر يتم تطبيق المحاسبة العمومية على ما يلي :

- الميزانيات و العمليات المالية الخاصة بالدولة .
- الميزانيات و العمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة و مجلس المحاسبة.
- العمليات المالية للميزانية الملحقه .
- المؤسسات العمومية ذات طابع إداري .
- العمليات المالية للجمعيات الإقليمية³⁷ .

وما يميز هذه الهيئات عن غيرها من المؤسسات الاقتصادية ذات طابع صناعي و تجاري هو كونها خاضعة لقانون العام أي أن إيراداته وفق قواعد القانون الإداري ، كما أنها تتصف في معظم الأحيان كسلطات العمومية بتوجيه مجموعة من الأوامر أو النوايا للمواطنين و فرض التزامات معينة عليهم ، كما أن محاسبهم معنيون من قبل الوزير المالية و المكلفون أيضا بتحصيل الإيرادات و دفع النفقات و مختلف العمليات المالية و المحاسبية الأخرى³⁸ .

2) الجهات المستفيدة من المحاسبة العمومية :

تعد المحاسبة منبرج و صفي تحليلي تقوم بتحديد عدد هائل من الأحداث و العمليات الاقتصادية و المالية خلال عمليات تحديد و قياس و تبويب تلك الأحداث و العمليات الاقتصادية بغرض إنتاج معلومات تساعد في اتخاذ القرارات أما مستخدمي المعلومات المحاسبية فهم:
أولا : المستخدمون الداخليون : و تتمثل بإدارة الوحدة الاقتصادية الذين هم المدراء المسؤولون عن تخطيط مستقبل الوحدة الاقتصادية و تجهيز و إعداد الخطط و رقابة التشغيل على أساس يومي إذ يمكنهم طلب أي بيانات مالية قد يحتاجون إليها و التي يكون النظام المحاسبي قادرا على تقديمها ، وتشمل هذه الفئة أيضا مدراء التسويق و المشرفين على الإنتاج و الإدارة المالية³⁹ .

³⁷ بن بيا محمد ، عدي محمود ، مرجع سبق ذكره ، ص : 3 ، 4 .

³⁸ طاهر عليوة ، محمد لين نغيز ، إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معيار المحاسبة دولية في القطاع العام ، جيجل 2018 ، ص: 11 .

³⁹ صفاء احمد محمد العاني ، حكيم حمود فليح الساعدي ، مبادئ المحاسبة المالية ، بغداد ، 2018 ، طبعة ثانية ، ص: 24 .

ثانياً: المستخدمون الخارجيين: ويشمل جميع الأطراف بخلاف إدارة المنشأة التي تستخدم التقارير المالية التي تعدها المنشأة لتحديد التعامل والعلاقة مع تلك المنشأة، ويمكن تقسيم هذه المجموعة إلى الأطراف التالية:

أ. أصحاب المنشأة: (الملاك) يحتاج الملاك إلى المعلومات المحاسبية للتعرف على مدى نجاح أعمالهم وقياس كفاءة الإدارة في استخدام وحماية أموالهم، بجانب اتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو تخفيض استثمار أو الإبقاء عليها في مستواها الحالي.

ب. المستثمرون المحتملون: يقصد بهم المستثمرون المتوقعون الذين يفكرون في استثمار أموالهم في المنشأة مستقبلاً، وذلك عن طريق شراء أسهم في رأس مال المنشأة، ويحتاج هؤلاء المستثمرون إلى معلومات حول حجم العائد المتوقع على استثماراتهم، فضلاً عن كفاءة إدارة المنشأة.

ت. المقرضون: هو الذي قدم قروض إلى المنشأة أو الذي يدرس إمكانية تقديم مثل هذه القروض وهو يهتم كثيرًا بالقوائم المالية التي تصدرها المنشأة ومن النادر أن يمنح المقرضون قروض للمنشأة ما لم يتوفر لديهم القناعة بأن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وأي مصادر أخرى للمعلومات تفيد بأن هذه المنشأة قادرة على سداد قيمة القروض وقت استحقاقها.

ث. الموردون: يستفيد الموردون الحاليون أو المتوقعون مستقبلاً من المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتوريد للمنشأة، وتقييم مدى قدرة المنشأة على سداد الديون.

ج. الأجهزة الحكومية: تحتاج الأجهزة الحكومية المختلفة، مثل مصلحة الزكاة والدخل ووزارة المالية ووزارة التجارة وديوان المراقبة العامة للمعلومات المحاسبية المتعلقة بنشاط المنشأة وذلك لأغراض عديدة مثل التخطيط الاقتصادي، جباية الزكاة وفرض الضرائب ومنح الإعانات ومراقبة الأداء... الخ.

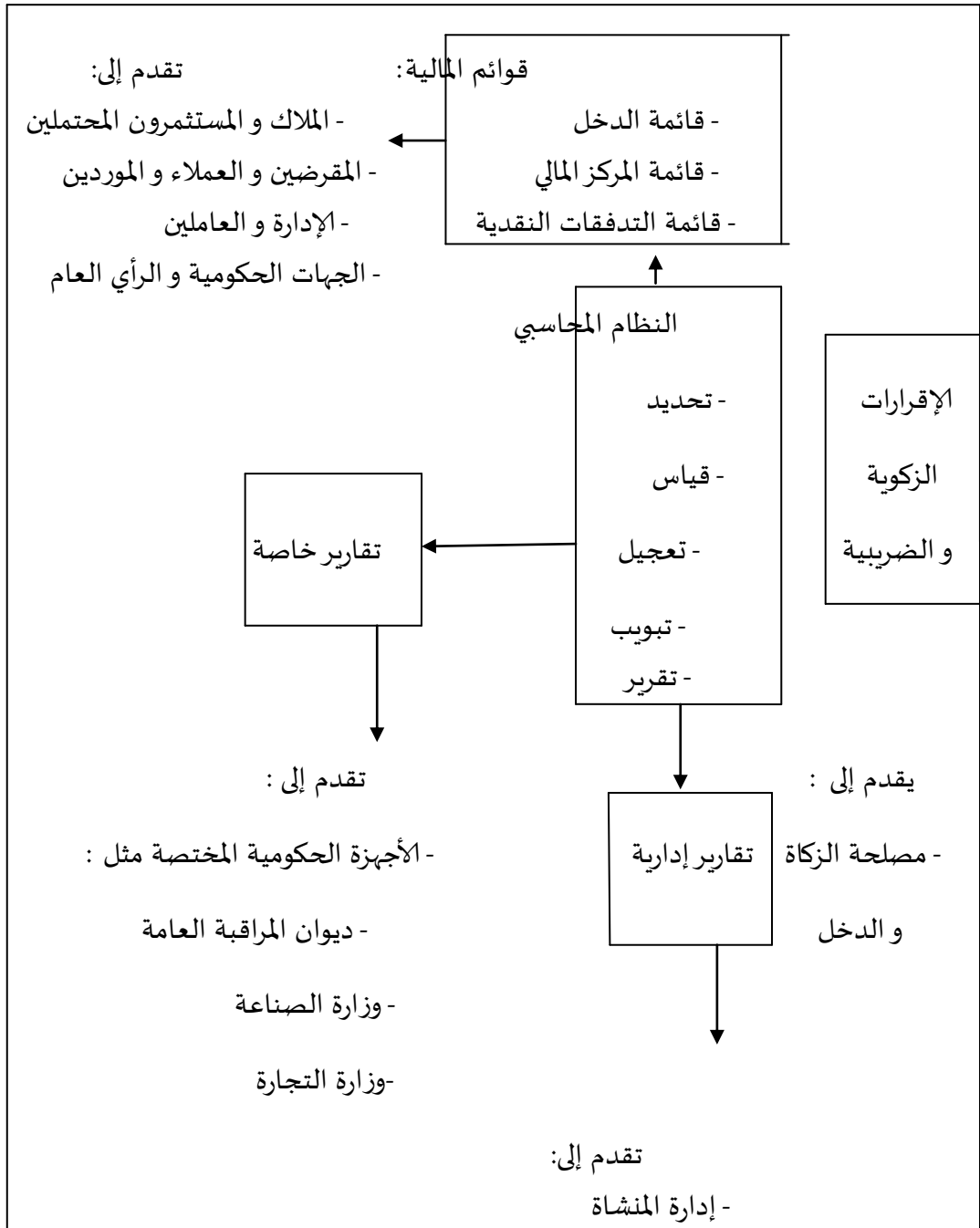
ح. العملاء: تفيد المعلومات المحاسبية عملاء المنشأة في تحديد مدى إمكانية استمرارهم في التعامل معها، و تزويدهم بما يحتاجونه من بضائع، ويعتبر تدهور المركز المالي لمنشأة مؤشراً قد يجعل عملاءها يفكرون في البحث عن موردين آخرين يوفرون لهم ما يريدون من بضاعة بشكل مستمر.

خ. العاملون: ينصب اهتمام العاملين في المنشأة على استمرار وظائفهم والذي لن يتحقق إلا في منشأة ناجحة، ولذا فإن العاملين معنيون مباشرة بمستقبل المنشأة وإستمراريتها ودليلهم في تلك المعلومات الواردة في القوائم المالية.

د. الرأي العام: يقصد بالرأي العام، الخبراء والباحثون والمستشارون الماليون والاقتصاديون والمؤسسات العامة... الخ، فالمعلومات المحاسبية ضرورية لأغراضهم وأهدافهم وان اختلفت تلك الأغراض من فئة إلى أخرى.

ويمكن إيضاح العلاقة بين النظام المحاسبي وما ينتجه من تقارير ومستخدميها من خلال الشكل التالي⁴⁰:

الشكل رقم (II - 01): النظام المحاسبي وما ينتجه التقارير



المصدر: وابل بن علي الوابل ، أسس المحاسبة (الجزء الأول) ، بدون دار نشر ، رياض 1422هـ ، طبعة 3 ، ص : 10 ، 12 .

⁴⁰ وابل بن علي الوابل ، أسس المحاسبة (الجزء الأول) ، بدون دار نشر ، رياض 1422هـ ، طبعة 3 ، ص : 10 ، 12 .

المبحث الثاني: أسس وأغوان المحاسبة العمومية وقواعدها.

سنتطرق في هذا المبحث إلى أسس وأغوان المحاسبة العمومية وقواعدها وقسمناه إلى ثلاث مطالب وهي كالتالي:

المطلب الأول: أسس المحاسبة العمومية.

1. الأساس النقدي:

يعتمد الأساس على تحميل حسابات الاستخدامات المختصة ، وبالتالي حساب لنتيجة بالمبالغ المدفوعة فعلا خلال السنة المالية بغض النظر عما إذا كان الصرف متحقق خلال السنة أو خلال السنوات السابقة أو يستحق صرفه خلال سنة مالية لاحقة . وكذلك الأمر بالنسبة للموارد، حيث يتحمل حساب المصدر بموجب هذا الأساس المحاسبي الإيرادات التي يتم قبضها فعلا خلال السنة بغض النظر عن تاريخ تحقيقها، المهم هذا هو حدوث واقعة الإنفاق أو تحقق الإيراد فعلا بغض النظر عن زمن وقوعه.

ومن مميزات الأساس النقدي : البساطة ، و السهولة فهم القوائم المالية ، الرقابة و السيطرة على التدفقات النقدية ، وسرعة الحصول على النتائج ، وهذا يساعد على إعداد تقديرات الموازنة بسهولة . أما فيما يتعلق بمساوئ الأساس النقدي: رغم اتساع استخدام الأساس النقدي إلا انه غير معرف به في المحاسبة المالية و أهم مساوئه:

-لا يساعد على التخطيط ولا يقدم معلومات عن تكلفة الخدمات العمومية، تصعب بموجبه الرقابة على الأداء وعلى إجراء المقارنة بين السنوات بسبب سماح هذا الأساس بتداخل نتائج أعمال السنوات⁴¹ .

2. أساس الاستحقاق :

يعد أساس الاستحقاق من الوحدات العمومية وراء تطبيق الاتجاهات الحديثة في الميزانية وإجراء تقييم فعال للأداء الحكومي وتنميته وتحسينه خاصة في الدول النامية.

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

مزايا الأساس النقدي :

- حسابات الاستحقاق تعطى تلقائيا صحيحة وواقعية و سليمة بالموجودات والالتزامات نتيجة معالجة كل من الإيرادات و النفقات و مقابلة الإيرادات بالنفقات من خلال تحميل ما يخص السنة المالية:
- يؤدي إلى تحقيق وفرة عن طريق الرقابة الأكثر فعالية على الاتفاق .
- أساس الاستحقاق يسهل إعداد التقديرات عن المدة المالية المقبلة.
- يميز بين النفقات الرأسمالية و النفقات الإيرادية و ما يعكسه ذلك من اثر ايجابي على عدالة و صدق البيانات المالية .

⁴¹ إيهاب بططة ، المحاسبة العمومية كآلية للمحافظة على المال العام ، المسيلة 2016 ، ص:24.

■ يعطي البيانات المالية و الحقائق الضرورية لإظهار المركز المالي للحكومة بصفة عادلة ، حيث يظهر كافة موجودات الحكومة و ممتلكاتها ، بما في ذلك حقوق الحكومة و حقوق الغير .

❖ عيوب أساس الاستحقاق :

-سوء تحميل الإيرادات و النفقات من حيث تضخيم المصاريف المستحقة لزيادة قدرة الحكومة الإرفاقية أو تخفيض الإيرادات المستحقة لإخفاء عجز الإدارة عن متابعة تحميل الإيرادات المستحقة .
-تشويه المركز النقدي و إحداث خلل فيه لاشتماله على بيانات مستقبلية محملة لا تحقق .
-تدخل العنصر الشخصي و الاعتماد على التقدير عند تحديد بعض المصروفات و القيام بعملية الجرد و التسويات .

-تبني تطبيق أساس الاستحقاق مكلف و يحتاج إلى مهارات محاسبية لنجاح تطبيقية.
-يستلزم أن تظل الحسابات مفتوحة لفترة طويلة بعد انتهاء السنة المالية ، حتى يتم الانتهاء من إجراء التسويات الخاصة بالمصروفات و إيرادات السنة ، مما يؤدي إلى حدوث تأخير في إعداد و نشر القوائم المالية ، و بالتالي يقلل من فائدتها لمستخدميها و يضعف من الرقابة المالية .
-استخدامه يؤدي إلى ضرورة الاستعانة بالحكم و التقدير الشخصي في بعض المواقف ، مما يفقد بعض النتائج موضوعاتها ، كما هو الحال في جرد المخازن و تقسيمها و تقدير المخصصات المختلفة و جرد الديون المستحقة⁴² .

3. أساس الالتزام و الأساس المحاسبي المعدل :

يعتمد هذا الأساس بتحميل حساب الاستخدامات المتعلقة بالمصروفات الملتزم بها " المتعاقد عليها " بتاريخ الالتزام (التعاقد) بمعزل عن تاريخ تنفيذ العقد، و تحقق الصرف أو دمج مبلغه أو جزء من مبلغه.
وتأتي أهمية هذا الأساس محاسبيا في كونه يؤمن تثبيت التزامات الوحدة المحاسبية دفتريا ، و تزداد أهميته في محاسبة الأموال العامة (المحاسبة العمومية) من العلاقة بين الالتزام المتعاقدين و التخصيص المعتمد في حساب المختص (الغرض من الالتزام في الموازنة) .

يوفر البيانات المحاسبية اللازمة لمعرفة حدود تفيد الوحدة المحاسبية بالتخصيص المعتمد في أوسع نطاقه وهو الالتزام و في الحالة التي لا يظهرها محاسبيا أي من الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق .

ومن هنا نلاحظ أن تطبيقه في المحاسبة العمومية ينحصر في الاستخدامات و تزداد أثاره المحاسبية في المشروعات و العقود التي يتطلب تنفيذها فترة زمنية قد لا تتجاوز السنة المالية التي تم فيها التعاقد أو أكثر من سنة مالية ، وذلك في نشاط قطاع المقاولات و التشييد و البناء⁴³ .

المطلب الثاني: أعوان المحاسبة العمومية.

⁴² منال قرين ، شهرزاد فنور ، المحاسبة العمومية ودورها في تسيير المؤسسات العمومية الصحيحة ، جيجل ، 2019 ، ص : 19 ، 20 .

⁴³ إيهاب بطلة ، المحاسبة العمومية كآلية للمحافظة على المال العام ، مسيلة ، 2016 ، ص:26.

أعوان المحاسبة العمومية هم الأمرين بالصرف و المحاسبون العموميون وقد تطرقنا ضمنهم للعديد من النصوص القانونية الموضحة مختلف أصنافهم وآلية عملهم ، كما أكد القانون 21/90 على ضرورة التفاني في وظيفتي الأمر بالصرف و المحاسب العمومي .

1. أصناف الأمرين بالصرف :

الأمر بالصرف تعرفه المادة 23 من القانون 21/90 " يعد الأمر بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16، 17، 19، 20، 21، وهذه العمليات هي الإثبات، التصفية بالنسبة للإيرادات وعمليات للالتزام و التصفية، والأمر بالصرف بالنسبة للنفقات.

Andre هم إداريون بالإضافة إلى وظيفتهم الأساسية و Pay Sant كما عرفهم الأستاذ هي التسيير لهم حق القيام بوظيفة أخرى مالية ، مما يجعلهم ينتمون إلى هيكل خاص يختلف باختلاف أصنافهم أساسيون و ثانويون " .

وبناء على نص المادة 25 من القانون 21/90 و المادة 063 من المرسوم التنفيذي 313/91 فان هناك أمر بالصرف رئيسي أو ابتدائي و أمر بالصرف الثانوي ، في حين أن المادة 29 من القانون 21/90 ذكرت إمكانية تعويض الأمر بالصرف ، كما أتى قانون المالية التكميلي لسنة 1992 بصنف آخر و الأمر بالصرف الوحيد (Ordanateumiqueu) .

