



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في:

الشعبة: علوم اقتصادية

التخصص: محاسبة وجباية

بـعـنـوان

الاتجاهات الحديثة للمحاسبة العمومية دراسة تطبيقية: الخزينة العمومية _ ولاية سعيدة

اعداد الطالب:

مالك بوبكر

ماجي محمد

اعضاء لجنة المناقشة

الاستاذ رئيسا

الاستاذ مشرفا ومقررا

الاستاذ عضوا

السنة الجامعية: 2014 - 2015



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في:

الشعبة: علوم اقتصادية

التخصص: محاسبة وجباية

بـعـنـوان

الاتجاهات الحديثة للمحاسبة العمومية دراسة تطبيقية: الخزينة العمومية _ ولاية سعيدة

اعداد الطالب:

مالك بوبكر

ماجي محمد

اعضاء لجنة المناقشة

الاستاذ رئيسا

الاستاذ مشرفا ومقررا

الاستاذ عضوا

السنة الجامعية: 2014 - 2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شرف العلم

بالعلم و العقل لا بالمال و الذهب * * يزدادُ رفعُ الفتى قدراً بلا طلبِ

فالعلمُ طوقُ النُّهى يزهو بهِ شرفاً * * والجهلُ قيدٌ له يبليه باللعبِ

كم يرفعُ العلمُ أشخاصاً إلى رُتبٍ * * ويخفضُ الجهلُ أشرافاً بلا أدبِ

العلمُ كنزٌ فلا تفنى ذخائره * * والمرءُ ما زادَ علماً زادَ بالرتبِ

فالعلمُ فاطلبُ لكي يُجديكَ جوهرة * * كالقوتِ للجسمِ لا تطلبُ غنى الذهبِ

"مؤيد الدين الأصبهاني"

كلمة شكر

أول الشكر لله الواحد القهار صاحب الفضل العلي القدير الذي سدّد
خطانا وذللّ لنا الصعاب وألهمنا الرشاد والإكرام أكرمنا بنعمة
الإسلام ويسر لنا سبيل العلم، فله الشكر حتى يرضى وله الشكر بعد
الرضى والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى صلى الله عليه وسلم
تسليماً كثيراً. الحمد والشكر لله .أنعم علينا بفضله وأمدّنا بالعزم
والإرادة والصبر لإتمام هذا العمل

كما نتقدم بالشكر الجزيل والتقدير والامتنان والعرفان إلى الأستاذ
الفاضل *نزعي عز الدين* عرفانا لفضله وتقديراً لمجهوداته من حيث
العون والتوجيه وصبره الطويل معنا، وتفهمه لنا طول فترة البحث،
فجزاه الله عنا كل خير.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر والامتنان إلى جميع من ساهم في
إنجاز هذا البحث من قريب أو من بعيد.

إهداء

أهدي ثمرة جهدي، هذا العمل المتواضع الى:

من غمرتني بعطفها ودعواتها، التي حملتني وهنا على وهن ورعتني صغيرة وحملت

همي كبيرة، أُمِّي الغالية أطل الله في عمرها ورعاها

الى من علمني الاعتماد على النفس والثقة بالنفس، والذي ربّاني على حسن الخلق، أبي

أطل الله في عمره وحفظه

الى من حبهم في روعي متصل، و الفكر فيهم و إن غابوا لمنشغل، كل إخوتي

و أخواتي والعائلة التي لم تبخل عليًا بنصائحها

الى من قلبي يهواهم، و عيني تنعم بلقاهاهم، و جرحي يشفى عند رؤياهم، رفيق

دربي وكل أصدقائي وزملائي

الى كل من علّمني في مشوراي، معلمين وأساتذتي الأفاضل. والى كل من يشقى

ليسعد الآخرين

مالك بوبكر

إهداء

أهدي ثمرة جهدي الى:

الوالدين الكريمين حفظهما الله

والى كل افراد أسرتي

والى روح عمي واخي وجدي وجدتي رحمهم الله وأدخلهم فسيح جنّاته

والى كل الاصدقاء ومن كانوا برفقتي وصاحبتي أثناء دراستي

والى كل من لم يبخل في مساعدتي

والى كل من ساهم في تلقيني ولو بحرف في حياتي الدراسية

ماجي محمد

ملخص البحث:

من خلال دراستنا لموضوع الدراسة والمتمثل في الاتجاهات الحديثة للمحاسبة العمومية، تهدف الدراسة الى تطوير نظام المحاسبي العمومي وتحديثه من خلال المعايير الدولية للقطاع العام، حيث تستمد أهمية هذا الموضوع من الدور الكبير الذي تلعبه المحاسبة في اقتصاد أي بلد، وأهميتها في المالية العامة، ولتحقيق نتائج الدراسة استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي وهذا بوصف المحاسبة العمومية وتطويرها، وتحليل النتائج المتوصل اليها كالانتقال من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق وتطبيق المعايير الدولية، وتقييم مشروع المخطط المحاسبي الجديد، من خلال تحديد سلبيات وإيجابيات النظام المحاسبي وتقديم الاقتراحات لمعالجة النقائص، إضافة الى عرض نقاط القوة والضعف للمشروع وتقديم توصيات لتفعيل تطبيق هذه الإصلاحات.

الكلمات المفتاحية:

الاتجاهات الحديثة، النظام المحاسبي ، المعايير الدولية، المحاسبة العمومية، المخطط المحاسبي.

Abstract

Through the study of new accounting trend we aimed to develop the latter and promote it through the application of the International Dimension. The importance of the topic relies on the fact that today accounting is extremely crucial in the economy of any country, the to reach the targeted results we have followed an analytic descriptive approach i.e, we have described and analysed the public accounting and then evaluated it though pointing out the positive and the negative aspects of the accounting system.

Last but not least we have provided some recommendations to promote the field.

Key words:

Public accounting, The new accounting trend, The International Dimensions, the Economy, The accounting System

الفهرس

الفهرس

شرف العلم

كلمة شكر

الاهداء

ملخص البحث

قائمة الجداول والأشكال

مقدمة المذكرة العامة

الفصل الأول: اساسيات حول المحاسبة العمومية وآليات تحديثها

01 مقدمة الفصل

المبحث الأول: اساسيات حول المحاسبة العمومية

اولا: ماهية المحاسبة العمومية

02 1. مفهوم المحاسبة العمومية

2. اهداف ووظائف المحاسبة العمومية

03 2_1: اهداف المحاسبة العمومية

05 2_2: وظائف المحاسبة العمومية

3. خصائص ومبادئ وأسس المحاسبة العمومية

05 3_1: خصائص المحاسبة العمومية

07 3_2: مبادئ المحاسبة العمومية

08 3_3: أسس المحاسبة العمومية

09 4. الجهات المستفيدة من المحاسبة العمومية

ثانيا: مكونات نظام المحاسبة العمومي

12 1. النظام المحاسبي العمومي

14 2. نظام الموازنة العامة

16 3. نظام الرقابة المالية

المبحث الثاني: آليات تحديث نظام المحاسبة العمومية

أولا: تحديث النظام المحاسبي للدولة

20 1. مفهوم النظام المحاسبي الحديث

20 2. نظرية الاعتمادات المخصصة في المحاسبة الحكومية (النظرية الحديثة)

21 3. الأهداف الحديثة للمحاسبة العمومية

4. الأهمية الحديثة للمحاسبة العمومية 21
5. استخدام الحاسوب في الحسابات الحكومية 22

ثانيا: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

1. نشأة المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام 23
2. تعريف المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام 24
3. أهداف المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 24
4. مداخل إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS 25
5. تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS 25

ثالثا: تحديث نظام الموازنة العامة

1. تطور طرق اعداد الموازنة العامة في الوحدات الحكومية 30
2. التطورات الأساسية التي مرت بها الموازنة العامة 31
- 2_1: موازنة البنود (الموازنة التقليدية) 31
- 2_2: موازنة البرامج والأداء 32
- 2_3: موازنة التخطيط والبرمجة 35
- 2_4: موازنة الصفوية 40

رابعا: تطوير نظام الرقابة على المال العام

1. مفهوم نظام الرقابة على المال العام 44
2. الأهداف الحديثة لنظام الرقابة على المال العام 44
3. تفعيل دور أجهزة الرقابة المالية في القطاع العام 45
4. الرقابة العامة في بيئة الحاسب الالكتروني 46
- خامسا: طبيعة استخدام الحاسوب في العمل الرقابي 47
- خلاصة الفصل 49

الفصل الثاني: مشروع تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

- مقدمة الفصل 51

المبحث الأول: تقديم عام لخزينة ولاية سعيدة

- أولا: نبذة عن الخزينة العمومية لولاية سعيدة 52
- ثانيا: محاسبي الخزينة العمومية 52
- ثالثا: الهيكل التنظيمي لخزينة ولاية سعيدة 53

المبحث الثاني: تقديم مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

55	اولا: عرض مشروع نظام المحاسبة العمومية
55	ثانيا: أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية
	ثالثا: مراحل تطبيق مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية
56	1. تقديم تطبيق مشروع المخطط المحاسبي للدولة
58	2. تركيبة مشروع المخطط المحاسبي للدولة
	المبحث الثالث: اجراءات القيود المحاسبية وفق اقسام وحسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة
60	اولا: المعالجة المحاسبية لحسابات الأصول
60	1. المعالجة المحاسبية للقسم الثاني "الاستثمارات"
64	2. المعالجة المحاسبية للقسم الثالث "حسابات الربط والمخزن"
68	3. المعالجة المحاسبية للقسم الخامس "الحسابات المالية"
	ثانيا: المعالجة المحاسبية لحسابات الخصوم
71	1. حساب النتائج والديون
	ثالثا: حسابات العرض الاقتصادي
75	1. المعالجة المحاسبية لحسابات الأعباء والموارد
76	2. المعالجة المحاسبية لحسابات قسم فائض وعجز الميزانية
	المبحث الثالث: تقييم مشروع المخطط المحاسبي للدولة
77	اولا: نقاط قوة مشروع المخطط المحاسبي للدولة
78	ثانيا: نقاط الضعف في مشروع مخطط المحاسبي للدولة
79	خلاصة الفصل
	خاتمة عامة
	قائمة المصادر والمراجع

فائمة الجدول والأشكال

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
58	أقسام حسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة	الجدول رقم (1)
59	مقارنة بين حسابات النظام القديم وحسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة.	الجدول رقم (2)
61	المعالجة المحاسبية لمراحل القيد المحاسبي للاستثمارات	الجدول رقم (3)
68	يوضح تصنيف الحسابات المالية	الجدول رقم (4)
73	تصنيف حسابات الديون وفق مشروع المخطط المحاسبي للدولة	الجدول رقم (5)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
33	متطلبات موازنة برامج الأداء وبيئتها	الشكل رقم (1)
54	الهيكل التنظيمي لخزينة ولاية سعيدة	الشكل رقم (2)
62	القيد المحاسبي للتحويلات المالية فيما بين المحاسبين الرئيسيين	الشكل رقم (3)
65	المعالجة المحاسبية لمراحل القيد المحاسبي للاستثمارات	الشكل رقم (4)
67	تسجيل عمليات نواتج التحصيل مع الشرح.	الشكل رقم (5)
69	يوضح التسجيل المحاسبي لتحصيل وخصم الأوراق المالية	الشكل رقم (6)
70	القيود المحاسبية لتحصيل الشيكات المحررة لفائدة الخزينة العمومية	الشكل رقم (7)
72	تحديد رصيد حسابات النتائج	الشكل رقم (8)
74	المعالجة المحاسبية لحسابات الديون	الشكل رقم (9)
75	عرض إجراءات إعادة التوزيع في حسابات الأعباء والموارد	الشكل رقم (10)

المقدمة العامة

مقدمة عامة:

المحاسبة العمومية تعتبر مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة، التي تستخدم مجموعة من المستندات، والسجلات المحاسبية بهدف حماية الموجودات الحكومية، وتقديم البيانات المالية الدقيقة، ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي، حيث أنّ المحاسبة العمومية لديها أهمية بالغة خاصة فيما يخص تحليل الانحرافات، والرقابة الدائمة على استخدام الموارد المادية والمالية، ونظر للتطور الاقتصادي والانفتاح الذي شهدته مختلف دول العالم والذي شمل مختلف الميادين والقطاعات، أصبح من الضروري توحيد وتطوير الأنظمة داخل مؤسسات الدولة على مختلف الأصعدة والمستويات، لاسيما في مجال المالية العامة، فبرزت صورة تطوير المحاسبة العمومية بهدف حماية الموجودات الحكومي، وكذا اعطاء صورة واضحة ومتكاملة لنشاط الدولة، حيث أصبح للنظام المحاسبي أهمية كبيرة في اقتصاد أي دولة لما شاهده من اصلاحات خاصة في (الثمانينات / التسعينات)، وفي ظل توسع أجهزة القطاع العام رغبة منها رفع كفاءة هذه الأجهزة واستجابة لرغبة الجمهور في الحصول على خدمات ذات جودة عالية، والاستعمال الأمثل للموارد والاستخدامات العمومية والرقابة على تنفيذها، عملت عدة منظمات في كثير من الدول على تطوير نظامها، وهذا ما يدفعنا الى طرح الاشكالية التالية:

ماهي الاتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية؟ وما هو تقييم مشروع مخطط المحاسبي الجديد في

النشاطات الحكومية الجزائرية؟

وللإجابة على هذه الاشكالية ارتأينا طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ماهي المحاسبة العمومية؟ ما أهميتها والخصائص والمبادئ التي تحكمها؟
- ما هي آليات تحديث المحاسبة العمومية وفقا للافصاح الدولي؟
- ما مدى تقييم مشروع المخطط المحاسبي للدولة؟

الفرضيات:

وللإجابة على الشكالية المطروحة ارتأينا وضع الفرضية التالية:

إنّ تطوير مفهوم المحاسبة العمومية من خلال الجهود المبذولة، أدى الى ظهور مبادئ ومعايير جديدة لتطوير وتحديث هذا النظام، ليكون أكثر ملائمة وأكثر شفافية.

الفرضيات الفرعية:

__ للمحاسبة العمومية أهمية بالغة في اقتصاد أي دولة.

__ يتم تحديث نظام الموازنة العمومية عن طريق تحديث النظام المحاسبي للدولة، ونظام الموازنة العامة، والرقابة المالية في القطاع العام

__ تشهد المحاسبة العمومية توجهات حديثة تدخل ضمن توحيد معايير المحاسبة دوليا.

دوافع اختيار الموضوع:

توجد عدة أسباب لاختيارنا هذه الموضوع كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا، والاهتمام بالجال المحاسبي، ولأهمية الموضوع خاصة وأنّ المحاسبة العمومية تعتبر الأداة التي يتم بها تنفيذ الموازنة العامة التي تعكس نشاطات الدولة.

أهداف الدراسة:

__ تتجلى أهم أهداف الدراسة في محاولة إبراز دور المحاسبة العمومية وأهميتها في اقتصاد أي دولة

__ التطرق الى تطوير النظام المحاسبي العمومي وتحديثه.

__ التعريف بالمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

اهمية الدراسة:

تستمد أهمية هذا الموضوع من الأهمية الكبيرة للمحاسبة ودورها في اقتصاد اي بلد وأهميتها في المالية العامة، حيث يقوم نظام المحاسبة العمومية على التشريعات القانونية والمبادئ والخصائص التي تهدف إلى المحافظة على الأموال العمومية والسهر على تنفيذ مختلف العمليات المالية باستخدام الأجهزة الرقابية التي تساعد على تحقيق أهدافها المسطرة.

حدود الدراسة:

الاطار الزمني: 22 مارس 2015 الى غاية 15 ابريل 2015

الاطار المكاني: الخزينة العمومية لولاية سعيدة.

أدوات ومنهج البحث:

لإثبات صحة الفراضية من عدمها تم الاعتماد على الكتب والدراسات، والأبحاث والمواقع الالكترونية المتخصصة في مجال البحث، والتي استدعت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي.

وصفي كونه يصف موضوع الدراسة، الا وهي المحاسبة العمومية وتحديثها، أما تحليلي من خلال تحليل النتائج المتوصل اليها من خلال دراسة مشروع تحديث التوجهات الحديثة للنظام المحاسبي العمومي.

الصعوبات:

فيما يتعلق بالصعوبات التي واجهتنا في هذه الدراسة، قلة المراجع في الموضوع نظرا لحدثه، وصعوبة الحصول على المعلومات، خاصة الجديدة منها والتي يرجع سببها الى كون المؤسسات العمومية لازالت تطبق النظام المحاسبي القديم، مما جعلنا نواجه عدة صعوبات في الالمام بمختلف جوانب الموضوع.

هيكل البحث:

للإجابة على إشكالية البحث وكذا الأسئلة الفرعية المطروحة تم تقسيم البحث إلى مقدمة، فصلين وخاتمة، حيث تضمنت المقدمة العناصر المنهجية التي يفترض أن تحتويها كل مقدمة بحث. حيث احتوى الفصل الأول تحت اساسيات حول المحاسبة العمومية وآليات تحديثها على مبحثين، تناولنا في المبحث الأول اساسيات حول المحاسبة العمومية وتضمن مطلبين، تطرقنا في المطلب الأول الى ماهية المحاسبة العمومية من خلال مفهوم المحاسبة العمومية، اهدافها ووظائفها، خصائصها ومبادئها. بالاضافة الى الجهات المستفيدة من المحاسبة العمومية. أما المطلب الثاني فتضمن بدوره مكونات النظام المحاسبي العمومي من نظام المحاسبة العمومي والموازنة العامة ونظام الرقابة المالية.

في المبحث الثاني تحت عنوان آليات تحديث نظام المحاسبة العمومية فتضمن المطلب الأول على تحديث النظام المحاسبي للدولة من خلال مفهومه، نظرية الاعتمادات المخصصة في محاسبة الحكومية، بالإضافة الى الأهداف والأهمية الحديثة للنظام واستخدام الحاسوب في الحسابات الحكومية.

بينما اختص المطلب الثاني في دراسة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وفي المطلب الثالث تطرقنا الى تحديث نظام الموازنة العامة، أما في المطلب الرابع تناولنا فيه تطوير نظام الرقابة على المال العام، وفي المطلب الخامس بينا فيه طبيعة استخدام الحاسوب في العمل الرقابي.

أما الفصل الثاني تحت عنوان مشروع تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، قسمناه الى أربعة مباحث، في المبحث الأول تطرقنا الى الخزينة العمومية لولاية سعيدة من اعطاء نبذة عنها، ومحاسبتها العموميين وهيكلها التنظيمي. والمبحث الثاني درسنا تقييم مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية من خلال عرض مشروع النظام، وذكر لأهداف إصلاحه، و مراحل تطبيقه. في المبحث الثالث تحت عنوان اجراءات القيود المحاسبية وفق اقسام وحسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة، درسنا فيه المعالجة المحاسبية لحسابات كل من الاصول والخصوم، وحسابات العرض الاقتصادي. أما في المبحث الرابع تطرقنا الى تقييم مشروع المخطط المحاسبي للدولة وهذا بذكر لنقاط قوة ونقاط ضعف مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

واختتمنا الدراسة في الأخير بخاتمة عامة شملت النتائج المتوصل إليها مرفقة ببعض التوصيات.

الدراسات السابقة:

1. حسين عبد الجليل آل غزوي، بحث ضمن متطلبات دراسة دكتوراه، بعنوان المعايير المحاسبية الدولية IAS، الاكاديمية العربية في الدانمارك_ كلية الإدارة والاقتصاد_ قسم المحاسبة 2011
"تناولت هذه الدراسة ماهية المعايير المحاسبية الدولية والدور الذي لعبه مجلس المعايير المحاسبية الدولية حيث قدم هذا الأخير مجموعة كبيرة كم المعايير المحاسبية التي تخدم قطاع الأعمال العام والخاص وذلك من خلال حزمة من المعايير المحاسبية، وهي ذات أهمية كبيرة لمعالجة الكثير من المشاكل المحاسبية، حيث تتميز هذه المعايير بسهولة الفهم، ومرونة التطبيق"
2. محمود عبد الله محمود وشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، بحث ضمن متطلبات نيل ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية _غزة_ 2008
"هدفت هذه الدراسة إلى تقويم النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوزارات واقتراح الاستراتيجيات اللازمة لتطويره ودعم جودة مخرجاته، حيث لجأ الباحث للامام بجوانب البحث من خلال وصف وتحليل واقع النظام المحاسبي المطبق في الوزارات"
الدراسة
3. جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، 2009، جامعة بسكر.
"تهدف هذه الدراسة الى التغيرات والتطورات التي حدثت في بيئة المؤسسات التي فرضت على الدول التوافق مع البيئة المحاسبية الدولية، من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية مباشرة"
4. يوسف الزين خيرة، وسالم فطيمة، الاتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية، 2010/2009 جامعة الدكتور يحيى فارس، المدية
"تناول هذه الدراسة الأهمية الكبيرة للمالية العامة، والإطار التقني المتمثل في النظام المحاسبي والتشريعات القانونية التي تهدف إلى المحافظة على الأموال العمومية والسهر على تنفيذ مختلف العمليات المالية باستخدام الأجهزة الرقابية التي تساعدها على تحقيق أهدافها المسطرة، بالإضافة إلى تحديث نظام المحاسبة العمومية لدى الدول المتقدمة والنامية على حد سواء من خلال الانتقال نحو تطبيق مبادئ وأسس نظام المحاسبة العمومية وفقاً للمعايير الدولية"

الفصل الأول

المحاسبة العمومية وآليات تحديثها

مقدمة الفصل:

إنّ للمحاسبة العمومية دور كبير في تقديم البيانات الكاملة ضمن تقارير مناسبة وفي وقت محدد، فهي الوسيلة التي لا بد منها لمتابعة ومراقبة الأموال العامة للدولة، وهذه الميزة تتطلب منها أن تكون لها قواعد وأسس محاسبية تحكمها لتؤدي وظيفتها بكفاءة ومصادقية. كما تعد من الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بهدف التأكد من تحقيق النشاط المالي للدولة لغاياته دون إسراف أو تبذير أو تقتير أو إخلال حفاظا على حسن سير الإدارة العمومية ماليا وحفاظا على أموال الدولة.

كما شهد العقدين الأخيرين إدخال تغييرات جذرية على الممارسات المحاسبية العمومية التقليدية التي أثبتت عجزها وفشلها في خدمة المجتمعات، وعكست في بعض قواعدها ومبادئها العتيقة صورة مشوهة لمهنة المحاسبة العمومية جعلت منها إحدى أدوات البيروقراطية المتخلفة المعوقة للتنمية واتخذتها منفذا سهلا للفساد، كما أنّ التخلي عن الأساس النقدي وتبني أساس الاستحقاق الكامل أو أحد أشكال أساس الاستحقاق المعدل يعد الوجه البارز لتلك التغيرات التي جاءت كضرورة فرضتها التطورات المتسارعة في مختلف المجالات، فهذا أوجب على المعنيين بالمحاسبة العمومية اللحاق بالتطورات والتغيرات.

لتبسيط الضوء على ذلك قسمنا الفصل الى جزئين حيث تطرقنا في الجزء الأول الى أساسيات حول المحاسبة العمومية من خلال:

- ✓ ماهية المحاسبة العمومية: مفهوم المحاسبة العمومية، اهداف ووظائف المحاسبة العمومية، دراسة مختلف خصائص المحاسبة العمومية ومبادئها وأسسها اضافة الى الجهات المستفيدة من المحاسبة العمومية.
- ✓ مكونات نظام المحاسبة العمومية: دراسة النظام المحاسبي العمومي ونظام الموازنة العامة، إضافة إلى نظام الرقابة على المال العام.

أمّا الجزء الثاني من الفصل فتناولنا فيه آليات تحديث نظام المحاسبة العمومية والذي جاء فيه:

- ✓ تحديث النظام المحاسبي للدولة: مفهوم تحديث النظام ومداخل تطويره إضافة إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- ✓ تحديث نظام الموازنة العامة: دراسة تطور أساليب إعداد الموازنة بالإضافة إلى تحديث نظام الموازنة .
- ✓ تطور نظام الرقابة المالية في القطاع العام: تحديث نظام الرقابة على المال العام، وتفعيل دور أجهزة الرقابة المالية.

المبحث الأول: أساسيات حول المحاسبة العمومية

أولاً: ماهية المحاسبة العمومية

ان للمحاسبة العمومية دور هام في ضبط وتنظيم الوحدات الحكومية والوحدات الخدمية الغير هادفة لتحقيق الربح، اذ تعتبر مصدراً في جلب وتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط المالي لغرض تسهيل عمليات المتابعة المستمرة والدائمة للوضع المالي، هذا ما يجعل الكثير من الباحثين والدارسين يهتمون بها بشكل كبير.

1. مفهوم المحاسبة العمومية:

تعددت تعريفات المحاسبة العمومية تبعا للمدارس الفكرية وآراء الباحثين والمؤلفين.

- فقد عرّفها كهولر بأنها: "المبادئ والتقاليد والاجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظات والوحدات الحكومية القومية.
- وعرفتها هيئة الامم المتحدة بأنها: "تختص بقياس (تبويب وتقويم) ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والأنشطة المرتبطة في القطاع الحكومي.
- ويمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها: "مجموعة من الاجراءات المحاسبية تتم وفقا للتشريعات المالية من حيث اثبات الايرادات ونفقات الدولة وتصنيفها وتلخيصها، واعداد التقارير المالية، ورفعها الى الجهات المختصة. (الخطيب والمهايني، 2010، ص14)
- وفي تعريف اخر فإنّ المحاسبة العمومية هي: "مجموعة من القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة، وهذه الاخيرة لا تخرج عن كونها اعتمادات ينبغي صرفها ف الاغراض المخصصة، كما أنّها من جهة اخرى، تمثل ايرادات ينبغي تحصيلها، وتخضع كلا من اجراءات الصرف والتحصيل لقوانين وتشريعات قائمة تفسرها وتوضحها مجموعة من القواعد الصادرة لأجهزة الصرف والتحصيل التي تحدد طريقة القيد في السجلات المحاسبية المعمول بها في جميع الوحدات الحكومية" (نفس المرجع والصفحة السابقة)
- وعرفت ايضا المحاسبة العمومية بأنها: "إنّها مجموعة من المبادئ والأسس التي تهدف الى المساعدة في فرض الرقابة المالية والقانونية على موارد الحكومة المالية ونفقاتها. (احمو، 2003، ص36)

وفي تعريف اخر:

- هي مجموعة من الأسس النظرية والأساليب العملية التي تشكل نظاما محاسبيا يعكس طبقا لوحداث نقدية معينة نتائج تنفيذ موازنة الدولة. (البيدي والجزاوي وعلاوين، 1998، ص17).
- نص قانون المحاسبة العمومية الجزائري رقم 90-21 المؤرخ في 15 اوت 1990 في مادته الأولى والثانية على ما يلي:
"يقصد بالمحاسبة العمومية (الحكومية) كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات الحسابات العمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه والميزانيات من الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما يبين أيضا الالتزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات...
ومفهوم محتوى هذه المادة نستخلص أن المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية التي تشمل عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة، وكذا نظام محاسبتها والخاصة بالدولة، المجلس الدستوري، مجلس شعبي وطني، مجلس المحاسبة، الميزانيات الملحقه، الجماعات الإقليمية والإدارية ذات الطابع الإداري. (قانون رقم 90-21، 1990، المادة 1 و المادة 2)

2. اهداف ووظائف المحاسبة العمومية:

2_1: أهداف المحاسبة العمومية:

- ان المحاسبة العمومية هي وظيفة خدمية عموما، بمعنى انها تقدم خدمة لكل ذوي العلاقة، ويمكن تقسيم الأهداف التي تسعى المحاسبة العمومية الى تلبيتها الى الأقسام الوظيفية الآتية:
- توفير المعلومات اللازمة للمساءلة:

ويقصد بالمساءلة، الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الوحدة الحكومية الى السلطة التشريعية أو أي جهة جهاز تنفيذي أو قضائي له الحق أو المبرر في طلب ذلك، وبما يتفق مع الاطار التشريعي لذلك.
ويمكن حصر أهداف المساءلة في:

أ. المساءلة المالية:

وتهدف المحاسبة الحكومية الى توفير المعلومات اللازمة للتأكد من:

— الالتزام بالتشريعات والظوابط المالية الاخرى.

— انتظام السجلات المالية وسلامة التقارير المالية وصدقها في التعبير عن أداء الجهاز الحكومي.

— أن الانفاق قد تم في حدود الاعتمادات أو المخصصات المقررة.

ب. المساءلة الإدارية:

- وتهدف المحاسبة الحكومية الى توفير المعلومات اللازمة للتأكد من:
- أن الموارد المخصصة للوحدة قد استخدمت بكفاءة و دون إسراف.
- أن الوحدة الحكومية تراعي الاقتصادية في عملها.

