

# ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

أ. أحمد يوسف السعيدي

جامعة المدية، الجزائر

## ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة متطلبات تطوير الإطار المحاسبي الحالي الذي يركز على مجموعة حسابات الخزينة، بالرغم من تبني مخطط محاسبي للدولة يقترب في إطاره التصوري من المحاسبة المتعلقة بالمؤسسات الاقتصادية، والذي يمتاز بتبني الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة ذمة الدولة، والأخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة، إلا أن هذا النظام لم يستمر تطبيقه طويلا، بالرغم من الإيجابيات التي يحققها إلا أنه أصبح عاجزا عن مواكبة التطورات الدولية والتي تتطلب تهيئة المناخ المناسب الذي يسمح بتبني نظام محاسبي يستجيب و يتوافق مع معايير المحاسبة العمومية الدولية.

## Resumé :

Cette étude vise à répondre aux exigences du développement de l'actuel cadre comptable, qui met l'accent sur un des comptes de groupe du Trésor, en dépit de la comptabilité de projet d'adoption de l'Etat se rapproche dans lesquelles la comptabilité conceptuel relatif aux institutions de développement économique, qui se caractérise par l'adoption de la transition de la Comptabilité état de l'œdème de comptabilité des fonds, en tenant compte des droits installé, mais le système n'a pas appliqué en dernier longue, bien que réalisés par les pros, mais il est devenu incapable de suivre les développements internationaux qui exigent la création d'un climat propice qui permet l'adoption d'un système de comptabilité répond et est conforme aux normes internationales de comptabilité publique.

## المقدمة:

نظرا لتطور مفهوم المحاسبة العمومية تبعا لتطور النشاط الحكومي في تنوعه وازدياد حجمه، الذي ترتب عليه ازدياد كبير في حجم النفقات وتنوع مجالاتها، وفي حجم الإيرادات وتنوع مصادرها، فقد أصبحت المحاسبة العمومية أداة مهمة في تقييم أداء الحكومة، ومصدرا مهما للبيانات اللازمة لأغراض المالية العمومية، كما تعتبر النظام الذي يوفر جملة من الأدوات المستعملة في الرقابة والحفاظ على المال العام.

وتحتل الأصول التي تملكها الدولة من عقارات ثابتة ومباني والتثبيات المنقولة أهمية كبرى في المؤسسات الحكومية، للقيام بأنشطتها من أجل تحقيق المنافع لأفراد المجتمع، من خلال كبر حجم الأموال المخصصة لأصول الوحدات الحكومية، وتظهر هذه الأهمية في ازدياد حجم النفقات الرأسمالية التي تعدها كل سنة والمتمثلة في نفقات التجهيز ونفقات التسيير، والتي تقوم بصرفها على مختلف الهيئات المحلية، وهذا حسب الاستراتيجيات التي تقوم بها الدولة، عبر مراحل التنمية، وتحسين الخدمات الحكومية وفق المتطلبات الحديثة للدول. بالإضافة إلى مجموع الأصول المتراكمة من سنوات سابقة.

ولما كانت المحاسبة العمومية إحدى الأدوات التي تستخدمها الدولة من أجل الحفاظ على المال العام وتحقيق شفافية المالية العامة والمحافظة عليها، كان لزاما على الدولة مواكبة تحديث الأدوات المحاسبية بما يسمح عن الإفصاح عن القوائم المالية وتوفير نظام محاسبي يساعد على تقييم الأداء وتعزيز المساءلة للوصول إلى تحقيق شفافية المالية العامة للحسابات الحكومية.

وفي ظل هذه المقدمة يمكن طرح الإشكالية التالية:

### ما هي الأسباب التي أدت إلى تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟ وما هي متطلبات تطويره؟

وللإجابة عن هذه الإشكالية تم تقسيم هذا البحث إلى أربعة محاور أساسية تتمثل فيما يلي:

- الإطار العام لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر
- الإسهامات الأولية لتطوير نظام المحاسبة العمومية
- تقييم واقع نظام المحاسبة العمومية
- متطلبات تطوير نظام المحاسبة العمومية

### 1/ الإطار العام لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

تعد المحاسبة العمومية فرعاً من فروع المحاسبة لها أساس نظري تعتمد عليه، ومبادئ وإجراءات تتميز بها. أما مجال استخدامها فهي الوحدات الإدارية في الجهاز الحكومي للدولة.

#### 1-1 تعريف المحاسبة العمومية.

هي مجموعة من المبادئ والتقاليد والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظة والوحدات الحكومية الوطنية، وأنها تتصف بالتسجيل في السجلات والقوائم المالية لحسابات الموازنة العامة للدولة، ومراعاة القيود القانونية والإدارية المفروضة على الإنفاق، وتسجيل الالتزامات<sup>(1)</sup>.

كما تعرف المحاسبة العمومية على أنها المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد

1 محمد الفيومي محمد، أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية، دار النهضة العربية، بيروت، 1988، ص: 12.

في اتخاذ القرارات، وتوصيلها إلى الجهات ذوات العلاقة فيما بينها كما تنظمها التشريعات الرسمية والمبادئ والقواعد الخاصة بذلك<sup>(1)</sup>.