أ.أمرون بالصرف الرئيسيون أو الإبتدائيون :

هم الذين يصدرون أوامر بالدفع لفائدة الأمرين الدائنين و، أوامر الإيرادات ضد المدنيين أو أوامر تفويض اعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين .

و الأمرين بالصرف حسب المادة 26 من القانون 21/90 هم :

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة ، ثم وقع تعديل و أضيف مسؤولي مجلس الأمة و مجلس الدولة .
- الوزراء ، الولاة عندما يتصرفون لحساب الولاية ، ورؤساء المجالس الشعبية البلدية في حالة تنفيذهم لميزانية البلدية .
- المسؤولون المعنيون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .

ب. الأمرين بالصرف الثانويون :

هم الذين يصدرون أوامر بالدفع لفائدة الدائنين و أوامر الإيرادات ضد المدنيين ، فهم مسؤولون بصفتهم رؤساء المصالح غير الممركزة على عمليات الميزانية .
فالأمر بالصرف الثانوي إذا مسؤول عن تنفيذ العمليات بالنسبة لميزانية الدولة بصفة رئيس مصلحة إدارية غير ممركة وله صلاحيات بإمكانية تنفيذ العمليات المذكورة في المادة 23 من قانون 21/90 (الإثبات الالتزام التصفية و الأمر بالصرف).

ت. الأمر بالصرف الوحيد :

هناك عمليات ذات طابع وطني ، ولكن بحكم طبيعتها الجغرافية يستحسن تسجيلها باسم شخص محلي كفاء لتسييرها عادة ما يكون الوالي بالنسبة لعمليات التجهيز غير المركزية المسجلة باسمه في إطار البرامج القطاعية غير المركزية ، فالوالي هنا يعتبر أمر بالصرف وحيد لأنه يمثل جميع الأمرين بالصرف الابتدائيين (الوزراء) .

ث. أمر بالصرف بالتفويض :

يعطي قانون 21/90 المادة 29 لكل أمر بالصرف الحق في أن يفوض صلاحياته المحاسبية في حدود اختصاصه وتحت مسؤولية بإعطاء تفويض بإمضاء إلى موظفين مرسمين يكونون تحت سلطته المباشرة وهذا التفويض شخصي يزول بانتهاء مهام احد طرفيه .

✓ فكرة اعتماد الأمر بالصرف من طرف المحاسب العمومي :

يجب اعتماد الأمرين بالصرف من طرف المحاسب العمومي المكلف بتنفيذ الإيرادات و النفقات التي يأمرهم بتنفيذها (المادة 24 من القانون 21/90) ، وقد عرف المقرر الوزاري المؤرخ في 06 يناير 1991 الوزير المالية المتضمن إجراءات اعتماد الأمرين بالصرف ، عرف الاعتماد بأنه " إشعار المحاسب العمومي بوثيقة التعيين الإداري للأمر بالصرف أو محضر انتخابه وتسليم نموذج إمضاء الأمر بالصرف الجديد للمحاسب و نموذج إمضاء التفويض له إن كان هناك تفويض ⁴⁴ .

2. المحاسبون العموميون :

تم وصف المحاسب العمومي في نص المادة 33 من القانون رقم 21/20 المتعلق بالمحاسبة العمومية حيث " يعد محاسباً عمومياً في مفهوم هذه الأحكام كل شخص يعين قانوناً للقيام ، فضلاً عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و 22 بالعمليات التالية :

- تحصيل الإيرادات و دفع النفقات .
- ضمان حراسة الأموال أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها و حفظها .
- تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد .
- حركة حسابات الموجودات ⁴⁵ .

حيث تنص المادتين 18 و 19 على عمليتي التحصيل و الدفع على التوالي و الذين يمثلان أهم مرحلة وهي إبراء الدين العمومي ، وقد عرف جال مايني المحاسب العمومي " بأنه الموظف أو العون العمومي المرخص له قانوناً التصرف في الأموال العمومية أو الأموال الخاصة للمنظمة .

وفيما يخص التعيين فقد تم توضيحه في المادة 34 من القانون 90 – 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 ، المتعلق بالمحاسبة العمومية و تم تعريفه بصيغة مطابقة في المادة 02 من المرسوم التنفيذي 91 – 311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 ، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين و اعتمادهم ، " يعين الوزير المكلف بالمالية المحاسبين العموميين حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف من أصناف المحاسبين .

⁴⁴ أحمد وقاد ، عمليات الميزانية و عمليات الخزينة الجزائر ، 2006 ، ص: 12.

⁴⁵ المادة 33 من القانون 90 – 21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق ل 15 أوت 1990 ، متعلق بالمحاسبة العمومية .

ينجم الاعتماد عن الموافقة التي يعطيها الوزير الكلف بالمالية أو ممثله المؤهل قانونا لتعيين عون محاسب ويخوله صفة المحاسب العمومي⁴⁶ .

من خلال ما تطرقنا إليه أعلاه ، يتبين ضرورة توفر مؤهلات و كفاءة خاصة حتى يتم اعتماد المحاسب العمومي ، حيث يعتبر صمام أمان بالنسبة للمال العام ، وكذلك طبيعة العمليات المالية التي يقوم بها و دقتها ، والمسؤولية المالية و الشخصية التي تنجر عن ذلك .

❖ تصنيف المحاسبين العموميين:

(1) المحاسبين الرئيسيين:

يعرف المحاسبون الرئيسيون بأنهم المحاسبون العموميون الملزمون بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة ، وكذلك تجميع حسابات المحاسبين الثانويين ، وقد تم تحديدهم في نص المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91 – 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون كقيمتها و محتواها " يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعيين للدولة :

- العون المحاسب المركزي للخزينة .
- أمين الخزينة المركزي.
- أمين الخزينة الرئيسي.
- أمناء الخزينة في الولاية .
- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقه⁴⁷ .

(2) المحاسبين الثانويين:

هم المحاسبون العموميون الذين يتولون تجميع عملياتهم محاسبون رئيسيون ، ترسل لهم على شكل وضعيات شهرية ، حيث يتولى المحاسبون الرئيسيون عمليات القيد المحاسبي ، وقد تم ذكر المحاسبين القانونيين في المادتين حيث تنص المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 91 – 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 ، المتعلق بتحديد إجراءات المحاسبية التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبين العموميين و كقيمتها و محتواها .

يتصف بصفة المحاسبين الثانويين:

- قابضو الضرائب.
- قابضو أسلاك الدولة.
- قابضو الجمارك.
- محفظو الرهون⁴⁸ .

⁴⁶ المادة 02 ، من المرسوم التنفيذي 91 – 311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 ، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين و اعتمادهم .

⁴⁷ المادة 31 من المرسوم التنفيذي 91 – 311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 ، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين و اعتمادهم .

⁴⁸ المادة 32 من المرسوم التنفيذي 91 – 311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 ، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين و اعتمادهم .

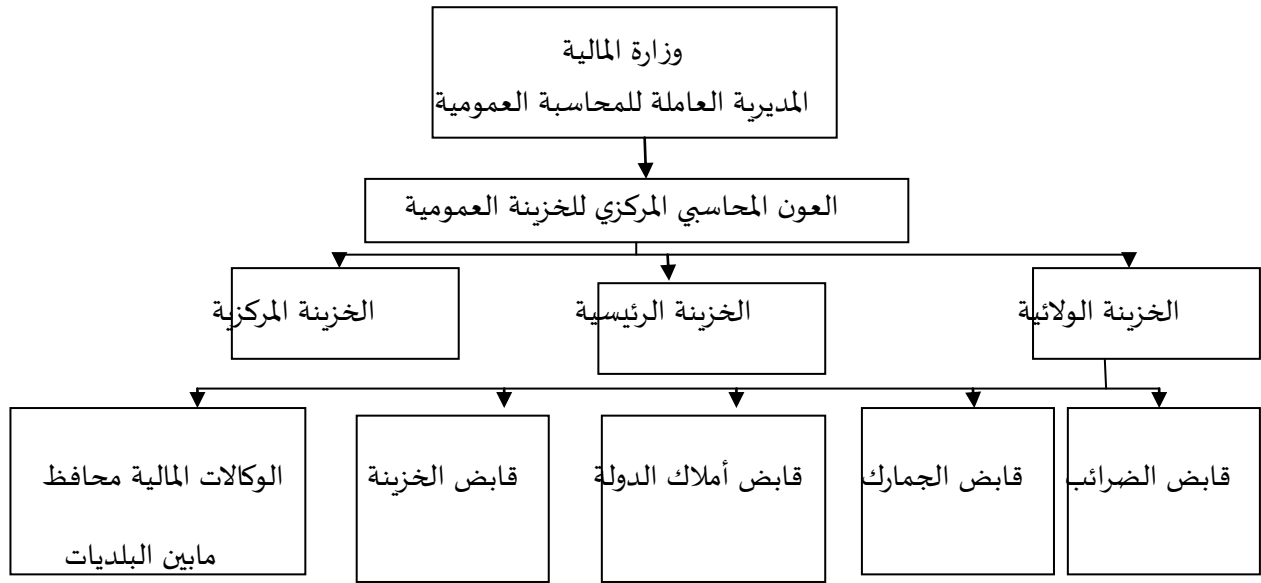
تم ذكر المحاسبين الثانويين للميزانيات الملحقة في مادة مستقلة ، حيث تنص المادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 ، المتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون ، وكيفيةها ومحتواها. " يتصف بصفة المحاسبين الثانويين للبريد والمواصلات السلوكية واللاسلكية :

-قابضو البريد والمواصلات السلوكية واللاسلكية.

-رؤساء مراكز البريد والمواصلات السلوكية واللاسلكية⁴⁹ .

ويتم تجميع كل حسابات المحاسبين الثانويين لدى أمين الخزينة الولائية وفق الشكل التالي :

الشكل رقم (II - 02): أصناف المحاسبين العموميين في الجزائر .



المصدر: عتروز محمد ، مساهمة المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات و ترشيد نفقات المؤسسة العمومية ، مسيلة 2020 ، ص: 27⁵⁰ .

❖ مهام المحاسب العمومي:

1. بالنسبة للإيرادات:

تنص المادة 35 من القانون 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أن المحاسب العمومي قبل التكلفة بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف ، يجب أن يتحقق من أن هذا الأمر مرخص له بموجب القانون بتحصيل الإيرادات ، فضلا عن ذلك يجب عليه ، على الصعيد المالي مراقبة صحة إلغاء سندات الإيرادات وكذلك عناصر الخضم التي يتوفر عليها .

2. بالنسبة للنفقات:

تنص المادة 36 من القانون 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 ، المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنه يجب على المحاسب العمومي قبل قبول دفع أي نفقة أن يتأكد ويتحقق مما يلي :

⁴⁹ المادة 33 من المرسوم التنفيذي 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 ، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم .

⁵⁰ عتروز محمد ، مساهمة المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات و ترشيد نفقات المؤسسة العمومية ، مسيلة 2020 ، ص: 27 .

-مطابقة العملية للقوانين و الأنظمة المعمول بها.

-صفة الأمر بالصرف أو المفوض له.

-توفر الاعتمادات .

-تأشير المراقبة التي تنص عليها القوانين المعمول بها⁵¹ .

❖ مسؤولية المحاسب العمومي :

خصص المشرع مرسوما يحدد فيه مسؤولية المحاسب العمومي ، وهو المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 ، يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات ، ولتفويضات اكتتاب تامين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين ، حيث جاء في نص المادة 02 أنه لا يتم الأخذ بمسؤولية المحاسب العمومي إلا الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة .

فالمحاسبون العموميون مسؤولون شخصيا وماليا على العمليات الموكلة إليهم ، ويمكن توضيحها كالتالي : المحاسبون العموميون ملزمون بتطبيق أحكام قانون المحاسبة العمومية ، وخاصة المهام الموكلة لهم خصيصا لمراقبة شرعية العمليات قبل تنفيذها ، وبما أن إجراءات المراقبة وتنفيذ العمليات المالية محددة بدقة ، عن طريق القوانين والأنظمة المتعلقة بالمحاسبة العمومية ، والمحافظة على الأموال والقيم يمكن التحقق منها بسهولة عن طريق فحص الصندوق وتدقيق الحسابات المتعلقة بها ، فإنه بالإمكان تحميل المسؤولية الشخصية للمحاسبين بمجرد معاينة مخالفة في تنفيذ العمليات او نقص في الأموال والقيم . أما الضرر الذي يلحق الهيئات العمومية جراء ذلك ، فيمكن تحديده بدقة ، حيث يمكن أن يتمثل في مبلغ الإيراد خير المحصل ، أو النفقة المسددة لا شرعيا ، أو النقص في الصندوق أو الحافضة ، ومن هنا فان المحاسبين العموميين المعنيين يصبحون مطالبين بتعويض هذا الضرر (من أموالهم الخاصة ، إن اقتضى الأمر) ، وهو ما يؤدي إلى إقامة مسؤولياتهم المالية الشخصية .

لكن الطبيعة البشرية للمحاسب العمومي تقتضي احتمال وقوعه في الخطأ فنجد المشرع قد راعى هذا الجانب بوضع إجراءات ممن شأنها أن ترفع أو تخفف عنه تبعات الخطأ وذلك بإتباع الإجراءات التالية :

■ طلب الإعفاء من المسؤولية .

■ طلب الإجراء الرجائي⁵² .

3. المراقب المالي:

يعتبر المراقب المالي من أعوان المحاسبة العمومية الذي تنحصر صلاحيته في مجال المراقبة القبيلية لتنفيذ النفقات العمومية.

تم تعريف المراقب المالي بأنه : " عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية 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 .

⁵¹ المادة 36 من المرسوم التنفيذي 90 – 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 ، المتعلق بالمحاسبة العمومية .

⁵² عتروز محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص : 28 ، 29 .

وحسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11 – 381 " هو شخص تابع لوزارة المالية ويتم تعيينه بمقتضى قرار وزاري يعينه وزير مكلف بالميزانية، ويكون مقره الوزارة المعين أو على مستوى الولاية ويعمل بمساعدة مساعدين له يعينون بموجب قرار وزاري يمارس المراقب المالي صلاحيته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية إجراءات الإنفاق والتي تنتج عنها عبئ مستقبلي على عاتق الدولة .

❖ مهام المراقب المالي:

حسب المادة 58 من القانون 90-21 يقوم المراقب المالي بالمهام التالية :

- السهر على صحة النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به .
 - التحقق مسبقا من توفر الاعتمادات .
 - إثبات صحة النفقات يوضح تأشيرة على الوثائق الخاصة بالنفقات او تعديل رفض التأشيرة عند الانقضاء وذلك ضمن الأجل المحددة .
 - إعلام الوزير المكلف بالمالية شهريا بصحة توظيف النفقات وبالوظيفة الخاصة للاعتمادات المقترحة و النفقات الموظفة⁵³ .
 - وحسب المادة 03 من المرسوم التنفيذي 92 – 414 يقوم المراقب المالي إعداد تقرير حول ظروف تنفيذ الميزانية كل 3 أشهر أو 6 أشهر ويقوم بإرسالها إلى كل من الوزير المكلف بالمالية و الأمر بالصرف⁵⁴ .
- ❖ مسؤولية المراقب المالي :

للمراقب المالي مسؤولية إدارية ومحاسبية و جزائية ، فيكون مسؤولا عن التأشير التي يمنحها و مذكرات الرفض التي يصدرها كما له مسؤولية تجاه مصالحه .

ونتيجة لذلك فان المراقب المالي إما أن يؤشر على القرارات ويمنح لها رقم خاص للتأشيرة وأما أن يصدر مذكرة رفض وذلك في حالة الاقتراح الملتزم بالنفقة أو المقرر مشوب بعبئ أو مخالف للقوانين و التنظيمات أو في حالة انعدامه أو نقصان الوثائق الثبوتية الخاصة بالملف أو نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة ، حيث يصدر المراقب المالي مذكرة رفض تكون مؤقتة إلى غاية تصحيح ما ورد في مذكرة حيث يشترط أن يكون الرفض معلل ، أما حالة الرفض النهائي يتم إصدار مذكرة رفض نهائية و يشترط أيضا أن يكون الرفض معللا و يكون إما بسبب :

- عدم مطابقة اقتراح الالتزام للقوانين و التنظيمات المعمول بها .
 - عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية .
 - عدم احترام الأمر بالصرف للملاحظات المدونة في مذكرة الرفض المؤقت .
- يعتبر المراقب المالي مسؤولا شخصيا أمام هيئات المراقبة ووزارة المالية على جميع المخالفات الصريحة للقوانين و الأنظمة المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية ، يعتبر هذا الأخير مسؤولا عن التأشير

⁵³ المادة 58 من القانون 90 – 21 ، مرجع سبق ذكره .

⁵⁴ المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 92 – 414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1991 ، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها .

غير القانونية أمام الغرفة التأديبية للميزانية و المالية لمجلس المحاسبة المؤهلة قانونا لتحقيق ومراقبة نشاط المراقب المالي .

أ. المسؤولية الإدارية :

لا تطبق عليه المسؤولية المالية الشخصية لأنه لا يعتبر محاسبيا ، ويكون مسؤولا إداريا أمام وزير المالية ، و المراقب المالي أقرب أكثر إلى المحاسب العمومي بالنسبة لاحترام الأوامر و السلمية .