ج. المساءلة عن الأداء:

وتهدف المحاسبة الحكومية الى توفير المعلومات اللازمة لتقييم البرامج والأنشطة الخاصة بالوحدة، للتأكد من انجاز الأهداف والبرامج المنوطة بها وتحقيق النتائج المرجوة منها.

• توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة:

تهدف المحاسبة الحكومية الى الرقابة على الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة الحكومية والمحافظة عليها، وذلك باستخدام أدوات المحاسبة الحكومية المختلفة التي تكنها من ذلك، وعن طريق الجهات المخولة بهذه الوظيفة، والتي يقصد بها التأكد من الالتزام بالبرامج والخطط والسياسات المحددة.

• توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات:

- تهدف المحاسبة الحكومية الى توفير المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات، عن طريق توفير التقارير الدورية او الخاصة، تفيد في:
- المقارنة بين نتائج العام الحالي والأعوام السابقة.
- تقييم البرامج والأنشطة، والمفاضلة بين البدائل.
- تقدير حجم الموارد اللازمة لتحقيق أهداف الوحدة.
- تحليل علاقة المدخلات بالمخرجات في العمليات التي تقدمها الوحدة الحكومية.
- اقتراح أساليب من شأنها زيادة فاعلية الأداء وترشيده.
- تقديم المقترحات اللازمة بخصوص التوسعات المستقبلية والإستفادة الكفوة، والرشيده من الموارد.

• توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات القومية:

وتزيد أهمية هذا الهدف مع ازدياد الاتجاه الى توطيد العلاقة الى درجة كبيرة بين نظامي المحاسبة الحكومية والقومية.

• توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي:

وذلك لأنّ النشاط الحكومي يؤثر على النشاط الاقتصادي بصفة عامة، سواء على مستوى الأفراد أو المؤسسات المختلفة، لذلك فإنّ الحكومة والأفراد والمؤسسات بحاجة للعلم عن العمليات والأنشطة الحكومية للمساعدة في

اتخاذ القرارات المبنية على ذلك النشاط، الأمر الذي ينعكس على الرفاهية العامة بشكل عام، وإنّ وسلّة الاعلام في هذا المجال هي المحاسبة الحكومية بشكل أساسي. (احمر، 2003، ص37 ص38)

2_2: وظائف المحاسبة العمومية:

تحدد الأهمية التي تشغلها المحاسبة الحكومية بكونها تظهر جميع عمليات تشكل الإيرادات العامة وانفاقها، وللتعرف على جوهر المحاسبة الحكومية لابد من تحديد الوظائف التي تؤديها، إذ أن جوهر المادة يظهر من خلال وظائفها، ويمكن أن نذكر منها الوظائف الرئيسية التالية:

- __ تسجيل تفاصيل المعاملات المالية التي تتم في الإدارات الحكومية.
- __ الرقابة على الأموال العامة، وكشف أي تلاعب أو تزوير أو خطأ فيها.
- __ حصر ما يستحق للدولة على الأفراد من ضرائب ورسوم أو أي إيرادات أخرى.
- __ توفير البيانات اللازمة لمتابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة بمقارنة الواردات المحصلة فعلا والاستخدامات المصروفة مع تقديرات الموازنة العامة ودراسة الانحرافات (الفروقات) واتخاذ ما يلزم لمعالجة ذلك.
- __ معرفة المركز المالي للدولة.

- __ دراسة اقتصادية لنشاطات الدوائر الحكومية ومحاولة ترشيد النفقات.
- __ تفسير تقدير البيانات التي تحتاج إليها المستويات الإدارية المختلفة في الدوائر الحكومية كوزارة المالية مثلا أو وزارة الصناعة أو الزراعة... وغيرها وذلك في المواعيد المحددة حتى تستطيع في ضوء ما تستخلصه من هذه البيانات من مؤشرات واتخاذ الاجراءات أو إصدارا القرارات المناسبة في الوقت المناسب. (الخطيب والمهايني، 2010، ص21)

3. خصائص ومبادئ وأسس المحاسبة العمومية:

3_1: خصائص المحاسبة العمومية:

نبين فيما يأتي أهم خصائص المحاسبة العمومية:

- __ إنّها تؤدي الوظائف الأساسية للمحاسبة عموما، وهي قياس وتسجيل وتبويب وإنتاج وتوصيل المعلومات المالية التي تفيد متخذي القرارات، وهذا هو المفهوم الحديث الواسع للمحاسبة الحكومية والذي لا يجعلها قاصرة على نتائج تنفيذ تقديرات الإيرادات والنفقات.

- __ إنّ المحاسبة الحكومية هي المجال الخاصي المتخصص لتقدير العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، وهذه من أهم خصائص المحاسبة الحكومية وتعني أنّ المحاسبة الحكومية تعتمد على وضع التقديرات المتوقعة للعمليات المالية خلال الفترة أو الفترات القادمة، وهو ما يسمّى بالموازنة العامة، ويعزز هذه الخاصية وجود التشريعات

والضوابط المالية العديدة، والإجراءات الإدارية التي تتبع سنويا من أجل ضمان إصدار الموازنة العامة، ومرورها في مراحل محددة من دوائر السلطة التنفيذية الى السلطة التشريعية.

— كما يزيد من أهمية هذه الخاصية أنّ الدول أصبحت حديثا تسخر الموازنة العامة لتكون الجزء السنوي من خططها التنموية المتوسطة أو طويلة الأجل.

— حيث أنه ينطبق على المحاسبة الحكومية تعريف (المحاسبة) بشكل عام، فإنّها تحمل، بالضرورة، نفس المقومات الأساسية للنظام المحاسبي، والتي هي: القواعد والمعايير، والموارد البشرية، والرقابة الداخلية، والتقارير، وأوراق العمل، والمستندات، والسجلات والمستوى التكنولوجي.

— ترتبط المحاسبة الحكومية في الوحدات الحكومية دون غيرها، ومن هاذة الخاصية تأخذ المحاسبة الحكومية أساس تسميتها، وعليه، فإنّ النموذج المحاسبي الذي يخدم الوحدات الحكومية، على المستوى الأفراد أو الجماعي، يعتبر نموذجا للمحاسبة الحكومية، بغض النظر عن مجال نشاط الوحدة الحكومية.

— ومن الملاحظ أنّ هذه الخاصية تؤكد وجود ارتباط بين المحاسبة الحكومية وبين مجالات المحاسبة الأخرى، مثل محاسبة التكاليف و المحاسبة الادارية وغيرها، كما نجد أحيانا أنّ المحاسبة الحكومية قد أصبحت تقترب من المحاسبة المالية الى درجة الاستفادة من المعايير المحاسبية المعتمدة في القطاعات الغير حكومية.

— حيث أنّ وحدات الجهاز الحكومي تقوم بأنشطة مالية متنوعة، منها النشاط الإنفاقي الكامل، أو النشاط الاداري الكامل، أو النشاط الخدمي، أو النشاط التجاري، أو النشاط المختلط، فإنه من المؤكد أن تظهر نماذج متعددة للمحاسبة الحكومية وليس نموذج محاسبة واحد، ولكن تميزها جميعها ميزة ان النشاط الحكومي لا يهدف الى تحقيق الربح، ولا يعني عدم السعي لتحقيق الربح ان الوحدة الحكومية لا تسعى لتحقيق الإيراد، فتحصيل بدل خدمة تقدمها الحكومة للأفراد (والذي يعتبر في هذه الحالة ايراد) لا يعني بالضرورة ان الحكومة تسعى لتحقيق الربح، رغم ان البديل المحصل عن الخدمة قد يزيد عن تكلفة تلك الخدمة او يساويها او يقل عنها.

— انطلاقا من خاصية عدم سعي الحكومة لتحقيق الربح، فان المحاسبة الحكومية تلتقي مع محاسبة المنشآت (المؤسسات) غير الهادفة للربح، ومنها الأندية والجمعيات والمنظمات غير الحكومية المتخصصة او المتعددة الاغراض والأنشطة، ولكنها تختلف عنها في ان خصائص الوحدات غير الهادفة للربح (وغير الحكومية) تختلف عن خصائص الوحدات الحكومية، ومن هذه الخصائص، على سبيل المثال، عمر الوحدة، وغرضها، ومصادر تمويلها، والمجال الجغرافي لنشاطها، وارتباطها او مرجعيتها، والجهات المكلفة بالرقابة عليها، وعدم خضوعها للضوابط المالية التي تطبق في المحاسبة الحكومية. كما ان الوحدات غير هادفة للربح مقيدة بحدود الضوابط والمتغيرات التي تحكم كيانها

القانوني، و بالتالي لا تنطبق خصائص المحاسبة الحكومية على محاسبة المنشآت غير الربحية (وغير حكومية) إلا في حدود ضيقة.

__ لأغراض المحاسبة الحكومية بشكل خاص، فإن الدولة تصدر تشريعات مالية محددة، وتعتبر هذه التشريعات، مرجعية المحاسبة الحكومية بالدرجة الأولى.

__ تتعلق المحاسبة الحكومية بالقطاع الحكومي، وينطبق مفهوم الحكومة على الوحدة الحكومية (الوزارة أو الدائرة الحكومية أو المؤسسة العامة المستقلة أو إدارة الحكم المحلي)، كما ينطبق على الحكومة بالمفهوم العام، والذي يشمل جميع هذه الوحدات في الوقت نفسه.

ويتبع هذا المفهوم خاصية هامة في المحاسبة الحكومية وهي أن الوحدة تدير شؤونها المالية بذاتها، وهي في نفس الوقت مسؤولة أمام الجهات الرقابية العليا السلطة التنفيذية، والتي هي في الأصل وزارة المالية، يضاف الى ذلك أن الأداء المالي للوحدات الحكومية مجتمعة تعبر عنه وزارة المالية في تقارير مالية مركزية، وهي مسؤولة عنه امام السلطة التشريعية، وفي مجال الشؤون المالية، تتولى السلطة التشريعية الرقابة على الأداء المالي للوحدات الحكومية عن طريق ذراع رقابي لها يأخذ مسمى ديوان المحاسبة او ديوان الرقابة المالية او خلافها. (احمر، 2003، ص39 ص40 ص41)

3_2: مبادئ المحاسبة العمومية:

تتمثل مبادئ المحاسبة العمومية فيما يلي:

__ يجب أن يكون النظام قادرا على توضيح ما إذا كانت الوحدة قد التزمت بتطبيق القوانين والتعليمات عند تحصيلها للإيرادات وإنفاقها للمصروفات وما إذا كانت كل التصرفات قد تمت وفق الطريقة المحددة لها والأهداف المرسومة.

__ إذا ما تعارضت النصوص القانونية مع المبادئ المحاسبية فإنه يجب الالتزام بالقوانين والتعليمات مع لفت النظر إلى ذلك.

__ يجب أن يقوم نظام حسابات الحكومة على أساس نظرية القيد المزدوج مع استخدام مجموعة دفترية كافية لتحقيق الرقابة الفعالة على المصروفات والإيرادات.

__ ينبغي التقليل من عدد الاعتمادات حتى تتوفر المرونة اللازمة لنجاح النظام المالي.

__ يجب أن يتوفر لكل اعتماد مجموعة متوازنة مع الحسابات قادرة على إعطاء صورة واضحة عن فروع النشاط المتعلقة بنود الاعتماد بالإضافة إلى بيان مدى الالتزام بالقوانين والتعليمات المالية والإدارية.

— ينبغي أن تكون الحسابات قادرة على توفير البيانات اللازمة لأحكام الرقابة المالية والإدارية على عناصر الإيرادات.

— إتباع أساس الاستحقاق في قيد الإيرادات والمصروفات العمومية كلما كان ذلك ممكن.

— يجب تقسيم الإيرادات طبقاً لمصدرها من ناحية، و طبقاً للإعتمادات المخصصة لها من ناحية أخرى.

— استخدام نظام لحساب التكاليف كلما أمكن وذلك لقياس تكلفة الوحدة الخدمية المنجزة.

— يجب أن يقوم النظام المحاسبي على أساس مؤكد من المصطلحات والحسابات والقوائم والتقارير، سواء كان ذلك عند إعداد موازنة الدولة أو عند إعداد الحسابات الختامية وإعداد التقارير على نشاط الحكومة. (وثيقة مبادئ المحاسبة العمومية على الخط)

3_3: أسس المحاسبة العمومية:

إنّ الدول تطبق أسساً محاسبية مختلفة، يمكن بيانها على خط أفقي، طرفه الأول يمثل الأساس النقدي الكامل وطرفه الثاني يمثل أساس الاستحقاق الكامل، وبينهما يقع مزيج من هذين الأساسين، وتتفاوت الدول في درجة تطبيقها لأي من هذه الأسس، ويعتمد اختيار الدولة للأساس المحاسبي على الأهداف التشغيلية للوحدة الحكومية، والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية التي تعمل فيها.

أ. الأساس النقدي:

يتعرف الأساس النقدي بالعمليات والأحداث الناتجة عن استلام وإنفاق النقود، دون التطرق لأي حقوق أو التزامات تنشأ خلال السنة، والنقدية بموجب هذا الأساس هي فقط مبالغ النقد التي تحتفظ بها الوحدة الحكومية، ولا يعترف بالمدينين أو الدائنين أو المخزون أو المستحقات أو المبالغ المدفوعة أو المقبوضة مقدماً.

تتكون عناصر القوائم المالية وفق هذا الأساس من التحصيلات النقدية والمدفوعات والأرصدة النقدية، ولا يعترف بأية مطلوبات، أما الإيرادات فيعترف بها عند استلام النقدية (أحمو، 2003، ص138)

مميزات الأساس النقدي: يتميز هذا الأساس بالبساطة وسهولة فهم القوائم المالية. وبسهولة الرقابة والسيطرة على التدفقات النقدية، وسرعة الحصول على النتائج وهذا يساعد على إعداد تقديرات الموازنة بسهولة.

مساوئ الأساس النقدي: إنّ هذا الأساس لا يعكس حسابات الأصول والخصوم مما يفقد النظام المحاسبي القدرة على إظهار المركز المالي والنتائج المالية الصحيحة. وبالتالي فهو لا يساعد على التخطيط ولا يقدم معلومات عن تكلفة الخدمات العمومية. وتصبح بموجبه الرقابة على الأداء وعلى إجراء المقارنة بين السنوات، بسبب سماح هذا

الأساس بتداخل نتائج أعمال السنوات، والأساس النقدي غير معترف به في المحاسبة المالية، رغم اتساع استخدامه في المؤسسات الفردية ولأغراض ضريبية. (المرجع السابق، ص139)

ب. أساس الاستحقاق:

يعترف هذا الأساس بالعمليات والأحداث المالية خلال الفترة التي وقعت فيها، بغض النظر عن حركة النقدية الخاصة بها، ويترتب على ذلك إظهار الأصول والالتزامات والتسويات الختامية كاملة، مما يسهل أداء كل سنة مالية عن غيرها، وبطبيعة الحال فإن هذا الأساس لا يختلف بين أنواع المؤسسات سواء كانت حكومية أو غير حكومية. وفق هذا الأساس يتم الاعتراف بالموارد الاقتصادية كافة (المالية والعينية) والتغيرات التي تطرأ عليها، وتتكون عناصر القوائم المالية من الإيرادات والنفقات (المصروفات) بما فيها الاستهلاكات والأصول المالية والعينية والالتزامات وصافي الأصول. (نفس المرجع والصفحة سابقا)

مميزات أساس الاستحقاق: يمتاز هذا الأساس بعدة خصائص منها تمكين الوحدة الحكومية من قياس أدائها، ومقارنة المخطط بالمتحقق، ويقدم معلومات دقيقة عن الإيرادات والتكاليف والتدفقات النقدية، وتكاليف الأنشطة العمومية، وهو أساس ملائم للأساليب الحديثة في إعداد الموازنة العامة، ويسهل عملية الرقابة على التكاليف مما يساعد على ترشيد الإنفاق وتقليل التكاليف. (المرجع السابق، ص140)

ج. الأساس النقدي المعدل: وفيه توسيع للمفاهيم التي يعترف بهل الأساس النقدي، وكالاتي:

النقدية: وتشمل النقدية المقبوضة المبالغ التي قبضت فعلا مضافا إليها قيمة الحسابات المدينة المتوقع تحصيلها خلال فترة محددة قادمة، أما النقدية المدفوعة فتشمل المبالغ المدفوعة فعلا، إضافة الى قيمة الحسابات الدائنة التي يتوقع دفعها خلال الفترة المحددة القادمة. (المرجع السابق، ص141)

د. أساس الاستحقاق المعدل: ويمتاز بقربه من أساس الاستحقاق، إلا أنه لا يشمل بعض العناصر التي يشملها أساس الاستحقاق، لكنه يتوسع في الاعتراف بالعناصر أكثر من الأساس النقدي والأساس النقدي المعدل، يقيس هذا الأساس الموارد المالية وتغييراتها، وتتكون عناصر القوائم المالية من الإيرادات والنفقات والأصول المالية والالتزامات وصافي الموارد المالية. (المرجع السابق، ص142)

4. الهيئات المستفيدة من المحاسبة العمومية:

إنّ الجهات المستفيدة بشكل رسمي من بيانات المحاسبة العمومية هي:

أ. السلطة التشريعية:

تقدم البيانات المحاسبية للسلطة التشريعية ضمن التقارير التي تطلبها خلال الفترة المالية، وتعتمد السلطة التشريعية أيضا على القوائم المالية المنشورة بنهاية الفترة المالية. إضافة الى التقارير التي تقدمها الجهات الرقابية الخارجية الى السلطة التشريعية، وتمكّن هذه المعلومات السلطة التشريعية من:

__ الرقابة على السلطة التنفيذية، ومدى تقيدها بقانون الموازنة العامة للدولة.

__ تقييم أداء السلطة التنفيذية.

__ المساءلة عن أي انحرافات بين المنقذ وبين تقديرات الموازنة العامة للدولة.

__ التخطيط المستقبلي وإقرار خطط الموازنات العامة المقبلة.

ب. السلطة التنفيذية:

تعتمد السلطة التنفيذية على التقارير والقوائم المالية التي تعد بنهاية كل فترة مالية، بالإضافة الى التقارير الدورية والبيانات المحاسبية التي تطلبها وبالطريقة والوقت الي تريد، وتمكّن البيانات المحاسبية السلطة التنفيذية من:

__ تحديد الأنشطة والخدمات العامة لكل فترة مالية.

__ رقابة أداء الوحدات الإدارية الحكومية ومتابعتها واتخاذ القرارات المناسبة لتقومه.

__ تقييم الإدارات العليا لأداء الدوائر الحكومية التابعة لها.

__ إعداد خطة الموازنة العامة للدولة.

ج. الجهات الرقابية:

تمكن البيانات المحاسبية الجهات الرقابية من أداء مهامها. وتنقسم الجهات الرقابية الى رقابة داخلية وخارجية، وشعبية، وذاتية.

■ رقابة داخلية:

تقدم البيانات المحاسبية للجهات الرقابية الداخلية، دوريا وعند الطلب، وبنهاية الفترة المالية ضمن القوائم المالية الختامية. وتتبع الجهات الرقابية الداخلية للسلطة التنفيذية.

تتأكد الجهات الرقابية الداخلية من صحة إثبات العمليات المالية الحكومية، والمستندات المؤدية لكل عملية، وانسجام المعلومات المحاسبية مع القوانين والأنظمة والتعليمات، ومع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

■ رقابة خارجية:

يتولى ديوان المحاسبة الاردن باعتباره وكيل السلطة التشريعية، أعمال الرقابة الخارجية على أنشطة الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات العامة الرسمية والمجالس البلدية والقروية.

وقد صدر قانون ديوان المحاسبة رقم (28) لعام 1952 استناداً لأحكام المادة | 119 | من الدستور الأردني والتي تنص على ما يلي:

"يشكل بقانون ديوان المحاسبة لمراقبة إيرادات الدولة ونفقاتها وطرق صرفها.

■ رقابة شعبية:

يتأكد المواطنون من مدى قيام السلطة التنفيذية بمهامها وانسجام ذلك مع قانون الموازنة العامة المقر من قبل ممثليهم في مجلس النواب. وتعتمد هذه الرقابة على البيانات المحاسبية الحكومية المنشورة. ويعد مجلس النواب حلقة وصل بين الشعب والحكومة.

■ رقابة ذاتية:

تعدّ أهم أنواع الرقابات وأكثر فاعلية. ويسعى فيها كل موظف الى أداء عمله على أتم وجه بدوافع وقيم ذاتية.

ج. المستثمرون:

يعتمد المستثمر على البيانات المحاسبية، الى جانب معلومات وبيانات أخرى، لاتخاذ قراره الاستثماري. وتتضمن البيانات المحاسبية معلومات عن قوة مركز الحكومة المالي، ونسبة النمو الاقتصادي، وحجم المديونية، وقدرة الدولة على السداد... وتتضمن البيانات الاخرى معلومات عن قوانين تشجيع الاستثمارات والاستقرار السياسي للبلد، وتوفر المواد الخام، وكفاءات المواطنين...

د. الجمهور:

يراقب الجمهور السلطة التنفيذية من خلال البيانات المحاسبية الحكومية المنشورة. اذ تطمئن البيانات المحاسبية الحكومية دافعي الضرائب على انفاق أموالهم كما هو مقرر من ممثليهم (مجلس النواب)، وهذا يساعد على زيادة الوعي الضريبي.

هـ. الباحثون والدارسون:

تساعد تحليلات الباحثين والدارسين، للبيانات المحاسبية الحكومية، ذوي العلاقة، في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. وتهدف الأبحاث والدراسات للبيانات المحاسبية الحكومية الى تطوير القوانين الحكومية وتقييم الأداء وتحسين

التخطيط. (الخطيب والمهايني، 2010، ص35 ص37)

ثانيا: مكونات نظام المحاسبة العمومية:

يعتبر نظام المحاسبة العمومية مجموعة عناصر متفاعلة تعمل معا من اجل تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف ويمكن تجزئة كل عنصر في النظام إلى مكونات و هي:

1. نظام المحاسبة العمومي.
2. نظام الموازنة العامة.
3. نظام الرقابة على المال العام.

1. النظام المحاسبي العمومي:

يعد النظام المحاسبي العمومي الوسيلة التي من خلالها يتم تقديم المعلومات المفيدة لتقدير الإيرادات والتفقات السنوية العمومية.

أ. تعريف نظام المحاسبة العمومية:

نظام المحاسبة العمومية هو: "عبارة عن مجموعة من المبادئ والقواعد والأسس المحاسبية التي تساعد على التعرف على نواحي النشاط الحكومي وفرض الرقابة المالية والقانونية على الإيرادات والمصروفات العامة في حدود القوانين والتعليمات الصادرة من السلطات المختصة وعلى ضوء هذا يمتد النظام المحاسبي ليشتمل على الموازنة العامة للدولة والمجموعة المستندية والمجموعة الدفترية بالإضافة الى مجموعة من تعليمات الرقابة الداخلية ومجموعة التقارير المالية التي تساعد على متابعة تحصيل الإيرادات ومتابعة الصرف للبرامج الحكومية ودرجة الكفاءة التي تنفذ بها. (اسماعيل وعديس، 2010، ص45)

ب. عناصر نظام المحاسبة العمومية:

فيما يتعلق بنظام المحاسبة العمومي فيمكن القول بأنه وفي إطار العام عبارة عن خطة منتظمة تشمل عناصر منتظمة تشمل عناصر مترابطة، إضافة الى الاجراءات والأساليب المستخدمة وفق قواعد وتعليمات محددة لتحقيق أهداف الإدارة المالية العامة، ويتكون نظام المحاسبة العمومي من العناصر التالية:

■ المستندات المالية:

وهي الوثائق المستخدمة في التعاملات المالية في الوحدات المحاسبية العمومية كالحوالات...

■ السجلات المالية:

وهي السجلات التي يمسكها كل من المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف كالهيات العمومية.

■ التقارير والقوائم المالية:

وهي تلك التقارير التي تبين الوضعيات المالية للوحدة العمومية، والتي تكون إما دورية أو تكون عند حدوث ما يتطلب إرسال تقارير إلى الجهات المعنية من قبل المحاسبين أو المدراء العموميين.

■ استخراج النتائج والمركز المالي:

وهي النتائج التي تحققت من خلال ممارسة الوحدات الحكومية لنشاطها والتي تبين المركز المالي لها.

■ الآلات: وهي الوسائل المستخدمة في إطار القيام بالمحاسبة كاستخدام أجهزة الإعلام الآلي، والأجهزة الحديثة في الاتصال.

■ التعليمات:

وهي تلك التعليمات التي يتلقاها المدراء العموميون والمحاسبون العموميون التي تمكن من الأداء الحسن للوحدات الحكومية.

■ الموظفون:

وهم الأشخاص المؤهلون والمكلفون بالسهر على الاستخدام الأمثل والرشيد للأموال العامة.

(المادة 3 و المادتين 43 و 44 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 1991، على الخط)

دورة نظام المحاسبة العمومية:

وتأسيسا على ما تقدم يمكن تحديد دورة النظام المحاسبي العمومي في الخطوات التالية:

__ تحديد سنة مالية ذات فترة زمنية ثابتة يتم على أساسها إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة خلال السنة المالية التالية.

__ اعتماد الموازنة وصدور قانون العمل بها.

__ تنفيذ ما ورد بالميزانية عن طريق توزيع قوائم الإيرادات والمصروفات على الوحدات المحاسبية الموجودة في مختلف الوحدات الإدارية الحكومية.

__ مباشرة تنفيذ الموازنة طبقا لقواعد تنفيذها وتوزيع الإعتمادات وتحصيل الإيرادات وفقا للتوزيع المخطط في الموازنة.

__ إثبات العمليات المالية الفعلية من خلال النظام المحاسبي العمومي وفقا لنفس الأسلوب المطبق في النظام المحاسبي

المالي، وذلك فيما يتعلق بحصر وتسجيل العمليات على أساس تاريخي ووفقا لنظام القيد المزدوج في دفاتر اليومية

المختلفة، ثم تبويبها إلى حساباتها في دفاتر الأستاذ وفقا للأحكام الخاصة باستخدام الاستثمارات الحكومية.

— في مرحلة تلخيص البيانات و هي المرحلة الثالثة من مراحل تشغيل النظام المحاسبي المالي العمومي تختلف المبادئ التي تخضع لها إجراءات التلخيص كما هو متبع في النظام المحاسبي المالي فلا مجال لإعداد حسابات ختامية يقابل فيها جانب الإيرادات والمصروفات على النحو المتبع في النظام المحاسبي المالي وإنما يعد الحساب الختامي على أساس التأكد من موازنة الإيرادات والمصروفات وتقوم كل وحدة حكومية إدارية بإعداد حساب ختامي لها حتى يتسنى إعداد الحساب الختامي للدولة، الذي يشتمل على إجمالي الملخصات الدفترية

— تقوم الوحدة الإدارية بإعداد تقارير دورية على أساس موحد شهرية وربع سنوية وختامية على المركز المالي لها، ويتم رفعها إلى الإدارة العامة لحسابات الحكومة بوزارة المالية على فترات منتظمة، مرفقا بها المستندات الخاصة بها لأحكام الرقابة المالية والقانونية على العمليات الجارية واستخدام هذه التقارير في إعداد موازنات السنوات القادمة.

(بدوي ونصر، 2003، ص 61 ص 62)

2. الموازنة العامة:

أ. مفهوم الموازنة العامة:

- هي خطة مالية، سنوية، للسلطة التنفيذية، تصدرها السلطة التشريعية، بقانون، يفوض السلطة التنفيذية مسبقا بالانفاق وفق احكامه، ويلزمها بتحصيل الإيرادات ضمن الأحكام والأساليب المبينة فيه، وذلك سعيا لتحقيق أهداف الدولة وأولوياتها. (احمر، 2003، ص 65)
- هي بيان تقديري لنفقات الحكومة وإيراداتها عن فترة زمنية مقبلة عادة ما تكون سنة مالية.
- هي خطة مالية معتمدة لفترة قصيرة الأجل تفيد في مجالات الرقابة والمتابعة لها. (سرايا، 2003، ص 128)
- يمكن تعريف الموازنة العامة للدولة بأنها البرنامج المالي الذي يتضمن مجموعة التقديرات المتعمد للإيرادات والمصروفات العامة عن سنة مالية قادمة لتحقيق اغراض النشاط العام. (بدوي ونصر، 2003، ص 65)

ب. أهمية الموازنة العامة:

- تقدم الموازنة العامة خدمة للسياسة الاقتصادية والاجتماعية من حيث أنها:
- تبين اتجاه الاقتصاد وكيفية الاستفادة من موارده وتحدد مستوى التنمية واتجاهها وتعكس الأهداف التنموية.
- تساعد على تحقيق التوازن في الاقتصاد بتحديد مجالات التنمية وتحقيق العمالة وثبات الأسعار.
- وسيلة لضمان تحقيق عدالة في العبء الضريبي وبأقل أثر على الاقتصاد.
- وسيلة للسعي نحو تحقيق مساواة المنافع الاجتماعية المتحققة من النفقات مع التكاليف الاجتماعية من جراء سحب الموارد من القطاع الخاص.