وتعرف المحاسبة العمومية في الجزائر على أنها كل القواعد والأحكام التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الموازنات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة، الموازنات الملحققة، الجماعات الإقليمية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. كما تبين أيضا التزامات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسئولياتهم، وكيفية مسك الحسابات<sup>(2)</sup>.

## 2-1- تطور الإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر.

كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضعا للنظام الفرنسي، حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية، التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا، بصفة عامة لا سيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862 والمتضمن تنظيم المحاسبة العمومية. بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 والمتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.

أما بعد الاستقلال قامت الجزائر بإصدار مجموعة من النصوص التنظيمية، التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية، وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري، ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد للالتزامات ومسئوليات المحاسبين المنتهين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة محاسب عمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية.

بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات، المناشير ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم المحاسبي، ومن أهمها التعليمات العامة لسنة 1967 التي تعرف حسابات الخزينة وتحدد كيفية استعمالها، التعليمات رقم 16 المؤرخة في 10/10/1968 والمتعلقة بمجموعة حسابات الخزينة.

كما تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1975، تطبيقا لأحكام الأمر رقم 73-29 المؤرخ في 05 جويلية 1973، وأصدرت أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولا سيما تلك الواردة في القانون المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984،

كما تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية، والجامع لمبادئها وقواعدها، والمرجع الأول والأساسي لها، إلى أن تم إصدار أول قانون يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد

1 إسماعيل حسين احمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص:35.

2 محمد صغير، دروس في المالية العمومية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الجزائر العاصمة، 2001 ص: 118.

مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990. بالإضافة إلى المراسيم التنفيذية المتعلقة بأشخاص المحاسبة العمومية المتمثلة فيما يلي:

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسئولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

كما شملت هذه المرحلة بالتسجيل المحاسبي للعمليات المالية للدولة وفقا لمبدأ القيد المزدوج، لأول مرة وهذا وفقا للتعليمية رقم 078 الصادرة في 17 أوت 1991 من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف ومسئولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم.<sup>(1)</sup>

### 3-1 الإطار المحاسبي للدولة .

يشمل الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية على مدونة الحسابات أعدتها وزارة المالية على مستوى المديرية العامة للمحاسبة لتقييد العمليات المالية المنجزة من طرف الخزينة العمومية.

**3-1-1 النظام المحاسبي للدولة:** هو عبارة عن محاسبة عامة متعلقة بالدولة يسكها المحاسبون العموميون حسب طريقة القيد المزدوج لمعرفة عمليات الموازنة وعمليات الخزينة ومراقبتها، وتحديد النتائج السنوية.

ويعتمد نظام المحاسبة في تسجيله للعمليات المالية للدولة، على مدونة الحسابات التي هي عبارة عن جدول يضم الحسابات الخاصة بالعمليات التي تقوم بها الخزينة العمومية لتقييد العمليات المالية المنجزة من طرف الخزينة العمومية من أجل إحكام الرقابة على المال العام.<sup>(2)</sup>

1 مسعي محمد، المحاسبة العمومية، طبعة ثانية منقحة، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص ص: (3-2).

2Ministère de finance, *Nomenclature des comptes du trésore*, direction général de comptabilité, 1998, p: 06.

الجدول رقم 01 : مجموعة حسابات الخزينة.

الملاحظات	حركة الحساب	الحساب المقابل	الوضعية	المحاسب	اسم المجموعة	الحساب الفرعي	الحساب الخاص

Source : Ministère de finance, nomenclature des comptes du trésore, direction général de trésore, 1992,p 03

هذا الجدول مقسم إلى ثماني 08 خانات، الخانة الأولى تسمى بالحساب الخاص وتضع رقم الحساب الرئيسي، الخانة الثانية وتضم رقم الحساب الفرعي للحساب الخاص، أما الخانة الثالثة فتحتوي على عنوان أو اسم مجموعة الحسابات سواء أكانت حسابات عامة أم حسابات خاصة، الخانة الرابعة تبين من هو المحاسب العمومي المكلف بتسيير الحساب، الخانة الخامسة توضح عدد الحالات الإحصائية العشرية المعدة، أما الخانة السادسة فتبين الحساب الذي يعمل مع الحساب الفرعي طبقا لقاعدة القيد المزدوج، الخانة السابعة والتي تلزم بتبرير الحساب في إحدى حالاته الثلاث، إما مدين، دائن أو الرصيد، الخانة الثامنة والأخيرة تحتوي على ملاحظات تبين المرجع القانوني لفتح الحساب المعني سواء كانت قوانين، مراسيم، تعليمات، إجراءات ... تحدد طبيعته و طريقة عمله و المخولين بمسكه.