حيث يتعرض إلى عقوبات إدارية من الموظفين عند الإخلال بمهامه حيث تتمثل هاته العقوبات في النقل .
ب. المسؤولية المحاسبية :

المراقب المالي يجب عليه ضبط حسابات الالتزام وهذا سيؤدي به إلى دفع التقارير الدولية لوزير المالية لكي يتمكن من متابعة تنفيذ الميزانية⁵⁵ .

ت. المسؤولية الجزائية :

هناك عدة نقاط داخلية في المادة 80 من الأمر 20 – 95 وذلك على الخصوص التأخير غير الشرعي في إعطاء التأشير الذي يعرض المراقب المالي متابعة من مجلس المحاسبة لان هذا التأخير يتسبب في ديون على عاتق الدولة و بسبب خسارة في الخزينة⁵⁶ .

ولا يتمكن الأمر بالصرف أن يغطي بعض الديون ، فيذهب الدائن مباشر إلى القضاء لاستيفاء دينه دون علم الأمر بالصرف وذلك بسبب مشاكل إدارة كانت في غنى عنها .

في حالة التحقق من وجود مخالفة صريحة لقواعد الميزانية و المالية تختص الغرفة التأديبية بفض عقوبات مالية على المراقب المالي المعني بالأمر البند رقم 07 من المادة 88 من الأمر 20 – 95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة⁵⁷ .

إضافة إلى ذلك يملك وزير المالية صلاحيات فرض عقوبات مالية و إدارية على المراقب المالي الذي منح تأشيرة غير قانونية وذلك عن طريق تحقيق ومراقبة التقرير السنوي الذي يعده المراقب المالي⁵⁸ .

المطلب الثالث: قواعد ومصادر المحاسبة العمومية.

تعتبر المحاسبة العمومية أداة تنفيذ ومراقبة للمال العام لأنها مزيج من القواعد القانونية و القواعد التقنية .

أولا : قواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر .

يعتبر القانون رقم 90 – 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية و المراسم التنفيذية الخاصة بتطبيقه هو المصدر الرئيسي الأساسي لقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر و يسمى عادة بقانون المحاسبة العمومية .

إضافة إلى هذا نجد :

■ المرسوم التنفيذي رقم 91 – 311 المؤرخ في 07/09/1991 و المتعلق بتعيين و اعتماد المحاسبين العموميين .

⁵⁵ عتروز محمد ، مرجع سبق ذكره .

⁵⁶ المادة 80 من الأمر 20 – 95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة .

⁵⁷ البند 07 من المادة 88 من الأمر 20 – 95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 ، المتعلق بمجلس المحاسبة .

⁵⁸ بورطالة علي ، المراقب المالي ، الجزائر 2014 ، ص: 11.

■ المرسوم التنفيذي رقم 91 – 312 المؤرخ في 07/09/1991 و المحددة لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين إجراءات مراجعة باقي الحسابات و كفييات اكتاب تامين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين .

■ المرسوم التنفيذي رقم 91 – 313 المؤرخ في 07/09/1991 و المتعلق لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كفييتها و محتواها .

■ المرسوم التنفيذي رقم 91 – 314 المؤرخ في 07/09/1991 و المتعلق بإجراءات تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين .

بعد الاستقلال صدرت مجموعة معتبرة من النصوص التنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب عن مجال المحاسبة العمومية ، و عملت على تكييفها مع الواقع الجزائري ، و لعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره و هو رقم 65 – 259 المحدد للالتزامات و مسؤوليات المحاسبين .

و إضافة إلى مختلف النصوص التنظيمية التي كانت تصدر تبعا عن الوزارات المكلفة بالمالية (قرارات ، تعليمات ، مناشير) ، و جدد أيضا عدد أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية ، و لاسيما تلك الواردة في القانون رقم 48 – 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل و المتمم و المتعلق بقوانين المالية ، و في مختلف قوانين المالية السنوية .

و إذا كان التشريع و التنظيم يعدان المصدرين الرئيسيين لقواعد المحاسبة العمومية ، فهناك مصادر أخرى لهذه القواعد تتمثل في :

● الدستور مثل الأحكام التي نص عليها الدستور الصادرة في سنة 1986 و المتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية التي يقرها من طرف الحكومة ، أو تلك الخاصة بتكليف أجهزة الرقابة بالتحقيق في ظروف استخدام الوسائل المادية و الأموال العمومية و تسييرها .

● الاجتهاد القضائي الذي يمكنه إعطاء تفسير لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة أو محل انتقاد أو جدال أثناء التطبيق و كذا سد الفراغ القانوني بشأنها .

ثانيا : القواعد التقنية للمحاسبة العمومية في الجزائر .

و تتمثل في مجموعة التعليمات الصادرة تباعا عن الوزير المكلف بالمالية، حيث تقوم المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية بإصدار القواعد التقنية على شكل دليل علمي موجه إلى أعوان المحاسبة العمومية (الآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين) في ثلاث مستويات هي:

- ✓ القواعد التقنية لمحاسبة الدولة .
- ✓ القواعد التقنية لمحاسبة الولايات و البلديات.
- ✓ محاسبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- 1. القواعد التقنية لمحاسبة الدولة: حددتها كل من التعليمتين .
- ✓ التعليمية الصادرة عام 1968 من طرف وزارة المالية .
- ✓ التعليمات المتعلقة بالمخطط المحاسبي للدولة .
- 2. القواعد التقنية لمحاسبة الولايات و البلدية:
- ✓ بالنسبة للولايات: حددتها التعليمتين W1 ، W2.
- ✓ بالنسبة للبلديات: حددتها C1 ، C2.

3. محاسبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري:

ليس لها إطار محاسبي معين باستثناء المؤسسات التعليمية والاستشفائية ، التي تعتمد طرق خاصة للتسجيل المحاسبي على أساس القيد البسيط⁵⁹.

المبحث الثالث: النظام المحاسبي العمومي.

يتناول هذا المبحث النظام المحاسبي العمومي وقسمناه إلى مطلبين الأول بعنوان ماهية النظام المحاسبي أما الثاني فكان بعنوان مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية.

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي.

هو إطار العام الذي يحدد كيفية القيام بالأعمال المحاسبية مشتملا على تحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات ، وتصميم المستندات المؤيدة للعمليات والدفاتر التي تسجل بها العمليات ، وتحديد الإجراءات المتبعة في جميع المعلومات المتعلقة بالعمليات المالية في المشروع⁶⁰. ويقصد به الهيكل أو التشكيلة أو الوحدة التي تتضمن مجموعة مترابطة من المستندات والدفاتر والسجلات والتقارير والقوائم المالية المحاسبية ، بالإضافة إلى مستلزمات خدمية وضرورة أخرى تشكل مجموعها نظام متكامل ومتربط ، يتمكن من احتواء كافة البيانات والمعلومات التي تعكس الأحداث والوقائع والفعاليات والأنشطة المالية التي يزاولها المشروع خلال الفترة المحاسبية .

ويمكن أن يكون هذا النظام إما بشكل اعتيادي مرئي وملموس كما هو الحال في النظام المحاسبي الذي يبرئ على الأساس اليدوي حيث تتوفر مجموعة من الملفات والدفاتر والسجلات التي تستخدم في وضع وتصميم النظام أو بشكل إلكتروني غير مرئي وغير ملموس كما هو الحال في النظام المحاسبي الآلي والالكتروني ، باستخدام الحاسوب في إدخال البيانات وتشغيلها من ثم التقرير عنها ، مما يتطلب الحصول على بعض مخرجات المعلومات الحاسوبية بصورة تقارير يتم عرضها أو طبعتها بشكل دوري بهدف إجراء المراجعة والمتابعة المحاسبية ، ويستخدم النظام المحاسبي سواء كان بشكله المرئي الملموس أو غير المرئي وغير الملموس ، نظام القيد المزدوج في إثبات وتسجيل العمليات والفعاليات التي يقوم بها المشروع ، لغرض ضمان إدخالها ومعالجتها ضمن إجراءات النظام ، ومن ثم تلخيصها والتقرير عنها ، ولذلك فإنه يمكن وصف النظام المحاسبي بأنه يضم ثلاث مراحل أساسية ، مدخلات البيانات ذات الصفة المالية ، معالجة البيانات بالتحليل والتبويب والتلخيص ، ومن ثم التقرير عن المعلومات عن طريق مخرجات النظام المحاسبي من تقارير وقوائم محاسبية .

ويتألف النظام المحاسبي من مجموعة العناصر الأساسية التي تشكل أجزاء النظام التي تتولى عملية إثبات الفعاليات التي تؤثر على أصول والتزامات وحقوق الملكية للمشروع وتشمل هذه العناصر الأساسية على ثلاث عناصر وكما يلي⁶¹:

1) المجموعة المستندية .

⁵⁹ طباح زكية ، مقدمي لند ، المحاسبة العمومية ودورها في تنفيذ عمليات الخزينة العمومية في الجزائر ، شهادة ماستر أكاديمي، برج بوعريبيج ، جامعة محمد البشير الإبراهيمي ، سنة 2021 ، ص 11 ، 12.

⁶⁰ حسام الدين مصطفى الخداس والآخرين ، أصول المحاسبة المالية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، 2005 ، الطبعة 04 ، ص:

29.

⁶¹ هادي رضا الصفار ، مبادئ المحاسبة المالية ، دار الثقافة لنشر والتوزيع ، عمان ، 2011 ، طبعة الثانية ، ص: 85.

(2) الدفاتر المحاسبية.

(3) القوائم المحاسبية.

❖ أهداف النظام المحاسبي:

عند إعداد النظام المحاسبي أن يحقق أهدافا يمكن إبرازها فيما يلي :

أ. توفير البيانات الأساسية والأدوات التحليلية اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على مختلف المستويات روعي عند إعداد هذا النظام أن يوفر البيانات المحاسبية والقوائم والحسابات الختامية والموازنات التخطيطية في القالب الذي يخدم أغراض التخطيط وما يصاحبه من اتخاذ القرارات ورسم السياسات ، و الإشراف ومتابعة التنفيذ ، وتقييم الأداء ، وذلك على مستوى الوحدة ، والمجلس الأعلى للقطاع ، والأجهزة الخارجية سواء كانت تخطيطية أو رقابية .

ب. ربط الحسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية : تعتبر حسابات الوحدة الاقتصادية إحدى اللبئات الأساسية التي يستخدمها المحاسب القومي في تركيب الحسابات القومية ، وقد اقتضى ذلك تطوير المحاسبة التقليدية تطويرا يحقق الاتفاق بين محاسب الوحدة الاقتصادية والمحاسب القومي على أسس و القواعد والمصطلحات وكيفية تحليل وتبويب البيانات المحاسبية وإعداد القوائم والحسابات الختامية ، الأمر الذي يسهل عملية تجميع البيانات المحاسبية من مستوى الوحدة إلى مستوى الحسابات القومية .

ت. تسهيل عمليات جمع بيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها : قبل تطبيق النظام المحاسبي الموحد كان من الصعب على الوحدات توفير البيانات اللازمة للأجهزة الخارجية في القالب أو الإطار الذي تطلبه هذه الأجهزة ، وذلك لاختلاف طبيعة هذا الإطار عن الأسس والمفاهيم التي تركز عليها البيانات المحاسبية لدى هذه الوحدات الاقتصادية ، وبتطبيق النظام المحاسبي أصبح من الميسور للوحدة الاقتصادية توفير البيانات المطلوبة للأجهزة الخارجية المختلفة دون حاجة لإعادة تبويب ما لديها من بيانات بشكل أو بآخر.⁶²

المطلب الثاني: مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية :

مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل مختلفة منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي وشملت هذه

المراحل ما يلي:

1. مرحلة الاحتلال من 1962 إلى غاية 1962 : كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضع للنظام الفرنسي حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا مرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 مايو 1862 المتضمن تنظيم المحاسبة بالإضافة إلى المرسوم رقم 50 - 1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 متعلق بالنظام المحاسبي المالي للجزائر مستعمرة .
2. مرحلة بعد الاستقلال 1962 إلى غاية 1975: في هذه المرحلة قامت الجزائر بالعمل على إصدار مجموعة من النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية ، أو عملت على تكليفها مع الواقع الجزائري ، ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65 - 259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 و المحدد الالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المهتمين إلى القطاع العام ، بما فهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة المحاسب العمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية ، بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات ، المناشير ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار

⁶² أحمد فرغلي حسن وآخرون ، النظام المحاسبي الموحد ، بدون دار نشر ، القاهرة مصر ، 2003 ، بدون طبعة ، ص : 11 ، 12 .

التنظيم من أهمها التعليم العام لسنة 1967 تعرف كل حسابات الخزينة وتحديد كيفية استعمالها ،
التعليم رقم 16 المؤرخة في 12/10/1968 والمتعلقة بمجموعة حسابات الخزينة .

3. مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية من سنة 1975 إلى غاية 1990: في هذه المرحلة تم إبطال لئى النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للـحـقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1973 ، وفق أحكام الأمر رقم 73-29 الصادر في نفس التاريخ ، أضف كذلك صدور أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية ، ولاسيما تلك الواردة في القانون رقم 84 – 17 المؤرخ في جويلية 1984 والمعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية ، وفي مختلف قوانين المالية سنوية القانون فقد تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية ، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأساسي الأول لها .

4. مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومي من 1990 إلى غاية 1995: تعد هذه المرحلة بمثابة ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية ، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر ولعل أبرز هذه المراسيم :
-المرسوم التنفيذي رقم 91 – 311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.
-المرسوم التنفيذي رقم 91 – 312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.
-المرسوم التنفيذي رقم 91 – 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تامين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين .
-المرسوم التنفيذي رقم 91 – 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبين العموميين وكفايتها ومحتواها .
-المرسوم التنفيذي رقم 91 – 314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

فهذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة بصور التعليم رقم 078 في 17 أوت 1991 من اجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام ، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين ، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف ومسؤولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم .

5. مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي من 1995 الى غاية 2006: شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فجددت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إدارات المديرية ، لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق ، الذي يعتمد فقط على التسجيل المحاسبي العام ، وإنفاقه إلى المحاسبة الذمة والتي تم أيضا بالتقييد المحاسبي لموارد الدولة العقارية والمنقولة ، حيث قام هذا التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية لاستفادة من التجربة الفرنسية (DGPD

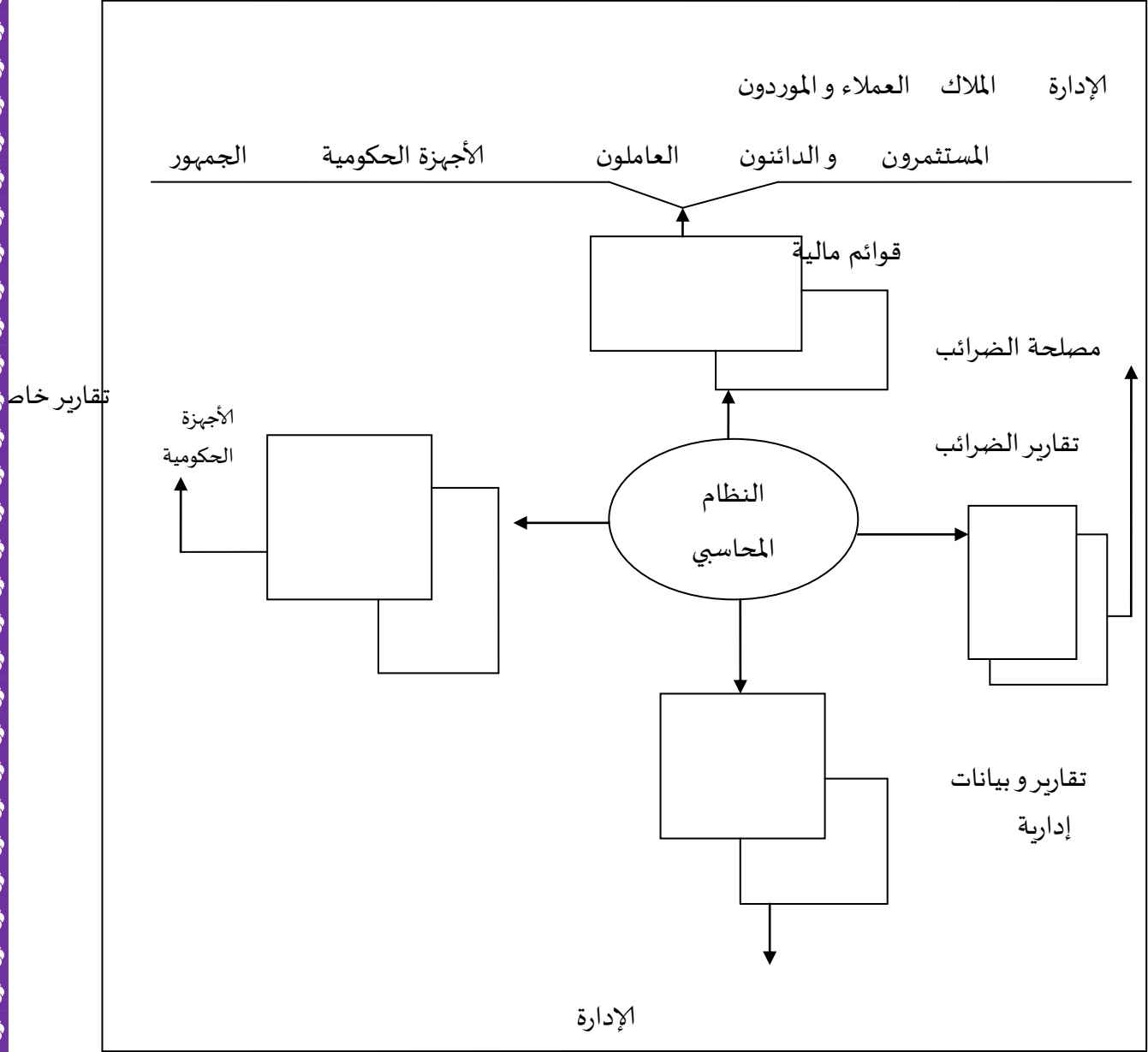
الفوج بعدها بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية أي تم انجاز المشروع و المصادقة عليه في 23 أفريل 1997 و بالموازاة مع إعداد هذا المشروع قامت الوزارة المالية ببعض الإجراءات لضمان تطبيق فعال للمخطط المحاسبي للدولة :

أ. تكييف أنظمة الإعلام الآلي مع القواعد الجديدة لمشروع المخطط المحاسبي للدولة (PCE) : حيث تم في سنة 2001 برمجة قواعد المخطط المحاسبي للدولة ضمن شبكة الإعلام الآلي الموجودة ، وبذلك أصبحت هذه الأخيرة تحتوي على نظاميين في آن واحد (نظام مدونة حسابات الخزينة ، و المخطط المحاسبي للدولة) .
ب. تكوين المحاسبين العموميين : حيث اتخذت وزارة المالية عدة إجراءات لنوعية و إعلام المحاسبين في إطار برنامج تكويني :

- 1) يومان دراسيان في 30 نوفمبر و 01 ديسمبر لسنة 1990 خاص بنواب أمناء الخزينة ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية تضمن تقديم عرض عام للمخطط المحاسبي الجديد .
- 2) دورة تكوينية يوم 25 أفريل 2000 خاص أمناء الخزينة الولائية تم فيها عرض و مناقشة الآراء حول مشروع المخطط المحاسبي للدولة .
- 3) دورة تكوينية يوم 10 جوان 2000 خصت نواب أمناء الخزينة الولائية ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى خزينة الولائية حول سيرقواعد المخطط المحاسبي للدولة .
- 4) دورة تكوينية من اجل شرح آليات التقيد المحاسبي للحقوق المثبتة لفائدة كل من :
- أمناء الخزينة الولائية وكذا قابضي الضرائب و ذلك يوم 09 جويلية 2000 .
- قابضي الجمارك و الأملاك الوطنية و ذلك يوم 13 جويلية 2000⁶³ .