- وسيلة للموازنة بين المعونات الخارجية والاقتراض الخارجي مع أولويات الخطط الاقتصادية والاجتماعية.
- وسيلة لتوزيع الثروات وتحقيق المساواة وتقليل الفوارق من خلال السياسات الضريبية وبرامج الانفاق الحكومي. (احمرو، 2003، ص66).

ج. قواعد اعداد الموازنة العامة:

يمر اعداد الموازنة العامة للدولة بأربع مراحل رئيسية هي:

- ✓ **مرحلة تحضير مشروع الموازنة من قبل السلطة التنفيذية،**
- ✓ **مرحلة اعتماد الموازنة من قبل السلطة التشريعية،** حيث تصبح الوحدات التنفيذية ملزمة بها بمجرد اعتمادها،
- ✓ **مرحلة تنفيذ الموازنة** وفقا للقواعد والإجراءات والتعليمات المالية التي توضح كيفية تنفيذها بما يسمح بأن يكون الانفاق في حدود اعتمادات الموازنة وتحصيل الموارد طبقا للقوانين المنظمة لذلك، وأخيرا
- ✓ **مرحلة الرقابة والمتابعة لضمان تحقيق اهداف الموازنة وتقييم مدى كفاءة القائمين على التنفيذ.** (بدوي ونصر، 2003، ص66)

د. قواعد ومبادئ اعداد الموازنة العامة:

تعتمد الموازنة العامة للدولة في اعدادها على مجموعة من القواعد و المبادئ المتعارف عليها نوجزها فيما يلي:

✓ مبدأ سنوية الموازنة:

يعني ذلك ان تعد الموازنة العامة للدولة عن سنة مقبلة (اثنى عشر شهرا) بصرف النظر عن تاريخ بدايتها او تاريخ نهايتها، وكل دولة لها ان تحدد السنة التي تناسب ظروفها سواء السنة الميلادية او الهجرية. وتحديد فترة السنة له مزايا أهمها أنّ السنة فترة معقولة حيث تشتمل على الفصول الأربعة، وحيث تتفاوت النفقات العامة خلالها وتكرر كل سنة، واذا زادت الفترة عن السنة يصعب التنبؤ بالموارد والاستخدامات بدقة، وتضع الرقابة البرلمانية على تصرفات الحكومة، أمّا اذا قلت عن سنة تصبح عملية الرقابة مرهقة ومكلفة.

__ لكل دولة الحق في الاستثناء من هذه القاعدة حسب ظروفها فنجد في **أمريكا** قد تصل الموازنة الى خمس

سنوات في ظل موازنات البرامج والأداء مثلا.

✓ مبدأ وحدة الموازنة:

يقصد بمبدأ وحدة الموازنة إدراج جميع الاستخدامات (النفقات) والموارد الخاصة بالدولة في موازنة واحدة ويحقق ذلك بساطة عرض الموازنة ومعرفة الخطة المالية للدولة وتسهيل عملية الرقابة على الموازنة.

وهناك بعض الاستثناءات من مبدأ الوحدة هذا أهمها: الحسابات الخاصة للخزانة والميزانيات غير العادية والميزانيات الملحقة والمستقلة وميزانيات الهيئات العامة المستقلة. (سرايا، 2003، ص133 ص134)

✓ مبدأ شمول الموازنة:

ويعني ان تشمل الموازنة العامة النفقات والايادات كافة مهما اختلفت أنواعها وتعددت مصادرها.

✓ مبدأ شيوع الموازنة أو عدم تخصيص الايرادات:

ويقضي بأن تجمع الايرادات العامة دون تمييز في مصدرها، لتغطي النفقات العامة. ويمنع المبدأ تخصيص ايراد معين لنفقة معينة، على الرغم من وجود بعض الاستثناءات عمليا.

✓ مبدأ تخصيص النفقات:

ويعوجه يمنع نقل أي مبلغ من المال من باب لآخر إلا وفق النصوص التشريعية، حتى لو تحقق وفر في أحد الأبواب وكان الآخر في حالة عجز، ولا يجوز للمرجع الإداري أن يغير من الغاية التي خصص الاعتماد لأجلها أو أن يتخطى المبلغ الإجمالي للاعتماد.

✓ مبدأ (أساس) توافق أهداف الموازنة مع أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية:

تعتبر الموازنة ترجمة وانعكاسا للأهداف التنموية للدولة، ويستهدف هذا المبدأ اتخاذ الغاية التي تسعى الدولة لتحقيقها أساسا لرصد الاعتمادات للموازنة.

✓ مبدأ توازن الموازنة:

كانت الأفكار التقليدية ترى أنّ على الدولة ان تختصر نفقاتها الى أدنى حد ممكن، بحيث تتساوى النفقات مع الايرادات، ولا يسمح التوازن باللجوء الى الاقتراض ولا يسمح بوجود عجز، ولكن الفكر المالي والاقتصادي المعاصر يدافع عن عدم توازن الموازنة ويقلل من مخاطر الاقتراض والاصدرا النقدي. (احمر، 2003، ص68 ص69)

3. نظام الرقابة على المال العام:

يمكن القول أنّ (نظام) الرقابة على المال العام هو ذلك النظام الفرعي من أنظمة المحاسبة الحكومية الذي يهتم بالرقابة على المال العام.

أ. تعريف الرقابة على المال العام:

■ هي الوظيفة التي تقوم بها وحدات حكومية أو غير حكومية من أجل تتبّع المال العام وحراسته وحفظه، استنادا الى مرجعية تشريعية. (احمر، 2003، ص219)

■ هي مجموعة الإجراءات اللازمة للتحقق من أنّ عمليات الصرف والتحصيل للنفقات والايادات العامة تمت طبقاً لما هو مقدلاً في الموازنة من ناحية، وفي حدود التعليمات والقواعد والأحكام الموضوعة من ناحية أخرى. (سرايا، 2003، ص157)

■ الرقابة على المال العام تعني: التأكد على ان بنود ميزانية الدولة يتم صرفها وفق الأوجه المخصصة لها بالفائدة المطلوبة، وذلك بأكثر العوائد الممكنة، وبأقل التكاليف وفقاً للأنظمة واللوائح والتعليمات المنظمة لها. (عبد الرحمان البهلال، من ندوة الحل المنتظر، على الخط)

ب. خصائص وسمات الرقابة على المال العام:

من سمات وخصائص الرقابة على المال العام ما يلي:

— أنّها وظيفة من وظائف المحاسبة الحكومية، ولا تكتمل المحاسبة الحكومية إلا بوجود هذه الوظيفة.

— تقوم بهذه الوظيفة وحدات حكومية أو وحدات غير حكومية.

— إنّ هدف الرقابة هو تتبّع المال العام وحراسته وحفظه.

— تتكفل الرقابة بتتبّع المال العام: ابتداء من وضع تقديراته الى حراسته وحفظه وذلك قبل التنفيذ، وأثنائه وبعده.

— لا بد من وجود تشريع يعتمد كمرجعية للرقابة على المال العام، والتشريع المتعلق بالرقابة على المال العام إمّا أن يكون للغرض من التدقيق وهدفه ومجالاته واجراءاته، أو يكون للوحدة المكلفة بالرقابة كأن يحدد الوحدات المكلفة بالرقابة سواء كانت داخلية أو خارجية.

— اتسع مفهوم الرقابة ليشمل مفهوم الواسع للمال العام ولم يعد هذا المفهوم مقتصر على الرقابة على تنفيذ الموازنة. (احمر، 2003، ص219)

ج. اهداف الرقابة على المال العام:

■ التحقق من أن التنفيذ جاء منسجماً مع الأهداف المرسومة في الخطة.

■ التحقق من أن معدلات الأداء جاءت متفقة مع المعايير الموضوعة.

■ التحقق من أن التصرفات المالية منسجمة مع القوانين و الأنظمة النافذة.

■ حصر الأخطاء و الانحرافات وتحديد مواطن الهدر.

■ اقتراح الحلول المناسبة للأخطاء.

إنّ هذه الأهداف كلّها تصب في هدف واحد، وهو: المحافظة على المال العام (ايرادا وإنفاقا) ومنع أي اعتداء عليه. (درعزني، حلقة بحث في الرقابة المالية، على الخط)

د. أنواع الرقابة على المال العام:

تأخذ الرقابة على المال العام عدّة أشكال، منها ما هو منصوص عليه في التشريعات ذات العلاقة، ومنها ما يتم اللجوء إليه عند الحاجة، ومن أنواع الرقابة الآتي:

• الرقابة المسبقة:

والتي ينفذها المراقب قبل التنفيذ (أي قبل الصرف أو قبل القبض) وذلك للتأكد من صحة القرارات المتخذة بخصوصها ومن صحة الحسابات، وذلك بهدف منع حدوث الأخطاء أو التجاوزات المالية مقدما.

• الرقابة اللاحقة:

وتتم من أجل التحقق من صحة التنفيذ سواء فيما يتعلق بالصرف أو القبض أو الاستلام أو التسليم.

• الرقابة الجارية:

وهي تجمع من خصائص الرقابة المسبقة واللاحقة، إذ تفرض رقابة مسببة في حالات خاصة ورقابة لاحقة في حالات أخرى.

• الرقابة المستندية:

وتعتمد على مستندات الصرف والقبض والمستندات الفرعية الأخرى ووثائقها المعززة وملفاتها وسجلاتها والتقارير الصادرة عنها.

• الرقابة الحقيقية:

وتتضمن التحقق المادي لما يقوم به المراقب وعدم الاكتفاء بالرقابة، كأن يتولى جرد النقدية والمخزن وأرصدة الذمم عن طريق التأييدات وصحة الأعمال المنفذة وكميتها.

• الرقابة في موقع المراقب عليه:

مما يحقق الاطلاع على المستندات والتحقق المادي والحصول على معلومات واسعة وعميقة عن الجهة التي تمارس فيها الأنشطة الرقابية.

• الرقابة في موقع المراقب:

وذلك عن طريق المعاملات أو المراسلات التي تتم بين الوحدة والمراقب أو باستدعاء المعنيين في الوحدة الى المراقب.

• الرقابة الشكلية:

وتشمل التأكد من اكتمال الجوانب الشكلية للمستند مثل اكتمال التواريخ من المخولين وكتابة البيانات بشكل صحيح، وصحة التبويب والترميز، وإثبات عدد المرفقات على المستند، وبيان رقم صفحة سجل اليومية والاستاذ

على المستند، وكذلك التأكد من صحة الاحتسابات في المستند، وتعتبر الرقابة الشكلية نقطة البداية للأنواع الأخرى من الرقابة.

● الرقابة الموضوعية:

وعى الرقابة التي تتعدى الرقابة المستندية والرقابة الشكلية الى الكشف عن التجاوزات والاختلاسات والمخالفات، وهي التي تعتمد على فراسة وذكاء وكفاءة المراقب، وتمتد هذه الرقابة الى كشف التواطؤ الذي قد يحصل عند احالة عطاءات أو مشتريات وما شابه، و من أنشطتها أيضا تحليلالجدوى للمشاريع التي يتم تنفيذها.

● الرقابة الجزئية:

ويقصد بها أنها تقتصر على فترة معينة من السنة أو نشاط معين دون غيره.

● الرقابة الشاملة:

وتشمل جميع أنشطة الوحدة، ويلجأ اليها عند التدقيق أول مرة أو عند وجود حالات اختلاس أو تجاوز تستوجب ذلك.

● الرقابة المهنية والاجتماعية:

والتي تقوم بها التنظيمات المهنية والمجتمع بشكل عام، حيث أن فيها تنبيه لوجود مخالفات أو انحرافات أو خلل.

● الرقابة الداخلية:

اذ قد يمارس الرقابة وحدة متخصصة من موظفي المؤسسة أو يمارسها الرؤساء المباشرون.

● الرقابة الخارجية:

وتقوم بها وحدة مستقلة عن باقي الوحدات وقد تمثل السلطة التشريعية وفي أغلب الأحيان. (احمر، 2003، ص 223 ص

224 ص 225)

تتعدد تصنيفات الرقابة على المال العام: وفي العموم فإن تعد أنواع ومسميات الرقابة لا تعني وجود اختلاف جوهري

بين مصدر وآخر: انظر بالخصوص: (ماهر موسى، 1983، ص38-67) و (فهيم محمود، بدون تاريخ، ص21_42)

المبحث الثاني: آليات تحديث نظام المحاسبة العمومية

1. تحديث النظام المحاسبي للدولة:

أ. مفهوم النظام المحاسبي الحديث:

الجهاز الحكومي هو عصب جهاز الدولة السياسي والاقتصادي والاجتماعي، تباشر الدولة من خلاله نشاطها، فإن كان على مستوى رفيع من التقدم والتنظيم قلت المشاكل وحلت الكثير من العقد ودفعت حركة التقدم دفعات إلى الأمام، من هذا المنطلق ظهرت الحاجة إلى تحديث الأجهزة الحكومية في الدولة حيث أنّ النظام المحاسبي في وحدة إدارية حكومية هو محور الارتكاز، وهذا البحث يتعمق في نظريات وقواعد الأنظمة المحاسبية بهدف الخروج منها بشبه نظرية للمحاسبة العمومية يمكن أن تقود وتوجه الناحية العملية وتكون حكما عليه، وفي نفس الوقت تقود حركة التجديد المستمر وتطوير المبادئ المحاسبية للوحدات الحكومية. (يوسف السعيد أحمد، 2009 ، ص 61 ص 62)

ب. نظرية الاعتمادات المخصصة في محاسبة الحكومية (النظرية الحديثة):

نظرا لأهمية الموازنة العامة للدولة في حياة الدول في تقديم الخدمات العامة للمجتمع وعملية التنمية، وضرورة ترشيد الإنفاق العام وتخفيض عجز الموازنة فقد تركز اهتمام المنظمات المهنية للمحاسبة في إصدار معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام، بعد أن كان هذا الاهتمام ينحصر في المحاسبة المالية المطبقة في المشروعات الاقتصادية، وقد صدرت تلك المعايير بدءا من عام 1987 وبذلك ظهرت النظرية الحديثة للمحاسبة العمومية.

ويمكن تحديد السمات الرئيسية للوحدة الإدارية الحكومية من وجهة النظرية الحديثة لنظام المحاسبة العمومية في:

- ليس لهذه الوحدة شخصية معنوية مستقلة، فنشاطها ليس مستقلا ولكنه نشاط مرتبط بالتعليمات المالية لوزارة المالية.
- انها وحدة لا تهدف الى تحقيق الربح.
- إنّ إيرادات الوحدة ومصاريفها عبارة عن تدفقات مالية من الوحدة وإليها. و لذلك فإنّ مهمة المحاسبة عن هذه الوحدة تتمثل في الآتي:

- مهمة رقابية هدفها المحافظة على المال العام تتمثل في التجميع التاريخي للبيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي باستخدام دفاتر إحصائية تصمم حيث تتلاءم مع طبيعة النشاط الحكومي، وإثبات حقوق الحكومة وموجوداتها في حسابات ودفاتر خاصة، وإتباع قواعد المراقبة الداخلية، ومراجعة التقارير الدورية التي تعدها الوحدات الإدارية على فترات منتظمة بهدف التحقق من قانونية التصرفات المالية للوحدات الحكومية.

- توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، والمساعدة في إعداد الموازنات العامة للسنوات المقبلة. (الخطيب والمهايني، 2010 ص 48 ص 49)

ج. الأهداف الحديثة للمحاسبة العمومية: تتمثل أهم الأهداف الحديثة للمحاسبة العمومية في:

- توفير معلومات موثوقة ودقيقة عن مجمل نشاطات الدولة.
- توفير أدوات فعّالة للرقابة على تسيير الموارد العمومية لضمان الرشادة ومشروعية العمليات المالية للدولة.
- تقديم قوائم مالية في آجال معقولة تعرض معلومات سهلة القراءة وتلبي حاجيات متخذي القرار.
- إضافة إلى أهداف الرقابة ومتابعة قيد مختلف العمليات المالية للدولة، سيسمح النظام المحاسبي الجديد بتحقيق ما يلي:

- معرفة ممتلكات الدولة بمختلف مكوناتها.
- إمكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية.
- تحديد النتائج السنوية وتقييم فعّالية أداء نشاط الإدارة. (زهير، 2013/2014، ص 183)

د. الأهمية الحديثة للمحاسبة العمومية:

يوفر النظام المحاسبي الحديث أبعاد لا يوفرها النظام التقليدي، يتطلبها أسلوب البرامج والأداء الذي يعتبر الأسلوب الأمثل في إعداد الموازنة العامة و من بين هذه الأبعاد مايلي:

- مؤشرات أداء موثوقة ويعتمد عليها، تخدم تقارير التخصيصات المالية وترشيد القرارات.
- نتائج تنفيذ البرامج ومقارنة النتائج المستهدفة مع المتحققة وبيان مدى تحقيق الكفاءة والفاعلية في الأداء.
- تحليل الانحرافات السالبة والموجبة في الأداء، و بيان مجالات التصحيح الضرورية.
- الرقابة الدائمة على استخدام الموارد المادية والمالية فضلا عن الرقابة عليها.
- بيان الموقف المالي والموقف النقدي لقطاعات الخدمات الحكومية ونتائج عملياتها بعدالة وموثوقية. (احمر، 2003، ص 299)

هـ. استخدام الحاسوب في الحسابات الحكومية:

من التطورات الحديثة في مجال الإدارة المالية تبني وزارات المالية لاستخدام الحاسوب في عمليات الميزانية الحسابات الحكومية والعمل تدريجيا لاستبدال النظام اليدوي بالنظام الآلي مع استخدام البرامج المحاسبية الالكترونية الجاهزة لتنفيذ النظام المحاسبي الحكومي الآلي لكي يتماشى مع متطلبات الحكومة الالكترونية.

ويهدف استخدام الحاسوب في عمليات الميزانية والحسابات الحكومية إلى زيادة قدرات وإمكانيات نظام المعلومات وجعله أكثر كفاءة وفعالية في تشغيل وإنتاج المعلومات مما يساعد الأجهزة الإدارية على أداء وظائفها على أكمل وجه.

كما يحقق في مجال عمليات الميزانية العامة والحسابات الحكومية العديد من المزايا أهمها:

- توفير المعلومات الكافية لعمليات الميزانية والحسابات الحكومية وذلك من خلال بناء قاعدة للبيانات المحاسبية وغير المحاسبية تتميز بالشمول والمرونة.
- تحقيق دقة أكثر في عمليات تشغيل البيانات.
- تحقيق السرعة في إنجاز العمليات مما يترتب عليه سرعة إعداد الكشوف والتقارير والميزانية العامة والحساب الختامي للدولة.
- تخفيض تكلفة تشغيل المعلومات مقارنة بالتشغيل اليدوي.
- يتيح فرصة أكبر لتطبيق الأساليب والأشكال الحديثة للميزانية العامة كموازنة البرامج والأداء أو الموازنة الصفريّة.
- المساندة الفعالة للأجهزة المركزية وتمكينها من ترشيد عمليات التخطيط والمتابعة وإحكام الرقابة على النشاط الحكومي. (مصطفى هلاي، في المحاسبة الحكومية، على الخط، ص17)

ثانيا: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

تلعب معايير المحاسبة في القطاع العام الدور الأساسي فيما يتصل بمعايير إعداد وعرض إحصاءات المالية العامة، و تعتبر جزء من الجهد العالمي المبذول لتحسين المحاسبة العمومية، و شفافية عمليات الحكومة.

1. نشأة معايير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

في سبيل تحديث الأطر و وضع معايير دولية جديدة للمحاسبة العمومية في القطاع العام، عمد فريق خاص في صندوق النقد الدولي وبرئاسة هذا الأخير في شهر تشرين الأول من عام 2003 إلى محاولة وضع أطر لتوحيد إصدار البيانات المالية و اعتماد معايير موحدة في الدولة الواحدة قدر الإمكان، وقد كون هذا الفريق بناء على طلب لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين في دورتها المنعقدة في حزيران 2003.

سميت هذه اللجنة بمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) حيث عمد هذا المجلس إلى وضع معايير محاسبية و مالية دولية جديدة للقطاع العام (IPSAS) و أصبحت هذه المعايير ملزمة في كثير من الدول التي أخذت هذه المعايير وقوننتها وقد بلغ عددها 15 دولة حتى آخر عام 2005، وهي فرنسا، بريطانيا، أستراليا، الأرجنتين، كندا، ألمانيا، الهند، إسرائيل، اليابان، ماليزيا، المكسيك، نيوزيلندا، النرويج، إفريقيا الجنوبية، و الولايات المتحدة الأمريكية.

تؤمن نشاطات هذا المجلس و بإشرافه مجموعتي عمل متخصصة، بدأت المجموعة الأولى بجمع المستندات الإحصائية المصدرة عن كافة الوحدات العائدة للدولة الفرنسية و سعت إلى توحيدها و ذلك بالتوفيق بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) و الدليل الإحصائي للمالية العامة الصادر عن صندوق النقد الدولي في سنة 2001، مع الأخذ بعين الاعتبار التوفيق مع برنامج المحاسبة الوطنية الموضوع سنة 1993، و البرنامج الأوربي للحسابات الموضوع عام 1995، إضافة إلى دليل الخسائر العامة و الديون العامة.

أما المجموعة الثانية فقد حصرت نشاطها في المسائل المتعلقة بالإحصاءات الخاصة بمالية الدولة العامة وبالإحصاءات العائدة لعجز الدولة وديونها. (القاعي، 2008، ص8 ص9)

2. تعريف المعايير المحاسبية:

يمكن تعريف المعايير بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو

مراجعة الحسابات. (مامون حمدان، مقدمة عن المعايير المحاسبية الدولية، على الخط)

كما يمكن تعريفها بأنها "إطار كتابي جهاز أو هيئة إصدار المعايير في تاريخ معين ويتضمن عددا من المعايير المتجانسة، تتناول بشكل متكامل الأسلوب المناسب لقياس أو عرض نوعية معينة من العمليات أو الأحداث التي

تؤثر على المركز المالي للمنشأة أو نتائج أعمالها" (زهير، 2013/2014 ص51)

3. أهداف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: تتجلى أهداف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في:

— المساعدة في وضع التقارير والسعي لتحقيق الشفافية.

— وضع نموذج كامل ومتطابق للبيانات المالية.

— إعطاء المدققين مرجع للتدقيق.

— المساعدة في التحول إلى اعتماد المحاسبة المقبولة في القطاع العام وفقا للمعايير.

— تحسين المراقبة داخل المنظمات وتعزيز المعلومات الشاملة مع مرور الزمن وفي مختلف المنظمات. (القاضي، 2008، ص8

ص9)

4. مداخل إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام "IPSAS":

تأسس إطار وضع إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حتى الآن وفق مدخلين:

أ. الذاتي :

تتمثل مصادره في الدراسات البحثية التي سبقت إصدار المعايير للمرة الأولى وأبرز نتائجه : التوصل إلى مفاهيم

أهداف التقارير المالية الحكومية، وتعديلات بسيطة على مفاهيم عناصر التقارير المالية المعتمدة لدى مجلس معايير

التقارير الدولية.

وفيما بعد أعدت ونشرت دراسات وتقارير بحثية أخرى نتج عنها إصدار المعايير ذات الصبغة الخاصة بالحكومات،

و هي ثلاث معايير إضافة إلى معيار الإبلاغ المالي وفق أساس المحاسبة النقدي.

ب. الخارجي:

مصدره الرئيسي إطار معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية ومعايير التقارير الدولية، وذلك وفق قاعدة تنص على: "أن يتم الأخذ بذلك الإطار وتلك المعايير ما لم يوجد سبب خاص بالقطاع العام (الوحدات الحكومية) يبرر التخلي".

وأبرز نتائجه اعتماد أساس الاستحقاق في وضع المعايير، و مفهوم السيطرة لتعريف الوحدة الحكومية وحدودها ولإعداد القوائم المالية الموحدة، فضلا عن إصدار معايير متقاربة مع معايير التقارير الدولية بلغت حتى منتصف 2008م، 23 معيار

تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

تتألف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تطبق في المحاسبة و الإبلاغ الحالي الحكومي للوحدات المعتمدة لأساس الاستحقاق المحاسبي الكامل من 26 معيار. (خيرة وفطيمة، 2010/2009، ص55) ويمكن تصنيفها في المجموعات وفق متطلبات IPSAS المتعلقة بمختلف جوانب المحاسبة كما يلي:

❖ المجموعة الأولى: معايير أساس الاستحقاق و معايير الأساس النقدي: وتشمل:

المعيار رقم - 01 الاعتبارات الكلية في عرض القوائم المالية: "بالإقرار المالي لمؤسسات الأعمال الحكومية"، ينص على أن معايير المحاسبة الدولية مناسبة لجميع مشاريع الأعمال بغض النظر عن كونها للقطاع العام أو الخاص، و بناء عليه يجب أن تظهر مؤسسات الأعمال الحكومية قوائم مالية تتوافق من كافة النواحي الجوهرية مع معايير المحاسبة الدولية. (المرجع السابق، ص56)

المعيار رقم - 06 إعداد القوائم المالية الموحدة و المنفصلة أو القوائم المالية لمحاسبة المؤسسات المسيطر عليها: يزود بدليل حول تحديد وجود ضبط لأغراض الإقرار المالي، و تحديد أيضا ما إذا كانت مؤسسات الأعمال الحكومية مسيطر عليها من قبل مؤسسات قطاع عام أخرى.

المعيار رقم 24 -متطلبات عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية: يهدف هذا المعيار إلى تفسير وشرح معلومات الموازنة (الإيرادات والنفقات) الفعلية والتقريبية، ويقضي مقارنة المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة.

كما يتطلب المعيار الإفصاح عن الأسباب وراء الاختلافات الهامة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية، وسيتضمن الامتثال لمتطلبات هذا المعيار بأن تؤدي منشآت القطاع العام التزامات المساءلة الخاصة بها، وأن تعزز شفافية

بياناتها المالية من خلال إظهار الامتثال للموازنة المصادق عليها التي تتحمل المسؤولية عنها علنا حيث يتم إعداد الموازنة والبيانات المالية على نفس الأساس (إظهار أدائهم المالي في تحقيق النتائج المقررة. (المرجع السابق، ص57)

❖ المجموعة الثانية: عرض القوائم المالية والإفصاح وفق المحاسبة على أساس الاستحقاق: وتشمل:

المعيار رقم - 02 بيانات التدفق النقدي: يحدد هذا المعيار مصادر التدفقات النقدية الواردة والبنود التي أنفق عليها النقد خلال فترة تقديم التقرير ورصيد النقد في تاريخ تقديم التقرير.

إن المعلومات حول التدفقات النقدية للمنشأة مفيدة في أنها تقدم لمستخدمي البيانات المالية المعلومات لكل من الأغراض المحاسبية وأغراض صنع القرار، وتتيح هذه المعلومات تحديد الطريقة التي تحصل فيها مؤسسة القطاع العام على النقد الذي تتطلبه لتحويل أنشطتها.

المعيار رقم - 10 عرض القوائم المالية عند التضخم المفرط: يطبق في المؤسسات العمومية في حالة التضخم المفرط الناتج عن تطبيق معدل تضخم مفرط.

المعيار رقم - 18 تقديم التقارير حول القطاعات: هدف هذا المعيار هو وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات، و سيؤدي الإفصاح عن هذه المعلومات إلى:

__ مساعدة مستخدمي البيانات المالية على فهم الأداء السابق للمنشأة بشكل أفضل و التعرف على المصادر المخصصة لدعم الأنشطة الرئيسية للمنشأة.

__ تعزيز شفافية التقارير المالية وتمكين المنشأة من الوفاء بالتزاماتها.

❖ المجموعة الثالثة: الاعتراف و القياس والإفصاح وفق المحاسبة على أساس الاستحقاق: وتشمل:

المعيار رقم - 03 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء: إن الهدف من هذا المعيار هو فرض معايير لعملية اختيار وتغيير السياسات المحاسبية، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصويب الأخطاء، كما يهدف إلى تعزيز مدى ملائمة ومصادقية البيانات المالية الخاصة بالمنشأة، وقابلية مقارنة تلك البيانات المالية للمنشآت الأخرى.

ويتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 01 متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية باستثناء

تلك الإفصاحات عن التغيرات في السياسات المحاسبية. (المرجع السابق، ص58)

المعيار رقم - 04 آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية: يمكن أن تقوم المنشأة بالأنشطة الأجنبية بطريقتين، فقد يكون لها معاملات بالعملات الأجنبية في البيانات للمنشأة، فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملية تقرير المنشأة ويجب ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية إلى عملية تقرير المنشأة.

إن المواضيع الرئيسية في محاسبة المعاملات بالعملات الأجنبية هي تقرير أي سعر صرف يتم استخدامه وكيفية الاعتراف في البيانات المالية بالآثار المالي للتغيرات في أسعار الصرف.

المعيار رقم - 05 تكاليف الاقتراض: يبين هذا المعيار المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، وهو يتطلب بشكل عام التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض على أنها مصروفات كما أن هذا المعيار يتيح كمعالجة بديلة مسموح بها رسملة تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى التي تملك أو إنتاج أصل مؤهل.

المعيار رقم - 07 المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة: تعرف المنشأة الزميلة حسب المعيار الدولي رقم 28 على أنها: "منشأة يوجد فيها للمستثمر تأثير مهم، وهي ليست منشأة تابعة أو مشروع مشترك للمستثمر" يطبق هذا المعيار على كل الاستثمارات في المؤسسات الزميلة حيث يملك المستثمر حصة في هذه المؤسسة على شكل أسهم أو تركيبة أخرى لرأس المال.

كما يعرف هذا المعيار "طريقة حق الملكية" و"التأثير الهام" بقصد توحيد التشريعات في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

المعيار رقم - 08 الحصة في المشروعات المشتركة: يطبق على المشروعات المشتركة، كما يلزم المؤسسات بالإفصاح عن كل الممتلكات والالتزامات. (المرجع السابق، ص 59)

المعيار رقم - 09 الإيرادات من معاملات تبادلية: لكي يعتبر الإيراد إيرادا حقيقيا يجب أن يحقق منافع اقتصادية حالية أو مستقبلية. يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التبادلية.

المعيار رقم - 23 الإيراد الناتج عن معاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات): يهدف هذا المعيار إلى: تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية حول إيراد الناشئ من معاملات تبادلية.

المعيار رقم - 11 عقود الإنشاء: الهدف من هذا المعيار هو بيان المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات لعقود الإنشاء وهذا المعيار:

— يحدد الترتيبات التي ستصنف على أنها عقود إنشاء.

— يوفر الإرشادات بشأن أنواع عقود الإنشاء التي تنشأ في القطاع العام.

__ يحدد أساس الاعتراف والإفصاح عن مصروفات العقد، وإذا كان ذلك مناسباً إيرادات العقد. (المرجع السابق، ص 60)

المعيار رقم - 12 الموجودات المادية و تشمل المخزون: الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية.

إنَّ المسألة الرئيسية في محاسبة المخزون هي مبلغ التكلفة الذي يجب أن يعترف به كأصل ويدرج في الميزانية العمومية ويحل، وحتما يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة به ويوفر هذا المعيار إشارات عملية لتحديد التكلفة والاعتراف اللاحق به كمصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، كما يوفر أيضا إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحصيل تكاليف المخزون.

المعيار رقم - 13 عقود الإيجار: يهدف هذا المعيار إلى تحديد السياسات والافصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية. (نفس المرجع والصفحة سابقا)

المعيار رقم - 16 الاستثمارات في الممتلكات العقارية: يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة بالإفصاح عن ملكية الاستثمارية، أما الممتلكات المستأجرة فلا تثبت بهذا المعيار.

المعيار رقم - 17 الممتلكات والمصانع و المعدات (الموجودات الثابتة): يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المنشأة في الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بهذا والتغيرات في هذه الاستثمارات، وتتمثل القضايا في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات في الاعتبارات بالأصول وتحديد مبالغها المسجلة وتكاليف الاستهلاك وخسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها فيما يتعلق بها.

المعيار رقم - 21 انخفاض قيمة الأصول الغير مؤكدة للنقد: يقصد بالموجودات غير المؤكدة للنقد تلك الأصول التي لا تحقق تدفقا نقديا نتيجة استعمالها.

يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد ما إذا انخفضت قيمة إحدى الأصول غير المؤكدة للنقد، ولضمان الاعتراف بالخسائر انخفاض القيمة، ويحدد المعيار أيضا متى تقوم المنشأة بعكس خسارة انخفاض القيمة كما توضح الافصاحات المطلوبة. (المرجع السابق، ص 62)

المعيار رقم - 14 الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير: إنَّ الهدف من هذا المعيار هو وصف:

__ متى يستوجب على المنشأة أن تعدل بياناتها المالية لتعكس الوقائع بعد تاريخ إعداد التقرير.

__ الافصاحات التي على كل منشأة تقديمها حول التاريخ الذي تم فيه اعتماد إصدار البيانات المالية.

وحول وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير، كما يستلزم القرار أن لا تقوم المنشأة بإعداد بياناتها المالية على أساس المنشأة المستمرة، إذا كانت وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير تشير إلى أن افتراض المنشأة المستمرة ليس أمراً مناسباً. **المعيار رقم - 15 الإفصاح والعرض:** إن الهدف من هذا المعيار هو تعزيز فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية وخارجها للمركز المالي والأداء والتدفقات النقدية لحكومة أو منشأة أخرى في القطاع العام.

إنّ الإشارة إلى الموازنة العمومية في هذا المعيار في سياق "ضمن الميزانية" و"خارج الميزانية" تحمل نفس معنى "بيان المركز المالي".

المعيار رقم - 19 المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة: يهدف هذا المعيار إلى تعريف المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة وتحديد الظروف التي يجب فيها الاعتراف بالمخصصات وكيفية قياسها وما هي الإفصاحات التي يجب إجراؤها عن هذه المخصصات، كما يتطلب المعيار أيضاً الإفصاح عن معلومات معينة عن الالتزامات والأصول المحتملة في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها ووقتها ومقدارها.

المعيار رقم - 20 الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة: الهدف من هذا المعيار هو ضمان وجود الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة حيثما تكون هناك سيطرة، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين المنشأة وأطرافها ذات العلاقة في ظروف معينة، و تطلب مثل هذه المعلومات لأغراض المساءلة لتسهيل فهم المركز المالي والأداء المالي للمنشأة مقدمة التقارير بشكل أفضل.

المعيار رقم - 21 الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام: يهدف هذا المعيار إلى متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة، ويفيد هذا الإفصاح في تعزيز شفافية التقارير المالية وأن يساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير المتعلقة بالسوق التي تقوم بها الحكومة. (نفس المرجع والصفحة سابقاً)

المعيار رقم - 25 منافع الموظفين: يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس للمحاسبة والإفصاح لمنافع الموظفين، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشأة بما يلي:

__ التزامها بدفع المنافع إذا قدم الموظف خدمته مقابل الحصول عليها.

__ بالمصروف المترتب على المنشأة حين تستهلك المنافع الاقتصادية أو مقدرات الخدمة الناتجة عن الخدمة التي

يقدمها الموظف مقابل هذه المنافع. (المرجع السابق، ص63)

المعيار رقم - 26 انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد: هدف هذا المعيار هو بيان الإجراءات التي على المنشأة تطبيقها لتحديد ما إذا كان أصل منتج للنقد قد انخفضت قيمته ولضمان أنه تم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة، يحدد هذا المعيار كذلك متى يجب على المنشأة عكس خسارة انخفاض القيمة، كما يبين هذا المعيار الافصاحات اللازمة. (نفس المرجع والصفحة سابقا)

ثالثا: تحديث نظام الموازنة العامة:

لم يتوقف تطوير الموازنة العامة عند اسلوب موازنة البنود، بل ان الحاجة املت على الدول تحديث اساليب اعداد الموازنة. (احمرو، 2003، ص 109)

أشار تقرير 'لجنة تافت' التي تم في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1913 الى أهمية تبويب وتحديث الموازنة العامة وفقا لهدف النشاط، الذي لم يجد قبولا في ذلك الوقت الا في سنة 1943. تطورت أساليب إعداد الموازنة وتعددت اتجاهاتها في ظل الأنظمة الحديثة، ومن أهم أساليب إعدادها موازنة البنوك، البرامج والأداء، التخطيط والبرمجة وموازنة الأساس الصفري.

وتعمقت هذه الفكرة ايضا في سنة 1949 نتيجة توصيات 'لجنة هوفر' التي دعت الى تبويب الموازنة على أساس البرامج والأداء. (الخطيب وشامية، 2005، ص 345)

1. تطور طرق اعداد الموازنة العامة في الوحدات الحكومية:

اتخذ التكرور في الموازنة العامة للدولة اتجاهات عديدة اهمها:

— التركيز على الجوانب التخطيطية والقرارات التي تسبق إعداد الموازنة أو تتلازم مع مراحلها الأولى، وعدّ هذه الجوانب جزء أصيلا في عملية الموازنة.

— التركيز على جوانب المسؤولية وتحديدتها والتقرير عنها في المراحل المختلفة للموازنة، حيث تتمحور عملية الموازنة حول وحدة قرارية معينة أو برنامج أو نشاط معين.

— تطوير النظام المحاسبي للدولة حيث يوفر البيانات والمعلومات التحليلية عن الإيرادات والمصروفات التي تمكن من تقييم أداء الوحدات والبرامج والأنشطة التي يقوم بها.

— تطوير أساليب القياس وأسس الموازنة ووسائل المتابعة والرقابة على تنفيذها.

— تطوير التقارير من حيث الشكل والمحتوى لتكون أكثر فعالية في معاونة مستخدمي تلك التقارير ومساعدتهم.

ونعرض فيما يلي التطورات الأساسية التي مرت بها الموازنة والتي تمثل تغيرات جذرية في فلسفة الموازنة العامة للدولة:

- موازنة البنود (الموازنة التقليدية)

- موازنة البرامج والاداء.

- نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة.

- الموازنة الصفرية.

2. التطورات الأساسية التي مرت بها الموازنة العامة:

أ. موازنة البنود (الموازنة التقليدية):

أقدم صور الموازنة، تمتاز بالسهولة والبساطة في اعدادها وتنفيذها والرقابة عليها، بالإضافة الى ذلك يسهل فهمها من جانب غير المتخصصين. تركز على تحقيق الرقابة المالية والقانونية على عناصر المصروفات والايادات، كما تركز على تمويل السلع والخدمات التي تحتاجها الوحدات الحكومية في اداء عملها، وتلتزم هذه الوحدات فقط بعدم تجاوز حدود التمويل المعتمد من دون الاهتمام بالعائد الذي حققته الوحدة منه، أي أنها تهتم بجانب المدخلات فقط وتتجاهل ما تنتجه تلك الوحدات من سلع او تقدمه من خدمات والطريقة التي يتم بها ذلك. (الخطيب والمهايني، 2010، ص284)

ـ الانتقادات الموجهة للموازنة التقليدية:

- التركيز فقط على النواحي المالية والقانونية في مجال الرقابة وخاصة التحقق من نزاهة العاملين وحسن استخدامهم للأموال العامة.
 - توفير معلومات وبيانات غير كافية لمعاونة الإدارة الحكومية ومساندتها في أداء وظائفها وخاصة وظيفة التخطيط واتخاذ القرارات.
 - قدرتها المحدودة على تشخيص المشكلات وتقديم الحلول كأساس لرسم السياسات الاقتصادية والاجتماعية.
 - عدم قدرتها على التكيف مع الظروف غير المستقرة والمقبلة التي يتميز بها هذا العصر.
 - التركيز على جانب المدخلات وتدبير الأموال دون الاهتمام بجانب المخرجات والعلاقة بينهما، وبذلك لا يمكن التعرف على اقتصادية كفاءة استخدام الموارد الاقتصادية.
 - عدم الربط بين مخرجات الوحدات الحكومية وبين الأهداف المحددة لها.
 - عدم إمكانية متابعة أداء البرامج والأنشطة الحكومية، وتقييمها نظرا لتوزيع الاستخدامات والموارد على الوحدات والإدارات المتعددة أو على الحسابات المتنوعة وليس على البرامج والأنشطة.
- ونتيجة لأوجه قصور الموازنة التقليدية السابق عرضها بدأت المحاولات لتطوير الموازنة العامة للدولة، وكانت أول هذه المحاولات موازنة البرامج والأداء. (المرجع السابق، ص285)

ب. موازنة البرامج والأداء:

— لقد ساهمت عوامل عديدة في تعميق جوانب القصور السابق عرضها للموازنة التقليدية وإبراز ضرورة استحداث نظم متطورة للموازنة العامة للدولة.

■ مفهوم موازنة البرامج والأداء:

عرفت لجنة التنمية الاقتصادي في الولاية المتحدة الأمريكية موازنة البرامج والأداء كما يلي:

"هي مجموعة الأساليب التي بواسطتها تمكن مدراء البرامج من التركيز على تنفيذ الأهداف التي تقع ضمن مسؤولياتهم بصورة دقيقة، ومقارنة تنفيذ هذه الأهداف حسب الوقت، ساعات العمل والمواد، ان هذا النظام يزود من يستخدمه بمعلومات لا يمكن الحصول عليها من خلال طرق الموازنة التقليدية، اذ يساعد في الحصول على نتائج أساسية ويهيء قاعدة افضل لاتخاذ القرارات".

وبهذا نلاحظ ان موازنة البرامج والأداء تركز على النقاط التالية:

— تحديد الاهداف من العمل الحكومي وتقسيمها على مجموعة من الوزارات والوحدات الادارية الخرى التي تشارك في تنفيذ احد هذه الأهداف وتقسيمها في كل وحدة ادارية حكومية الى مجموعة من البرامج وتحديد الانشطة اللازمة لتنفيذها.

— تعديل النظام المحاسبي كأحد أدوات الإدارة المالية العامة ليشمل استخدام محاسبة التكاليف.

— تحديد وسائل قياس الاداء، وذلك بتحديد أدوات القياس مثل النسب المئوية ومعدلات الاداء. (الخطيب وشامية،

2005، ص346)

■ التفرقة بين البرامج والاداء:

قد ينظر للبرامج والأداء على أنهما موازنة واحدة، أو قد ينظر لهما على أنهما متوازنتان 'موازنة البرامج' و 'موازنة الأداء' بوصفهما مرحلتين منفصلتين من مراحل تطور الموازنة.

وتعرف موازنة الأداء بأنها موازنة أصغر وحدة ادارية، بنما تعرف موازنة البرامج بأنها الموازنة التي تتكون من موازنات أداء الوحدات الصغيرة والتي تكون فيما بينها البرامج.

بالاضافة الى ذلك يفرق بعضهم بين البرامج والأداء على أساس أن موازنة البرامج التي تعد أداة تخطيطية، بينما موازنة الأداء تعد أداة رقابية وترتبط كل منهما بالأخرى على أساس ان التخطيط يعد عنصرا لازما للرقابة، وان الرقابة الايجابية تتطلب بالضرورة تخطيطا مسبقا.

- يمكن التمييز بين موازنة البرامج وموازنة الأداء في الأمور الثلاثة التالية:

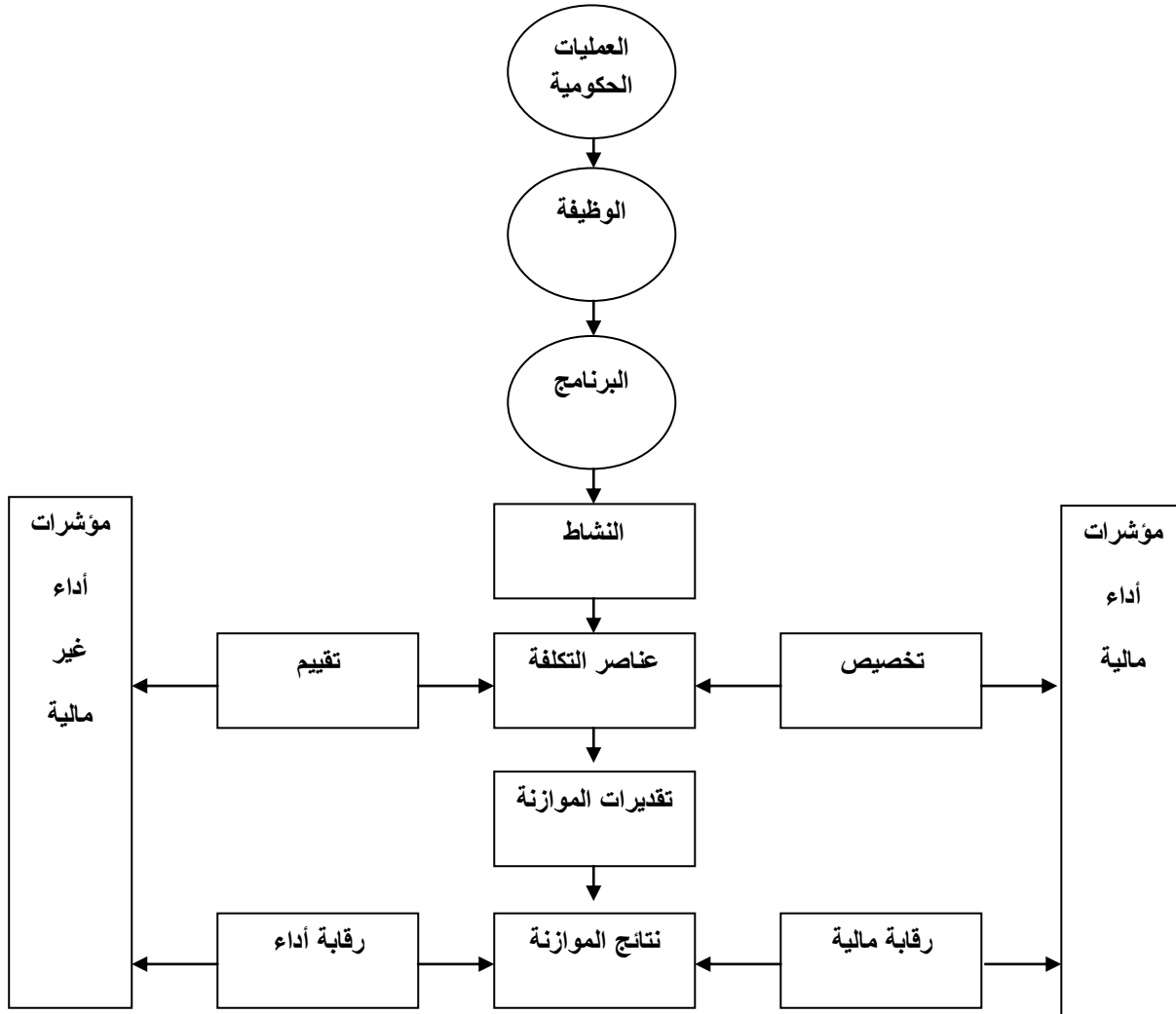
— الارتباط بالمستويات الإدارية حيث ترتبط موازنة البرامج عادة بمستوى إداري أعلى من المستوى الإداري الذي ترتبط به موازنة الأداء التي ترتبط عادة بالمستويات التنفيذية. أي ان البرنامج يحتوي على عدد من وحدات الأداء.

— الارتباط بعنصر من الزمن حيث ترتبط موازنة البرامج بالتخطيط للمستقبل بينما ترتبط موازنة الأداء بقياس ما يتم من إنجازات وتقييمه.

— وأخيرا من حيث أولوية الإعداد: ان اعداد موازنة البرامج يسبق إعداد موازنة الأداء لأنه موازنة البرامج هي الاطار الذي يتم قياس الأداء وفقا له. (الخطيب والمهايني، 2010، ص 287)

■ متطلبات موازنة البرامج والأداء:

الشكل رقم (1): يوضح متطلبات موازنة برامج الأداء وبيئتها



(احمرو، 2003، ص 111)

هناك مرتكزات أساسية يجب ان تتحقق من أجل تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء وتكون من خلال التركيز على عنصرين أساسيين هما:

— **البرامج:** بمعنى ترجمة العمليات الحكومية الى برامج محددة قابلة للتطبيق.

— **الأداء:** أي وضع مقاييس أداء يمكن من خلالها الحكم على سلامة القرارات. (المرجع السابق، ص112)

■ مقومات موازنة البرامج والأداء:

وبناء عليه فإنّ موازنة البرامج والأداء تتطلب توفير المقومات التالية:

— تحديد الوحدات التنظيمية المسؤولة عن تنفيذ البرامج.

— تحديد تكاليف البرامج والأنشطة المختلفة.

— اقتراحات البرامج التي تتناسب مع كل اختصاص وتحديد المشروعات.

— تحديد الأهداف قصيرة وطويلة الأجل في نطاق الاختصاصات الرئيسة التي من أجلها تم طلب الأموال. (الخطيب

وشامية، 2005، ص347)

■ مزايا تطبيق موازنة البرامج والأداء:

من مزايا تطبيق هذه الأسلوب:

— إعطاء صورة دقيقة عن حجم الإتفاق الحكومي من خلال تحديد علمي مسبق بكلفة ما سيتم تنفيذه من أعمال.

— توسيع صلاحيات مديري الدوائر في مجال التخطيط والرقابة الذاتية وبالمقابل تؤدي الى تحميلهم مسؤولية عدم الكفاءة التي قد تحصل في الأداء.

— رفع كفاءة أداء أجهزة الرقابة المالية والإدارية من خلال إضافة مؤشرات جديدة للتقويم والرقابة.

— تنسيق البرامج والأنشطة الحكومية ومنع الازدواج فيها.

— مرونة توزيع المخصصات على المهام والأنشطة وفقا لأهميتها النسبية بما يؤدي الى الاستخدام الأمثل للموارد.

— رفع كفاءة النظام المحاسبي وزيادة الاعتماد على بيانات تكاليف الأداء الحكومي وزيادة موثوقية التقارير المالية.

— إيجاد ترابط أفضل بين الخطط قصيرة الأجل والمتوسطة الأجل وطويلة الأجل.

— انشاء قاعدة بيانات موثوقة وعلمية على مجالات الأداء الحكومي الحالي والماضي كافة وزيادة الاعتماد على

معدلات أداء ومقاييس إنجاز نموذجية للأعمال المتشابهة.

— رفع كفاءة الوحدات الحكومية في إدارة وتنفيذ البرامج والمشروعات الحكومية.

— إيجاد مبررات منطقية للإتفاق بمستواه وشكله الحالي والمستقبلي.

— ترجمة وسياسة الدولة العامة وأهدافها الى برامج تعالج المشاكل الأساسية وذلك في صورة واضحة ومبسطة. (أحمرو،

2003، ص112 ص113)

■ تقويم تجربة تطبيق موازنة البرامج والأداء:

مما لا شك فيه أنّ أسلوب موازنة البرامج والأداء يحقق مزايا لا تتحقق عند تطبيق أسلوب موازنة البنود، ولو نظرنا الى النشاط الحكومي كنظام لوجدنا أن موازنة البنود تهتم بمراقبة المدخلات المالية فقط ولا تهتم بباقي المدخلات المادية والفنية والبشرية، كما لا تهتم بالإجراءات او المعالجات التي تنفذها الوحدة الحكومية من أجل تحويل تلك المدخلات الى مخرجا، وكذلك فموازنة البنود لا تهتم بالمخرجات سواء ما تعلق بها بالكم أو النوع. أمّا موازنة البرامج والأداء فتتم بعناصر المدخلات جميعها وبالمعالجات وبالمخرجات وترتبط كل ذلك بالأهداف والسياسات المطلوب تحقيقها. ولقد بدأ تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء في العالم منذ الخمسينيات من القرن العشرين، وبالتالي فالعالم حديث العهد به، ولا زالت تجارب تطبيقه في الدول تخضع للنجاح والفشل، ولذلك ظروفه وأسبابه.

وهناك العديد من الصعوبات التي يواجهها تطبيق موازنة البرامج والأداء، لعلّ منها توفر الرغبة لدى الإدارة السياسية و/أو الإدارة المالية الحكومية العليا والدنيا، ونقص الموظفين المؤهلين وصعوبة تغيير التشريعات المالية ذات العلاقة ان لزم ذلك، وغير ذلك. (المرجع السابق، ص113 ص114)

■ اوجه الاختلاف بين موازنة البنود (الموازنة التقليدية) وموازنة البرامج والأداء:

— تركز موازنة البرامج والأداء على مدى الإنجاز في البرامج والأنشطة وتعطيه الأولوية بدلا من التركيز على كمية الانفاق.

— تسمح موازنة البرامج والأداء بتقييم أنشطة المرؤوسين بمقارنة الأداء بمعايير النشاط بما يحقق رقابة أفضل من مجرد الرقابة على الانفاق. (الخطيب وشامية، 2005، ص353)

ج. أسلوب موازنة التخطيط والبرمجة:

نشأت فكرة موازنة التخطيط والبرمجة بشكل رئيسي الى تحسين وترشيد عملية اتخاذ القرارات، فيما يتعلق بأفض الطرق لتوزيع واستخدام الامكانيات المتوفرة لدى الدولة بما توفره لوضعي ومقرري السياسة الحكومية من وسائل تحليلية بالاضافة الى تقييم البرامج والمشروعات الحالية والمقترحة مستقبلا للوزارات، والمصالح الحكومية علاوة على توفيرها المعلومات الكافي عن كلفة برنامج أو مشروع حكومي، وتوضيح الطرق البديلة للإنجاز ودراسة التكاليف والعائد لكل من البدائل المقترحة.

■ مفهوم اسلوب موازنة التخطيط والبرمجة:

تعرف بأنها أداة للتخطيط، ووسيلة لاتخاذ القرارات التي تتعلق بالمفاضلة بين البرامج البديلة اللازمة لتحقيق أهداف معينة، أو لتعديل تلك الأهداف. تهدف الى محاولة تبرير قرارات المخطط، وتنظر الى البرامج والأنشطة الحكومية على أنها مجرد وسائل، تهدف الى تحويل الموارد العامة، أو عوامل الانتاج الى منتجات نهائية، هي الأهداف المطلوب تحقيقها.

وتعرف أيضا بأنها:

الموازنة التي تهتم أساسا بالتخطيط الشامل، وتكاليف المهام، أو الأنشطة، ومدخل موازنة البرامج يستلزم التحديد المسبق للتكلفة الكلية للمهمة المعنية بغض النظر عن الوحدات التنظيمية التي قد تستخدم لتنفيذ هذه البرامج، (الرجع

(السابق، ص355)

ويركز هذا النوع من الموازنات على:

الاعتبارات طويلة الأجل، تحليل الأنظمة والكلفة والمنافع، بالإضافة الى تطوير وعرض البيانات عن الآثار الكلية، وبيان البدائل المحتملة المتعلقة بقرارات تخصيص الموارد لتنفيذ البرامج والأنشطة المختلفة وفق الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة.

■ خصائص موازنة التخطيط والبرمجة:

— تركز موازنة التخطيط والبرمجة على الأهداف العامة التي تحاول الحكومة تحقيقها عن طريق البرامج والأنشطة الحكومية، ويوجد القياس المحاسبي القياس المحاسبي نحو تحديد تكلفة الهدف العام، وليس نحو تحديد تكلفة برنامج أو نشاط معين.

— لا تلتزم هذه الموازنة بقاعدة سنوية الموازنة، إذ أنها ترتبط أساسا بأهداف محددة يتم تحقيقها على مدى يزيد عن السنة.

— يتم تبويب الموازنة طبقا للأهداف العامة التي تحاول الحكومة تحقيقها. تحقيق كل هدف على حده بغض النظر عن الوحدات التنظيمية التي تتولى عملية التنفيذ.

— يتطلب تطبيق هذا النوع من الموازنات أن يكون العاملون بجهاز الموازنة متخصصين في أساليب التخطيط العلمي، وطرق التحليل الكمي، وبحوث العمليات المبرمجة، وغير ذلك من العلوم التي لها صلة بالتحليل الاقتصادي والمالي.

— تندفق قرارات الموازنة العامة تفصيليا من أعلى الى أسفل فهي تعد على أعلى المستويات، وتصبح الوحدات الادارية الدنيا بمجرد وحدات تنفيذ تقوم بتنفيذ الموازنة والخطة طبقا للأوامر والتعليمات التي تضعها المستويات العليا.

__ لا توجد علاقة مباشرة بين ربط الموازنة والتنظيم الإداري للحكومة، أو الوحدات التنفيذية (المرجع السابق، ص356)

■ عناصر نظام موازنة التخطيط والبرمجة:

هناك أربعة عناصر أساسية لنظام موازنة التخطيط والبرمجة هي:

__ المذكرة التفسيرية للبرامج:

تقدم أكل نوع من البرامج، وترافق بها توصيات ضمن إطار أهداف المؤسسة، تحدد البدائل التي جرى تحريها، وتستعرض الدراسات التحليلية لجمع البرامج، والتي بموجبها يتم اتخاذ القرارات، باختيار البرامج الرئيسة والفرعية للمنظمة.