كما تضم حسابات المدونة تسع مجموعات من الحسابات، كل مجموعة مقسمة إلى عدد من الحسابات العامة والتي بدورها تتفرع إلى حسابات رئيسية هي الأخرى كذلك تتفرع إلى حسابات فرعية، وتشمل المدونة على حسابات في شكل مجموعات وكل مجموعة تختص بتسجيل نوع خاص من العمليات وهي كما يلي:<sup>(1)</sup>

- تضم المجموعة الأولى حسابات عمليات الصندوق والمحفظة المجمعة؛
- تضم المجموعة الثانية الحسابات المتعلقة بعمليات الموازنة؛
- تضم المجموعة الثالثة الحسابات المتعلقة بعمليات الخزينة؛
- تضم المجموعة الرابعة الحسابات المتعلقة بالأطراف الأخرى المتعاملة ومراسلي الخزينة؛
- تضم المجموعة الخامسة حسابات عمليات للترتيب؛
- تضم المجموعة السادسة الحسابات النتيجة؛
- تضم المجموعة السابعة حسابات الديون المضمونة من طرف الدولة؛
- تضم المجموعة الثامنة حسابات حقوق الدولة؛

<sup>1</sup>Ministère de finance, **textes relatifs à la comptabilité publique, tome 01, direction général de comptabilité, 2005**, pp: (181-195).

وهناك مجموعة تاسعة تسمى بحسابات القيم غير الفاعلة والتي لا تتعلق بحاسبة الأموال ولا تظهر في الميزان العام لحسابات الخزينة، وإنما توضع في ميزان خاص يطلق عليه بالمحاسبة الخاصة.

### 1-3-2 خصائص مجموعة حسابات الخزينة:

- تختص محاسبة الدولة وفق مجموعة حسابات الخزينة بما يلي:<sup>(1)</sup>
- تسجيل عمليات تسديد النفقات وتحصيل الإيرادات المسجلة في الميزانية العامة للدولة وفي الحسابات الخاصة للخزينة
- تسجيل عمليات الخزينة والتي تشمل على قيد مدخلات ومخرجات الصندوق والتحويلات المالية إضافة إلى عمليات إصدار وتسيير القروض والمديونية وتسيير التدفقات النقدية لفائدة الهيئات المكتتبه لدى الخزينة العمومية
- تسجيل حركة الأموال والقيم بين المحاسبين العموميين لصالح الخزينة العمومية
- بيان النتائج المالية لتنفيذ الميزانية العامة للدولة والعمليات المالية للخزينة
- بيان الوضعية المالية الدائنة والمدينة للدولة

### 2/ الإسهامات الأولية لتطوير نظام المحاسبة العمومية

إن توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق، وضرورة التكيف مع هذه المتغيرات الجديدة، فرض على الدولة القيام بإصلاحات عميقة بدا من النظام المحاسبي للدولة يضم في طياته ترتيبات تسمح بمحاولة تقريب الإطار التصوري والعملية للمحاسبة العمومية من المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية بغية إعطاء نظرة متكاملة حول الوضعية العامة للأصول والخصوم على مستوى الدولة.

### 2-1 مسار تطوير نظام المحاسبة العمومية

شملت أعمال الإصلاح في تخصيص المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إدارات المديرية، والاستعانة بالخبرة الفرنسية، وكذا خبراء من البنك العالمي وصندوق النقد الدولي بوضع خطة عمل شملت مختلف هياكل الإصلاح. وقد مرت عملية أعمال الإصلاح بالمراحل التالية:<sup>(2)</sup>

**1-1-1 الإطار التصوري للمشروع:** بدأت معالم تحديد مشروع نظام المحاسبة العمومية على ضوء فكرة أساسية، هي الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة للخروج بنتائج تكون بمثابة بداية انطلاق تحديد القواعد المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية.

**2-1-2 صياغة القواعد المحاسبية:** تم التركيز في صياغة القواعد المحاسبية على حسابات المخطط المحاسبي للدولة ومختلف الجداول المرافقة له، وتحضير التعليمات المتعلقة به.

1 شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وأفاق إصلاحه، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002، ص 50.  
2 حاج جاب الله أمال، إصلاح محاسبة الدولة دراسة مشروع المخطط المحاسبي للدولة pce، مذكرة تخرج، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، 2004، ص ص (11-18).

2-1-3 اختبار المشروع على مستوى المراكز المحاسبية. شرع في هذا الاختبار منذ 09 جويلية 2000 للحسابات الجديدة الموافقة لحسابات المدونة الحالية، على مستوى الخزينة الولائية لست 06 ولايات بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية، ميلة. ثم توسيع اختبار المشروع ليشمل كافة ولايات الوطن.

2-1-4 إجراءات التكوين وتكييف أنظمة الإعلام الآلي. تم اتخاذ مجموعة من التدابير لدعم مشروع الإصلاح، بتكييف أنظمة الإعلام الآلي مع القواعد الجديدة، وتكوين المحاسبين وإعلامهم بطرق التطبيق.