⁶³ نور الهدى بوليفة ، واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، سنة 2015 ، ص : 39 ، 42 .

الشكل رقم (II - 03): علاقة النظام المحاسبي بتقاريره والمستخدمون المعنيون⁶⁴.



المصدر: أمين سيد احمد لطفي ، إعداد و عرض القوائم المالية ، دار نشر الثقافة ، الإسكندرية 2007 ، الطبعة الأولى ، ص: 411 .

⁶⁴ أمين سيد احمد لطفي ، إعداد و عرض القوائم المالية ، دار نشر الثقافة ، الإسكندرية 2007 ، الطبعة الأولى ، ص: 411 .

خلاصة الفصل :

من خلال تعرضنا لدراسة الفصل الثاني وهو الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية يبرز جليا أن المحاسبة العمومية فرع من الفروع المحاسبية ، تقوم على مجموعة من المبادئ و الأسس العلمية الخاصة بتسجيل وبتسوية و تلخيص العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومي بهدف فرض رقابة مالية و قانونية على إيرادات الدولة و نفقاتها و المساعدة في اتخاذ القرار مع الأخذ بعين الاعتبار بعض الخصائص كون أن الوحدات العمومية لا تهدف إلى الربح بل إلى تأدية خدمات عامة و الرقابة على صرف المال العام ، كما أن لها مجال تطبيق خاص و جهات مستفيدة من معلومات المالية التي تقدمها من خلال اختصاصها بدراسة المبادئ و أسس القياس المحاسبي لحفظ المال العام ، كما أن للمحاسبة العمومية نظام خاص بها وذلك حسب القانون الجزائري 21 / 90 الذي يضبط مسؤولية كل فرد عامل في المؤسسات العمومية كل من الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون .

كما يعتبر نظام المحاسبي العمومي نظاما رقابي و معلوماتي كما يرتبط بالموازنة العامة التي تعتبر الخطة المالية التي تعكس بنشاطات الدولة.

الفصل الثالث :

واقع المحاسبة العمومية في القطاع العام - دراسة حالة

تمهيد:

يشهد قطاع الخدمات عموماً نمواً سريعاً و متزايداً ، فالتوجه اليوم هو نحو الاستثمار في مجال تقديم الخدمات حتى أصبحت تعرف بمجتمع الخدمات لا سيما بعد تطور خدمات جديدة تختلف عن الخدمات التقليدية في جميع المجالات ، خاصة الخدمات الصحية التي تمثل مركز صدارة لاهتمام الأشخاص .

بعد التطرق لأهم الجوانب المرتبطة و المتعلقة بالمحاسبة العمومية في الفصل النظري لبحثنا حيث عرضنا مشكلة الدراسة ، و سنوافي دراستنا الميدانية لهذا الفصل لترجمة هذه الحقائق و إسقاطها على المؤسسة العمومية الإستشفائية .

وهذا ما أدى إلى إقبال الكثير من طلاب العلم البحث المستمر و المكثف في كيفية إعداد الميزانية الخاصة بالمستشفيات و كيفية تقسيمها .

وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

- المبحث الأول : ماهية المؤسسة العمومية الإستشفائية .
- المبحث الثاني : مهام مصلحة المديرية الفرعية للمالية و الوسائل.
- المبحث الثالث : تحليل ميزانية المؤسسة العمومية إستشفائية – عشعاشة .

المبحث الأول : ماهية المؤسسة العمومية الإستشفائية - عشعاشة :
سنتناول في هذا المبحث ماهية المؤسسة , وفصلناه إلى مطلبين وتناولنا في الأول نشأة وتعريف المؤسسة
العمومية الإستشفائية أما المطلب الثاني تناولنا الهيكل التنظيمي وشرحه .

المطلب الأول : نشأة وتعريف المؤسسة العمومية الاستشفائية - عشعاشة.

المؤسسة العمومية الاستشفائية حديثة النشأة تحتوي على 60 سرير، أنشأت بمرسوم تنفيذي رقم
07 - 104 مؤرخ في جمادى الأولى عام 1428 الموافق ل 19 ماي 2007 يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية
الاستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها و سيرها وتم فتحها في 19 ماي 2016 .
*-الجريدة الرسمية التي تحتوي قرار فتح المؤسسة*⁶⁵
أ.تعريف المؤسسة:

تقع المؤسسة الاستشفائية في حي عبد الرحمان كاكي تبعد عن مستغانم ب 90 كلم شرق ولاية
مستغانم وهي ذات طابع إداري ثانوي جوهري استشفائي بدرجة أولى ، تتمتع بالشخصية المعنوية و
الاستقلال المالي ، وتوضع تحت وصاية الولي بقرار من الوزير المكلف بالصحة ، كما تتكون من الهيكل
للتشخيص و العلاج و الاستشفاء ، وإعادة التأهيل الطبي ، تغطي سكان بلدية واحدة أو مجموعة من
البلديات ، كما يمكن استخدامها ميدانا للتكوين الطبي و شبه الطبي و التكوين في التسيير الاستشفائي على
أساس اتفاقيات تبرم مع المؤسسات التكوين .
ب. الإطار القانوني للمؤسسة :

تم القانون بمرسوم تنفيذي رقم 19 - 142 المؤرخ في شعبان عام 1440 الموافق ل 29 افريل سنة
2019 ، يتم قائمة المؤسسات الاستشفائية المتخصصة الملحقة بالمرسوم التنفيذي رقم 97 - 465 ، المؤرخ
في 02 ديسمبر سنة 1997 الذي يحدد قواعد إنشاء المؤسسة الاستشفائية المتخصصة وتنظيمها و سيرها .
✓ المقر: عشعاشة .

✓ رقم الهاتف : 01-01-45-045 .

✓ إيميل البريد الإلكتروني : .EPH ACHAACHA gmail.Com .

تغطي المؤسسة العمومية الاستشفائية بعشعاشة

• عدد الدوائر: 01 (دائرة عشعاشة) .

• عدد البلديات المغطاة (04 بلديات عشعاشة ، خضرة ، أولاد بوغاليم ، نكمارية) .

• الكثافة السكانية المغطاة: 86816 نسمة فأكثر .

قد دخلت المؤسسة العمومية الاستشفائية بعشعاشة المسماة الأخوة الشهداء بعلي الجيلالي و احمد و
شعبان قيد الخدمة بتاريخ 06 جوان 2016 ، حيث تم تدشينها من طرف وزير الصحة و السكان و إصلاح
المستشفيات .

⁶⁵ معطيات المؤسسة العمومية الإستشفائية عشعاشة .

تعتبر المؤسسة الاستشفائية ذات طابع استيعاب 60 سرير موزعة على المصالح الاستشفائية التابعة لها .
المطلب الثاني: شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
حاليا وفي الوقت الراهن فان المصالح التي تقدم خدمات للمواطنين هي مصلحة الاستعجالات الطبية و
الجراحة ومصلحة الأمومة بالإضافة إلى مصلحة المخبر والأشعة و مصلحة الطب النفساني والأرطوفونيا
للأطفال و التي يعمل بها الطاقم الطبي و شبه الطبي الذي حول من المؤسسة العمومية للصحة الجوارية –
عشعاشة .

كما أن الإدارة الحالية تعمل جاهدة على وضع برنامج وخطة عمل تضمن خلاله الفتح التدريجي لباقي
المصالح الاستشفائية وخاصة بعد تزويد المؤسسة بالأطباء الأخصائيين الذين بدؤوا يتوافدون إلى المؤسسة .
حيث تتوفر المؤسسة حاليا على طبيين أخصائيين في الجراحة العامة، وطبيين أخصائيين في التخدير و
الإنعاش؛ وكذا طبيب أخصائي في الأمراض الصدرية مع انتظار تكفل الوزارة الوصية ، بالطلبات المرفوعة
اليها بخصوص إيفاد وتزويد المؤسسة بباقي التخصصات : طب الأطفال ، أمراض القلب ، طبيين أخصائيين
في الطب الداخلي ، طبيب أخصائي في أمراض الأطفال ، طب النساء و التوليد ، وهذا حتى يتسنى لنا التكفل
الأنجع بصحة المريض خاصة في ظل توفر المؤسسة العمومية الاستشفائية على احدث الأجهزة الطبية ذات
التقنية العالية .

وفي هذا السياق تم إجراء أول عملية توأمة بين المؤسسة و المؤسسة العمومية الاستشفائية بعين
تادلس أين تم وضع غرفة العمليات حيز الخدمة بتاريخ 2016.
حيث كللت هذه العملية بنجاح.

كما أجريت لحد الآن أكثر من 191 عملية جراحية في ظرف صعب عاشته البلاد على وقع جائحة كورونا ،
كوفيد 19.

وهذه المؤسسة مكونة من 03 طوابق بالإضافة إلى طابق تحت الأرضي وهذا الأخير يوجد به المديرية
الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية و التجهيزات المرافقة ، صيدلية ، حفظ الجثث ، مطبخ ، ومغسلة ، أما
الطابق الأول فهو مخصص للجراحة الأمراض النساء و التوليد ، فحص أمراض النساء و التوليد ، وفي
الطابق الثاني مخصص للجراحة العامة ، وفي الطابق الثالث مخصص للطب الداخلي بما فيه قسم
الاستعجالات الطبية .

1. المدير العام للمستشفى : هو المسؤول على سير المستشفى ، وهذا بمساعدة رؤساء المصالح .
2. الأمانة: (سكرتارية) وكذلك مصالح المستشفى و المصالح هي حلقة الوصل بين المدير العام و المديرات
الفرعية الخارجية الأخرى ومن المهام التي تقوم بها :
✓ تسجيل البريد الصادر و البريد الوارد.

✓ استقبال الزوار لمقابلة المدير .

✓ ترتيب وحفظ المستندات و الوثائق الخاصة بالإدارة لتسهيل عملية البحث عنها .

✓ تحضير الوثائق الخاصة لإمضاء المدير .

✓ إنشاء ملف يجمع فيه مختلف كل الوثائق و السجلات الموجودة على مستوى أمانة المستشفى.
3. المديرية الفرعية للموارد البشرية: تحتوي على مكتبين :

● مكتب لتسيير الموارد البشرية و المنازعات : هذا المكتب يقوم بمتابعة الدورات للعمال من توظيف حتى تقاعد و يعمل على متابعة وضعياتهم القانونية و المهنية بما يحفظ حقوقهم .

● مكتب التكوين : هذا المكتب مهامه تنحصر بعمل دورات تكوينية للعمال و لديهم نوعان من تكوين ، قصير المدة و طويل المدى ، حيث أن تكوين طويل المدى مدته تقريبا سنتان أو ثلاثة أو يومين أو أسبوع أو شهر فقط ، حسب الحاجة ، أما قصير المدى يقتصر على يوم .

4. المديرية الفرعية للمالية و الوسائل: تحتوي على ثلاثة مكاتب تتلخص فيما يلي:

● مكتب الميزانية و المحاسبة .

● مكتب الصفقات العمومية .

● مكتب الوسائل العامة و التجهيزات .

5. المديرية الفرعية للمصالح الصحية: وهذا يحتوي على ثلاثة مكاتب و تتلخص مهامهم فيما يلي:
➤ مكتب الدخول :

➤ مكتب التعاقد و حساب التكلفة .

➤ مكتب التنظيم و متابعة و تقويم النشاطات الصحية .

6. المديرية الفرعية لصيانة المعدات الطبية: يقوم هذا المكتب بنوعين من الصيانة :

■ الصيانة الوقائية: قبل وقوع عطب يقوم بمراقبة المعدات من اجل تجنب الإعطاب.

■ الصيانة علاجية: هذا بعد وقوع العطب يأمر بصيانتها و من ثم يملا استمارة يكتب فيها الآلات التي قام بصيانتها و نوع العطب الموجود فيه.

المبحث الثاني: مهام مصلحة المديرية الفرعية للمالية و الوسائل.

هذا المبحث يشمل مهام مصلحة المديرية الفرعية للمالية و الوسائل و كان تقسيمه يتحدث عن تعريف و مهام المصلحة.

المطلب الأول: تعريف مصلحة المديرية الفرعية لمالية و الوسائل.

تحتوي على ثلاثة مكاتب تتلخص كما يلي :

- مكتب الميزانية و المحاسبة: حيث تكمن مهامه في ترتيب و تنظيم الرواتب العمال، و تسيير الميزانية الخاصة بالمستشفى و إعداد كشوف و الفواتير، و أيضا تجميع مختلف تقديرات الميزانية، و متابعة الوضعية المالية.
- مكتب الصفقات العمومية: و من المهام التي يقوم بها هذا المكتب إنشاء جميع الصفقات الخاصة بالمؤسسة من أدوية... الخ، حيث يقوم المكتب بإنشاء دفتر الشروط الخاص بالصفقات المراد، أغذية، الاستثمارات عقدها و إرسالها إلى وزارة الصحة من اجل الموافقة عليها، و يقوم بنشرها في الجريدة الرسمية، و من ثم يقوم هذا المكتب باستقبال الملفات و فتحها بحضور المدير، ثم يقوم بدراسة الملفات على مستوى موظفين المكتب من اجل اختيار الملف المناسب و بعد اختياره تقوم بإرسال اسم الشخص للجريدة الرسمية من اجل نشره.

- مكتب الوسائل العامة و التجهيزات: من المهام التي يقوم بها هذا المكتب بالمحافظة على كل ما يتعلق بالمستشفى و على ممتلكاتها و هو المسؤول على نظافة المستشفى و حظيرة السيارات، و على سيارات الإسعاف... الخ.

المطلب الثاني: مهام مصلحة المديرية الفرعية للمالية و الوسائل.

أ. وظيفة الاستقبال و التوجيه: Accueil et Orientation

يجب أن تضطلع هذه المهمة بعناصر بشرية لها كفاءة مهنية و مزودين بمعلومات كافية تؤهلهم للإجابة و التوجيه على أي نوع من الاستفسارات أو أي طلب المساعدة، كما أنها في الواجهة وهي التي تعكس صورة الحقيقية للمؤسسة ككل من حيث فاعلية الخدمات التي توفرها حسب الاستقبال و التوجيه، حيث أن الاستقبال الجيد يعطي انطباعا جيدا حول الخدمات التي تقدمها، ذلك لان له الأمر القوي في نفوس المستفيدين من خدمات المؤسسة، وبالتالي هذه الوظيفة تساهم في تشكيل نوع من الرضا أو عدمه مستقبلا.

وهذا ما حث عليه المنشور رقم 02 المؤرخ في 01 ديسمبر 2016، الذي يحدد الترتيبات المفيدة و التدابير الضرورية التي من شأنها إدخال تحسينات على الخدمات الصحية المقدمة و المتعلقة بما يلي :

➤ استقبال المواطن و توجيهه: حيث يجب على كل هيكل أو مصلحة أو وحدة تستقبل الجمهور تهيئة فضاء يسمح وجوبا ب :

- دخول الجمهور بشكل مباشر.

- سلاسة السير احترام قواعد حفظ الصحة و النقاوة و الأمن.

-علاوة على ذلك يجب على الفضاء المذكور أن يتوفر على كل التسهيلات لتمكين المستفيدين من تأدية الإجراءات و المساعي الإدارية في ظروف ملائمة للراحة .