__ خطة شاملة لسنوات متعددة:

وتنظم البرامج، وتقديراتها المالية والتي تقدم سنويا دراسات عن التكلفة والعائد، ولمدة سنوات متعددة في المستقبل وتستعرض البرامج التي تم الالتزام بتنفيذها، حتى توضح الصورة لإدارة الموازنة حول التزامات الخزينة لسنوات مقبلة.

__ دراسات خاصة:

يمكن القيام بها وإنهاؤها وفق الحاجة، فهي تزودنا بالدراسات التحليلية المشار إليها في المذكرة التفسيرية، وتحدد التكاليف في خطة البرامج وتقديراتها المالية على نطاق أضيق من التكاليف المستخدمة في المذكرة التفسيرية أو الهياكل الخاصة، ويتضمن تحليل مشكلات التكاليف الاقتصادية البديلة، والتكاليف الحدية، وتكاليف النظم.

__ هيكل البرامج:

من خلاله يتم تجميع نشاطات وتكاليف برامج المؤسسات في تصنيفات معينة، ويستخدم هيكل البرامج كنموذج للمعلومات وكإطار للتحليل، وهذا الهيكل لا يتسم بالثبات، ولكنه قد يخضع لبعض التغييرات من آونة لأخرى.

(المرجع السابق، ص357)

■ تقييم نظام موازنة التخطيط والبرمجة:

مما لا شك فيه أنّ هذا النظام بأهدافه وإجراءاته يعد من الأساليب المتقدمة الحديثة التي تعتمد على الأسس العلمية الاقتصادية والتجارية، كما يعد هذا النظام تطويرا لنظام موازنة البرامج والأداء فبجانب المزايا والفوائد الخاصة بموازنة البرامج والأداء نجد أنّ نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة يربط بين البرامج والأهداف على المستوى القومي وعلى مستوى الوحدات الادارية، كما أنّه ينظر الى وظيفة التخطيط كمرحلة أساسية من مراحل الموازنة العامة للدولة، هذا بالإضافة الى أنّ هذا النظام يركز على استخدام الأساليب العلمية في مجال اتخاذ القرارات من حيث تحديد البدائل وتقييمها لإختيار البديل الأفضل ومتابعة تنفيذه.

وعلى الرغم من المزايا العديدة على المستوى الفكري أو النظري إلا أن وضع هذا النظام موضع التطبيق في الدول المتقدمة وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية أظهر الكثير من المشكلات التي تعوق عملية التطبيق. (الخطيب والمهايني، 2010، ص 299)

ونتعرض فيما يلي: للمشاكل الأساسية التي صادفت تطبيق نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة في الدول المتقدمة: — صعوبة تحديد الأهداف وصياغتها سواء كانت رئيسية أو فرعية وترجمتها في شكل برامج وأنشطة نظرا لتداخل عوامل عديدة سبق ذكرها عند مناقشة صياغة الأهداف وتحديد الأولويات. — يعاب على هذا النظام كونه أداة تخطيطية طويلة الأجل تهتم بالدرجة الأولى بالمستوى القومي، وقد ترتب على ذلك:

- الاهتمام باتخاذ القرارات المتعلقة باختيار البرامج الحكومية وتحديد حجم المخرجات دون الاهتمام أو الدخول في تفاصيل التخطيط والتنفيذ ومواجهة المشكلات اليومية لعمليات التنفيذ.
- اهتمت الإدارة العليا ببحث أساليب التغلب على أو معالجة مشكلات معينة أكثر من البحث في تحقيق أهداف أفضل.
- عدم اتاحة الفرصة للمستويات الإدارية الدنيا في التعبير عن آرائهم ورغباتهم ومشاركتهم الفعالة في مراحل الموازنة المختلفة.
- لا يوفر هذا النظام بديل عمل واضحاً للمستويات الإدارية الدنيا يعتبر كمرشد لديهم في ترجمة الأهداف الرئيسية والفرعية في صورة موازنة عملية واقعية.
- اتسم التطبيق العملي بالفصل بين التخطيط والبرمجة والموازنة واعتبار الموازنة المرحلة الأخيرة وهذا يتناقض مع الوقت العملي الذي يشير الى أنّ الكثير من القرارات والسياسات يتم اتخاذها وبلورتها من خلال الموازنة ذاتها.
- عدم وضوح أساليب التقييم في المستويات الإدارية الدنيا، كما أنّ عملية التقييم اتسمت بالنظرة الجزئية، حيث أنّه في الكثير من الحالات يتم تنفيذ البرنامج في أكثر من وحدة إدارية، لذلك ظهرت المشكلات التي تتعلق بعدم وجود التضافر والتعاون بين الوحدات الإدارية في هذا المجال، يضاف إلى ذلك الشك في قدرة الأجهزة الرقابية المركزية وكفاءتها في القيام بوظيفة التنسيق وتقييم الأداء على أساس شامل.
- لم يغن هذا النظام عن ضرورة تبويب المصروفات والإيرادات تبويبا نوعيا كأساس لتحديد الاعتمادات وتخصيصها تمهيدا للاعتماد من السلطة التشريعية وما يترتب على ذلك من زيادة الجهد المبذول والتكلفة.

— اقتصر الاهتمام على تقييم البرامج والأنشطة الجديدة أو المقترحات ودراسة جدواها الاقتصادية والاجتماعية دون مراجعة وتقييم البرامج والأنشطة الحكومية الجاري تنفيذها من الاعوام السابقة والتحقق من مدى جديتها ومنفعتيها.

— لا يناسب هذا النظام جميع أوجه النشاط الحكومي، فهو يناسب على سبيل المثال برامج وزارة الدفاع، برامج الفضاء حيث تعتمد أساسا على العقود الخارجية مع الشركات الخاصة. كذلك يناسب الأنشطة الحكومية وأنشطة الخدمات التي يسهل فيها تحديد وقياس وحدات أدائها.

— صعوبة قياس الآثار غير المباشرة للبرامج والأنشطة الحكومية التي تمثل عنصرا مهما من عناصر التقييم الشامل للتكلفة والعائد من تلك البرامج والأنشطة. (المرجع السابق، ص300)

■ المقارنة بين موازنة البرامج والأداء وموازنة التخطيط و البرمجة:

— الاتفاق على الهدف وهو التركيز على التخطيط والرقابة.

— تستخدم موازنة البرامج والأداء التقسيم الوظيفي، وتحاول تحديد معيار لقياس تكلفة العمل، أما موازنة التخطيط والبرمجة فتقدم المبررات للقرار المخطط بتقديم البيانات الخاصة بتكلفة وفائدة الأساليب أو البرامج البديلة. كما تقدم وسيلة لقياس المنتج النهائي.

— موازنة البرامج والأداء تستند إلى محاسبة التكاليف والإدارة العلمية، أما موازنة التخطيط والبرمجة فتستند إلى الاقتصاد وبحوث العمليات والبرمجة الخطية.

— ترتبط موازنة البرامج والأداء بالهيكل التنظيمي والإداري وتحديد خطوط السلطة والمسؤولية حتى يمكن قياس كفاءة الأداء. كما تهتم بالوسائل التي يجب استخدامها لتنفيذ العمل. أما موازنة التخطيط والبرمجة فتختص بأهداف النشاط. وتقدم البيانات الخاصة بالتكلفة والعائد بالنسبة إلى الأساليب أو البرامج البديلة. ووسائل قياس المنتج النهائي. حيث تهدف إلى توزيع الموارد المحددة على الاستخدامات المتعددة. فهي أداة لخدمة التخطيط. (المرجع السابق، ص301)

د. أسلوب نظام الموازنة الصفرية:

لقد تم استحداث أسلوب الموازنة على أساس البداية من الصفر، وقد قام بيهر بنشر مقال في عدد نوفمبر/ديسمبر لمجلة Harvard Business Review يشرح فيه تفاصيل هذا الأسلوب، وقام جيمي كارتر حاكم ولاية جورجيا بالولاية المتحدة الأمريكية في ذلك الوقت بالتعرف على هذا الأسلوب، فتم نقل بيهر للعمل لولاية جورجيا حيث أعدت موازنة عام 1973 (جويلية 72 / 73) لولاية جورجيا على أساس أسلوب الموازنة على أساس البداية من الصفر.

وبذا نرى أن معظم المؤلفات قد حددت ان بداية استخدام الموازنة الصفريّة كان في بداية السبعينات من القرن العشرين، وفي الولايات المتحدة الأمريكية وفي عهد الرئيس جيمي كارتر تحديداً. (الخطيب وشامية، 2005، ص361) اذا في بداية السبعينات أدخل هذا الأسلوب في قطاع الأعمال وأجريت عليه بعض التعديلات مما جعل الحكومة الأمريكية تعمم تطبيقه عام 1977. (احمرو، 2003، ص121)

■ مفهوم الموازنة الصفريّة:

تعرف الموازنة الصفريّة بأنها:

"نظام يفترض عدم وجود أي خدمة أو نفقات في البداية، ويعمل من أجل الحصول على مجموعة من النتائج أو المخرجات مع الأخذ بعين الاعتبار الحد الأدنى للتكلفة وتقييم مدة فعالية الإنفاق وفقاً لهذا الاعتبار".

كما عرّفها Michael H الموازنة الصفريّة على أنّها:

"نظام بواسطته يعدّ مشروع الموازنة في صيغته النهائية، على أساس تقييم لجميع البرامج والأنشطة، سواء أكانت هذه الموازنة تشتمل على مشروعات جديدة أو قائمة فعلاً، ويتطلب ذلك تحليلاً كاملاً لمجموعات القرارات الخاصة بكل نشاط حكومي، وتحتوي مجموعات القرارات على معلومات وبيانات كافية، تمكن الإدارات المسؤولة عن الموازنة، تقييم كفاءة الأنشطة، ومقارنتها مع المشروعات البديلة المقترحة".

وعرفها ريتشارد ميلر R. Miller على أنّها:

"ذلك النوع من الموازنات الذي يتم بموجبه اغفال البرامج السابقة في بداية كل فترة مالية حتى يتسنى مراجعة كل البرامج من الأساس (من الصفر) ووضع خطة جديدة للمخصصات دون أن يكون لأي برامج أفضلية على البرامج الأخرى بسبب كونه تمّ اعتماده سابقاً _ أي وضعت له مخصصات وتمّ تنفيذ جزء منه". (الخطيب وشامية، 2005، ص362)

■ مقومات نظام الموازنة الصفريّة:

يستند أسلوب الموازنة على الأساس الصفري الى عدد من المقومات هي:

_ وحدة القرار:

تحدد على أساس الأنشطة والوظائف والبرامج التي يستند إليها في إنجاز الأهداف وتتميز وحدة القرار بأنها تقع تحت سلطة مدير واحد يكون مسؤول عن نجاحها.

— رزم القرار:

هي المستند أو الوثيقة التي تشخص نشاط معين وتصفه بطريقة تمكن الإدارة من تقييمه وترتيبه مقابل الأنشطة الأخرى المنافسة على الموارد المتوفرة.

— مستويات للجهد والتمويل:

تعني اعداد بدائل لمستويات الجهد (الأداء) المختلفة الممكنة لإنجاز النشاط، وقد تم التعرف على عدة مستويات للجهد هي: مستوى الحد الأدنى ويمثل أقل جهد ممكن ضروري لإنجاز النشاط بأبسط صورة ممكنة، والمستوى الحالي ويعكس مستوى الجهد والتمويل التي تكفل الإنجاز بالصورة الحالية، ومستوى الأداء الأعلى ويعكس الرغبة في تحسين مستوى الإنجاز عن طريق زيادة مستويات الجهد والتمويل.

— المفاضلة بين البدائل:

فيها يتم ترتيب رزم القرار المقترحة من قبل وحدات القرار تفضيلا وفقا لمعايير الكلفة/ المنفعة أو أي معيار مناسب اخر ووفقا لقدرة كل بديل على تحقيق الأهداف المخططة للوحدة. إنَّ عملية المفاضلة تأتي بعد عملية الترتيب التي تجربها وحدة القرار للأنشطة المقترحة من قبلها وتتولى الإدارة العليا المفاضلة على أساس المعايير المحددة وتوقعات التميل الممكنة. (احمر، 2003، ص121 ص122) بالنسبة التي تستخدم فيها الموازنة الصفريّة فمن الممكن استخدامها في المجال الحكومي والمجال الصناعي، وسوف ندرسها في المجال الحكومي فقط.

■ الموازنة الصفريّة في المجال الحكومي:

بما أنّ الحكومة تقوم بتقديم المنافع والخدمات للمواطنين لإشباع حاجاتهم، فهي بذلك مؤسسات خدمية، مما يمكنها من استخدام الموازنة الصفريّة عند إعداد موازنتها وبذا فإن إعداد مشروع الموازنة العامة ضمن المؤسسات الحكومية واتباع الأساس الصفري للموازنة، يوجب القيام بما يلي:

— تحديد البدائل المتعلقة بالمشروعات والأنشطة القائمة فعلا والجديدة معا.

— استبعاد البدائل، التي ليست في مستوى أداء معين.

— اختيار أفضل البدائل، على أساس عملية تحليل الكلفة والفائدة.

ويمكن القول أن نظام الموازنة الصفريّة في المجال الحكومي يعتمد على الآتي:

- تكوين وتبسيط القرارات وتتضمن هذه الخطوة ترتيب وتنسيق القرارات والأنشطة القائمة حاليا والجديدة.
- ترتيب القرارات وتنشيطها وتتضمن هذه الخطوة وصفا وتحليلا للمشروعات والأنشطة القائمة حاليا والجديدة.

- ترتيب القرارات وتنشيطها، وتتضمن هذه الخطوة ترتيب وتنسيق القرارات والأنشطة حسب أهميتها في ضوء تحليل التكلفة والفائدة.
- توزيع وتخصيص الموارد المتاحة لتمويل المشروعات والأنشطة الأكثر جدوى من حيث الأولوية سواء أكانت هذه المشروعات والأنشطة قائمة فعلا أم جديدة.
- وتتخلص هذه الطريقة في استخدام الموازنة الصفرية بقيام كل وحدة تنظيمية بإعادة التقييم لجميع مشروعاتها، وكذلك ما يرد في برامجها من أنشطة، سواء القائمة منها أم الجديدة، وذلك لمقارنة ما هي الفائدة المتحققة، مقابل هذا ما هي الكلفة المتحققة والاجراءات المستخدمة لتحقيق ما سبق ليس بالضرورة أن تكون متشابهة بل تختلف باختلاف الإحتياجات لكل منظمة. (الخطيب وشامية، 2005، ص363 ص364)

د. مراحل اعداد الموازنة الصفرية:

هناك خطوات رئيسية يجب القيام بها أو التقيد بها عند إعداد مشروع الموازنة الصفرية بحيث يعتمد اعداد الموازنة على الأساس الصفري على أسلوب المشاركة، حيث يشترك كل قسم في تحديد ما يحتاج إليه من موارد وما يقوم به من برامج في ضوء الأهداف العامة للمشروع، ولذلك يقال أنّ الموازنة التخطيطية تكون من أعلى إلى أسفل ومن أسفل إلى أعلى نظرا على:

— الإدارة العليا تقوم بتحديد الأهداف.

— إبلاغ المستويات الإدارية كافة بهذه الأهداف، ويطلب منها تحديد الإمكانيات والاحتياجات التي تحقق هذه الأهداف،
لذلك:

❖ تكون مراحل إعداد الموازنة الصفرية هي:

- تقسيم المشروع الى وحدات تنظيمية صغيرة يطلق عليها مراكز مسؤولية، لذلك كان من الضروري وجود هيكل تنظيمي سليم يوضح فيه خطوط السلطة والمسؤولية.
- تحديد المجموعات القرارية أو الحزم القرارية: وترتبط بتحديد الأنشطة أو الوظائف أو العمليات وتصنيفها وتوزيعها طبقا للمستويات الإدارية المختلفة.
- الترتيب التفاضلي للمجموعات القرارية بعد تحليلها وتقييمها، حتى تتمكن الإدارة من تحقيق أفضل توزيع ممكن للموارد المتاحة لها. (الخطيب والمهاني، 2010، ص303)

■ أهداف ومزايا موازنة الأساس الصفري:

يساعد هذا النظام على تحديد الأهداف الإدارية بشكل واضح وعلى تحسين عملية اتخاذ القرارات وعلى توزيع الموارد بطريقة أفضل وذلك بتقييم البدائل والمقترحات، وكذلك على الحد من حجم النفقات ومراقبتها والسيطرة عليها. وينفرد استخدام هذا الأساس بالمزايا التالية:

— التركيز على كيفية تحقيق الأهداف وذلك عن طريق كفاءة وفاعلية نظم التخطيط والرقابة للمشاريع.
— تعتبر أداة للتحليل الجزئي لترجمة الأهداف إلى خطط تنفيذية حيث تمكن من توزيع الموارد المتاحة طبقاً للأولويات المطلوبة.

— توفير الوسيلة اللازمة لتقييم آثار مستويات التمويل على البرامج و المشاريع ذات الأثر الفعال، كما يعطي الإدارة صورة تفصيلية عن المشروع مما يحقق الرقابة على المستويات الإدارية الأخرى.

— تتيح تنمية مهارات وقدرات العاملين في المشاريع والأجهزة الحكومية المختلفة، وذلك من خلال مشاركتهم الفعلية والضرورية في عمليات التخطيط والتقييم وإعداد الموازنة والرقابة عليها، إضافة لذلك فإن موازنة الأساس الصفري تتولى تغطية فجوات موازنة التخطيط والبرمجة، وذلك أن موازنة التخطيط والبرمجة تعتبر أداة للاقتصاد الكلي من أجل اتخاذ القرارات المركزية بالنسبة لمواضيع السياسة الرئيسية وتخصيص الأموال المتاحة، بينما تعتبر موازنة الأساس الصفري أداة للاقتصاد الجزئي لتحويل الأهداف إلى خطة تشغيلية فعالة وموازنة، كما تسمح للمدراء بتقييم أثر مستويات التمويل المختلفة على البرامج وعناصرها حتى يتسنى لهم تخصيص الموارد المحدودة بطريقة أكثر فعالية.

■ أوجه تشابه واختلاف موازنة الأساس الصفري وموازنة البرامج والتخطيط:

— تتشابه موازنة الأساس الصفري مع موازنة التخطيط والبرمجة في أن كل منهما تحتاج إلى الاعتماد على البرامج والمشاريع والأنشطة في التحليل وعلى تحليل الكلفة والفائدة في عملية اتخاذ القرارات وكذلك على استخدام الأساليب الكمية في التحليل مثل استخدام البرمجة الخطية وتحليل الاحتمالات وتحليل الحساسية وغيرها.

— أمّا أوجه الاختلاف بينهما فتتلخص في أنّ موازنة الأساس الصفري تركز على المدخلات والمخرجات لكل وحدة تنظيمية، وأنها تستلزم تقسيم نشاط كل وحدة تنظيمية إلى مجموعات قائمة وذلك لتسهيل إمكانية ترتيب البرامج والأنشطة كما أنّ موازنة الأساس الصفري تستلزم وضع موازنات بديلة لتنفيذ البرامج والمشاريع.

■ المشاكل المتوقعة عند تطبيق الموازنة الصفرية:

تصنف المشاكل المتوقعة أن تنشأ عند تطبيق موازنة الأساس الصفري إلى ثلاث مجموعات هي:

__ المخاوف والمشاكل الإدارية.

__ مشاكل تكوين وإعداد رزم القرارات (مجموعة القرارات).

__ مشاكل عملية ترتيب الأولويات.

إنّ مشاكل تطبيق هذا الأساس ما هي إلا توقعات بسبب عدم البدء الفعلي في تطبيق متطلبات هذا الأساس وبالتالي فقد تكون هذه المشاكل أقل مما هو متوقع عند التطبيق الفعلي للأساس. (احمرو، 2003، ص122 ص123 ص124)

رابعا: تطور نظام الرقابة على المال العام

إنّ تطور الدول واتساع أعمالها وتوسع نشاطاتها أصبحت تتدخل في الأمور الاقتصادية للدولة. فكان نتيجة ذلك زيادة الأموال العامة في الدولة فأصبح من الضرورة الحفاظ عليها من العبث و الضياع. لاسيما وأنّ للكوارث والأزمات المالية التي حدثت دور كبير في انشاء وتقييم الأجهزة الرقابية المالية، ولهذا لم تعد الرقابة على المال العام وفق المفاهيم الحديثة قاصرة على الإجراءات التي تتبع لمراجعة الحسابات والتصرفات المالية فقط بل تجاوزت هذا المفهوم إلى تقييم الأجهزة الخاضعة للرقابة.

1. مفهوم نظام الرقابة على المال العام:

تعرف بأنّها: مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها أجهزة معينة بغية المحافظة على الأموال العامة، وضمان حسن تحصيلها، وإنفاقها بدقة وفعالية واقتصادية وفقا لما أقرته السلطة التشريعية بالموازنة والقوانين المالية الأخرى، ووفقا للخطط الموضوعة للجهات الخاضعة للرقابة. (المعوري، 2005، ص25)

2. الأهداف الحديثة لنظام الرقابة على المال العام:

يعتبر الهدف الأساسي لكل رقابة هو حماية الصالح العام، وكما أصاب التطور مفهوم الرقابة فقد أصاب كذلك أهدافها، وتحدد أهداف الرقابة المالية فيما يلي:

__ التحقق من كافة النفقات العامة قد تمت وفقا لما هو مقرر لها ومن حسن استخدامها للأموال العامة في الأغراض المخصصة لها.

__ التحقق من أن جميع الإيرادات العامة في الدولة قد حصلت وأدخلت في ذمتها وفقا للقوانين واللوائح والأنظمة السارية.

- مراجعة القوانين والأنظمة واللوائح المالية، والتأكد من مدى ملائمتها للتطورات التي تحدث، وتحليلها، واقتراح إجراء التعديلات التي تساعد على تحقيق أهداف الرقابة المالية.
 - الكشف عن أية أخطاء أو انحرافات أو مخالفات تحدث من الأجهزة الحكومية، وتحليلها ودراسة أسبابها، وتوجيه تلك الأجهزة إلى الحلول المناسبة لعلاجها وتصحيحها وتجنب تكرارها.
 - العمل على ترشيد الإنفاق العام وتوجيه الأجهزة الحكومية إلى أفضل السبل، لتحسين وتطوير إجراءات الأعمال المالية، بما يساعد الأجهزة الحكومية على القيام بدورها واقتراح الإجراءات والوسائل الكفيلة برفع كفاءة أداء الأجهزة التنفيذية، وتحسين مستوى الخدمات العامة.
 - زيادة قدرة وفعالية الأجهزة الحكومية على تحقيق الأهداف العامة للدولة بأعلى درجة من الكفاءة والاقتصاد.
 - التأكد من أن القيود والسجلات والبيانات والتقارير المالية ممسوكة ومعدة بالطريقة الصحيحة التي تحددها اللوائح والأنظمة التي تحكم ذلك.
 - متابعة تنفيذ الخطة الموضوعية وتقييم الأداء في الوحدات، للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقا للسياسات الموضوعية، ولمعرفة نتائج الأعمال والتعرف على مدى تحقيق الأهداف المرسومة، والكشف عما يقع من انحرافات، وما قد يكون من قصور وأسباب ذلك، لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وللتعرف على فرصة تحسين الأداء مستقبلا.
- (المرجع السابق، ص 25 ص 27)

3. تفعيل دور أجهزة الرقابة المالية في القطاع العام:

- لتفعيل دور أجهزة الرقابة المالية في القطاع العام يجب الأخذ بما يلي:
- يجب أن يتوافر للجهاز الأعلى للرقابة، رقابته المالية بروح حرة ومستقلة من أي تحيز سياسي، مع مراعاة عدم الصدام مع الإدارة العامة.
- ضرورة مراجعة التشريعات التي تحكم عمل الأجهزة الرقابية سواء كانت مالية بحتة أو إدارية لإزالة التعارض بين نصوص هذه التشريعات، وإزالة التداخل بين عمل هذه الأجهزة بما يضمن حسن سير العمل ويؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية هذه الأجهزة.
- يجب ألا تقتصر تشريعات الأجهزة الرقابية على التأكد من تحقيق الدوائر الحكومية لأهدافها، واكتشاف المعوقات والمخالفات، ولكن يجب أن تعنى هذه التشريعات بوسائل العلاج و سبل الإصلاح.
- وضع القوانين والتشريعات الرقابية التي تلزم الدوائر الحكومية الخضوع للرقابة المالية.
- تفعيل مبدأ حياد الوظيفة العامة بشكل عام من خلال ضوابط موضوعية.

- تزويد أجهزة الرقابة المالية بموظفين مختصين وذوي كفاءات علمية وعملية في مجالات الرقابة المالية.
- إضافة إلى مرورهم باختبارات جدية وعلى درجة من الصعوبة، وعقد دورات تدريبية بصفة مستمرة لتطوير مهاراتهم في مجال الرقابة المالية واتجاهاتها الحديثة، هذا مع اعتماد تكنولوجيا الحسابات كمدخل أساسي لتطوير المهارات.
- تفعيل نظام الحوافز على الأداء في أجهزة الرقابة المالية من خلال مقارنة ما هو مخطط لعمل المراقبين الماليين مع الأداء المنفذ من قبلهم، إضافة إلى تحسين الرواتب والامتيازات المالية الأخرى الخاصة بهذه الأجهزة لضمان استقلاليتهم ونزاهتهم وكفاءتهم في أداء المهام الموكلة إليهم.
- تفعيل نصوص التشريعات أجهزة الرقابة المالية التي تعنى بما يجب أن يتمتع به موظفوها من حصانات تكفل لهم الحرية التامة في ممارسة أعمالهم.
- ضرورة وجود آلية للتنسيق والتعاون بين الرقابة الداخلية والخارجية، فكلما زادت فعالية الرقابة الداخلية كلما سهل على المراقب الخارجي تحديد نسبة ونطاق الاختبارات المطلوب إجرائها، ومن ثم كسب الوقت والجهد وإحكام على المال العام بشكل أكثر فاعلية. (خيرة و فطيمة، 2010/2009، ص 83 ص84)

4. الرقابة العامة في بيئة الحاسب الالكتروني:

إن النظم الرقابية كواحدة ضمن النظم الهامة في الأعمال الإدارية قد شهدت ما شهدته النظم الإدارية الأخرى من تطور في وسائلها الإجرائية باستخدام الحاسوب، حيث أثرت ثورة تكنولوجيا الحاسبات الإلكترونية على العملية الرقابية فأدت إلى تطورها وازدياد أهميتها مما دفع بكثير من المعاهد المحاسبية المهنية المتخصصة إلى وضع إطارات منظمة لمراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية التي يفوق التطور المتلاحق فيها التطور في أساليب وقواعد الرقابة، هذا بالرغم من جهود المنظمات المهنية الساعية لتطوير أساليب الرقابة لمواجهة التطور في تكنولوجيا المعلومات المالية والإدارية.

وقد دعت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (أنتوساي Intosai) في مؤتمرها الرابع عشر بواشنطن خلال العام 1992م في ندوتها التقنية إلى إقامتها إلى ضرورة استخدام الأساليب الحديثة في إجراءات التدقيق بواسطة الحاسب الإلكتروني، وإلى معرفة وسائل تدقيق نظم الحاسب الإلكتروني. كما اهتمت الهيئات والمجامع المهنية بإصدار معايير الرقابة المالية ذات الصلة بتقنية المعلومات، حيث أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين عدد من المعايير وبيانات التدقيق الدولية وهي:

- المعيار الدولي للتدقيق رقم (401) وموضوعه عن المراجعة في بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة.
- المعيار الدولي للتدقيق رقم (402) وموضوعه اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمؤسسات المستخدمة للتقنيات الحديثة.

__ بيانات التدقيق الدولية بالأرقام (1001 - 1002 - 1003) وموضوعاتها عن بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة.

__ بيان التدقيق الدولي رقم (1008) وموضوعه تقدير المخاطر الناتجة عن استعمال الحاسوب والرقابة الداخلية.

__ بيان التدقيق الدولي رقم (1009) وموضوعه طرق المراجعة بالحاسوب. يتضح من ماسبق مدى الحاجة الى دراسة الرقابة المالية الحكومية في ظل التقنية الحديثة التي يعتبر الحاسوب مركزها الأساسي (وبخاصه الدولة تتجه في الوقت المعاصر الى تطبيق مفاهيم الحكومه الالكترونيه).