2-1-5 الانتقال من مدونة الحسابات إلى المخطط المحاسبي للدولة. إن تطبيق نظام المحاسبة العمومية ابتداء من تاريخ 2003/01/01 قد تطلب تحديد طريقة الانتقال من المحاسبة التي تعتمد على المدونة المتعلقة بحسابات الخزينة إلى محاسبة من نوع مالي خاص بالدولة الذي يعتمد على حسابات المخطط المحاسبي للدولة.<sup>(1)</sup>

## 2-2 تحليل بيانات المخطط المحاسبي للدولة:

بعد جمع كل البيانات الثانوية من مختلف المصادر وكذا وثائق الخزينة العمومية، تم تحليلها بهدف الوقوف على واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر، فكانت النتائج التالية<sup>(2)</sup> :

- إنَّ المخطط المحاسبي للدولة الذي تم اعتماده، مستمد مباشرة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG)، فتنبع كل مراحل التحضير للمخطط يؤكد فقدان المخطط المحاسبي للدولة لخصوصيته الجزائرية، من خلال عرض التقارير التشخيصية المعدة من طرف اللجنة المختصة على الطرف الفرنسي من أجل مناقشتها وإبداء الرأي حول مشروع مخطط حسابات الدولة. فإذا كانت الاستفادة من تجارب الغير أمر وارد ومن الحكمة القيام، لكن أن تعرض التقارير والنتائج المستخلصة على الجانب الفرنسي لإبداء آرائه وملاحظاته فهذا يفقد هذا المخطط خصوصيته ويحصر عمل الفوج في جمع المعطيات والوثائق من مصادرها ويضع الخبراء الفرنسيين في موقف إملاء تفاصيل المخطط المحاسبي الواجب اعتمادها.

- إنَّ هذا التقييد المحاسبي للحقوق المثبتة مهمة مشتركة بين الأمرين بالصرف والمحاسبين الثانويين الخاضعين لهم وظيفياً، فالإطار المحاسبي الجديد غير تماماً طريقة التقييد المحاسبي لنفقات الدولة، بالإضافة إلى منح إمكانية تقييد إيرادات الدولة محاسبياً.

ويتجسد هذا من خلال التركيز على تقييد الحقوق المثبتة للدولة، الشيء الذي يسمح للمحاسب المركزي للخزينة العمومية من التعرف في أي لحظة أَرادها هو على قيمة ممتلكات وإيرادات الدولة محاسبياً، بعدما كان جمع هذه الأرقام في السابق يمرّ عبر سلسلة مراسلات تنطلق من كل وزارة باتجاه

1 Ministère de finance, **communication portant sur la réforme de la comptabilité de l'Etat**, 2000, p: 05.

2 عبد السميع رويبة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003 - 2008، مداخلة، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و30 نوفمبر 2011، ص ص (347، 348).

مديرياتها العامة والتي بدورها ترسل كتابيا دائما مديرياتها الولائية، فيستغرق هذا وقتا ليس بقليل، لتضاعف هذه المدّة ريثما تنتقل المعلومات من الأسفل إلى الأعلى، وهي معلومات وأرقام كثيرا ما كانت غير حقيقية.

● إن أبرز الإضافات التي قدّمها المخطط أيضا نجد التقييد المحاسبي للإهتلاكات، على اعتبار وجود الصّف رقم « 2 » والمخصّص لتقييد إستثمارات الدّولة. إلا أن هذه الأرقام والحسابات المخصّصة لهذا الغرض ظلّت جامدة بسبب عدم الإنتهاء من إعداد المرحلة الأساسية التي تسبقه، والمتعلّقة بالجرد العام للممتلكات العامّة التّابعة للدّولة. هذه العمليّة التي انطلقت منذ سنة 1992 ، وخصّص لها مكتب منفرد على مستوى كل المديريّات الولائيّة لأملك الدّولة لم تعرف لها اية إلى الآن.

### 2-3 محتوى حسابات المخطط المحاسبي للدولة:

إن تبني نظام المحاسبة العمومية الجزائري لفكرة محاسبة الذمة، أدى إلى ظهور حسابات جديدة تسمح بإعطاء وصف شامل لذمة الدولة. وقد شملت هذه الحسابات ما يلي:<sup>(1)</sup>

2-3-1 الاستثمارات. إن ظهور فكرة التقييد المحاسبي للاستثمارات، ووضع تقنيات محاسبية لتقييد استثمارات الدولة، مشابهة لتلك الموجودة في النظام التقليدي للمحاسبة الخاصة، تسمح بتسجيل كل الاستثمارات المادية والمعنوية، ضمن المحاسبة العامة للدولة.

2-3-2 المخزونات. تسجل حسابات المخزونات، وفقا لمبدأ السنوية، حيث أن مشتريات الدولة من السلع لسنة النشاط الحالية، يجب أن تستهلك في هذه المدّة، مع عدم وجود مخزون في نهاية السنة، هذا من جهة. ومن جهة ثانية، لا تستطيع الدولة أن تفرض على المكلفين بالضريبة دفع مستحقّاتهم في آجال دقيقة، بما يسمح لها من توفير الأموال لتكوين هذه المخزونات، وهذا يجعل حساب المخزونات مجرد وسيلة لتسجيل التدفّقات المالية الموجهة لشراء السلع والمواد الأولية، دون تحديد التغيرات في كمية هذه المخزونات من سنة إلى أخرى.

2-3-3 الحقوق المثبتة للدولة. الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية للدولة، كان نتيجة حتمية لتبني الدولة مبدأ الحقوق المثبتة، وذلك لأخذ نظرة شاملة على حقوق الدولة المحصلة وغير المحصلة.