-تسهيل توجيه الجمهور عبر وضع لوحة توجيهه في مدخل البناية بدون أي صعوبة أو حاجز ، ويجب أن تتضمن اللوحة كل البيانات المتعلقة بموضوع مختلف الهياكل أو المصالح أو الوحدات الأساسية و العملية التي تهم الجمهور و التي تعينها لافتات مناسبة تذكر تسميتها الصحيحة و للمهام التي تقوم بها بالإضافة إلى لافتات أخرى تبين مختلف المداخل .

-تعيين موظف يكون على اطلاع دائم بشكل كاف بالقواعد و الإجراءات المتعلقة بالخدمات المقدمة و يكون محترما على صفاته المهنية و البشرية من اجل :

- توجيه الجمهور عند الضرورة و إعانة عند الاقتضاء الأشخاص المعوقين أو ذوي الحركة المحدودة.
- تقديم كل المعلومات و المطبوعات المطلوبة، ذات صلة بنشاطات المؤسسة و طلب المرفق.
- السهر على السير الحسن للهياكل و المصالح و الوحدات التي تستقبل الجمهور و الانضباط العام .
- مسك سجل الشكاوي التنظيمي ووضعه في متناول كل شخص يطلبه .

-يجب على كل مستخدم في اتصال مباشر و دائم مع الجمهور أن يرتدي شارة تظهر بشكل جلي و مقروء و بدون صعوبة هويته و وظيفته.

- يجب على كل موظف في الهياكل أو المصالح أو الوحدات مهما كانت رتبته أن يتحلى تجاه المرفق بسلوك سليم و أدب و حضور دائم، وان يرتدي هندا لائقا.

- يجب على كل مسؤول هيكل أو مصلحة معينة وضع نظام يسمح بالاستخلاف الفوري و في كل وقت للموظف الغائب المعين للعمل المباشر مع الجمهور .

➤ إعلام الجمهور : يجب على كل مسؤول وضع كل تدبير يهدف إلى تحسين إعلام الجمهور ، و في هذا الإطار يشرع في الإعلام المنتظم داخل البناية ، و في كل الأماكن الملائمة و المفتوحة لدخول الجمهور ببطاقات تتضمن معلومات موجزة أو كاملة عن الوثائق و المستندات المكونة لملفات الطب من كل نوع و المرتبطة باختصاص الهيكل أو المصلحة المعنية .

ب. سجل الملاحظات و الاقتراحات : يسمح لمستعملي المرفق بتقديم الملاحظات و الاقتراحات حول الوضعية العامة للمؤسسة التي من شأنها أن تساهم في تحسين الوضع ، و هنا ننبه إلى نقطة مهمة أن هذا السجل لا يجب أن يترك مهملا و متاحا لكل شخص ، ففي كثير من الأحيان نجد عبارات و كلام خارج الإطار .

ت. وظيفة الحالة المدنية : تقوم هذه الوظيفة على تسجيل مختلف المواليد و كذا الوفيات على مستوى المؤسسة و يجب أن تحظى هذه الوظيفة بشكل خاص بموظفين يتمتعون باليقظة و حسن التصرف ، لأنهم سيتعاملون مع نوعين من المشاعر المتضاربة ، احدهما الفرحة و الابتهاج لتلقي مولود ، بينما الأخر هي وفاة احد الأقارب أو المعارف ، و عليه ينبغي إن يكون الموظف المكلف بهذه المهمة من الذين يتحكمون في مشاعرهم وله القدرة على التفاعل الجيد في كلتا الحالتين ، و تتم هذه الوظيفة باعتماد على سجلات وهي :

- سجل الولادات :

- سجل الوفيات : مرقم و ممضي من طرف مدير المؤسسة ، بحيث يتم نقل المعلومات الخاصة بالمتوفي من بيان الدخول أو الدفتر العائلي ، أما إجراءات الإعلان بالوفاة ، فيقوم الموظف المكلف بإعداد بيان الوفيات و

تمضى من طرف الطبيب المختص وكذا المدير في أوقات العمل العادية ومدير المناوبة في فترة المناوبة و أوقات نهاية الأسبوع .

ويتم تحرير نسخة واحدة من الشهادة الطبية للوفاة من طرف الطبيب ، دون سواه على مستوى المصلحة في حالة الوفيات العادية كما يجب عليه أن يملأ هذه الشهادة بصفة دقيقة وكاملة ، و يصدق عليها بالإمضاء و الختم الشخصي ، حيث تحتوي هذه الشهادة على جزء علوي مخصص لضباط الحالة المدنية بالبلدية ، وجزئا سفليا مخصص للمصالح الصحية .

■ بالنسبة لحالة الوفاة غير العادية : يقوم الطبيب بإعداد إعلان بوفاة يقدم إلى مكتب الحالة المدنية على مستوى مكتب الدخول حيث يقوم الطبيب بإعداد Certificat médical de constat de décès وترسل إلى البلدية مع الإعلان بوفاة لاستخراج شهادة الوفاة ، وبالتالي محضر تحنيط الجثة (من الشرطة) و ترخيص بالدفن (من وكيل الجمهورية) .

ث. وظيفة متابعة حركة المرضى : يقوم هذا النشاط على متابعة الحركة الاستشفائية للمريض و هذا من خلال السجلات التالية (سجل حركة المرضى ، السجل اليومي ، السجل الأبجدي ، السجل التسلسلي ، سجل التحويلات) التي تسمح بمتابعة حالات قبول و خروج المرضى نبيها كما يلي :

1. حالات قبول المرضى : إن دخول المرضى يقتضي إما المرور على مكتب الاستقبال و التوجيه في الحالة العادية للمريض ثم يوجه إلى مصلحة المعنية ، أو عن طريق مصلحة الاستعجالات إذا كانت حالته مستعجلة ، ثم ينقل مباشرة إلى المصلحة المعنية ، و بالتالي يقتضي أحيانا مكوته بإحدى المصالح الاستشفائية لتلقي العلاج ، وهذا بناء على تشخيص الطبيب ، الذي يرى أن حالة المريض تستلزم بقاؤه مدة زمنية للاستشفاء ، وعندما يحرق وثيقة طلب استشفاء demande dhospitalisation و يوقع عليها ، ثم يقوم مرافق المريض بأخذ هذا الطلب إلى مكتب الدخول ، ليقوم بعد ذلك الموظف المكلف على مستواه بتحرير بيان أو كشف الدخول bulletin d'admission ، مع تسجيله في السجل اليومي ، ويكون تحرير بيان الدخول بالاعتماد على وثائق تثبت هوية المريض (الدفتر العائلي ، بطاقة التعريف أو رخصة سياقة) ، حيث يقوم الموظف بإعداد نسختين من هذا البيان واحدة ترسل إلى المصلحة الاستشفائية التي بها المريض و نسخة تبقى على مستوى مكتب الدخول ، و يتم التأكد كذلك ما إذا كان هذا المريض مؤمن أو غير مؤمن عن طريق برنامج (IDAAS) .

كما يقوم الموظف بإعداد résumé standard de sortie et résumé clinique de sortie و بطاقة أخرى خاصة بالمريض و تسمى البطاقة المتنقلة Fiche navette حيث تعتبر هذه البطاقة وثيقة تشخيص لحالة المريض من خلال المتابعة الطبية له من طرف الطبيب ، كما أنها تشير إلى جميع النشاطات أو العلاجات التي استفاد منها ، و الأدوية التي تناولها ، سواء من طرف الشبه الطبيين أو الأطباء ، مع قيامه بتدوين جميع المعلومات الخاصة بالمريض ، ابتداء من تاريخ الدخول إلى مصلحة الاستشفائية إلى غاية خروجه ، و يجب أن يشير الطبيب في هذه الوثيقة إلى تشخيص للخروج موقع من طرف الطبيب على مستوى المصلحة الاستشفائية ، مع تسجيل المريض الذي انتهت مدة استشفائه في نظام الإعلام الآلي تحت الرقم الذي منح له في بيان الدخول ، أما إذا كانت حالة المريض عادية ومكث فيها اقل من 24 ساعة يحرق له Fiche navette hosp/ jour .

■ مختلف إجراءات القبول : les différentes procédures d'admission .

-دخول المرضى العاديين.

-مرضى الحوادث.

-النساء الحوامل غير المتزوجات .

-المرضى الموجودين في الطرقات.

-المرضى المسجونين.

-المرضى القصر (الأطفال).

-الرعايا الأجانب .

2. حالات خروج المرضى : يكون خروج المرضى من المستشفى بعدة حالات ، أما خروج عادي بعد تلقي العلاج أو حالة تحويله إلى مؤسسة استشفائية أخرى لأسباب معينة ، وأما في حالة وفاة ، أو بسبب هروب أو خارج رأي الطبيب ، وفيما سيأتي كل حالة على حدى ، وتوضح أسباب ذلك والإجراءات الواجب اتخاذها لكل حالة :

❖ حالة الخروج العادية : إن دخول المريض إلى إحدى المصالح الاستشفائية يتوجب على المصلحة المعنية تقديم العلاج اللازم له أو الاستشفاء ، وبعد انقضاء هذه المدة يحين وقت خروج هذا المريض من المستشفى . لذلك ينبغي عدم الغفلة على الأمور التالية :

-الالتزام المالي الاستشفائي : يجب على مرافقي المريض التقدم إلى مكتب الصندوق حاملين البطاقة المتنقلة للمريض (Fiche navette) من اجل دفع تكليف الاستشفاء و المقدرة ب 100 د ج لكل ليلة ، ويتحصل على وصل الدفع الذي سيدفعه للمصلحة المعنية ، و بعدها يقوم بإخراج المريض غير أن هناك حالات لا يتم دفع مستحقات الاستشفاء وهي التي سنتكلم عليها لاحقا في وظيفة الصندوق على مستوى مكتب الدخول .
-يتعين على موظفي مكتب الدخول و المصلحة المعنية أن يحرصوا جميعا على تقديم ملخص عيادي للخروج (Résumé clinique de Sortie) إلى المريض أو احد أقاربه ، و التي تعتبر من حقوق المريض .

-حالات تحويل (إجلاء) المرضى من مؤسسة إلى أخرى : يكون اتخاذ قرار تحويل المرضى عندما يتعذر تقديم العلاجات الطبية اللازمة ، جراء غياب اختصاصي مثلا أو انعدام أو نقص التجهيزات الطبية أو أي عارض آخر يحول بين إبقاء المريض دون تحسن حالته الصحية ، وحتى يتم تحويل (إجلاء) المرضى إلى مؤسسات استشفائية أخرى ، سواء كانت داخل الولاية أو خارجها ، وسواء كانت عمومية أو خاصة يجب مراعاة و تطبيق بعض الجوانب القانونية و القيام بكل الترتيبات وفقا للتعليمية رقم 07 المؤرخة في 03 سبتمبر 2006 و التي نذكرها كما يلي :

✓ على مستوى المؤسسة الاستشفائية المحولة :

✓ بالنسبة للطبيين : بعد تقديم الفحوصات اللازمة للمريض يجب تسجيله في سجل الاستعجالات و لا يكون التحويل إلى بعد توفر الشروط الضرورية لذلك ، و يجب التأكد أولا من الموافقة الطبية للمؤسسة المستقبلة ، كما يجب أن تطلب و تعطي وسائل الاتصال و الحجز في المؤسسة المستقبلة .

✓ بالنسبة للإدارة : خلال ساعات العمل تحرر وثيقة إجلاء (تحويل) المريض Fiche d'évacuation على مستوى مكتب الدخول بالاستعانة بالمراقب الطبي على مستوى المصلحة و الطبيب الذي أمر بتحويل المريض ، ثم تمضي بالاشتراك بين المدير أو ما ينوب عنه (المفوض له الإمضاء) و الطبيب المعالج و المراقب الطبي ،

أما في حالة خارج ساعات العمل فوثيقة إجلاء المريض تحرر بالاشتراك بين مدير المناوبة و الطبيب المناوب الذي أمر بالتحويل. و المراقب الطبي ، و يجب أن تكون وسائل التحويل مؤمنة و مضمونة (سيارة الإسعاف ، مرافق طبي ، شبه طبي) و موافقة مدير المؤسسة المستقبلية أو من ينوب عنه (المفوض له الإمضاء) ضرورة و لازمة ، كما انه يجب أن تكون إجراءات القبول مكتملة من طرف المرافقين للمريض .

✓ على مستوى المؤسسة الاستشفائية المستقبلية : تكون الترتيبات كالآتي :

✓ خلال ساعات العمل : تحرير وثيقة استقبال المريض Fiche de réception تكون بالاشتراك بين الطبيب و المراقب الطبي و مدير المؤسسة المستقبلية أو من ينوب عنه .

✓ خارج ساعات العمل : وثيقة استقبال المريض تعد بالاشتراك بين المدير المناوب ، الطبيب المناوب أو المراقب الطبي للمؤسسة المستقبلية .

✓ وثيقة إجلاء المريض : تحتوي وثيقة إجلاء المريض Fiche d'évacuation على البيانات التالية :

اسم و عنوان المؤسسة المحولة ، تاريخ و ساعة التحويل ، مصلحة التحويل ، الطبيب المحول ، معلومات على المريض " الاسم واللقب ، اسم القرين ، تاريخ و مكان الازدياد ، العنوان الكامل ، رقم التسجيل في الضمان الاجتماعي ، و معلومات أخرى بالإضافة إلى الجانب الخاص بالإمضاءات .

✓ وثيقة استقبال المريض : تحتوي وثيقة استقبال المريض Fiche de réception على البيانات التالية :

الاسم الكامل للمؤسسة الاستشفائية المستقبلية و عنوانها ، تاريخ و ساعة وصول المريض المحول ، المصلحة المستقبلية الطبيب المستقبل ، معلومات المريض كما هي موجودة في وثيقة الإجراء ، حالة المريض عند الوصول للمؤسسة المحولة المرافقين للمريض و إمضاءاتهم ، الجانب الخاص بإمضاء المدير أو المدير المناوب ، الطبيب أو الطبيب المناوب المساعد الطبي .

ج. وظيفة الفوتر : يكون خروج المريض من المصلحة الاستشفائية مرفوق بالبطاقة المتعلقة Fiche navette لتنقل إلى مكتب الدخول الذي يقوم بعدة عمليات هي :

-انطلاقا من برنامج الإعلام الآلي patient بحيث يقوم الموظف المكلف على مستوى مكتب الفوترة بوضع رقم المريض دون الإشارة إلى معلوماته الشخصية مع وضع تاريخ دخوله للاستشفاء ، تاريخ خروجه ، حساب مدة الاستشفاء الإشارة إلى أهم الفحوصات الطبية التي تلقاها و الأدوية التي تم استهلاكها .

وهذا بغية إعداد الفاتورة النهائية بخصوص تكلفة هذا الاستشفاء ، و بعد هذه العمليات يتم ضبط للمبلغ الإجمالي بعد الانتهاء من عملية إعداد الفوترة يقوم مسؤول مكتب الفوترة بإرسالها نهاية كل ثلاثة أشهر إلى صندوق ضمان الاجتماعي .

-سجلات ووثائق وظيفة الفوترة : وهي سجلات رمزية فقط الغرض منها أخصائي نتيجة الطابع المجاني في دفع تكاليف الاستشفاء في المستشفيات .

المطلب الثالث: المدير الفرعي للمالية و الوسائل ومهامه.

المدير المكلف بالمالية و الوسائل هو الشخص الذي يكون مسؤول عن المصلحة و يقوم بالأعمال التالية :

✓ القيام بأعمال المحاسبة المادية و محاسبة المخزون، و بعد الحساب الإداري و الوضعية المالية للمؤسسة كل ثلاثة أشهر.

- ✓ إعداد دفاتر الشروط الخاصة بالصفقات العمومية للمؤسسة و متابعتها .
- ✓ الإشراف مخازن المؤسسة ، من خلال بطاقة المخزون و إعداد الجرد .
- ✓ هو المسؤول الشخصي عن تسيير الميزانية تحت إشراف الأمر بالصرف .
- ✓ يحمل جميع مفاتيح المخازن و يضمن مسؤولية الأعوان المكلفين بتموين و توزيع المواد .
- ✓ الإشراف على تنفيذ برامج صيانة و ترميم الهياكل و مراقبتها .
- ✓ مهما تكن طبيعة المواد و السلع، لا يسمح بإدخالها إلى المؤسسة دون موافقة و مراقبة و نائب المدير المكلف بالمالية و الوسائل.
- ✓ يمسك تحت مسؤولية مختلف السجلات المحاسبية .

المبحث الثالث: تحليل ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية – عشعاشة .

هذا المبحث كان حول ميزانية المؤسسة العمومية الإستشفائية بثلاث مطالب تتضمن الإيرادات وتليها نفقات ثم معالجة ميزانية المؤسسة العمومية الإستشفائية .
المطلب الأول: مفهوم الإيرادات و أنواعها.

يعرف المبلغ الإجمالي الناتج عن بيع السلع و الخدمات التي تقدمها المؤسسات باسم الإيرادات التي تساهم في تحديد القوة المالية للمؤسسة، حيث تبين مدى فعالية المؤسسات في توليد المبيعات و تحقيق هذه الإيرادات.

❖ تعريف الإيراد لغة :

تعرف على أنها الدخل الذي ينتج عن مصدر معين مثل العقارات التي يتوقع أن يكون لها عائدات سنوية كبيرة ، كما تعرف على أنها إجمالي الدخل العائد من الاستثمار، ومن مرادفات مصطلح الإيرادات : الأرباح ، المكاسب ، الدخل ، العائدات ، الوارد .
كما يعرف الإيراد لغة وفق معجم المعاني الجامع على أنها المبالغ المالية التي تقوم الأعمال على تحصيلها من مجال عملها الرئيسي و يستثنى منها النفقات، و تصنف الإيرادات إلى: إيرادات تشغيل، إيرادات صافية، إيرادات مجانية.