5. طبيعة استخدام الحاسوب في العمل الرقابي:

وفي سبيل استخدام الحاسوب في العمل الرقابي لا بد من الأخذ بعين الاعتبار المعايير التالية للاسترشاد بها:
أ. درجة المخاطر المتوقعة من اختيار الرقابة بالحاسوب:

بمعنى إدراك المراقب المالي الحكومي لدرجة احتمال عدم تحقيق الرقابة المحوسبة للأهداف المخططة، مما يتطلب منه الموازنة بين المخاطر التي ستنجم عن استخدام الحاسوب في العملية الرقابية وبين المنافع التي يمكن تحقيقها من استعماله، وبناء على ذلك اختيار البديل الذي يحقق أقل قدر من المخاطر مع أكبر منفعة ممكنة.

ب. الاقتصاد في الجهد والنفقات:

يقصد به اختيار أسلوب الرقابة الذي يحقق أفضل النتائج بأقل كلفة وجهد ممكن، وهذا يعنى المفاضلة بين الرقابة المحوسبة والرقابة اليدوية من ناحية الكلفة والجهد والنتائج مع مراعاة حجم العمليات المالية الخاضعة للرقابة في جميع الأحوال.

ج. الإمكانيات والموارد المتاحة:

ويقصد بذلك مراعاة الأخذ بالإمكانيات والموارد المالية والمادية الأخرى اللازمة عند اختيار الرقابة بالحاسوب لتنفيذ الأعمال الرقابية، ويدخل ضمن هذا المفهوم ضرورة وجود الكوادر المؤهلة التي تحسن استغلال الموارد المتاحة بتحقيق أفضل درجات من التشغيل وتبعاً لذلك الخروج بأفضل النتائج.

د. آثار استخدام الحاسوب وما يترتب عليه من مشكلات:

إن استخدام الحاسوب في الأعمال الرقابية يتطلب وجود نظام محاسبي أو مالي محوسب، وأيضاً وجود نظام رقابة داخلية محوسب، ونظم شبكية للربط وكذلك نظم إدارية أخرى محوسبة، إذ أن إدخال نظام رقابي حيز التطبيق في ظل اعتماد المؤسسة على أنظمة يدوية إدارية مختلفة الأغراض؛ لن يحقق النجاح لتطبيق العملية الرقابية لتعذر التنسيق بين التطبيق الإلكتروني على أنظمة يدوية، ومن المعروف أن أهم مبادئ فلسفة أنظمة المعلومات الإلكترونية

تدعو إلى تكامل الأنظمة مع بعضها البعض وعليه لا بد من تطبيق مفاهيم الحوسبة الشاملة لأعمال الإدارات داخل الكيان الاقتصادي إذا ما أردنا تطبيق نظام رقابي محوسب. وفي مجال آخر نجد أنه عند استخدام الحاسوب في العملية الرقابية لا بد من تهيئة أجواء كافية من الحماية تجابه بها المشكلات التي تنتج عن استخدام الحاسوب وهي متعددة منها على سبيل المثال: اختراق أمن المعلومات، وسوء استخدام الكوادر العاملة وأثر التردد الكهربائي على الحاسوب والفيروسات التي تصيب الحاسوب والتقدم التقني وغيرها، كما تتعدد تبعاً لكل نوع وسائل الحماية المناظرة مثل: تأهيل وتدريب الكوادر، واستخدام منظمات التردد الكهربائي وبرامج حماية الفيروسات وتحديث الأجهزة خلال فترات مناسبة وغيرها. (رمللي، الرقابة المالية الحكومية في بيئة الحاسب الالكتروني، على الخط)

خلاصة الفصل:

تعتبر المحاسبة العمومية مصدرا مهما لتزويد المهتمين بها بالبيانات اللازمة والمهمة، ويعتبر النظام المحاسبي العمومي نظام رقابة ومعلومات، كما يرتبط بالموازنة العامة التي تعتبر الخطة المالية التي تعكس نشاطات الدولة وبرامجها وسياساتها من خلال النفقات المقررة لها، ومصادر التمويل المتوقعة لتغطيتها، ومن أهم مهامه الأساسية معرفة نتيجة تنفيذ الموازنة، بيان المركز المالي للدولة والتأكد من عدم تجاوز الوحدات المحاسبية المخصصات المقررة في الموازنة.

ونستخلص أيضا من هذا الفصل أن آليات تحديث نظام المحاسبة العمومية تعتمد على تحديث النظام المحاسبي للدولة ونظامي الموازنة العامة والرقابة المالية في القطاع العام، كما أن للنظام المحاسبي للدولة قدرة على تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية، ويعتمد على أساس الاستحقاق المحاسبي الذي يعتبر ملائما وقابلا للتطبيق في المحاسبة وفق متطلبات IPSAS.

لإنجاح مسار العمل المحاسبي في القطاع العام يجب العمل على توفير المقومات الضرورية وأهمها الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات في مستويات القطاع العام ووضع الخطط اللازمة لذلك وتبني IPSAS. تطبيق IPSAS يؤدي إلى تحقيق وإنجاز أهداف منشودة ومطلوبة، وله دور في تعزيز تطوير المساءلة العامة والشفافية المالية ومكافحة الفساد. كما له دور في الرقابة المالية في القطاع العام ويشمل ذلك مدى الحاجة لوضع معايير الرقابة المالية والتنسيق مع المنظمات الدولية. وتعتبر الرقابة المالية الفاعلة الفعالة أساس نجاح أي نظام، فبدونها لا يمكن لمكونات النظم أن تتمكن بمفردها من توفير التأكيد المعقول بأن للوحدة في ممارستها لوحدها ستتحقق الأهداف الموضوعة.

الفصل الثاني

شروع تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

مقدمة الفصل:

يتناول هذا الفصل عرض مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية التي تسعى مديرية المحاسبة العمومية بتنفيذه عن طريق تشكيل لجنة خبراء أسندت لها مهمة إعداد مخطط محاسبي جديد، يهدف إلى عصنة وتطوير نظام محاسبة الخزينة العمومية لمواكبة تطور حاجيات مستخدمي القوائم المالية الحكومية وتوفير المعلومات لاتخاذ القرار. وسيتم تقديم مضمون مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر التالية:

- عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية، أهدافه ومراحل تطبيقه.
- اجراءات القيود المحاسبية وفق اقسام وحسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة
- تقييم مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

1. تقديم عام لخزينة ولاية سعيدة:

1. نبذة عن الخزينة العمومية لولاية سعيدة:

التنظيم الدقيق الذي شهدته الخزينة العمومية، هو نتيجة مجموعة من التطورات والمراحل إبان الثورة الفرنسية، حيث وجدت عدة خزائن عمومية لا مركزية، أين كانت الإيرادات تستخدم لتسديد النفقات الواجب تسديدها على مستوى هذه الصندوق، وبعد الثورة الفرنسية مرت الخزينة بتطورات عديدة، ووفقا لعدة أشكال وهي:

__ تحقيق وحدة الخزينة.

__ تحرير الخزينة واستقلالها عن كل قطاع خاص.

__ تطوير الرقابة والتفتيش.

أما فيما يخص الدولة (الوطنية) فقد تأسست سنة 1962م عن الخزينة العمومية الفرنسية، وفي الوقت الحالي فإنّ تسيير الخزينة العمومية هو من المهام والصلاحيات الأساسية لوزارة المالية التي تتحكم في سيرها، وتسعى لإعطائها مصداقية التقرير والتنفيذ. ومن أمثلة ذلك الخزينة العمومية لولاية سعيدة التي يبلغ عدد موظفيها 109 موظف، ويسيرها أمين الخزينة، بالإضافة الى وكيلين، وكيل مفوض أول، ووكيل مفوض ثاني.

2. محاسبي الخزينة العمومية:

خزينة ولاية سعيدة يرأسها أمين الخزينة، ويساعده وكيلين، وكيل مفوض أول، ووكيل مفوض ثاني، ويتم التعرف الى كل منها على حده.

أمين الخزينة:

يعتبر محاسبا عموميا، وهو شخص يعين بصفة قانونية للقيام بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات، ضمان دراسة الأموال، السندات، الأشياء المكلف بها وبجفظها، وكذلك تداولها مع القيام بمسك الحسابات الخاصة بحركة الموجودات، يعين أو يعتمد المحاسب العمومي من طرف الوزير المكلف بالمالية، ويمارس على سلطته الرئاسية، اذ يكلف بمراقبة مشروعية التحصيل أو الدفع، خلافا للآمر بالصرف الذي يتصرف في إطار الملائمة، لهذا يتعين على المحاسب المراقبة قبل دفع نفقة ما.

الوكيل المفوض:

مهام الوكيل تتعدد الآداءات المقدمة الى مكاتب الخزينة، إذ يقوم بالتنسيق بين مختلف المكاتب وفروعها في الخزينة، وفي حالة غياب أمين الخزينة يصبح الوكيل المفوض في مكانه، حيث يقوم بكل أعماله، وبقدم معظم الأعمال التطبيقية والتقنية.

01. الهيكل التنظيمي لخزينة ولاية سعيدة:

بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 91-129 والمؤرخ في 11 ماي 1991 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة وصلاحياتها وعملها، المعدل والمتمم، يحدد هذا القرار تنظيم خزينة الولاية وصلاحياتها كما يلي:

تتكون خزينة ولاية سعيدة من ثمانية (08) مكاتب:

- مكتب النفقات العمومية.
- مكتب المحاسبة والمحفظة.
- مكتب التسديد والتحصيل.
- مكتب المراقبة والتحقيق.
- مكتب ادارة المستخدمين والوسائل
- مكتب تصفية حسابات للعمليات البلديات
- مكتب المحاسبة والمراقبة
- مكتب الاعلام الآلي.

والهيكل التنظيمي لخزينة ولاية سعيدة هو كما يلي:

الشكل رقم (2) الهيكل التنظيمي لخزينة ولاية سعيدة



المصدر: الخزينة العمومية لولاية سعيدة

II. عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية وأهدافه ومراحل تطبيقه:

1 عرض مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

يعتبر مشروع إصلاح المحاسبة العمومية قفزة نوعية نحو تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر من أجل إنشاء نظام معلوماتي محاسبي فعال، يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة، وفي الآجال معقولة للمسؤولين، حول مجمل أصول وخصوم الدولة، وعرض نتائج تنفيذ قانون المالية والوضعية المالية للخزينة العمومية، من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية وتوظيفها لأغراض المسائلة، وتقييم الأداء بحيث نستخرج هذه المعلومات بصفة مباشرة من سجلات المحاسبة دون اللجوء إلى السجلات الإحصائية كما هو معمول به في النظام القائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية.

2 أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

إن الغاية من مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية هو تطوير نظام معلوماتي لمحاسبة الخزينة، بتوفير معلومات دقيقة وفي آجال معقولة للمسؤولين من أجل اتخاذ القرارات وتوظيفها في مجال عرض وتحليل نتائج النشاط الحكومي، وتقييم الأداء لمختلف وحدات القطاع بهدف تحقيق الشفافية والرشادة في تسيير الميزانية العامة للدولة، ويمكنها سرد أهداف إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق العناصر التالية:

— توفير معلومات موثوقة ودقيقة عن مجمل نشاطات الدولة.

— عرض أدوات فعالة للرقابة على تسيير الموارد لضمان الرشادة ومشروعية العمليات المالية للدولة.

— تقديم قوائم مالية في آجال معقولة تعرض معلومات سهلة القراءة وتلي حاجيات متخذي القرار.

● إضافة إلى أهداف الرقابة سيسمح النظام المحاسبي الجديد بتحقيق ما يلي:

— معرفة ممتلكات الدولة بمختلف مكوناتها.

— إمكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية.

— تحديد النتائج السنوية وتقييم فعالية أداء نشاط الإدارة.

ولتحقيق هذه الأهداف اعتمد نظام محاسبة الدولة على أعداد نظام محاسبي بتبني مفاهيم ونظام المحاسبة في القطاع الخاص وتعينها لتتلاءم مع خصوصيات نشاط وحدات القطاع العام، حيث يتضمن هذا النظام أقسام جديدة لم يكن يستعملها المحاسب العمومي عن طريق إدراج المفاهيم التالية في محاسبة الخزينة العمومية:

2_1: تطبيق محاسبة الممتلكات في المحاسبة العمومية:

يعتبر القيد المحاسبي للاستثمارات والممتلكات المنقولة والغير منقولة للدولة من الأهداف الأساسية لنظام محاسبة الدولة عن طريق استحداث أقسام حسابات لمتابعة عمليات حيازة أو اهتلاك التنازل عن التجهيزات والاستثمارات العمومية، بحيث لم تكن تأخذ بعين الاعتبار في محاسبة الخزينة التي تعتمد على تسجيل الأثر النقدي الناتج عن هذه العمليات مما ينتج عنه عدم إمكانية تقدير حجم وقيمة ممتلكات الدولة.

2_2: تطبيق محاسبة الحقوق المستحقة للدولة في المحاسبة العمومية:

من أهم عيوب محاسبة الخزينة العمومية، عدم قدرة النظام على تقديم معلومات من الدفاتر والسجلات المحاسبة عن حجم الحقوق مستحقة الدفع من طرف الدولة، والتي لم يتم تحصيلها وذلك لعدم توفر حسابات خاصة بها لتسجيل هذه العمليات، التي لا ينتج عنها أثر نقدي عند اثبات الحقوق لفائدة الدولة.

ولمعالجة هذه النقائص، تم إدراج محاسبة الحقوق المستحقة في محاسبة الدولة عن طريق تحقيق الإثبات المحاسبي في الدفاتر والسجلات المحاسبة لكل حقوق الدولة المرخصة في قانون المالية عند اثباتها، وليست عند تحصيلها لمتابعة مختلف مراحل تحصيل الإيرادات العمومية وتقييم النتائج.

وذلك عن طريق فتح حسابات تخصص لقيم الإيرادات عند اثباتها وعند الغائها وعند تحصيلها، مما سوف يسمح بتحديد باقي الإيرادات التي لم يتم تحصيلها من السجلات المحاسبية، وعرضها في القوائم المالية من أجل تقييم أداء الإدارة المختصة بتحصيلها.

3 مراحل تطبيق مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية :

3_1: تقديم تطبيق مشروع المخطط المحاسبي للدولة:

اصبح مشروع اصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر محورا رئيسيا في برنامج وزارة المالية، حيث تم الانطلاق في اعداده تحت اشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية، حيث قامت بتكوين لجنة مختصة للإشراف على هذا المشروع بالتعاون مع خبراء من البنك الدولي، وصندوق النقد الدولي، والمديرية العامة للمحاسبة العمومية لوزارة المالية لفرنسا.

تعتمد استراتيجية اصلاح نظام المحاسبة العمومية على الغاء النظام القديم لمحاسبة الخزينة، وتعويضه عن طريق الانتقال التدريجي لتطبيق مخطط محاسبي جديد للدولة، وذلك بالانتقال من نظام محاسبي مبني على أساس نقدي، إلى نظام محاسبي مبني على أساس مزدوج يعتمد على قاعدة الأساس النقدي والاستحقاق عند تسجيل العمليات المالية للدولة.

قامت المديرية العامة للمحاسبة العمومية بإعداد مشروع مخطط محاسبي جديد لعمليات الدولة، والذي تم تجريبه وتطبيقه بشكل تدريجي قبل تصميمه على مستوى القطر الوطني، حيث تم الاطلاق في تجريبه على مستوى خزانة بعض الولاية منها ولاية بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية وميلة، إضافة الى تجريبه في ستة وكالات مالية، وكالتين ماليتين للضرائب، وكالتين ماليتين للجمارك، وكالتين ماليتين لأملاك الدولة، حيث تم تنصيب اللجان المالية لمتابعة هذه العملية:

— لجنة مركزية على مستوى المديرية العامة للمحاسبة.

— لجنة جهوية على مستوى المديرية الجهوية للخزينة العمومية.

— خلية متابعة على مستوى الخزينة الولائية.

في المرحلة التجريبية، قامت هذه اللجان بتجربة النظام المعلوماتي الجديد وتحديد الأخطاء والمشاكل التطبيقية، وتقديم اقتراحات إلى اللجنة المركزية من أجل تصحيح الأخطاء ومعالجة نقائص النظام الآلي لمعالجة البيانات والقيود المحاسبية، تم بدأ تعميمه بصفة تدريجية على مستوى كافة الوكالات المالية على مستوى الوطن. بعد انتهاء القدرة التجريبية التي سمحت بتحديد النقائص وإجراء التحديدات الضرورية لمعالجة النقائص التي تمت ملاحظتها عند التطبيق الميداني للمخطط المحاسبي الجديد للدولة قامت اللجنة المركزية المكلفة بتنفيذ مشروع إصلاح المحاسبة العمومية بإعداد الوثائق التالية:

— مشروع تعليمية عامة متعلقة بعرض إجراء تسيير الحسابات.

— مشروع مدونة حسابات المخطط المحاسبي للدولة.

— جدول مقارنة الانتقال من محاسبة الخزينة القديم إلى محاسبة الدولة الجديد.

— مدونة حسابات الوكالات المالية للضرائب والجمارك وأملاك الدولة.

— مشروع تعليمية تعرض إجراءات تسيير حسابات الوكالات المالية.

3_2: تركيبة مشروع المخطط المحاسبي للدولة:

أ. أقسام حسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة

يضم 10 أقسام، من القسم (0) إلى القسم (9) والتي يمكن عرضها على النحو التالي

أقسام حسابات الأصول التي تتكون من الأقسام التالية :

جدول رقم (1): يوضح أقسام حسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة

حسابات العرض الاقتصادي لتنفيذ الميزانية العامة للدولة	اقسام حسابات الخصوم	اقسام حسابات الأصول
القسم رقم (6): حسابات الأعباء	القسم رقم (1): النتائج والديون	القسم رقم (2): الاستثمارات
القسم رقم (7): حسابات الموارد		
القسم رقم (8): فائض وعجز الخزينة	القسم رقم (4): حسابات الموارد	القسم رقم (3): حسابات الربط والمخزون
القسم رقم (9): تنفيذ قانون المالية		القسم رقم (5): الحسابات المالية
القسم رقم (0): الالتزامات خارج الميزانية		

المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

من خلال حسابات الأصول و الخصوم يستطيع العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية اعداد موازنة الدولة التي تمكنه من قراءة توزيع وتطور عناصر الذممة المالية للدولة.

ب. مقارنة أقسام حسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة مع مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية:

يسمح النظام الجديد بالتكفل بقيود كافة العمليات المالية للنظام السابق التي لها أثر نقدي مباشر على الخزينة العمومية، إضافة إلى فتح مجال أوسع لتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاطات الدولة، عن طريق فتح أقسام حسابات جديدة لتسجيل عمليات مالية لم تكن تأخذ بعين الاعتبار في النظام القديم، إضافة إلى تطبيق أساس الاستحقاق في محاسبة الدولة لتشمل قيد العمليات التي ليس لها أثر نقدي مباشر لاسيما في مجال إثبات استثمارات وحقوق الدولة، وذلك عن طريق اختيار تركيبة حسابات تكون قريبة من تنظيم الحسابات في محاسبة القطاع الخاص من أجل توظيف الأدوات والتقنيات المستعملة في المحاسبة المالية وتكييفها من أجل تطبيقها على المحاسبة العمومية.

الجدول رقم (2): يوضح مقارنة بين حسابات النظام القديم وحسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

أقسام حسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة	مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية
1. أقسام حسابات موازنة الدولة	__ المجموعة الأولى: الصندوق والمحفظة المالية
__ القسم (1): النتائج والديون	__ المجموعة الثانية: عمليات الميزانية
__ القسم (2): الاستثمارات	__ المجموعة الثالثة: عمليات الخزينة
__ القسم (3): حسابات الربط والمخزون	__ المجموعة الرابعة: ودائع الهيآت المكتتبه لدى الخزينة
__ القسم (4): حسابات ودائع الغير والمراسلون	__ المجموعة الخامسة: عمليات تحت التسوية
__ القسم (5): الحسابات المالية	__ المجموعة السادسة: النتائج
2. أقسام حسابات التسيير	__ المجموعة السابعة: الديون المضمونة من الدولة
__ القسم (6): حسابات الأعباء	__ المجموعة الثامنة: الحقوق
__ القسم (7): حسابات الموارد	__ المجموعة التاسعة: القيم غير المتداولة
3. قسم خاص بمتابعة الوضعية المالية للخزينة	
__ القسم (8): فائض وعجز الخزينة	
4. قسم خاص بمتابعة نتائج تنفيذ الميزانية	
__ القسم (9): تنفيذ قانون المالية	
5. قسم خاص بمتابعة التزامات الدولة	
__ القسم (0): التزامات خارج الميزانية	

المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة

III. اجراءات القيود المحاسبية وفق اقسام وحسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة

نتناول في هذا العنصر عرض وتحليل اجراءات التسجيل المحاسبي لأهم العمليات المالية لمختلف أقسام المخطط المحاسبي للدولة، والذي يتم عرضها وفق مايلي:

- المعالجة المحاسبية لحسابات الأصول.
- المعالجة المحاسبية لحسابات الخصوم.
- المعالجة المحاسبية لأقسام العرض الاقتصادي لتتائج الميزانية.

اولا: **المعالجة المحاسبية لحسابات الأصول:** نتناول فيه تحليل اجراءات القيود المحاسبية للأقسام التالية:

القسم الثاني (2) حسابات الاستثمارات، القسم الثالث (3) حسابات الربط والمخزون، والقسم الخامس (5) الحسابات المالية.

01. المعالجة المحاسبية للقسم الثاني "الاستثمارات":

إنّ التكفل بتسجيل هذه العمليات يعتبر قفزة نوعية في مجال تحسين جودة الابلاغ المالي والحكومي لأنّ مثل هذه العمليات لم تكن تؤخذ بعين الاعتبار في النظام السابق حيث يتفرع القسم الثاني لمشروع المخطط المحاسبي للدولة عن الحسابات الرئيسية التالية:

- الحساب الرئيسي رقم (20) الأصول الوهمية.
- الحساب الرئيسي رقم (21) الأصول الغير وهمية.
- الحساب الرئيسي رقم (26) سندات المساهمة.
- الحساب الرئيسي رقم (27) سندات التوظيف.
- الحساب الرئيسي رقم (28) اهتلاكات الاستثمارات.

الفصل الثاني: مشروع تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

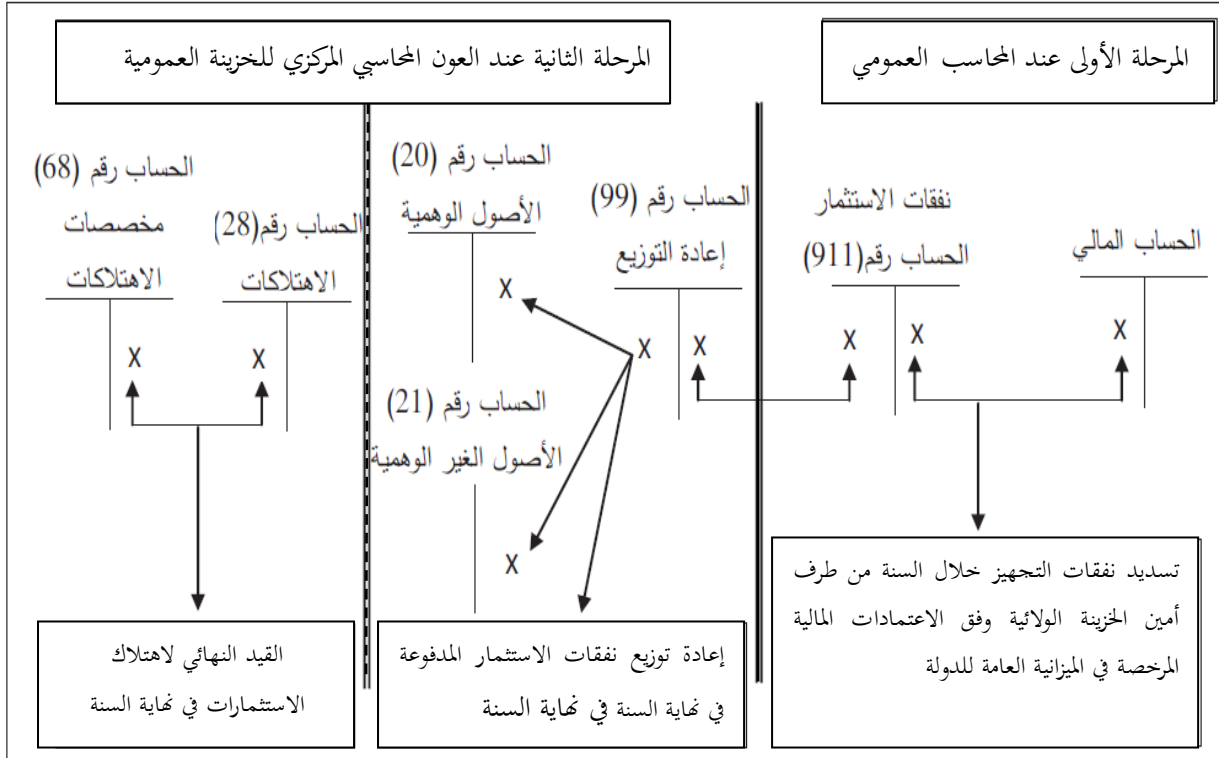
أ. حسابات قيد الاستثمارات:

جدول رقم (3): المصدر: المعالجة المحاسبية لمراحل القيد المحاسبي للاستثمارات

القسم	الحساب الرئيسي	الحساب الفرعي
القسم الثاني الاستثمارات	الحساب رقم (20) الأصول الوهمية	الحساب رقم (201) القاعدة التجارية، العلامة، براءات الاختراع،...الخ.
		الحساب رقم (211) الاراضي
		الحساب رقم (213) المنشآت _ الحساب رقم (213.1) المباني _ الحساب رقم (213.2) الهياكل القاعدية
		الحساب رقم (215) تجهيزات تقنية وصناعية
	الحساب رقم (21) الأصوب الغير وهمية	الحساب رقم (218) تجهيزات اخرى _ الحساب رقم (218.1) تركيبات وانشاءات
		_ الحساب رقم (218.2) عتاد النقل _ الحساب رقم (218.3) تجهيزات الاعلام الآلي _ الحساب رقم (218.4) تجهيزات المكاتب
	الحساب رقم (28) اهتلاكات الاستثمارات	_ الحساب رقم (280) اهتلاكات الأصول الوهمية _ الحساب رقم (281) اهتلاك الأصول الغير وهمية

المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة

الشكل رقم (3): المعالجة المحاسبية لمراحل القيد المحاسبي للاستثمارات



المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة

أ. حسابات قيد القروض:

وتتضمن حسابات القسم الثاني، الحساب رقم (25) القروض والذي يتم تخصيصه من أجل تمويل تنفيذ اتفاقيات القروض لفائدة الأعوان الاقتصاديين للقطاعات التي تستفيد من دعم الدولة وذلك عن طريق الحسابات الفرعية التالية:

- __ الحساب الفرعي رقم (250) قرض السكن.
- __ الحساب الفرعي رقم (251) قروض قطاع الفلاحة.
- __ الحساب الفرعي رقم (252) قروض القطاع الاقتصادي.
- __ الحساب الفرعي رقم (253) قروض الميزانية الملحق بالبريد والمواصلات.
- __ الحساب الفرعي رقم (254) قروض للجماعات المحلية.
- __ الحساب الفرعي رقم (255) قروض متنوعة.
- __ الحساب الفرعي رقم (256) قروض للدول الأجنبية.
- __ الحساب الفرعي رقم (258) قروض أخرى.

ب. حسابات قيد سندات المساهمة:

تم تخصيص الحساب الرئيسي رقم (26) لتسجيل العمليات المالية المتعلقة بإصدار سندات المساهمة لفائدة الدولة، حيث يمكن التمييز بين الأسهم والسندات المكتتة لفائدة الخزينة العمومية، وتنقسم الى الحسابات الفرعية التالية:

— الحساب الفرعي رقم (260) الأسهم، أسهم ملك الخزينة على المؤسسات المالية وغير المالية.

— الحساب الفرعي رقم (261) السندات، سندات ملك الخزينة على المؤسسات المالية وغسر المالية، أو الدول الأجنبية.

— الحساب الفرعي رقم (262) سندات المساهمة، وهي السندات التي تم اصدارها في اطار اعادة هيكلة المؤسسات العمومية.

تسجيل المبالغ في الجانب المدين لحسابات المساهمة عند اكتتاب السندات أو الأسهم لفائدة الدولة، في حين يتم تنفيذ القيد المحاسبي في الجانب الدائن لحسابات المساهمة من أجل اثبات العمليات التالية:

— تسديد أصل السندات عند حلول آجال استحقاقها.

— بيع الأسهم والسندات في السوق المالي.

— اعادة شراء الأسهم والسندات من المؤسسة.

ج. حسابات قيد التسبيقات:

تمنح الخزينة العمومية التسبيقات من دون فائدة لمدة أقصاها سنتين، وفي حالة عدم تسديدها يمكن تمديدها الى سنتين اضافيتين بفوائد أو اعادة تحويلها الى قرض.