وتعرف الحقوق المثبتة النواتج أو الإيرادات المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محل لأمر بالتحصيل يكرس حق الدائن العمومي. فهي بذلك تقابل عمليات الاقتراض في المحاسبة الخاصة، وتخضع إلى تقييد محاسبي مزدوج لعمليّة تثبيت الحقوق وتحصيل الإيرادات عن طريق استعمال الحسابات التالية:

1- تقييد عمليّة التثبيت: تكون باستعمال الحسابات الفرعية للحسابين الرئيسيين:

● ح/ 38 إيرادات قابلة للتحصيل الذي يظهر دائما بالمبالغ المثبتة.

1. Ministère de finance, **Projet d'instruction relative aux modalités générales de classement et de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'état**, 2007, p: 11.

- ح/ 40 الملكلفين بالضريبة الذي يظهر مدينا بالمبالغ المثبتة.
- 2 - تقييد عملية التحصيل: تقييد عملية التحصيل ضمن الحسابات الفرعية للحساب الرئيسي ح/ 90 إيرادات الموازنة مقابل الحسابات المالية المستعملة في عملية التسوية.

### 2-3-4 نتيجة ذمة الدولة

تم إنشاء حسابات خاصة تضمن للعون المحاسبي المركزي للخزينة الانتقال من النتيجة المالية إلى نتيجة الذمة. تشمل هذه الحسابات على حسابات:

- 1- حساب التكاليف: وتسجل في نوعين من العمليات:
- عمليات الانتقال من حسابات النفقات المسجلة في حسابات تنفيذ قانون المالية إلى حساب نفقات التسيير، الاستثمارات، السلفات، التسبيقات والمساهمات؛
- عمليات خارج الموازنة المسجلة مباشرة في هذا الصنف.
- حساب النواتج: يستعمل هذا الحساب تسجيل الإيرادات في الحسابات التالية:
- ح/ 90 إيرادات الموازنة بالنسبة للإيرادات المحصلة،
- ح/ 38 إيرادات قابلة للتحصيل بالنسبة للإيرادات غير المحصلة.
- حساب تنفيذ قانون المالية: وتتمثل هذه الحسابات فيما يلي:
- ح/ 98 نتيجة تنفيذ قانون المالية؛
- ح/ 99 تصور نتيجة تنفيذ قانون المالية.

### 3/ تقييم واقع نظام المحاسبة العمومية:

نحاول من خلال دراستنا لخصائص ومحتوى النظام المحاسبي للدولة، إظهار ما مدى قدرة هذا النظام على توفير معلومات شاملة ودقيقة، من خلال نقاط القوة والنقائص التي يجب الوقوف عليها وتوضيحها هذا من جانب نظام المحاسبة وفقا لمجموعة حسابات الخزينة، بالإضافة إلى تقييم الإصلاحات التي قامت بها الدولة وذلك بالانتقال إلى المخطط المحاسبي للدولة الذي بالرغم من الإيجابيات التي يحتوي عليها إلا أنه تم الاستغناء عنه والرجوع إلى النظام السابق.

### 3-1 المميزات الإيجابية لمجموعة حسابات الخزينة:

- التركيز على الأساس النقدي في تسجيل العمليات المالية للدولة، مع عدم الأخذ بعين الاعتبار تاريخ الاستحقاق، وبالتالي تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية كل نفقاتها وإيراداتها التي دفعت أو حصلت فعلا، مع عدم مراعاة النفقات والإيرادات لميزانية السنة الحالية أو السابقة.
- يمتاز نظام المحاسبة العمومية بالمراقبة المستمرة للتغيرات في حجم السيولة النقدية عن طريق المعاملات التي تتم من وإلى الخزينة بطريقة مباشرة.

- يمتاز نظام المحاسبة العمومية باستخدام مجموعة حسابات الخزينة بالبساطة والسهولة والسرعة في إعداد الحساب الختامي للدولة في نهاية كل سنة، كما يعمل على تحقيق رقابة مستمرة ودائمة على المعاملات النقدية للخزينة.
- يعمل نظام المحاسبة العمومية على توفير معلومات تمكن المستخدمين للقوائم المالية، من الحصول على معلومات متعلقة بالموارد النقدية.