❖ تعريف الإيراد اصطلاحاً: Revenue

هي المبالغ التي تحصل عليها الشركة من بيع المنتجات أو تقديم الخدمات للعملاء، ويكون مطروحا منها نفقات المؤسسة : مثل رسوم مكتب المحاماة التي يحصل عليها مقابل خدماته القانونية .
بينما تعرف الإيرادات العمومية على أنها الإيرادات التي يتم تمويل الدولة حيث تعد بمثابة الموارد المالية لها لضمان عمل هذه الدولة، ومن أهم مصادر الإيرادات العمومية ما يأتي:

- الإيرادات الضريبية المختلفة مثل: ضريبة الأعمال.
- الإيرادات الخاصة مثل :رسوم معالجة مياه الصرف الصحي .
- الإيرادات الأخرى مثل: إيرادات الفوائد.

➤ الإيرادات هي التي تبين مدى الربح الذي تحققه المؤسسات من بيعها للسلع والخدمات وذلك بعد دفع كافة المصروفات المترتبة عليها، وعليه من المهم معرفة تعريف الإيرادات والمصروفات بدقة من اجل معرفة الربح الناتج من بيع السلع والخدمات.

➤ ومن مصادر الإيرادات ما يلي: إجمالي الإيرادات، ضريبة الدخل الفردي، ضريبة الدخل على الشركات، ضرائب التأمين الاجتماعي.

➤ ومن عناصر الإيرادات ما يلي: المبيعات أو الخدمات، إيرادات الإيجار، توزيعات الأرباح إيرادات الفائدة.

➤ الإيرادات هي: مهمة لجميع أنواع الأعمال فكل مؤسسة تكون بحاجة لا تحقق إيرادات لكي تقوم بتبرير النفقات المتغيرة والثابتة التي تدفع المؤسسة للعمل.

➤ الإيرادات: تعد الدخل الذي يقوم الفرد أو المؤسسة بالحصول عليه عن طريق بيع المنتجات أو الخدمات التي يتم عرضها وتعرف الإيرادات بالمبيعات، وهي من الأمرين الذين يكونان في بيان الدخل الذي يعمل على تحديد النفقات والأخر هو جودة أداء الأعمال التجارية.

➤ كافة المؤسسات تهدف لزيادة إيراداتها وهي تعرف باسم الدخل الإجمالي أو السطر الأعلى، ويتم خفض لنفقات المؤسسة لكي تقوم بتحقيق أعلى ربح وهو يتم الإشارة انه المحصلة النهائية أو صافي الدخل.

➤ الذي يوجد في بيان الدخل والإيرادات والنفقات العامة يكون لها أشكال مختلفة منها إيرادات الإيجار وإيرادات المبيعات وإيرادات توزيع الأرباح، وتتكون الإيرادات من جزأين وهنا عدد الوحدات المباعة والتكلفة لدى جميع الخدمات والمنتجات.

❖ الإيرادات = عدد الوحدات المباعة × سعر المنتج أو الخدمة

أي عمل تجاري جديد يكون الهدف النهائي هو إنشاء الإيرادات الفعالة والسرعة والمحافظة على التكلفة الخدمة والإنتاج لدى أدنى مستوى.

-ومن أهداف الإيرادات هو تحقيق عدد كبير من المنتجات لكي تكون زيادة الأرباح أقصى حد أو جذب عدد كبير من العملاء المحافظة على المنافسة.

❖ أنواع الإيرادات:

يوجد فئتان من الإيرادات مختلفتان التي يحدث لها ظهور في بيان الدخل وتضم تلك الإيرادات غير التشغيلية والإيرادات التشغيلية وهما:

(1) الإيرادات التشغيلية:

تتكون تلك الإيرادات من العمليات التجارية الرئيسية لدى المؤسسة وهي المنطقة التي تقوم المؤسسة بكسب فيها اغلب دخلها وشكل الإيرادات التشغيلية يختلف تبعا لطبيعة العمل أو الصناعة ومن الأمثلة على إيرادات التشغيل:

■ المبيعات: حيث تقوم عملية البيع بالإشارة إلى تبادل البضاعة بالنقل ومثال على ذلك بائع تجزئة الملابس يقوم بعمل الدخل من خلال بيع القمصان للعملاء مثل مبيعات للبضائع أو مبيعات.

■ الإيجارات: صاحب العمل يقوم باكتساب دخل للإيجار يكون مقابل أن يقوم المستأجر بالإقامة في المباني أنشغل الأراضي الخاصة به وفي الغالب يطلب من المستأجرين عمل توقيع على عقد الإيجار لتوضيح شروط الإيجار.

■ الخدمات الاستشارية: أو ما يسمى بالخدمات المهنية تقوم بالإشارة الدخل الذي ينتج عند تقديم الخدمة إلى العملاء ومثال على ذلك عند قيام المكاتب الخاصة بالمحاماة بتسجيل الإيرادات الخاصة بالخدمات المهنية عندما يحدث تقديم بعض الخدمات القانونية لدى العملاء.
(2) الإيرادات غير التشغيلية :

هذا النوع من الإيرادات يتم استمداده من الأنشطة التي لا ترتبط بالعمليات التجارية الرئيسية لدى المؤسسة ما ،وفي العادي تكون تلك المعاملات الغير متوقعة والغير متكررة ومن الأمثلة على الإيرادات غير التشغيلية :

■ إيرادات الفوائد : يعد أكثر أنواع الإيرادات غير التشغيلية انتشار حيث يتم فيه كسب اغلب الشركات قيمة صغيرة من الفائدة من حسابات المؤسسة سواء كان حسابات جارية وحسابات التوفير ولا تحتوي إيرادات الفوائد أي فوائد على الحسابات المصرفية فقط بل تحتوي على فوائد مستحقة من الحسابات الخاصة بالقبض أو العقود الأخرى .

■ بيع أصل أو معدات : ويقوم ذلك بالإشارة إلى المعدات المتلقاة التي يتم بيعها مرة لمعدات أو أصل لم تكون المؤسسة تحتاج إليه .

■ ويقسم البعض الإيرادات إلى:

-الإيرادات الضريبية.

-الإيرادات غير الضريبية: والتي تشمل:

➤ الإيرادات الإدارية.

➤ أرباح مؤسسات الدولة.

➤ الهدايا والمنح .

المطلب الثاني: مفهوم النفقات وأنواعها.

تعرف المصاريف التي تقوم المؤسسة على دفعها من اجل تحقيق الإيرادات باسم النفقات حيث تشمل هذه النفقات : مدفوعات الموردين ، أجور الموظفين ، عقود الإيجار ، الاستهلاك المعدات ، كما يتم العمل على تسجيل النفقات وفق الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق كما تقسم المصاريف إلى المصروفات التشغيلية ، والمصروفات غير التشغيلية .

1. تعريف النفقة لغة :

تعرف عل أنها العبء المالي والتكلفة التي يتم تحميلها مقابل جمع الإيرادات خلال فترة محددة، فهو يتم إنفاقه من اجل تحقيق نتيجة أو تامين منفعة ومن الكلمات المرادفة لمصطلح النفقات: التكلفة الصرف، المصروفات.

تعرف النفقة لغة: وفق معجم المعاني الجامع على أنها المصروفات الجارية التي تتحملها المؤسسة خلال ممارسة أعمالها اليومية الروتينية ، كما تعرف على أنها التكاليف الناتجة من تشغيل المؤسسة والتي تستمر المؤسسة في تحملها بغض النظر عن حجم الإنتاج أو مستواه ، مثل رواتب الموظفين والإيجار والتأمين .

2. تعريف النفقة اصطلاحاً: Ex pense

تعرف على أنها المصاريف التي تلتزم المؤسسات على دفعها، فهي التكاليف المطابقة للإيرادات الموجودة في بيان الدخل على سبيل المثال: مصاريف التأمين، مصاريف الأجور، مصاريف الإعلان.

✓ أما النفقات العمومية: تعرف على أنها عملية توزيع واستخدام الأموال التي تم الحصول عليها من التمويل الدولة، ويتم الإنفاق الدولة من أجل تلبية احتياجات البناء الاقتصادي، ومن المصادر التي يتم فيها الإنفاق الدولة ما يأتي:

✓ مصاريف التنقيب الجيولوجي مثل: الأجهزة الإدارية للتنقيب الجيولوجي .

✓ نفقات ترويج العلوم والتكنولوجيا مثل: نفقات تطوير المنتجات الجديدة.

✓ نفقات دعم الإنتاج الريفي مثل: حفر الآبار.

✓ نفقات تشغيل أقسام الزراعة والغابات والمحافظة على المياه والأرصدة الجوية .

✓ نفقات تشغيل دوائر الصناعة والنقل والتجارة.

✓ نفقات تشغيل أقسام الثقافة والتعليم والعلوم والصحة العامة.

✓ إن المؤسسات والحكومات والأفراد يسعون لزيادة الأرباح من خلال زيادة الإيرادات ومحاولة التقليل من النفقات من أجل تحقيق المزيد من الربح، لذا من المهم تعريف الإيرادات والنفقات ومعرفة كيفية حسابها.

3. أنواع النفقات :

النفقات: هي جميع المصاريف المتكبدة من قبل الدولة خلال فترة زمنية معينة وتصنف حسب الهدف من الإنفاق إلى عدد كبير من التصنيفات كما هو موضح فيما يلي:

❖ النفقات الرأسمالية:

تعد جميع النفقات التي تدفعها الدولة وتؤدي إلى إنشاء أصول استثمارية مدرة للدخل أو أصول ثابتة تضاف إلى قيمة الاقتصاد مصروفات رأسمالية وهي نفقات غير متكررة تدفع مرة واحدة على مشروع معين و يطلق عليها أحيانا اسم النفقات التطوعية لأنها تقوم بتطوير اقتصاد البلد وتزيد من قدرته الإنتاجية مثل :

-الإنفاق على إنشاء مصانع تابعة للدولة .

-تشبيد السدود وغيرها من النفقات .

❖ نفقات الإيرادات:

أما النفقات التي يتم دفعها من قبل الدولة ولا تقوم بإنشاء أصل ثابت أو استثماري وتهدف إلى تحقيق الدخل كالنفقات الاستهلاكية على الصحة والتعليم وصيانة معدات الدولة فيطلق عليه نفقات الإيرادات .

❖ النفقات الإنتاجية :

يشير مصطلح النفقات الإنتاجية إلى أي اتفاق تم تكبده من قبل الدولة لتطوير المشاريع الاستثمارية في الدولة بهدف زيادة القدرة الإنتاجية لاقتصادها والعمل على ازدهارها وتشمل :

-نفقات الإنتاج الزراعي.

-نفقات البيئة التحتية .

❖ النفقات غير الإنتاجية:

و أما بالنسبة للنفقات التي تم تكبدها من قبل الدولة ولا تحقق أي دخل لها فتعرف بالنفقات غير الإنتاجية وتشمل:

-نفقات تدفع للفوائد.

-نفقات تدفع للقوانين والأنظمة.

-نفقات تدفع للإدارة العامة.

❖ النفقات التحويلية:

تتفق الدولة في كثير من الأحيان العديد من النفقات دون الحصول على مقابل فهذه النفقات مثل:

-النفقات على العاطلين عن العمل .

-نفقات الدعم للسلع والخدمات للأفراد .

-نفقات بدلات التعطل .

-نفقات صناديق التقاعد .

وتزيد هذه النفقات من رفاهية المجتمع ولكن لا يتم تحويل أي مورد حقيقي للدولة مقابل هذه النفقة

فلذلك تسمى بنفقات التحويل.

❖ النفقات غير التحويلية:

أما النفقات غير التحويلية فهي النفقات التي تتكبدها الدولة وتحصل مقابلها على تحويل موارد حقيقية كسلع أو خدمات أو أصول وتؤدي إلى إنشاء الدخل مثل :

-النفقات على تطوير البنى التحتية .

-نفقات الصحة .

-نفقات التعليم.

حيث أن تطوير هذه القطاعات ساعد البيئة الاقتصادية في الدولة ويزيد من المشاريع الاقتصادية في الدولة

ويزيد من المشاريع الاستثمارية في الدولة مما يساهم في توفير بيئة مناسبة صحية للاستثمار.

✓ تسعى الدولة من خلال توظيف الإنفاق العام في الدولة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف ويمكن

تلخيصها فيما يلي :

● ضمان السلام الداخلي والاضباط في الدولة بالإضافة إلى التأكد من امن الشعب بحيث تحتاج الدولة إلى إنفاق الكثير من المال للأداء ذلك .

● حماية الدولة من العدو الخارجي لذلك تقوم الحكومات بتكبد نفقات كبيرة من اجل بناء أفرقة الدفاع الخاصة بها في سبيل التصدي للهجمات الخارجية المتوقعة.

● سداد النفقات الرسمية التي تفرض على الدولة فيجب أن تقوم الدولة بدفع رواتب وأجور الموظفين الذين يقومون بتشغيل الأنشطة التابعة لها لضمان استمرارية عمل الدولة وتشغيلها وتحقيق الأهداف العامة لها .

● تهدف الدولة من خلال الإنفاق العام لتحقيق النمو الاقتصادي بدعم الصناعات والقطاعات الداخلية للدولة وتأسيس بنية تحتية مناسبة للاستثمار فيها بقصد جذب الاستثمار الخارجي كذلك .

● الحفاظ على الاستقرار الاقتصادي في حالات الانكماش أو التضخم من الممكن أن تواجهها الدولة وبالتالي قد تحتاج إلى زيادة النفقات أو تقليصها بالاعتماد على السوق.

• تحقيق الرفاهية الاجتماعية، حيث يعد تحقيق الرفاهية المجتمعية أهم أهداف الدولة من الإنفاق العام بحيث يتطلب ذلك بناء الأنشطة الاجتماعية و المتزهات و الحدائق و المتاجر الضخمة، وغيرها.

• التوزيع العادل للدخل والأصول ففي حال القيام بالتوزيع غير العادل للدخل من الممكن أن يحدث تمييز بين الفقير والغني في الدولة و الذي يؤدي بدوره إلى انتشار ظواهر خطيرة كالسرقة و القتل و ما إلى ذلك .

المطلب الثالث : معالجة ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية لسنة 2020

❖ المصادقة على الميزانية التسيير الابتدائية لسنة 2020.

بعد التأكد من النصاب القانونية قرأ السيد مجلس الإدارة القرار الوزاري المشترك رقم 00007341 المؤرخ في 25 ديسمبر 2016 و الذي بمقتضاه تم منح المؤسسة العمومية للصحة.

ميزانية التسيير الابتدائية لسنة 2020 . ومقدرة ب 6095720000 دينار جزائري الموزعة حسب

الجدول الآتية:

1. الفرع الأول: الإيرادات.

الجدول رقم (III - 01) : يبين توزيع الإيرادات لسنة 2020 للمؤسسة العمومية بعشعاشة .

العنوان	التحرير	المبلغ المتاح ب (دج)
1	مساهمة دولة	60957200.00
2	مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي	0.00
3	مساهمات المؤسسات و الهيئات العمومية	0.00
4	إيرادات متحصل عليها من نشاط المؤسسة	0.00
5	إيرادات أخرى	0.00
6	أرصدة السنوات المالية السابقة	0.00
المجموع		60957200.00

المصدر : من إعداد الطلبتين استنادا على وثائق المؤسسة العمومية للصحة بعشعاشة .

✓ نلاحظ من خلال الجدول :

إن نسبة مساهمة الدولة في إيرادات المؤسسة العمومية الاستشفائية بعشعاشة مرتفعة أما بالنسبة للأبواب الأخرى فهي معدومة .

وذلك وفق الحالات التالية ويمكن شرح ذلك وفق دائرة نسبية التالية .

■ حساب النسب:

نرمز لها ب x:

(1) حساب x :

60957200.00 → 100%

60957200.00 → x%

$$x = 60957200.00 \times 100 : 60957200.00 = 100\%$$

$$x = 100\%$$

(2) حساب x :

$$60957200.00 \longrightarrow 100\%$$

$$0.00 \longrightarrow x\%$$

$$= 0\%60957200.00 \times 100: 0.00x =$$

$$x = 0\%$$

(3) حساب x :

$$x = 0\%$$

(4) حساب x :

$$x = 0\%$$

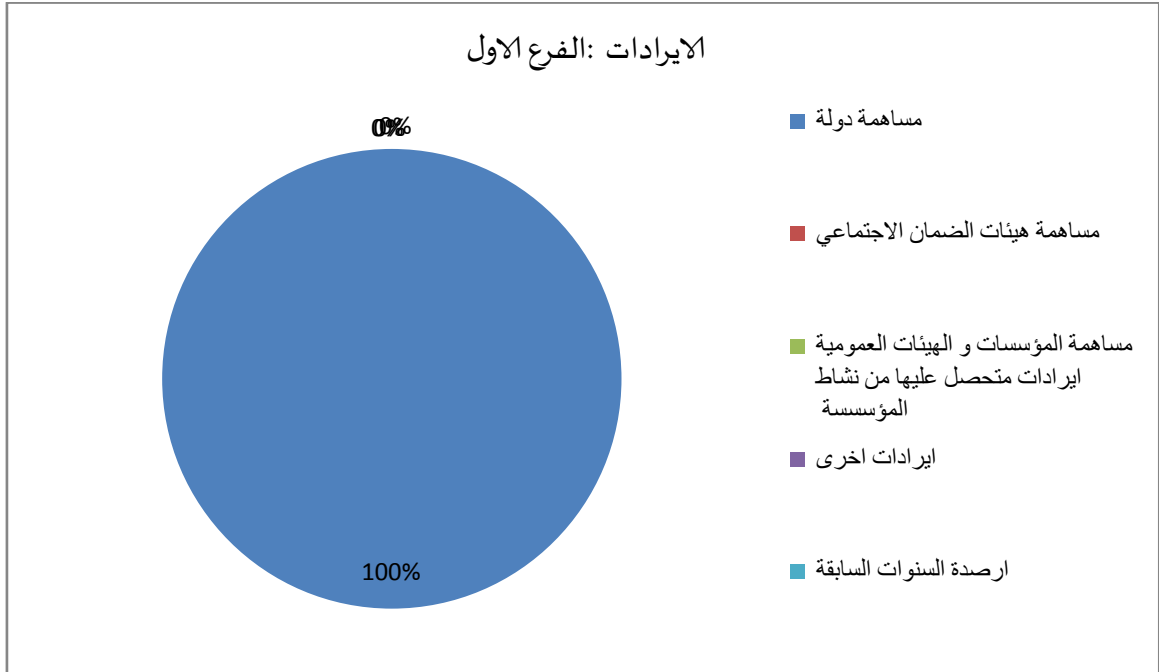
(5) حساب x :

$$x = 0\%$$

(6) حساب x :

$$x = 0\%$$

الشكل رقم (III - 02) : يمثل نسبة دائرة لمجموع الإيرادات لسنة 2020 .



المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى وثائق المؤسسة العمومية الاستشفائية – عشعاشة .

التحليل:

- مساهمة الدولة : نلاحظ أن نسبة مساهمة الدولة في إيرادات الميزانية هي نسبة مرتفعة حيث تقدر ب 100 % بالمائة وذلك من خلال مداخيل الجباية البترولية التي تتحصل عليها الدولة بقيمة مرتفعة من مداخلمها السنوية .
- أما مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي و المؤسسات و الهيئات العمومية وكذلك الإيرادات و أرصدة السنوات المالية السابقة:منعدمة وهذا راجع لنقص إيرادات المؤسسة لطابعها المجاني و الخدماتي .

2. الفرع الثاني: النفقات.

الجدول رقم (III- 02): العنوان الأول: يمثل توزيع نفقات المستخدمين.

العنوان	التحرير	المبلغ المتاح ب (دج)
1	مرتبات نشاط المستخدمين و المتربصين و المتعاونين	15000000.00
2	التعويضات و المنح المختلفة	30100000.00
3	مرتبات نشاط المقيمين و الداخليين و الخارجيين	0.00
4	مرتبات المستخدمين المتعاقدين	0.00
5	الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المرسمين و المتربصين و المتعاونين	0.00
6	الأعباء الاجتماعية للمقيمين و الداخليين و الخارجيين	0.00
7	الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المتعاقدين	0.00
8	معاشات خدمة الأضرار الجسدية و ريع حادث العمل	0.00
9	المساهمات في الخدمات الاجتماعية	0.00
المجموع		45100000.00

مصدر: من إعداد طلبتين استنادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة .

✓ نلاحظ من خلال الجدول :

-إن نسبة النفقات الموجهة لمرتبات نشاط المستخدمين المرسمين و المتربصين و المتعاونين في نفقات الموظفين للمؤسسة العمومية الاستشفائية - عشعاشة - مرتفعة بإضافة إلى تعويضات و المنح المختلفة أما بقية الأبواب معدومة (أي كلها تساوي 0).

❖ حساب النسب: نرمز لها ب x.

(1) حساب x:

$$100\% \longrightarrow 45100000.00$$

$$x\% \longrightarrow 15000000.00$$

$$x = 100 \times 15000000.00 : 45100000.00$$

$$x = 33,25$$

(2) حساب x:

$$100\% \longrightarrow 45100000.00$$

X% → 30100000 .00
30100000 .00X 100 : 45100 00 0 .00

x= 66,74

x=

(3) حساب x:

100% → 45100 00 0 .00

x% → 0.00%

x= 0.00 X 100 : 45100000.00

x= 0

x= 0 :x حساب (4)

x= 0 :x حساب (5)

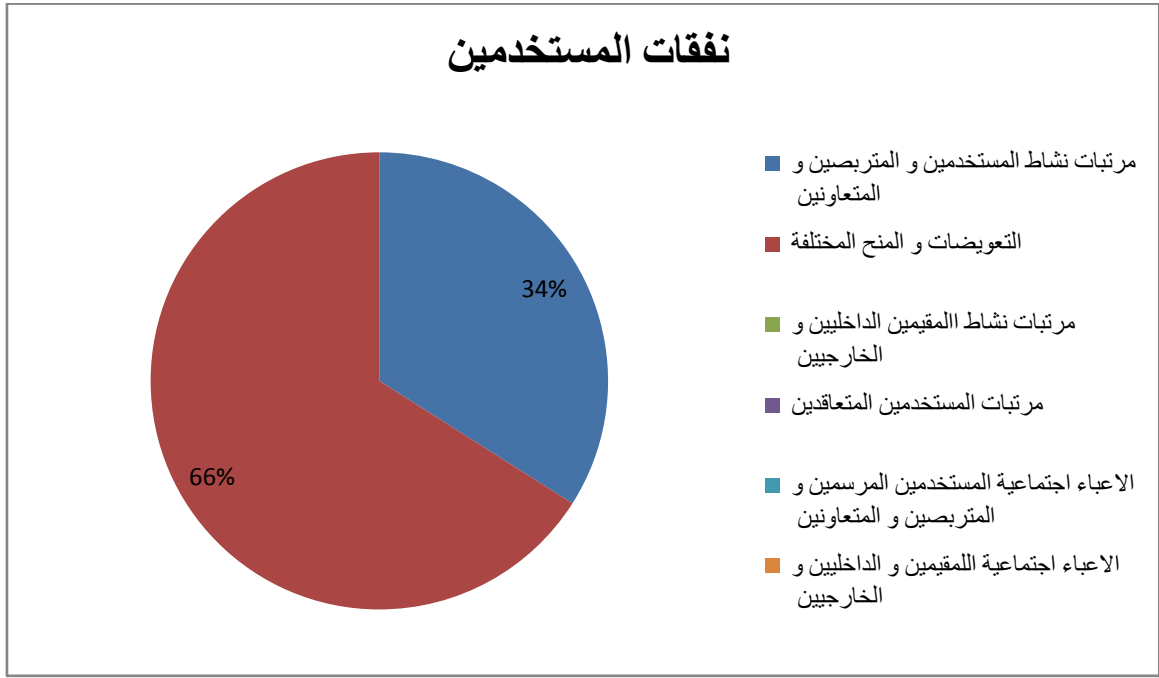
x= 0 :x حساب (6)

x= 0 :x حساب (7)

x= 0 :x حساب (8)

x= 0 :x حساب (9)

الشكل رقم (III-03) : يمثل نسبة دائرة بالنسبة لمجموع نفقات مستخدمين لسنة 2020.



المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على المؤسسة استشفائية - عشعاشة .

تحليل:

- 1) التعويضات و المنح المختلفة : نلاحظ من خلال هذه النسبة المقدرة ب 66,74 بالمائة من نفقات المستخدمين أنها مرتفعة وهذا راجع إلى طابع العمل لدى المؤسسة لمدة 24 ساعة للمتابعة المستمرة لصحة المواطن لذا عليها تعويض العمال لديها عن مناوبهم بالليل و أيام العطلة .
 - 2) مرتبات نشاط المستخدمين المرسمين و المتربصين المتعاونين: نلاحظ أن هذه النسبة المقدرة ب 33,25 بالمائة هي مرتفعة أيضا بالنسبة لنفقات المستخدمين وهذا من اجل تغطية مرتبات العمال الشهرية لمدة التي عشر شهر من السنة المالية .
 - 3) أما باقي المواد فنجد أنها تمثل نسب متعدمة.
- ومن خلال هذه الدراسة التحليلية نلاحظ أن معظم النفقات موجه لأجور العمال بالصحة و المتمثلة في رواتب شهرية لمدة سنة و تعويضات المناوبات.

الجدول رقم (III-03) : العنوان الثاني يمثل توزيع نفقات التسيير.

العنوان	التحرير	المبلغ المتاح ب (دج)
1	تسديد المصاريف	0.00
2	مصاريف قضائية و تعويضات مستحقة على عاتق الدولة	0.00
3	عتاد و أثاث	60000000

0.00	لوازم	4
202200.00	ألبسة	5
2500000.00	تكاليف ملحقة	6
0.00	حظيرة سيارات	7
0.00	صيانة وتصلح المنشآت القاعدية	8
0.00	مصاريف تكوين وتحسين الأداء وإعادة التأهيل والتربص للمستخدمين	9
0.00	المصاريف المرتبطة بالمؤشرات والملقيات والتظاهرات العلمية الأخرى	10
255500000	تغذية و مصاريف الإطعام	11
0.00	الإيجار	12
10000000.00	الأدوية و المواد الصيدلانية و المواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني و الأجهزة طبية	13
0.00	نفقات النشاطات العلمية الوقائية	14
0.00	اقتناء و صيانة العتاد الطبي و ملحقاته و الأدوات الطبية	15
0.00	تسديد المصاريف الاستشفائية و الكشف لدى المستشفيات العسكرية و الهيئات العمومية	16
0.00	نفقات البحث الطبي	17
0.00	النفقات المتعلقة بالتوأمة بين المستشفيات العمومية الصحية	18
15857200.00	المجموع	

مصدر: من إعداد الطلبتين استنادا على وثائق المؤسسة .

✓ نلاحظ من خلال الجدول :

إن نسبة النفقات الموجهة للأدوية و المواد الصيدلانية و المواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني و الأجهزة طبية لتسيير المؤسسة العمومية الاستشفائية بعشعاشة مرتفعة جدا بالنسبة لتغذية و مصاريف الإطعام ، وكذا التكاليف ملحقة و مصاريف القضائية و تعويضات مستحقة على عاتق الدولة و أخيرا الألبسة ، أما الباقي فهي معدومة .

وذلك وفق الحالات التالية و يمكن شرح ذلك وفق دائرة النسبية لنفقات التسيير :

❖ حساب النسب:

نرمز لها ب x .

158720000 —————> 100 %

حساب x :

10000000 —————> x%

$$x = 10000000 \times 100 : 158720000$$

$$x = 63,06$$

$$\begin{array}{l} 158720000 \longrightarrow 100\% \\ 255500000 \longrightarrow x\% \end{array}$$

(2) حساب x:

$$x = 255500000 \times 100 : 158720000$$

$$x = 16,11$$

$$\begin{array}{l} 158720000 \longrightarrow 100\% \\ 250000000 \longrightarrow x\% \end{array}$$

(3) حساب x:

$$x = 250000000 \times 100 : 158720000$$

$$x = 15,76$$

$$\begin{array}{l} 158720000 \longrightarrow 100\% \\ 60000000 \longrightarrow x\% \end{array}$$

(4) حساب x:

$$x = 60000000 \times 100 : 158720000$$

$$x = 3,78$$

$$\begin{array}{l} 158720000 \longrightarrow 100\% \\ 20220000 \longrightarrow x\% \end{array}$$

(5) حساب x:

$$x = 20220000 \times 100 : 158720000$$

$$x = 1,27$$

$$\begin{array}{l} 1585720000 \longrightarrow 100\% \\ 0.00 \longrightarrow x\% \end{array}$$

(6) حساب x:

$$x = 0.00 \times 100 : 1585720000$$

$$x = 0\%$$

X

(7) حساب x: $x = 0\%$

(8) حساب x: $x = 0\%$

(9) حساب x: $x = 0\%$

(10) حساب x: $x = 0\%$

(11) حساب x: $x = 0\%$

(12) حساب x: $x = 0\%$

(13) حساب x: $x = 0\%$

(14) حساب x: $x = 0\%$

(15) حساب x: x = 0%

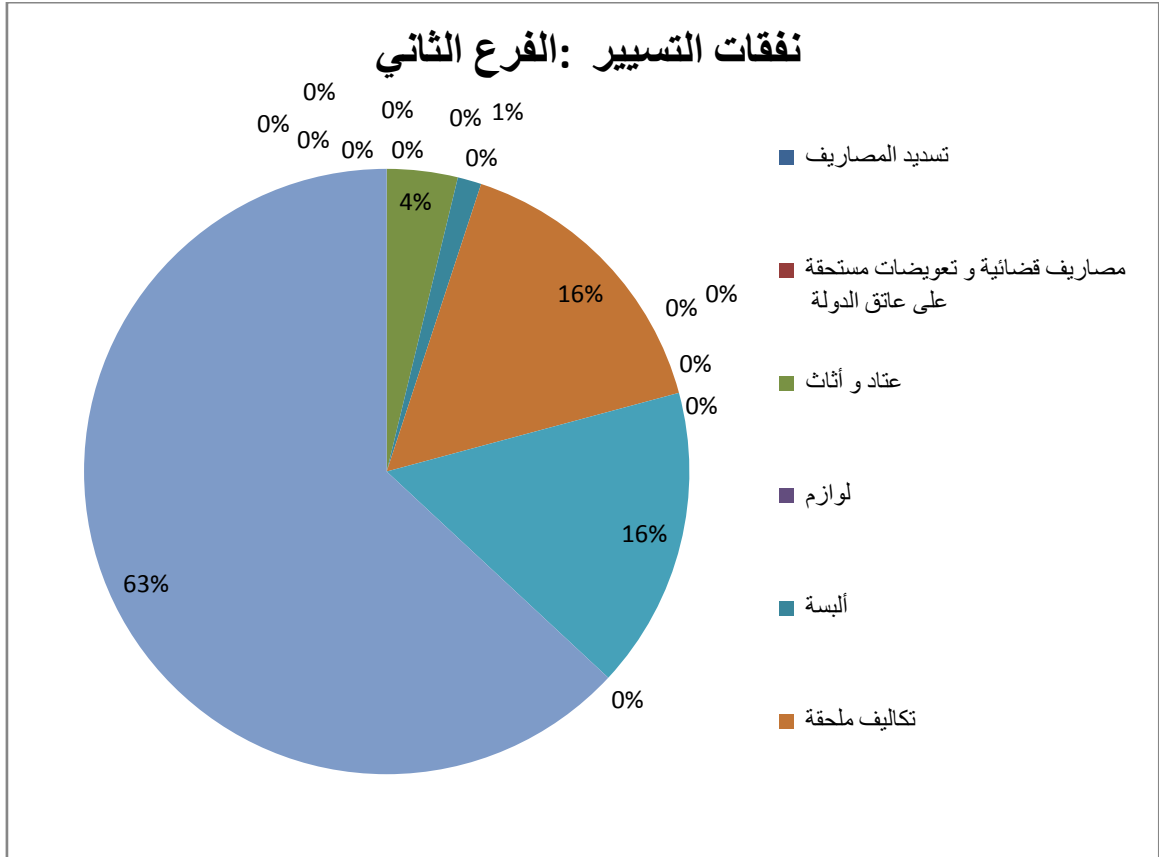
(16) حساب x: x = 0%

(17) حساب x: x = 0%

(18) حساب x: x = 0%

(19)

الشكل رقم (III-04) : يمثل نسبة دائرية بالنسبة لمجموع نفقات التسيير لسنة 2020 .



المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على وثائق المؤسسة الاستشفائية بعشعاشة .

التحليل:

- نلاحظ من خلال هذه الدائرة النسبية أن الأدوية و المواد الصيدلانية و المواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني و الأجهزة الطبية تأخذ نسبة مرتفعة من النفقات و المقدرة ب 63,06 بالمائة من نفقات التسيير وهذا راجع للحماية الموجهة لصحة المواطن من الأمراض المزمنة بالتوفير للقاحات و المعقمات ذات الاستعمال الوقائي بالدرجة الأولى ثم تليها النفقات الأخرى التي تقدر بنسب ضعيفة و متفاوتة و الموجهة لتوفير المستلزمات الطبية الإدارية لتسيير الحسن للمؤسسة .
- و بعد إعطاء السيد رئيس مجلس الإدارة الكلمة للسيد مدير المؤسسة للتفصيل في الاعتمادات المالية الممنوحة في ميزانية التسيير الابتدائية لسنة 2020 و بعدها تبين ما يلي :
- العنوان الأول : نفقات المستخدمين : بخصوص هذا العنوان أكد السيد مدير المؤسسة أن الاعتمادات المالية الابتدائية الممنوحة و المقدرة ب 4510000000 دج كافية للتكفل بديون سنة 2019 و مستحقته سنة

2020 من أجور و منح و تعويضات باستثناء منحه المردودية تحسين الأداء و تعويض المناوبة لثلاثي الأخير لسنة 2020 ومستحقته الموظفين الجدد المنتسبين عنوان سنة 2020 .

- أما بخصوص أبواب العنوان الثاني تمت الإشارة إلى اعتماد خطة عمل تناسبيا مع حجم الاعتمادات المالية الممنوحة و التكفل بالديون المستحقة في الباب الثالث (3) و ذلك في إطار تنفيذ التعليمات المتعلقة بإرساء نظام حاسوب معلوماتي على مستوى العيادات المتعددة الخدمات .
- أما بخصوص ضعف اعتمادات المالية في الأبواب الضعيفة فتح اقتراح تغطية هذا النقص عن طريق تحويل الاعتمادات ما بين الأبواب بهدف التكفل باحتياجات المؤسسة .

خلاصة الفصل :

تم في هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية المتعلقة بدراسة ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية – عشعاشة ، بحيث قمنا بدراسة مفصلة ودقيقة في فرع المالية والوسائل في المؤسسة وذلك لمعرفة مستوى تطور الميزانية وكيفية إعدادها وتوزيعها .
ولقد قمنا أيضا بالتعرف على المؤسسة و عرض نتائج الدراسة الميدانية و بعدها تعرضنا لتفسير و مناقشة النتائج المتحصل عليها .