تسجيل مختلف التحويلات المالية المدفوعة في شكل تسبيقات من الخزينة العمومية في تفرعات الحساب الرئيسي رقم (27) التسبيقات مع الأخذ بعين الاعتبار التسبيقات التي تم تقيدها وقت النظام القديم واعادة توزيعها حسب الحسابات الفرعية الآتية:

— الحساب الفرعي رقم (270) تسبيقات للمرافق العمومية، تسبيقات لقطاع الصحة العمومي، والتسبيقات المدفوعة لقطاع لمويل تنفيذ برامج التجهيز للمؤسسات العمومية.

— الحساب الفرعي رقم (271) تسبيقات للجماعات المحلية.

— الحساب الفرعي رقم (272) تسبيقات لتمويل حساب الربط مع بريد الجزائر.

— الحساب الفرعي رقم (278) تسبيقات أخرى.

02. المعالجة المحاسبية للقسم الثالث "حسابات الربط والمخزن":

نظرا لحسابات الربط التي تربط بين مختلف المحاسبين العموميين على مستوى التراب الوطني، فإنها لا تسجل رصيد حساب في نهاية السنة المالية، لأنها تستقبل عمليات مؤقتة يتم تسويتها في نهاية السنة. تتفرع حسابات الربط والمخزون الى الحسابات الرئيسية التالية:

- الحساب الرئيسي رقم (31) الوكالات المالية.
- الحساب الرئيسي رقم (32) الحساب الجاري بين المحاسب الرئيسي والمحاسب الثانوي.
- الحساب الرئيسي رقم (33) ارسال ايرادات مختلفة بين المحاسبين الرئيسيين.
- الحساب الرئيسي رقم (34) ارسال نفقات مختلفة بين المحاسبين الرئيسيين.
- الحساب الرئيسي رقم (35) تحويلات الى العون المحاسبي المركزي للخزينة لفائدة العون المحاسبي للبريد والمواصلات والمخزائن الأجنبية.

- الحساب الرئيسي رقم (36) تسديدات بين الخزينة والمخزائن الأجنبية.
- الحساب الرئيسي رقم (37) الدمج المركزي لعمليات نهاية السنة والتسجيل في ميزان الافتتاح.
- الحساب الرئيسي رقم (38) نواتج التحصيل.
- الحساب الرئيسي رقم (39) المخزون، حساب مفتوح للحفاظ قيد الدراسة.

نأخذ حساب التحويل بين المحاسبين الرئيسيين للخزينة العمومية: حسابات التحويل هي حسابات وسيطية تربط بين مختلف المحاسبين الرئيسيين على مستوى التراب الوطني، تستعمل حسابات الارسال لتسجيل العمليات المؤقتة تحت التسوية لتحصيل ايراد أو تسديد نفقة بين محاسب عمومي رئيسي ومحاسب عمومي رئيسي آخر.

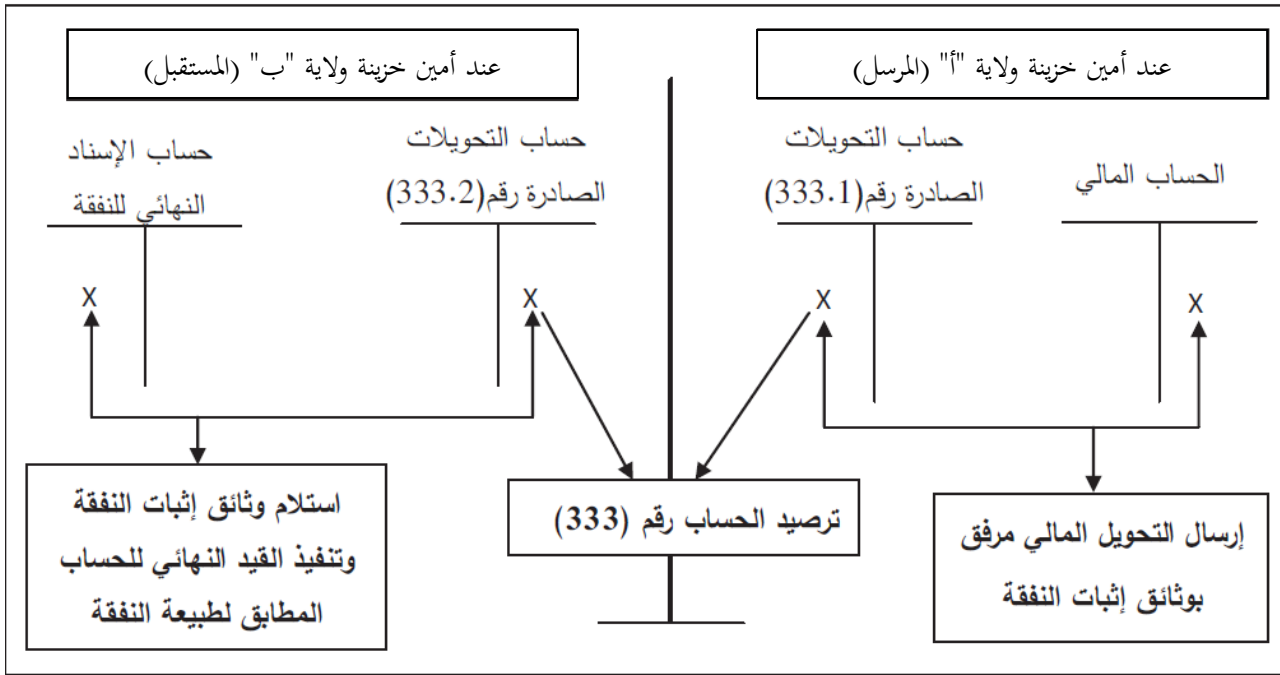
وبمجرد تنفيذ عمليات الارسال والاستقبال بينهما يتم ترصيد هذه الحسابات بحيث لا تسجل هذه الأخيرة في باقي الحساب في نهاية السنة وتتفرع حسابات الارسال الى الحسابات الرئيسية التالية:

- الحساب الرئيسي رقم (33) تحويل الايرادات.
- الحساب الرئيسي رقم (34) تحويل النفقات.
- الحساب الرئيسي رقم (35) تحويلات العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية لفائدة لمحاسب بريد الجزائر والمخزائن الأجنبية.

وبهدف التمييز بين مختلف التحويلات الواردة أو الصادرة عن المحاسب العمومي، يتم اضافة الرقم (1) الى حساب التحويل لتحديد التحويلات المالية الصادرة من المحاسب العمومي، في حين يتم اضافة الرقم (2) لتمييز التحويلات الواردة من محاسب آخر.

فعلى سبيل المثال، إذا قام أمين خزانة ولاية (أ) بدفع نفقة تسند إلى أمين خزانة ولاية (ب) تتم عملية القيد المحاسبي على النحو الموالي:

الشكل رقم (4) القيد المحاسبي للتحويلات المالية فيما بين المحاسبين الرئيسيين



المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة

أما فيما يخص الحساب الرئيسي رقم (35)، فيخضع لنفس القواعد والإجراءات المحاسبية المتعلقة بالتحويلات المالية بين العون المحاسبي المركزي و بريد الجزائر، إضافة إلى الخزائن العمومية للدول الأجنبية التي لها علاقة مع الخزينة العمومية للجزائر في إطار تنفيذ الاتفاقيات المالية الدولية، حيث تكفل مشروع المخطط المحاسبي للدولة بتخصيص حسابات لمواصلة تنفيذ العمليات المالية مع الدول الأجنبية وفق النظام المحاسبي السابق للخزينة العمومية لاسيما التحويلات المالية مع الخزينة الفرنسية والمغرب وتونس، في حين يمكن فتح تفرعات جزئية أخرى لهذه الحسابات حسب الحاجة.

أ. حسابات التسديد للخزينة الجزائرية مع الخزائن الأجنبية:

يستعمل الحساب رقم (36) لتسجيل العمليات المالية الناتجة عن تطبيق الاتفاقيات الثنائية التي يتم إبرامها بين الخزينة العمومية الجزائرية والخزائن الأجنبية، ويتفرع الى الحسابات التالية:

- الحساب الفرعي رقم (360) حساب التسديد مع الخزينة الفرنسية.
- الحساب الفرعي رقم (361) حساب التسديد مع الخزينة المغربية.
- الحساب الفرعي رقم (362) حساب التسديد مع الخزينة التونسية.

ب. حسابات الدمج المركزي وتصنيف الحسابات (37):

يستعمل حساب رقم (37) لأغراض دمج محاسبة المحاسبين الرئيسيين على المستوى الوطني ويستعمل كوسيط يستقبل قيودا محاسبية مؤقتة يتم تسويتها في نهاية السنة بحيث يسجل رصيда معدوما.

ج. نواتج التحصيل:

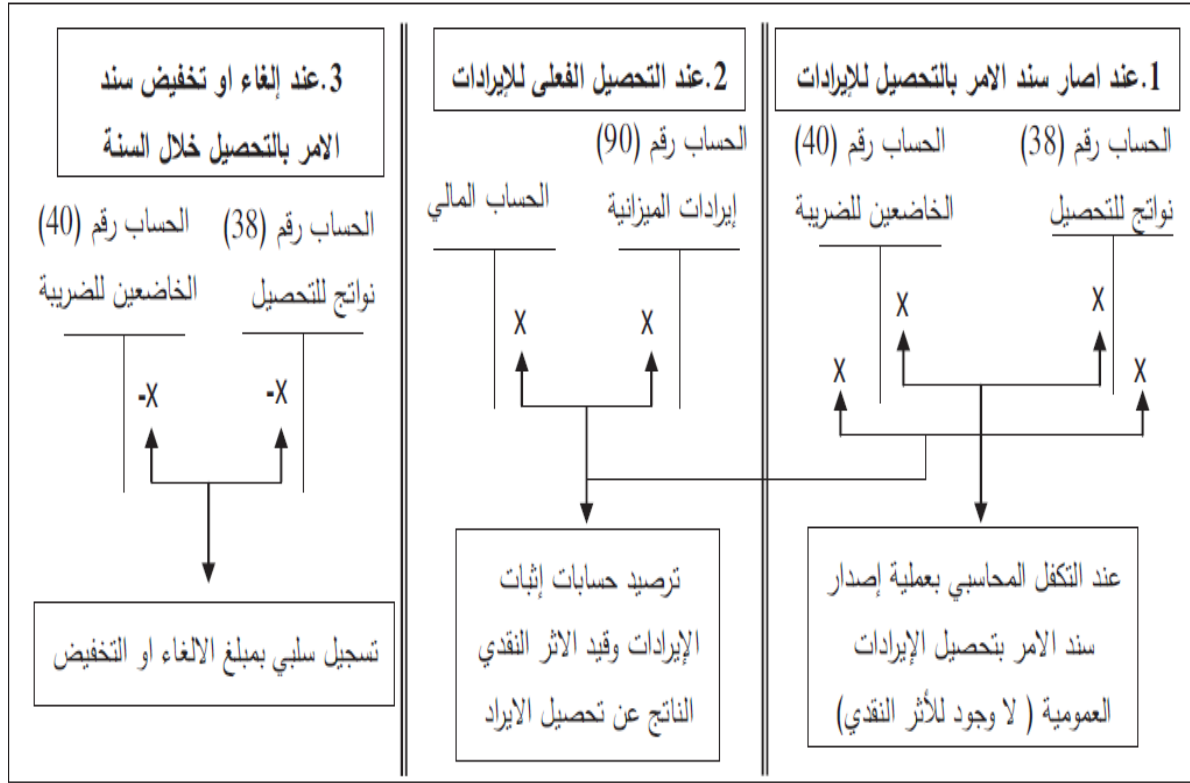
يسعمل حساب (38) وتفرعاته من أجل اثبات التسجيل المحاسبي عند مرحلة إصدار سند الامر بالتحصيل للإيرادات العمومية، بهدف إدراج محاسبة الحقوق مستحقة الدفع في النظام المحاسبي الجديد للدولة، لأن هذه العمليات لم تكن تأخذ بعين الاعتبار في مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية.

تسمح هذه الحسابات بتطبيق مبدأ الاستحقاق الكامل لقيد الحقوق مستحقة الدفع للدولة، كما تعتبر هذه الحسابات بمثابة حسابات وسيطية تسجل عمليات مؤقتة يتم تسويتها عند التحصيل الكلي لحقوق الدولة عن طريق استعمال الحسابات الفرعية التالية:

- الحساب الفرعي رقم (380) نواتج إيرادات الجباية العادية للتحصيل.
- الحساب الفرعي رقم (381) نواتج إيرادات عادية أخرى للتحصيل.
- الحساب الفرعي رقم (383) مساهمات لفائدة ميزانية الدولة من هيآت عمومية للتحصيل.
- الحساب الفرعي رقم (384) أموال المساهمات والهبات للتحصيل.
- الحساب الفرعي رقم (385) إيرادات الحسابات الخاصة للخزينة العمومية.
- الحساب الفرعي رقم (386) إيرادات للتحصيل للمبالغ المدفوعة بغير وجه حق من ميزانية التسيير للدولة.
- الحساب الفرعي رقم (387) إلغاء الحقوق مستحقة الدفع للسنوات السابقة.

وفي هذا الإطار يمكن عرض عرض تسجيل مختلف مراحل تحصيل الإيرادات العمومية في الشكل الموالي:

الشكل رقم (5): تسجيل عمليات نواتج التحصيل.



المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة

بناء على ما سبق، يمكن ملاحظة بأن عملية تسجيل تحصيل الإيرادات العمومية المقترحة في المخطط المحاسبي للدولة تتم وفق أساس الاستحقاق الكامل، وهو ما يعتبر قفزة نوعية في مجال تحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط الوحدات الحكومية وتعزيز جودة البيانات المالية لوحدات القطاع العام لاسيما في مجال تقييم أداء المصالح المكلفة بتحصيل إيرادات الميزانية العامة للدولة، وذلك عن طريق مقارنة بيانات الإيرادات التي تم إثباتها مع حجم المبالغ المحصلة وتحديد باقي التحصيل لكل سنة مالية واستخراجها مباشرة من النظام المحاسبي.

أما في ما يخص الحساب الرئيسي رقم (39)، فإن مشروع التعليمات العامة للمخطط المحاسبي للدولة لم يتناول عرض العمليات المالية المتعلقة بالمخزون لأنها قيد الدراسة والبحث إلى غاية الآن، حيث قررت المديرية العامة للمحاسبة تأجيل فتح تفرعات هذه الحسابات إلى فترة لاحقة.

03. المعالجة المحاسبية للقسم الخامس "الحسابات المالية":

تم تخصيص حسابات هذا القسم في مدونة مشروع المخطط المحاسبي للدولة، لتسجيل التدفقات النقدية من وإلى الخزينة، إضافة إلى قيد عمليات إصدار وخصم الأوراق المالية العمومية.

الجدول رقم (4): تصنيف الحسابات المالية

القسم	الحساب الرئيسي
الحسابات المالية	الحساب رقم (50) الأوراق المالية
	الحساب رقم (51) الشيكات البنكية الصادرة لتسديد الايرادات والحقوق ذات الطابع الجبائي المحررة لفائدة الوكالات المالية
	الحساب رقم (52) الشيكات البنكية الصادرة لتسديد الحقوق الخارجية عن الضرائب والرسوم، المحررة لفائدة المحاسب العمومي الرئيسي
	الحساب رقم (53) البنك المركزي
	الحساب رقم (54) الحساب الجاري البريدي للخزينة العمومية
	الحساب رقم (55) الصندوق

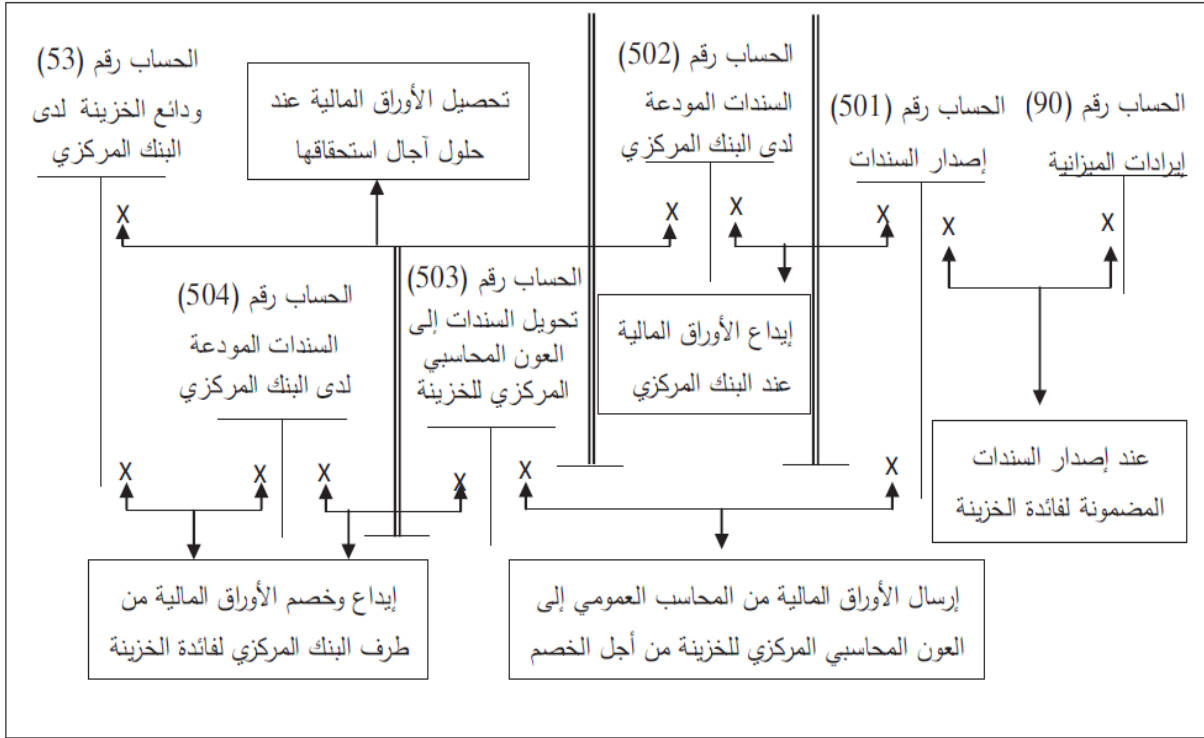
المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة

إنّ إجراءات القيد المحاسبي في الحسابات المالية تتم بطريقة عكسية مع باقي حسابات مدونة المخطط المحاسبي للدولة، بحيث تؤثر مباشرة بالزيادة أو بالنقصان على السيولة النقدية للخزينة العمومية حسب طبيعة العملية، فتسجل المدخلات النقدية في الجانب المدين، أمّا المخرجات النقدية فتسجل في الجانب الدائن للحسابات المالية. عرض المعالجة المحاسبية للحسابات المالية وفق ما يلي:

أ. حسابات الأوراق المالية: (50)

يستعمل الحساب (50) لتسيير المحفظة المالية للخزينة العمومية، والتي تتضمن مختلف السندات المضمونة من شهرين إلى أربعة أشهر والمكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة.

الشكل رقم (6): التسجيل المحاسبي لتحصيل وخصم الأوراق المالية



المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة

تستطيع الخزينة العمومية إيداع الأوراق المالية لدى البنك المركزي من أجل تحصيلها عند حلول آجال تسديدها، أو تحويلها إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية، كما يمكن ملاحظة أن الحسابات الوسيطة رقم (502)، (503، 504) يتم تصفيتهما عند تنفيذ التحصيل الفعلي للأوراق المالية من طرف البنك المركزي لفائدة الخزينة العمومية، حيث يجب أن تعرض رصيدا معدوما في نهاية السنة.

ب. حسابات تحصيل الشيكات:

يستعمل الحساب رقم 51 و الحساب رقم 52 من أجل قيد العمليات تحصيل الشيكات المحررة من طرف مختلف الأعوان الاقتصاديين لتسديد الحقوق ذات الطابع الجبائي أو غير جبائي مستحقة الدفع لفائدة الخزينة العمومية، كما أنه لا يسمح للخزينة العمومية فتح حسابات جارية بنكية لدى مختلف البنوك التجارية، يتم إرسال هذه الشيكات إلى البنك المركزي لتحصيلها عن طريق المقاصة مع مختلف المؤسسات المالية.

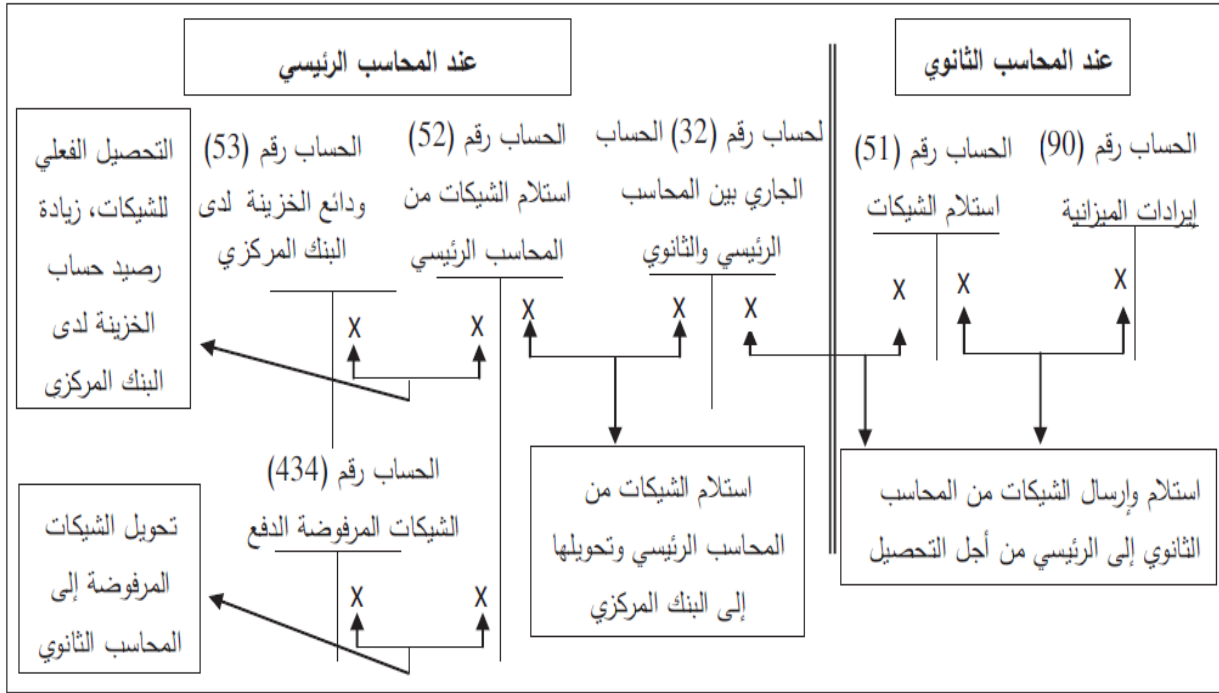
يقوم المحاسب الثانوي بإرسال الشيكات المستلمة إلى الخزينة الولائية بصفتها المحاسب الرئيسي المختص إقليميا بتحويلها إلى البنك المركزي من أجل تحصيلها عن طريق المقاصة بصفة مجانية لفائدة الخزينة العمومية.

في حالة رفض الشيكات أثناء عملية المقاصة من طرف البنك المركزي، يقوم المحاسب العمومي بتسجيلها في حساب مخصص لإثبات عملية الرفض دون اللجوء إلى عكس القيود المحاسبية، وذلك من أجل تحديد حجم الشيكات

المرفوضة وتحويله إلى المحاسب المعني بالأمر من أجل تنفيذ الإجراءات القانونية للتكفل بالتحصيل الإجباري للإيرادات العمومية.

ولبيان المعالجة المحاسبية لهذه العمليات يمكن عرض مختلف مراحل القيود المحاسبية لتحصيل الشيكات في الشكل الموالي:

الشكل رقم (7): القيود المحاسبية لتحصيل الشيكات المحررة لفائدة الخزينة العمومية



المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة

يعتبر الحساب الجاري للخزينة العمومية لدى البنك المركزي، بمثابة همزة وصل تربطها مع النظام البنكي، بحيث يمنع قانون المحاسبة العمومية فتح حساب بنكي لفائدة المحاسب العمومي لتفادي توزيع الموجودات المالية للخزينة العمومية في عدة حسابات، من أجل تحقيق وحدة الخزينة، وجعل رصيد الحساب متاحا لكل المحاسبين العموميين. إضافة إلى ذلك، تستطيع الخزينة العمومية على أساس تعاقد الاستفادة من إمكانية الدفع على المكشوف بتمويل من البنك المركزي في حدود 10 % من مجمل الإيرادات المتوقعة في ميزانية السنة الماضية على أن تلتزم الخزينة العمومية بتسديدها قبل نهاية السنة.

يعتبر أي قيد محاسبي في الجانب المدين للحساب الرئيسي رقم (53) بنك الجزائر زيادة في ودائع الخزينة لدى البنك المركزي، في حين أن أي قيد محاسبي في الجانب الدائن فإنه ينتج عن سحب أموال يؤدي إلى نقص في رصيد الخزينة، حيث إن العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية هو المكلف بإجراءات دمج وتدقيق العمليات المالية التي يقوم بها

مختلف المحاسبين الرئيسيين عن طريق هذا الحساب، ومراقبة رصيد الحساب بصفة دورية عن طريق مطابقة الرصيد الناتج عن محاسبة الخزينة ومحاسبة البنك المركزي.

ثانيا: المعالجة المحاسبية لحسابات الخصوم:

__ القسم الأول (1): حساب النتائج والديون.

__ القسم الرابع (4): حساب الودائع والمراسلين.

1. القسم الأول (01) حساب النتائج والديون:

أ. حساب النتائج:

هو الحساب رقم (10) «نتائج الممتلكات» الذي يفتح في كتابات العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية، حيث يتفرع هذا الحساب الى :

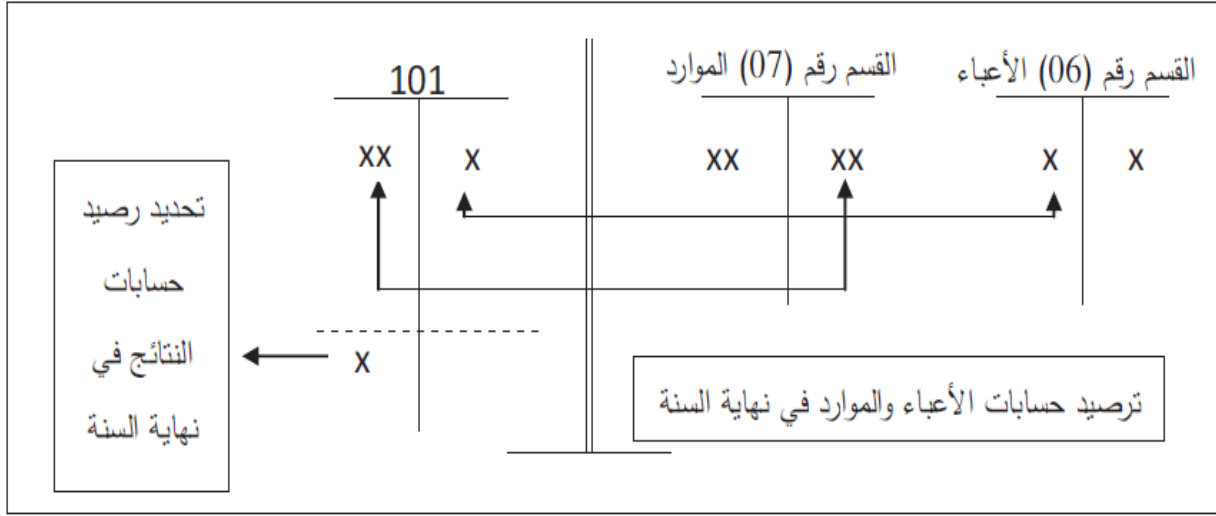
__ الحساب الفرعي رقم « (101) نتائج السنة » ، ويسجل هذا الحساب نتائج تنفيذ قانون المالية للسنة الناتجة

عن طريق المقاصة بين رصيد حسابات الموارد المسجلة في القسم رقم (07) مع رصيد حسابات القسم (06).

__ الحساب الفرعي رقم « (102) نتائج في انتظار التخصيص » ، حيث يسجل في هذا الحساب نتائج السنوات

السابقة، بحيث لا يقصد بها الأرباح في انتظار التوزيع بل نتائج تنفيذ قانون المالية التي يتم نقلها من سنة إلى أخرى.