### 3-2 النقص المميز لمجموعة حسابات الخزينة:

- يستمد نظام المحاسبة العمومية من مجموعة حسابات الخزينة الفرنسية منذ سنة 1934 إلى يومنا هذا وبالتالي عدم مواكبة التطورات الحديثة، الأمر الذي أدى إلى عجز النظام الحالي على توفير معلومات شفافة وواضحة.
- عدم تسجيل نظام المحاسبة العمومية الحالي لأصول الدولة من ممتلكات منقولة وغير منقولة، وعدم تطبيق مبدأ الحقوق المثبتة للدولة.
- عجز نظام المحاسبة على توفير معلومات حول الموارد المالية للدولة، المتمثلة مثلا كالمخزون، والأصول الثابتة، والموجودات المعنوية، وغيرها من الأصول الأخرى، والاكتفاء فقط على المعلومات الخاصة بالموارد النقدية فقط.
- التسلسل الخطي في تقييم حسابات الخزينة، أدى إلى ظهور أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة، وبالتالي يصعب تحديد الحساب الذي يتوافق مع نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، بالإضافة إلى صعوبة فهم المعلومات المحاسبية المتحصل عليها إلى من طرف ذوي الاختصاص،
- صعوبة تقديم إحصائيات ومعلومات دقيقة عن مبالغ الإيرادات المستحقة للدولة والتي لم يتم تحصيلها، والديون التي لم يتم سدادها بعد، وهذا نظرا لعدم تطبيق مبدأ الاستحقاق في هذا النظام والاعتماد على الأساس النقدي فقط.
- لا يسمح هذا النظام بإعداد ميزانية تجمع بين أصول وخصوم الدولة، ولا بإعداد جدول حسابات النتائج.
- صعوبة تركيز المعلومات المحاسبية التي لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات؛
- تعقيد الوثائق المحاسبية التي تلخص مجمل العمليات المنفذة دون إعطاء معلومات دقيقة على مختلف تقسيمات هذه العمليات، الأمر الذي يصعب من عملية التحليل والمقارنة.

### 3-3 معوقات استمرارية تطبيق المخطط المحاسبي للدولة:

- إن العمل بالمخطط المحاسبي للدولة والذي شرع في تطبيقه منذ 2003 واجه عدة صعوبات في تطبيقه والتي حالة دون الاستمرار في تطبيقه نظرا لعدة عوامل والتي يمكن تقديمها كما يلي:

- التأخر في تبني مشروع إصلاح نظام الموازنة العامة للدولة الذي جاء بعد إصلاح المخطط المحاسبي أدى إلى صعوبة التوافق بين حسابات الموازنة وحسابات المخطط المحاسبي للدولة.
- عدم وجود إطار قانوني جديد للمحاسبة العمومية يسمح بتحديد إجراءات وطرق العمل لمسايرة نجاح تطبيق عمل هذا المشروع، حيث لا يمكن تبني نظام محاسبي جديد يتعارض مع ما هو موجود في قانون المحاسبة العمومية الذي يحمل في طياته بنود تتعلق بكيفية التنظيم المحاسبي لمدونة مجموعة حسابات الخزينة.
- تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد عوض المخطط المحاسبي الوطني، أدى إلى حتمية مواكبة التغيرات الدولية علما أن النظام المحاسبي للدولة مستمد مباشرة من المخطط المحاسبي الوطني والذي تخلت الدولة عن تطبيقه بتبني نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية التي تساهم بشكل كبير في الإفصاح عن المعلومات المالية في القوائم المالية.
- عدم تسجيل الممتلكات على مستوى المحاسبة العامة للدولة، وهذا بسبب اعتمادها على محاسبة الصندوق فقط.
- عدم توفر جرد شامل لكل الاستثمارات من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية.
- كثرة المعاملات المالية للدولة في نهاية كل سنة، أدت إلى انشغال المحاسبين العموميين بعملية التحصيل بدل تطبيق النظام المحاسبي الجديد.
- صعوبة المعالجة المحاسبية للاستثمارات للسنوات السابقة والمتمثلة في تحديد القيمة الحقيقية للسنوات السابقة، والذي يرجع إلى كون المحاسبة العامة للدولة كانت تعتمد على محاسبة الصندوق، بالإضافة إلى عدم توفر جرد شامل لكل هذه الاستثمارات ليتم الاكتفاء بتسجيل ممتلكات الدولة انطلاقا من تاريخ دخول مشروع المخطط حيز التطبيق.
- صعوبة التسجيل المحاسبي للاستثمارات المتنازل عليها بسبب تعقيد عمليات التنازل وتوزيعها على عدة إدارات، الأمر الذي يصعب تركيز كل المعلومات المتنازل عنها بصفة نهائية وفعالية.
- صعوبة التسجيل المحاسبي للإهلاك نظرا لأسباب، تتمثل في تعارض مبدأ الإهلاك مع المبادئ الكبرى للميزانية، فمبدأ عدم التخصيص لا يسمح بالاحتفاظ بمبالغ مالية من أجل شراء أو تجديد استثمارات معينة بذاتها.
- صعوبة الحصول على معلومات محاسبية كاملة عن ممتلكات الدولة، بسبب عدم اهتمام مسؤولي المصالح العمومية بعملية الجرد باعتبارها عملية لا تدخل ضمن مجال اختصاصاتهم، وعدم تمكن مصالح مسح الأراضي من معرفة هوية الأراضي.