خاتمة

لقد تطرقنا في هذا البحث إلى المحاسبة العمومية ومدى تطبيقها ومساهمتها في تسيير المؤسسات العمومية الإستشفائية أين تعرضنا لمفاهيم عامة حول المؤسسات العمومية وكذلك المحاسبة العمومية وأعوانها فلا يمكن تحديدها دون ذكر الميزانية العامة بإيراداتها ونفقاتها، والرقابة عليها الذي تعرفنا عليه في الجانب التطبيقي .

فالمؤسسات العمومية هي المؤسسات التي تكون ملك للدولة وبالتالي تخضع لسلطاتها وتسير بقوانينها وبالتالي ينطبق عليها قانون المحاسبة العمومية، وتخضع لمختلف هيئات الرقابة التي تفرضها الدولة بهدف حماية المال العام.

وبما أن المحاسبة العمومية هي مجموعة النصوص والقواعد التي تسيّر المال العام، مما يتطلب وجود أعوان يقومون بتطبيق هذه القوانين والأنظمة، هؤلاء الأعوان هم الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وقد حذا المشروع كل منها بصلاحيات مستقلة عن الآخر بما يوفر دور الرقابة المتبادل .

وتعتبر ميزانية المؤسسة العمومية الإستشفائية الأداة أو المؤشر الذي يعكس الواقع المالي للمؤسسة العمومية الصحية . كما تعتبر أداة فعالة لتسيير مصالحتها و عملية تحضيرها وتنفيذها تتم في إطار قانوني حيث تتم هذه العمليات تحت أعين وهيئات رقابية مختلفة لضمان شرعيتها ومصداقيتها وتحقيق الكفاءة والفعالية في تنفيذ وترشيد الإنفاق.

وتوصلنا من خلال هذه الدراسة التي قمنا بها إلى مجموعة من الاستنتاجات سواء من الجانب النظري أو التطبيقي .

أهم النتائج الدراسة ما يلي :

- ✓ تعد المحاسبة العمومية فرع من فروع المحاسبة الذي ينظم تسجيل العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات العمومية.
- ✓ تهدف المحاسبة العمومية إلى المحافظة على صحة تنفيذ العمليات المالية ومكافحة التبذير والإسراف والإهمال وسوء استعمال الأموال العمومية.
- ✓ يعتبر القانون 21.90 المؤرخ في 15 أوت 1990 الجريدة الرسمية رقم 35 المصدر الأساسي للمحاسبة العمومية .
- ✓ نظام المحاسبة العمومية المعمول به في الجزائر بأخذ الأساس النقدي في إعداد القوائم المالية دون الأخذ بعين الاعتبار أساس الاستحقاق مما يعطي تصريحات لا تعتبر بصدق عن حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة .
- ✓ تتمثل ميزانية المؤسسة العمومية الصحية في الميزانية الأولية و الميزانية المعدلة والحساب الإداري .
- ✓ يتم إعداد الميزانية الأولية من طرف المدير الفرعي للمالية والوسائل قبل بداية السنة المالية الصحية
- ✓ يتم تقدير النفقات من خلال توزيع إجمالي للإيرادات المحملة من الدولة على النفقات المسطرة للمؤسسة العمومية الصحية على أساس السنة السابقة.

- ✓ الميزانية المعدلة هي تعديل بالزيادة أو بالنفقات للميزانية الأولية.
- ✓ يتم إعداد الميزانية الأولية قبل 31 . 03 من السنة المالية لسنة التنفيذ و يعد الحساب الإداري قبل 31 . 03 من السنة الموالية لسنة التنفيذ من طرف المدير الفرعي للمالية و الوسائل حيث يبين الإيرادات المحصلة فعلا و النفقات المصروفة فعلا و إظهار فائض الحساب الإداري يعبر عن سوء تسيير المؤسسة العمومية الصحية .
- كما توصلنا من خلال نتائج الدراسة الميدانية إلى إثبات فرضيات الدراسة حيث :
 - ✚ الفرضية الأولى : من خلال الدراسة الميدانية على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية عشعاشة فإنه تم إثبات الفرضية الأولى و التي تنص على إعداد الميزانية و تنفيذها و اعتمادها على مبادئ و قواعد موحدة بالنسبة لهذه المؤسسة تتم وفق الإجراءات التي تدل في إطار ما يعرف بقواعد المحاسبة العمومية و التي تسمح بضبط و تنظيم و مراقبة نفقات و إيرادات المؤسسة العمومية الإستشفائية قمنا من خلال قانون المحاسبة العمومية ولا سما القانون 29.90 و القوانين المالية السنوية يتم ضبط مشروعية الميزانية .
 - ✚ الفرضية الثانية: من خلال النتائج المحصلة في المحاسبة فقد تم التوصل إلى صدق الفرضية أي أن المحاسبة العمومية هي عبارة عن قوانين و أنظمة معمول بها،
 - ✚ الفرضية الثالثة: من خلال النتائج و الدراسات المعمقة التي قمنا بها اتضح صدق الفرضية التي تنص على أن إعداد و عرض الميزانيات في المؤسسات العمومية الجزائية يعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة. و أن أعوان المحاسبة العمومية هم الأمر بالصرف و المحاسب العمومي.

❖ الاقتراحات:

- من خلال نتائج الدراسة توصلنا إلى تقديم مجموعة من الاقتراحات و التوصيات للمؤسسة العمومية الإستشفائية - عشعاشة :
- إجراء دورات تدريبية من أجل تحسين مستوى الموظفين و رفع مهارتهم و كفاءتهم الإدارية .
- النهوض بمهنة المحاسبة العمومية و رفع مستواها خلال الاهتمام الجاد بنظام التكوين .
- على المحاسب العمومي و الأمر بالصرف الخضوع لتكوين دائم بغية مواكبة التغييرات التي تحصل في القوانين و الأنشطة المحاسبية و الإدارية .
- اتخاذ تدابير تبين على أساس ثابت يتناسب مع الوضع المالي و الاقتصادي للدولة و هذا من أجل ضمان السير الحسن لميزانية المؤسسة العمومية الإستشفائية و الابتعاد و لو نسبيا عن دائرة التقلبات في قانون المالية .
- يجب على المسؤولين في المؤسسة أن يعملوا جاهدين على تحقيق الرشاد في الإنفاق و ذلك من خلال الاستغلال الأمثل للنفقات .

- وضع قوانين وإطار أخلاقي للممارسات المحاسبية وإعطاءه قوة الإلزام للقضاء على ظاهرة الفساد المالي و الإداري في المؤسسات والإدارات العمومية لدولة.

- يجب استغلال الفائض المسجل في الحساب الإداري في تلبية احتياجات المؤسسة العمومية الإستشفائية .

❖ أفاق الدراسة :

من خلال تطرقنا لموضوع الدراسة جعلنا نكتشف إمكانية مواصلة البحث في هذا الموضوع من جوانب أخرى. ولأجل فتح باب لدراسة من جديد نقترح الأفاق في شكل عناوين تصلح أن تكون إشكاليات الدراسة لمستقبلية.

- الرقابة على تسيير الميزانية العامة في المؤسسات العمومية الإستشفائية .

- أهمية الحساب الإداري في الميدان الرقابي وكيفية إعداده في المؤسسات العمومية الإستشفائية .

- دور نظام المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات المؤسسات العمومية الإستشفائية .

كل هذه العناوين قد تكون منطلق الإشكاليات أخرى للبحث ويبقى المجال مقترح للدراسات المستقبلية ؟

➤ من خلال الدراسات السابقة والدراسات الحالية نستنتج أنه:

وجدت العديد من الدراسات التي اهتمت بموضوع المحاسبة العمومية وهذا ما يدل على أهمية الموضوع, ومنه قد تم التوصل إلا أن هناك تشابه كبير في النتائج الدراسة الحالية ونتائج الدراسات السابقة, التي تتمثل في ما يلي:

- تعد المحاسبة العمومية فرع من فروع المحاسبة الذي ينظم تسجيل العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات العمومية.

- الأعوان الذين تسند الهم مهمة تنفيذ المحاسبة العمومية هم : الأمر بالصرف , المحاسب العمومي , المراقب المالي .

ملخص:

هدف هذا العمل الموسوم بالمحاسبة العمومية في التعرف على المحاسبة العمومية و دورها في القطاع العام , تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي . امتدت فترة الدراسة من شهر ديسمبر إلى غاية شهر ماي بالمؤسسة الإستشفائية عشعاشة .

و من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية :

إن الميزانية العامة هي أداة رئيسية تستخدم لتحقيق الأهداف المرجوة و تكون بفعالية و مؤهلة لتنفيذ . و توصلنا كذلك بأن المدير هو الوحيد الأمر بالصرف .

الكلمات المفتاحية :

الإيرادات, النفقات العامة, المحاسبة العمومية, الميزانية.

Summary:

The object of this work ,which is tagged with public accounting , is to define accounting and its role in the public sector, then to rely on the descriptive analytical approach, the study period extended from December to May at achaacha mostaganem hospital.

Through this study, the following results were obtained:

- The general budget is a main tool used to analyze the desired goals, and it is effective and qualified for implementation it also qualifies us that the manager is the only one decides to spend.
- Key words:
- Revenue – general expenses- general accounting- budget.

قائمة المراجع

أولاً:الكتب:

- 1) احمد فرغلي حسن وآخرون ، النظام المحاسبي الموحد ، بدون طبعة ، القاهرة مصر، بدون دار نشر، 2003 .
- 2) إسماعيل يحي الكريتي وآخرون ، أسس ومبادئ المحاسبة المالية ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى، عمان دار الحامد للنشر والتوزيع، 2010 .
- 3) أمين السيد احمد لطفي، إعداد و عرض القوائم المالية، الإسكندرية، دار النشر الثقافة، سنة 2007.
- 4) باسل سقراط ، مبادئ المحاسبة ، بدون طبعة، عمان، دار أسامة للنشر والتوزيع ، 2008 .
- 5) بويعقوب عبد الكريم ، أصول المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2005 ، الطبعة الثالثة .
- 6) حسام الدين مصطفى الخداش والآخرون ، أصول المحاسبة المالية ، طبعة الرابعة، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2005 .
- 7) خالص صافي صالح ،المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط المحاسبي الوطني ، ديوان مطبوعات جامعية ، طبعة ثالثة ،ساحة مركزية بن عكنون جزائر، سنة 2007 .
- 8) خليل الدليبي وآخرون ، مبادئ المحاسبة المالية ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى، لأردن ،دار الثقافة للنشر والتوزيع . 1 سنة 2011 ، .
- 9) خليل الرفاعي وآخرون ، أصول المحاسبة ، بدون طبعة ، عمان ،دار المستقبل للنشر وتوزيع ، دار البداية .
- 10) رياض عبد الله ، وطلال الججاوي ، نظرية المحاسبة ، الطبعة العربية ، الأردن ،دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، سنة 2009 .
- 11) ريتشارد شرويدروآخرون ، نظرية المحاسبة ، بدون طبعة ،ليبيا ، دار المريخ للنشر والتوزيع ، سنة 2010.
- 12) سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2011.
- 13) سليمان مصطفى الدلاهمة ، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة ، طبعة أولى ، أردن ،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2008.
- 14) سيد عطا الله السيد، التدريب المحاسبي و المالي، الطبعة الأولى، المملكة الأردنية الهاشمية، دار الراية للنشر والتوزيع، سنة 2013.
- 15) السيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، طبعة الأولى، الأردن، دار الراية للنشر والتوزيع، 2009.

- 16) شبابكي سعدان ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، الطبعة منقحة ومزودة ، بن عكنون جزائر، ديوان المطبوعات الجامعية ، سنة 2002.
- 17) صفاء احمد محمد العاني ، حكيم حمود فليح الساعدي ، مبادئ المحاسبة المالية ، طبعة ثانية بغداد 2018 .
- 18) عاطف الأخرس و إيمان الهنين ، مبادئ المحاسبة وتطبيقها ، طبعة الأولى، عمان، دار البركة للنشر وتوزيع ، 2000.
- 19) عبد الحي عبد الحي مرعي ، عطية عبد الحي مرعي ، أساسيات المحاسبة المالية ، بدون طبعة إسكندرية ، المكتب الجامعي الحديث ، شارع سويترازا رابطة ، سنة 2006.
- 20) عبد الحي مرعي وآخرون ، مبادئ المحاسبة المالية ، بدون طبعة، الإسكندرية، دارالجامعية الجديدة النشر، سنة 2001.
- 21) عبد الستار الكيسي، شامل في مبادئ المحاسبة وتطبيقها، طبعة الأولى، عمان، داروائل للنشر والتوزيع، 2008.
- 22) عبد السميع الدسوقي ، أساسيات المحاسبة المالية ، داروائل للطباعة ونشر، بدون طبعة عمان سنة 2002.
- 23) عبد الناصر إبراهيم ، نور وإيهاب ، نظمي إبراهيم ، المحاسبة المتوسطة ، طبعة الأولى ، عمان ، دارالمسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2014 .
- 24) عبد الناصر محمد درويش، مبادئ المحاسبة المالية (1) أصول العلمية والعملية، طبعة الأولى، عمان، دارصفاء لنشر والتوزيع، 2010.
- 25) عبد الوهاب رميدي ، المحاسبة المالية ، الطبعة الأولى ، دارهومة الجزائر، سنة 2011 .
- 26) عطية عبد الحي مرعي، أساسيات المحاسبة المالية، طبعة الأولى، مصر، دارالمكتب الجامعي الحديث ، 2009 .
- 27) كمال الدين مصطفى الدهراوي ، المحاسبة المتوسطة وفق المعايير المحاسبية المالية ، بدون طبعة ، المكتب الجامعي الحديث ، 2009 .
- 28) كمال خليفة ابوزيد وآخرون ، مبادئ المحاسبة المالية ، دارالمطبوعات الجامعية إسكندرية ، 2008 .
- 29) كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، داروائل للنشر عمان، طبعة الأولى، 2004.
- 30) محمد سامي رضا، المحاسبة المالية، بدون طبعة، مصر، دارالتعليم الجامعي، 2011.
- 31) ناصر داي عدون وآخرون ، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة ، طبعة الأولى، دار محمدية ، الجزائر، سنة 2008.
- 32) هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الثانية، عمان، دارالثقافة لنشر والتوزيع، 2011.

33) وابل بن علي الوابل، أسس المحاسبة (الجزء الأول)، طبعة 03، رياض 1422هـ، بدون دار النشر.

ثانيا: الرسائل الجامعية:

- 1) إدريس احمد ، علاقة المحاسبة بحوكمة الشركات ، مذكرة ماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية ، تخصص تدقيق ، سنة 2006.
- 2) إيهاب بططة ، المحاسبة العمومية كآلية للمحافظة على المال العام ، مسيلة ، سنة 2016.
- 3) بريزتي زهرة ، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة في المؤسسة العمومية ذات طابع اداري ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، سنة 2019 .
- 4) بن يابة محمد ، عدي محمود ، واقع المحاسبة العمومية في المؤسسة العمومية ، أدرار ، الجزائر ، سنة 2017.
- 5) بورطالة علي ، المراقب المالي في الجزائر.
- 6) دقي مليكة ، القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفق المعايير المحاسبية الدولية ، شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير ، سنة 2015.
- 7) سلال زهير ، أفاق الإصلاح النظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ، سنة 2014.
- 8) طاهر عليواة ، محمد لمين نغيز ، إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائر وفق معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام ، جيجل ، سنة 2018.
- 9) طباح زكية ، مقدمي ليندة ، المحاسبة العمومية ودورها في تنفيذ عمليات الخزينة العمومية في الجزائر ، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريج ، شهادة ماستر أكاديمي ، سنة 2021 .
- 10) عتروز محمد ، مساهمة المحاسبة العمومية في تحصيل الإيرادات وترشيد النفقات المؤسسة العمومية ، مسيلة ، سنة 2020 .
- 11) فارس خيرة ، المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية ومستحدثاتها الدولية قسم العلوم المالية والمحاسبية ، تخصص مالية النقود والتأمينات ، مذكرة ماستر ، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم ، سنة 2015.
- 12) منال قريف ، شهرزاد فنور ، المحاسبة العمومية ودورها في تسيير المؤسسات العمومية الصحية ، جيجل ، سنة 2019.
- 13) نور الهدى بوليفة، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، سنة 2015.

رابعا : القوانين و المراسيم :

- (1) المادة 33 من القانون 90 – 21 المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل 15 أوت 1990 ، المتعلق بالمحاسبة العمومية .
- (2) المادة 02 من المرسوم التنفيذي 91 – 311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.
- (3) المادة 31 من المرسوم التنفيذي 91 – 311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.
- (4) المادة 32 من المرسوم التنفيذي 91 – 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.
- (5) المادة 33 من المرسوم التنفيذي 31 – 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.
- (6) المادة 36 من المرسوم التنفيذي 90 – 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 ، المتعلق بالمحاسبة العمومية .
- (7) المادة 02 من المرسوم التنفيذي 11 – 381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 ، المتعلق بمصلحة المراقبة المالية .
- (8) المادة 58 من قانون 90 – 21
- (9) المادة 03 من المرسوم التنفيذي 92 – 414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 ، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها .
- (10) المادة 80 من الأمر 20 – 85 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة .
- (11) البند 07 من المادة 88 من الأمر 20 – 95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 ، المتعلق بمجلس المحاسبة .