الشكل رقم (8): تحديد رصيد حسابات النتائج



المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة

يقوم العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية في نهاية كل سنة بتنفيذ عملية المقاصة بين المبالغ الإجمالية المسجلة في حسابات الموارد وطرحها من إجمالي المبالغ المسجلة في حسابات الأعباء، من أجل تحديد رصيد حساب النتائج، بواسطة هذه العملية يتم ترصيد حسابات أقسام الأعباء والموارد التي تسجل رسيدا معدوما في بداية السنة القادمة.

ب. حسابات الديون:

في هذا الاطار يقترح مشروع المخطط المحاسبي للدولة إعادة تنظيم حسابات الديون وفق الحسابات الرئيسية المعروضة في الجدول الموالي:

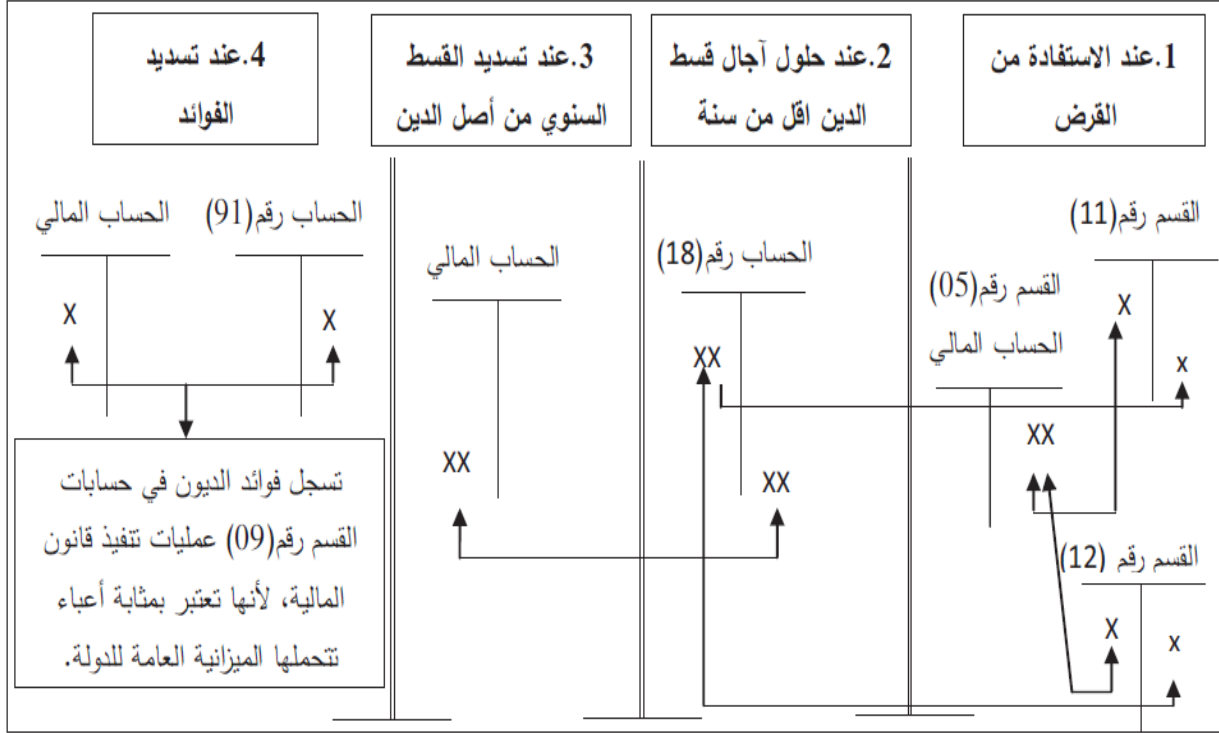
الجدول رقم (5): تصنيف حسابات الديون وفق مشروع المخطط المحاسبي للدولة

القسم	الحساب الرئيسي	الحساب الفرعي
القسم حسابات الاول النتائج والديون	الحساب الرئيسي رقم (11) الديون الداخلية طويلة ومتوسطة الأجل	الحساب رقم (110) سندات التجهيز على الحساب الجاري
		الحساب رقم (111) سندات التجهيز
		الحساب رقم (112) سندات الخزينة
		الحساب رقم (117) تسبيقات البنك المركزي للخزينة المحولة إلى قروض طويلة الأجل
		الحساب رقم (118) ديون أخرى طويلة ومتوسطة الأجل
		الحساب رقم (119) علاوة الإصدار أو التسديد
	الحساب الرئيسي رقم (12) الديون الخارجية طويلة ومتوسطة الأجل	الحساب رقم (120) ديون المؤسسات المالية الدولية المتعددة الأطراف
		الحساب رقم (121) ديون المؤسسات المالية الجهوية
		الحساب رقم (122) ديون مؤسسات مالية أخرى
		الحساب رقم (123) ديون المؤسسات المالية الثنائية الأطراف
		الحساب رقم (124) قروض الشراء
		الحساب رقم (125) ديون إعادة التمويل
		الحساب رقم (126) ديون إعادة الجدولة
	الحساب الرئيسي رقم (13) الديون الداخلية قصيرة الأجل	الحساب رقم (130) سندات الخزينة على الحساب الجاري
		الحساب رقم (131) سندات الخزينة على الوثائق
	الحساب الرئيسي رقم (14) الديون الخارجية قصيرة الأجل	الحساب رقم (140) قروض الموردين، وهي عبارة عن قروض مقيدة تمنح من طرف البائع لفائدة المشتري
		الحساب رقم (180) أقساط الديون الداخلية طويلة ومتوسطة الأجل ومستحقة الدفع في أقل من سنة
	الحساب الرئيسي رقم (18) أقساط الديون مستحقة الدفع في أقل من سنة	الحساب رقم (181) أقساط الديون الخارجية طويلة ومتوسطة الأجل ومستحقة الدفع في أقل من سنة
		الحساب رقم (182) أقساط الديون الداخلية طويلة ومتوسطة الأجل غير المدفوعة
		الحساب رقم (183) أقساط الديون الخارجية طويلة ومتوسطة الأجل غير المدفوعة

المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة

وفي هذا الإطار، يعتبر العون المحاسبي المركزي للخبزينة العمومية المحاسب العمومي الوحيد المؤهل قانونا بالقيد النهائي لمسك حسابات الديون، حيث يمكن عرض مراحل القيد المحاسبي لحسابات الديون الطويلة ومتوسطة الأجل في الشكل الموالي :

الشكل رقم (9): المعالجة المحاسبية لحسابات الديون



المصدر : تم إعدادده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة

يقترح مشروع التعليم العامة للمخطط المحاسبي للدولة معالجة شاملة لمختلف مراحل تسيير المديونية، والتي تسمح برفع جودة البيانات المالية الحكومية عن طريق استحداث الحساب رقم (18) الذي يخصص لتسجيل أقساط الديون مستحقة الدفع خلال السنة، إلى جانب فتح الحساب رقم (91) والذي يخصص بدوره لتسجيل الفوائد الناتجة عن هذه الديون، مما سيسمح بقراءة مباشرة لحجم المديونية التي بلغت آجال تسديدها وحجم الأعباء المترتبة عنها مباشرة من النظام المحاسبي.

ثالثا: حسابات العرض الاقتصادي

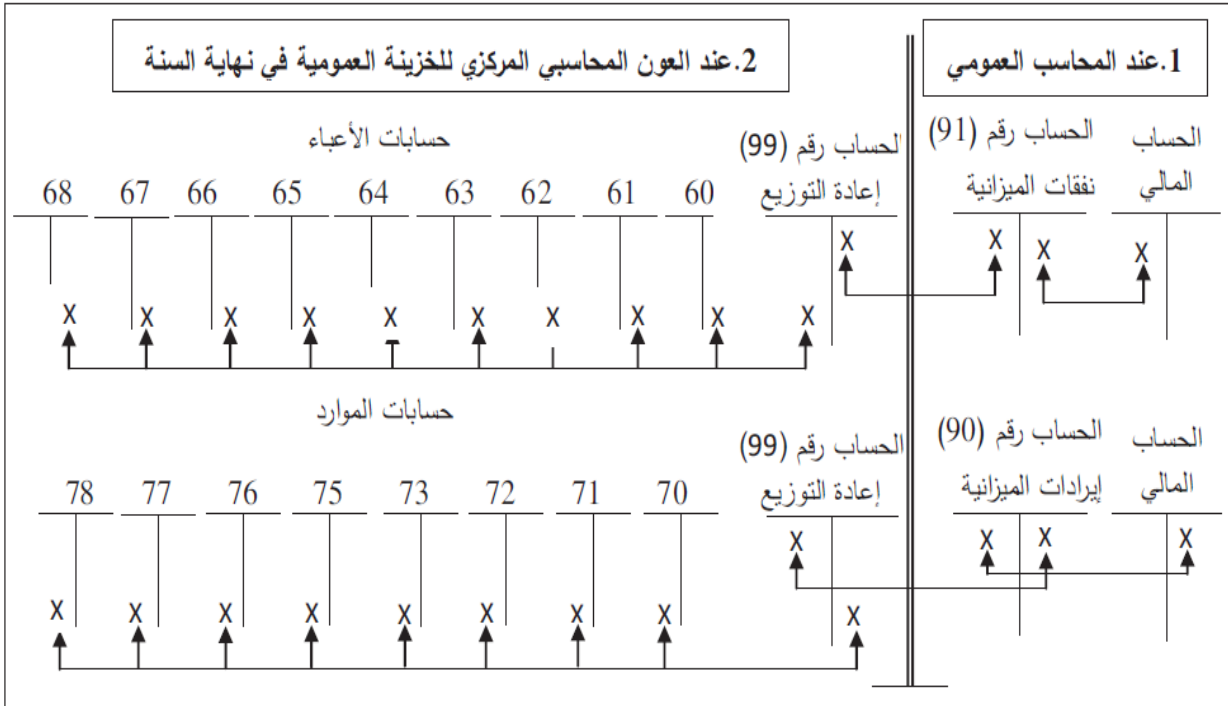
يشمل على دراسة المعالجة المحاسبية للأقسام التي لا تظهر في موازنة الدولة، والتي تتضمن الحسابات التالية:

- __ حسابات قسم الأعباء وقسم الموارد.
 - __ حسابات القسم الثامن فائض وعجز الميزانية.
 - __ حسابات القسم صفر، التزامات الدولة خارج الميزانية.
 - __ حسابات القسم التاسع، تنفيذ قانون المالية.
- سنتطرق الى حسابات قسم حسابات الأعباء والموارد، وقسم حسابات فائض وعجز الميزانية.

1. المعالجة المحاسبية لحسابات الأعباء والموارد:

تعتبر حسابات الأعباء والموارد حسابات جديدة تم فتحها في المخطط المحاسبي للدولة من أجل تحقيق العرض الاقتصادي لنتائج تنفيذ قانون المالية، كما تعتبر عملية التسجيل في حسابات الأعباء والموارد بمثابة إعادة تسجيل ثانية لعمليات تم قيدها من طرف المحاسب عند تحصيل الإيراد أو تسديد النفقة، حيث تتم هذه العملية عن طريق توزيع المبالغ المسجلة في حسابات النفقات الى حسابات الأعباء وتوزيع المبالغ المسجلة في حساب الإيرادات الى حساب الموارد بواسطة حساب إعادة التوزيع المخصص لهذه العملية والموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (10): عرض إجراءات إعادة التوزيع في حسابات الأعباء والموارد



المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مشروع المخطط المحاسبي للدولة

إنّ إعادة التوزيع تعتبر عملية داخلية، تهدف إلى إعادة عرض بيانات النفقات والايادات العمومية، بحيث لا تؤدي عملية إعادة التسجيل المحاسبية الثانية إلى التغير في الحجم الإجمالي للايادات أو النفقات العمومية، بل تؤثر على طريقة العرض التفصيلي للمبالغ المالية بهدف توظيف هذه البيانات في مجال اتخاذ القرار وتقييم الأداء الحكومي. حيث تسمح هذه العملية بترصيد حسابات الإيادات والنفقات العمومية في نهاية السنة من أجل تحديد رصيد افتتاحي معدوم للسنة القادمة، بحيث لا يتم تجميعها من سنة إلى أخرى، وبالتالي يتم نقل الايادات إلى حسابات الموارد والنفقات إلى حسابات الأعباء باستثناء نفقات التجهيز العمومي التي يتم توزيعها إلى حسابات القسم الثاني المخصص لقيد الاستثمارات العمومية.

2. المعالجة المحاسبية لحسابات قسم فائض وعجز الميزانية:

تسمح هذه الحسابات بتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن طريق توفير بيانات مالية حول أثر حركة التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ المي ا زنية العامة للدولة على الوضعية المالية للخزينة العمومية، والتي يتم استخ ا رجها مباشرة من النظام المحاسبي دون اللجوء إلى السجلات والدفاتر الإحصائية كما هو معمول به في نظام مجموعة حسابات الخزينة العمومية.

وفي هذا الإطار، يسمح مشروع المخطط المحاسبي للدولة بعرض نوعين من النتائج على النحو الموالي:

أ. نتيجة ذات طابع مالي

وهو ما يعبر عنه بفائض وعجز الخزينة العمومية، الذي يسجل أثر تغير حركة التدفقات النقدية الناجمة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة على رصيد الحسابات المالية للخزينة العمومية والذي يتم تحديده كما يلي:

فائض أو عجز الخزينة العمومية = رصيد الحساب رقم (90) الايادات - رصيد الحساب

(91) النفقات + أو - التغيرات الصافية لرصيد الحسابات الخاصة للخزينة العمومية

ب. نتيجة ذات طابع اقتصادي

وهي النتيجة المستخرجة بعد إعادة توزيع العمليات المحاسبية لحسابات الأعباء والموارد والتي يتم تحديدها على النحو الموالي:

نتيجة محاسبة الممتلكات = رصيد حسابات القسم السابع الموارد - رصيد حسابات

القسم السادس الأعباء

يقسم القسم الثامن (8) الى حسابات فرعية هي:

- __ الحساب الرئيسي رقم (80) النتائج غير المدفوعة، والذي يتم بواسطته تسجيل فائض وعجز الخزينة العمومية الذي ينتج عن الفرق بين إجمالي الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة خلال السنة.
- __ الحساب الرئيسي رقم (81) نتائج قانون التسديد للميزانية، والذي يتضمن النتائج النهائية المصححة لعمليات تنفيذ الميزانية.
- __ الحساب الرئيسي رقم (89) حساب إعادة توزيع فائض وعجز الخزينة.

IV. تقييم مشروع المخطط المحاسبي للدولة:

على ضوء نتائج تحليل المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق مختلف أقسام حسابات هذا المخطط، بهدف تحليل نقاط القوة والضعف في تركيبة مدونة حسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة.

1. نقاط قوة مشروع المخطط المحاسبي للدولة:

يعتبر تطبيق المخطط المحاسبي الجديد للدولة قفزة نوعية في تحقيق الإفصاح الكامل والدقيق عن الوضعية المالية للدولة، عن طريق تقديم قوائم مالية تفصح عن تطور وتوزيع مختلف عناصر الذمة المالية للدولة في شكل موازنة تتضمن أصول وخصوم وحدات القطاع العام، إضافة إلى عرض نتائج تنفيذ قانون المالية للسنة عن طريق حسابات النتائج وبيان الوضعية المالية للخزينة العمومية بصفة دورية.

أهم نقاط القوة لنظام محاسبة الدولة وفق مشروع المخطط المحاسبي الجديد:

- __ إدراج محاسبة الحقوق مستحقة الدفع في محاسبة الدولة على أساس الاستحقاق الكامل، عن طريق التكفل بالقيود المحاسبي لإجراءات إصدار سندات الأمر بالتحصيل ومتابعة تحصيلها.
- __ الرفع من جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن طريق إعداد قوائم مالية تعرض النتائج المالية لتنفيذ قانون المالية وبيان الوضعية المالية للخزينة العمومية مباشرة وبصفة آلية من النظام المحاسبي.
- __ يسمح النظام الجديد بعرض موازنة للدولة تتضمن مجمل أصول وخصوم وحدات القطاع العام، والتي يمكن من خلالها قراءة توزيع عناصر الذمة المالية للدولة وتحليل تطورها من سنة إلى أخرى.
- __ يسمح النظام الجديد بعرض موازنة للدولة تتضمن مجمل أصول وخصوم وحدات القطاع العام يمكن من خلالها قراءة توزيع عناصر الذمة المالية للدولة وتحليل تطورها من سنة لأخرى.
- __ يسمح نظام محاسبة الدولة الجديد بعرض وتقييم الممتلكات والتجهيزات العمومية عن طريق فتح حسابات القس لثاني لتسجيل الاستثمارات العمومية وتطبيق الاهتلاكات عليها.

2. نقاط الضعف في مشروع مخطط المحاسبي للدولة:

- من خلال تحليل الإجراءات المحاسبية وفق مشروع المخطط المحاسبي للدولة يمكن ملاحظة النقائص التالية:
- لم يتم الاستعانة بالمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام عند إعداد المخطط المحاسبي للدولة ولم يتم الإشارة إليها في مشروع التعليلة العامة للمخطط المحاسبي للدولة.
- لم يتكفل مشروع المخطط الجديد للدولة بقيد مرحلة الالتزام بدفع النفقات العمومية بحيث حافظ على طريقة القيد المحاسبي المطبقة في النظام القديم والمبنية على الأساس النقدي.
- يعاب على مشروع المخطط المحاسبي للدولة اللجوء إلى استعمال الإشارة السالبة بهدف طرح المبالغ المالية لتصحيح الخطأ.
- لا أثر لمحاسبة الاعتمادات المالية في مشروع المخطط المحاسبي للدولة. وبالتالي، لا يسمح النظام الجديد بتحقيق الإفصاح المحاسبي عن حجم الاعتمادات المالية المستهلكة أو الباقية خلال السنة المالية.
- يندرج مشروع إعداد المخطط المحاسبي الجديد للدولة ضمن استراتيجية إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية الذي تبنته وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة العمومية، التي قامت باستحداث مديرية مكلفة بتطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، إلا أن وتيرة تفعيل هذه الإصلاحات عرفت ركودا كبيرا أدى إلى عدم إمكانية تطبيق النظام الجديد لأسباب منها عدم وضع جدول زمني يحدد بداية ونهاية مختلف مراحل مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية، إضافة إلى عدم تحديد إجراءات الانتقال من النظام القديم إلى النظام الجديد، كما أن نجاح تطبيق المخطط المحاسبي للدولة ربط مختلف شبكة المحاسبين العموميين مع العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية والتي تعتبر ضرورية لتطبيق عملية الدمج المركزي لعمليات الخزينة العمومية، والتي لا يمكن من دونها تطبيق النظام المحاسبي الجديد الذي يهدف إلى إعداد الوضعية المالية اليومية للخزينة العمومية بصفة آلية.
- وعلى هذا الأساس، فإن إقامة نظام محاسبي متطور يتطلب جهودا كبيرة ومركزة ودائمة من كل المتخصصين.

خلاصة الفصل:

رغم الجهد المبذول من طرف وزارة المالية من أجل إعداد مشروع التعليم العامة للمخطط المحاسبي للدولة إلا أن وتيرة تجسيد الإصلاحات عرفت ركودا كبيرا حالة دون تطبيق النظام الجديد، لأنّ نجاح تطبيق النظام المقترح مرهون بإتمام مسار الإصلاحات ومعالجة نقائص المخطط المحاسبي المقترح، لاسيما في مجال معالجة تقييم وإعادة تقييم الاستثمارات وتحديد أدوات تطبيق الاهتلاكات، وإتمام ضبط إجراءات محاسبة المخزون، إلى جانب إعداد النظام الآلي لتسجيل العمليات المحاسبية وربط شبكة المحاسبين العموميين فيما بينهم مع العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية، مما أدى إلى توقف مسار إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ويبقى النظام القديم ساري المفعول في الوقت الحالي.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

إنّ المحاسبة العمومية هي أول فروع المحاسبة التي مورست في التاريخ، وهذا ما يعطيها حق الأولوية في تطوير نظامها ليتماشى مع التطورات التي ساربت العصر، ووضع المبادئ الخاصة بها استجابة لضرورتها في خدمة المصلحة العامة. حيث تعد القوائم المالية من أهم مكونات التقارير المالية، التي تعمل المؤسسات على إعدادها وتقديمها لكل من له العلاقة بالمؤسسة لاستخدامها كل في مجاله، التطورات والتغيرات التي تحدث فرضت على الدول العمل على اصلاح وتعديل نظامها المحاسبي بما يتوافق مع النظام المحاسبي الدولي، الي يتضمن مجموعة من المعايير تطبيقها يكمن في قراءة القوائم المالية بدقة، وبوضوح وموضوعية.

الجزائر من الدول التي قامت بإجراء لإصلاحات في مختلف قطاعاتها، حيث توجب على وزارة المالية اقتراح مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية، سعيًا منها بجعله نظامًا مرنا يستجيب للتحويلات الاقتصادية، ويعمل على تحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية في الجزائر ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية، كما الهدف منه الرفع من مستوى الابلاغ المالي الحكومي، وتحقيق الشفافية والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية، وتوفير البيانات المالية ذات مصداقية تعرض في الوقت المناسب لنتائج تنفذ الميزانية العامة للدولة.

إلاّ أنه لم يتحقق التطبيق الميداني لكافة حسابات أقسام المخطط المحاسبي الجديد للدولة، حيث تم التركيز على العمليات المالية التي لها أثر نقدي مباشر على حركة النفقات النقدية للخرينة العمومية الناتجة عن تنفيذ الميزانية.

النتائج العامة:

من خلال دراستنا لموضوع البحث توصلنا الى النتائج التالية:

__ تعد المحاسبة العمومية الوسيلة الأساسية للمحافظة على المال العام والسهر على تنفيذ مختلف العمليات

المالية التي تسعى الدولة من وراءها لتحقيق النفع العام باستخدام مختلف الأجهزة الرقابية.

__ يعتبر الانتقال من إتباع أسلوب الأساس النقدي إلى إتباع أساس الاستحقاق أحد أولويات التحديث

لنظام المحاسبة العمومية وتطويره.

__ تقدم المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا لتصميم نظام

محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية.

__ إنّ القبول المتزايد لهذه المعايير والاعتراف الدولي المتزايد، يتبنّى متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام

وفق أساس الاستحقاق ما يجعلها من أبرز أدوات إصلاح وتكوير نظام المحاسبة العمومية على المستوى الدولي.

— الارتقاء بجودة الإبلاغ المالي الحكومي من الرقابة إلى تقديم أدوات المساءلة عن الأداء وتقييم نتائج نشاط وحدات القطاع العام.

— يعتبر تطوير إعداد الموازنة العامة للدولة من خلال التخلي عن أسلوب موازنة البنود واستبداله بأي أسلوب من أساليب الموازنات الحديثة كموازنة البرامج والأداء، موازنة التخطيط والبرمجة إحدى السبل الضرورية لنجاح المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) المستندة لأساس الاستحقاق.

— نظام محاسبة الخزينة العمومية في الجزائر هي نظام تقليدي قائم على الأساس النقدي الذي يتركز على بيان المركز المالي للدولة عن طريق تركيز الرقابة على حركة التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة، وبالتالي لا يسمح النظام الحالي للخزينة العمومية بتوفير البيانات المالية عن حجم حقوق الدولة المثبتة أو غير المحصلة لعدم توفر حسابات مخصصة لقيود هذه العمليات.

الاقتراحات:

يمكن اقتراح تكييف مشروع المخطط المحاسبي للدولة ليتطابق مع متطلبات تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق، من خلال اعتماد المنهج المرحلي في تنفيذ الإصلاحات، عن طريق تبني الانتقال التدريجي من تطبيق الأساس النقدي، الى تطبيق أساس الاستحقاق الكامل لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، للاستفادة من الارشادات وطرق قياس المحاسبة المتعارف عليها دوليا لمعالجة مواطن الضعف، وبهدف مواصلة مسار الإصلاحات لتطبيق المخطط المحاسبي الجديد كهدف طويل المدى، ومعالجة النقائص، وإدراج التعديلات لتحسين جودة الإبلاغ المالي كتصفية حسابات الخزينة من الحسابات الغير مستعملة، واعتماد ترقيم حسابات المحاسبة في القطاع التجاري، لتفادي فتح التفرعات الجديدة، واعادة ترقيم الحسابات التي تتفرع أكثر من ستة أرقام. ضرورة الاستثمار في تطوير الموارد البشرية وتكوين المكونين عن طريق انشاء مدارس متخصصة في المحاسبة العمومية، وبرمجة مراحل تكوينية للمحاسبين العموميين على المستوى الوطني، خاصة على مستوى الوحدات الادراية اللامركزية التي تعاني من عدم توفر الموظفين ذوي خبرة عالية في مجال المحاسبة العمومية.

قائمة المراجع والمصادر

الكتب:

- اسماعيل حسين حمرو، المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان/الاردن، 2003
- اسماعيل خليل اسماعيل، و حسن عدس، المحاسبة الحكومية، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان/الاردن، 2010
- محمد عباس بدوي، وعبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة للنشر، طبعة 2003
- محمد السيد سرايا، المحاسبة الحكومية في قطاع الجمارك، دار الجامعة الجديدة للنشر، طبعة 2003
- محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا، منشورات الحلبي الحقوقية، 2005
- العبيدي ماهر، والجزراوي ابراهيم، وعلاوين موسى، المحاسبة الحكومية، الطبعة الاولى، مكتبة الدار الشامية، عمان/الاردن، 1998
- شكري فهمي محمود، الرقابة المالية العليا، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان/الأردن، بدون تاريخ
- خالد شحادة الخطيب، ومحمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان/الاردن، 2010
- خالد شحادة الخطيب، و احمد زهير شامية، المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان/الاردن، 2005

البحوث:

- يوسف الزين خيرة، وسالم فطيمة، الاتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية، مذكرة ليسانس، جامعة الدكتور يحيى فارس، المدية، 2010/2009
- شلال زهير، افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، سنة 2014/2013

الوثائق:

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ في 15 اوت 1990، المادة 1 والمادة 2
- والمادة 3 و المادة 43.44 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991
- العبيدي ماهر موسى، تخطيط موازنة الدولة وأثره في ترشيد الانفاق العام، مجلة النفط والتنمية العدد الثالث، بغداد، 1983،

الدراسات الالكترونية:

- بدون مؤلف، المحاسبة الحكومية والنظريات والاسس المبنية عليها، (على الخط) متاحة على:
<http://www.t1t.net/researches/acount/3.pdf> تاريخ الاطلاع: 25 مارس 2015 على 13:05
- (بدون مؤلف، مبادئ المحاسبة، (على الخط)، متاح على:
<https://www.google.fr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=17&cad=rja&uact=8&ved=0CFAQFjAGOAo&url=http%3A%2F%2Ffaculty.mu.edu.sa%2Fdownload.php%3Ffid%3D13579&ei=btweVafaDMqBaYDVgaAI&usg=AFQjCNfuf9ad6LRwime8OHTZInZY9PcqDA> تاريخ الاطلاع: 03 ابريل 2015 على 19:34
- حسام درعزني، الرقابة المالية، مذكرة ماجيستر ، على الخط، متاح على:
<https://www.google.fr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CCIQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.tahasoft.com%2Fbooks%2F322.doc&ei=78ESVZvuIsXlasCVgZAO&usg=AFQjCNFsTcWzSyS4i-BZbNwtiyCrBDw-8w> تاريخ الاطلاع: 25 مارس 2015 على 15:20
- حسين مصطفى هلال، المحاسبة الحكومية الإلكترونية بين اتجاهات التطوير وتحسين جودة الخدمة العامة، جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية، (على الخط) متاح على:
<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/arado/unpan026503.pdf> تاريخ الاطلاع: 03 ابريل 2015 على 21:21
- مامون حمدان، مقدمة عن المعايير المحاسبية الدولية، جامعة دمشق، سوريا، (على الخط)، متاح على:
<http://www.kantakji.com/media/2965/hi.doc> تاريخ الاطلاع: 03 ابريل 2015 على 21:48
- موييز حسيب القاعي ، النهج الجديد للمحاسبة العمومية ومعايير ISPAS، الفصل الثاني، (على الخط)، 2008، متاح على: <http://www.lacpa.org.lb/Includes/Images/Docs/TC/TC299.pdf> تاريخ الاطلاع 21 ماي 2015 على 10:17
- عبد الرحمان البهلال، الرقابة على المال العام، (على الخط)، متاح على:
<http://www.alriyadh.com/437969> تاريخ الاطلاع: 25 مارس 2015 على 14:48
- فياض حمزة رملي، الحكومة الالكترونية _ الرقابة المالية الحكومية في بيئة الحاسب الالكتروني، (على الخط)، متاح على: <http://elkanoon.blogspot.com/2014/03/Electronic-Commerce-Government.html> تاريخ الاطلاع: 13 ابريل 2015 على 13:42