#### 4/ متطلبات تطوير نظام المحاسبة العمومية.

في ظل تطوير نظام المحاسبة العمومية بما يتلاءم مع التطورات الحالية في المجال المحاسبي للدولة، شمل الهيكل المقترح لحسابات الدولة تحديد الخطوط الرئيسية لتطويره، ونمط من التكيف

مع المعايير المحاسبية العمومية الدولية؛ ومن المتطلبات الواجب اتخاذها لتطوير هذا النظام يجب مراعاة ما يلي:<sup>(1)</sup>

**4-1 تطبيق معايير المحاسبية العمومية الدولية IPSAS:** في إطار مواكبة الإصلاحات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية بتبني النظام المحاسبي المالي الجديد بالتوافق مع معايير المحاسبة الدولية والذي تم العمل على تطبيقه سنة 2010 كان لزاما على الدولة أن تقوم بتكييف و إعادة صياغة عناصر حسابات الدولة، وفق متطلبات اعتماد المعايير المحاسبية العمومية الدولية، والتي تسمح بوضع نظام محاسبي يسمح بإعطاء شفافية أكبر للقوائم المالية لحسابات الدولة، ويساهم في الحفاظ على المال العام.

**4-2 تطبيق مبدأ الاستحقاق:** إعداد البيانات المالية وفقا لمبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق، في تسجيل المعاملات المالية للدولة من حيث الإيرادات والنفقات مع نهاية كل سنة والتي تجسد في حسابات الموازنة.

**4-3 عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة بما يتوافق مع النظام المحاسبي للدولة:** يتطلب ضرورة عصرنة نظام الموازنة والتي تعتبر بالنسبة النظام المحاسبي مخرجات توضح وتبين مدى تطابق الأرقام الفعلية بالتقديرية، وتحليل الانحرافات الموجودة في نهاية كل سنة، لهذا لابد من توحيد العناصر الموجودة في الموازنة والمخطط المحاسبي للدولة لتسهيل عملية المقارنة والإفصاح عن المعلومات التي ينتجها هذا النظام.

**4-4 إعادة تنظيم شبكات المحاسبة:** يتم إعادة تنظيم شبكات المحاسبة لإعداد البيانات المالية وفق المعايير المحاسبية، من أجل تحقيق الجودة وموثوقية المعلومات. وإنشاء حساب الأهداف الذي يتطلب معرفة هيكلية المحاسبة لاستخدامها في المجال الضريبي، وخاصة الضرائب التي تجمعها مختلف الشبكات العامة للمحاسبين (الضرائب والجمارك).

**4-5 تحديث التشريعات القانونية لنظام المحاسبة العمومية:** ومن متطلبات تطوير المحاسبة العمومية أيضا لا بد من القيام بإصلاح المنظومة القانونية للمحاسبة العمومية، التي أصبحت لا تتماشى مع الإصلاح المحاسبي لحسابات الدولة، بغية توضيح وتفسير كيفية تطبيق المعايير المحاسبية العمومية الدولية على مستوى العمليات المالية للدولة.<sup>(2)</sup>

**4-6 محاسبة التكاليف:** يسمح نظام محاسبة التكاليف بتوفير الإفصاح الكامل عن التكاليف والتقارير المالية للدولة، من خلال تقديم معلومات عن تكلفة الخدمات المقدمة والبرامج المنفذة والتي تفيد في تقييم أداء الوحدات الحكومية في الاستغلال الأمثل للموارد المخصص لها، كما يساعد نظام محاسبة التكاليف بحساب تكاليف اندثار الموجودات الثابتة عند قياس التكلفة.<sup>(3)</sup>

1 Ministère de finance, **Projet d'architecture des comptes de l'Etat**, direction général de comptabilité, 31/10/2007, pp: (03-05).

2 Ministère de finance, **projet de la loi organique relatif aux la lois de finance**, avril 2008.

3 على مال الله عبد الله، أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة أدائها، مجلة الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 92، 2012، ص30.

4-7 إعداد القوائم المالية للدولة بما يتوافق مع المعايير: بما أن القوائم المالية هي عبارة عن تمثيل هيكل للمركز المالي لمؤسسة معينة، فبالنسبة للقطاع العمومي، يترتب توفير معلومات مفيدة لعملية اتخاذ القرار، وإبراء ذمة المنشأة عند المساءلة عن الموارد الموكلة إليها من خلال توفير معلومات حول مصادر وتوزيع استخدام الموارد المالية، وكيفية تمويل الدولة أو الوحدة الحكومية لأنشطتها وتلبيتها لمتطلباتها النقدية، كما تساعد القوائم المالية في الحصول على معلومات مفيدة في تقييم قدرة الوحدة الحكومية على تمويل أنشطتها وتلبية مطلوباتها والتزاماتها، والوضعية المالية وتغيراتها، كما تساهم هذه القوائم في تقديم معلومات حول تقييم الأداء بالنسبة لتكاليف الخدمة والكفاءة والايجازات.<sup>(1)</sup>

4-8 تبني نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) : يقوم هذا النظام بحوسبة كافة إجراءات إعداد الموازنة، وتنفيذ الموازنة، ورفع التقارير المالية. حيث انه نظام متكامل يعمل عبر جميع جهات الإنفاق لضمان الشفافية والمساءلة في تخصيص، واستخدام، ومراقبة الموارد العامة. كما سيقوم النظام بربط جميع المؤسسات الحكومية لدعم عملية اتخاذ القرار بناء على معرفة مسبقة جيدة.

4-9 تطبيق محاسبة المسؤولية: ان تطبيق محاسبة المسؤولية سيؤدي بلا شك الى تدعيم الرقابة على الأداء من خلال ربط المسؤولية عن الانفاق والدخل بالمستويات الادارية المختلفة في الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية في ظل البرامج المحددة لها سلفا، مما يمكن من اصدار النتائج الخاصة بكل مركز من مراكز المسؤولية من خلال التقارير الرقابية على الأداء الفعلي.

ونظرا لكون محاسبة المسؤولية يعمل على توزيع المسؤوليات والصلاحيات على مختلف المراكز، بحيث يعمل كل مركز في حدود سلطاته، والأنشطة الخاضعة لرقابته، فإن تحديد هذه المراكز من أولى المهام عند تطبيق محاسبة المسؤولية، لكونه يمثل الخطوة الأساسية لتنفيذ هذا النظام.<sup>(2)</sup>

## النتائج العامة:

- وقد تم التوصل في خضم تحليل الدراسة إلى استخلاص النتائج التالية:
- تعد المحاسبة العمومية الوسيلة الأساسية للمساءلة المالية، عن كيفية التصرف بالمال العام للدولة، التي تعبر عن برنامج مالي يتضمن أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية.
  - يمتاز نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، بتطبيق الأساس النقدي ومحاسبة الصندوق، باستعمال مدونة حسابات الخزينة، التي لا تأخذ بعين الاعتبار ذمة الدولة، بالرغم من وضع مخطط محاسبي جديد يعتمد على مبادئ المحاسبة المالية،

1 إبراهيم عبد القدوس أبو الفضل، المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2008، ص 45.  
2 محمد خالد المهديني، الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة تجارب عربية مقارنة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2012، ص 455.

- الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية للدولة، أحد أولويات الإصلاح الأولي، الذي على أساسه تم وضع مخطط محاسبي للدولة، يوفر تقييم كل الاستثمارات التي تملكها الدولة ، والمحاسبة على أساس الاستحقاق لمحاسبة الاعتمادات المخصصة، والعمل على إثبات الحقوق.
- - إستراتيجية إعادة تصنيف حسابات الدولة بما تتوافق مع معايير المحاسبة العمومية الدولية، تتطلب عصنة نظام الموازنة العامة للدولة في الجزائر ؛
- - تصنيف حسابات الدولة بما تتوافق مع المعايير المحاسبية العمومية الدولية، إحدى الاستراتيجيات الهامة لبناء إطار محاسبي جديد لتقييم أصول الدولة، من أجل إعطاء الصورة الصادقة للوضعية المالية لموازنة الدولة، على الأخذ بعين الاعتبار الإفصاح والشفافية الدولية، وتوفير الرقابة المالية للأجهزة العليا للرقابة.

### الاقتراحات:

- من أجل إنجاح عصنة نظام المحاسبة العمومية، هناك مجموعة من الاقتراحات تتمثل فيما يلي:
- ضرورة إعادة النظر في الأساليب والقواعد والممارسات المحاسبية الحالية وعلى وجه الخصوص، التحول من المحاسبة وفق الأساس النقدي إلى المحاسبة وفق أساس الاستحقاق،
- العمل على تهيئة المناخ الملائم لتطبيق المعايير المحاسبية العمومية الدولية، وذلك بوضع أطر قانونية للمحاسبة العمومية تتوافق مع الإطار العام للمخطط المحاسبي للدولة، وتوفير النصوص والتشريعات القانونية للحسابات المفسرة لعمل هذه المعايير.
- ضرورة تحديد مفهوم جيد ودقيق للهيكل الإدارية العمومية وتحديد المهام الأساسية، بترسيخ المفاهيم الجديدة لدى المعنيين بنظام المحاسبة العمومية من مسيرين، وأشخاص المحاسبة العمومية، لتسهيل تنفيذ برامج ومخططات إستراتيجية العصنة.
- توسيع نشر برنامج التكوين (الأميرين بالصرف، المحاسبين العموميين، الخزينة العمومية، الخزينة المركزية، العون المركزي لتكيز الحسابات، الهيئات الإدارية...الخ)، من أجل الاندماج بشكل فعال في متطلبات تطوير النظام.
- ينبغي تحديد المعايير الممكن تطبيقها، وفق متطلبات وأولويات والإمكانات المتاحة من أجل شفافية المالية العمومية، وتقديم الصورة الصادقة للمعلومات المسجلة في القوائم المالية لحسابات الدولة.

## قائمة المراجع:

1. إسماعيل حسين احمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
2. محمد خالد المهاني، الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة تجارب عربية مقارنة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2012.
3. محمد الفيومي محمد، أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية، دار النهضة العربية، بيروت، 1988.
4. محمد صغير، دروس في المالية العمومية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الجزائر العاصمة، 2001.
5. مسعي محمد، المحاسبة العمومية، طبعة ثانية منقحة، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003.
6. إبراهيم عبد القدوس أبو الفضل، المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2008.
7. حاج جاب الله أمال، إصلاح محاسبة الدولة دراسة مشروع المخطط المحاسبي للدولة pce، مذكرة تخرج، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، 2004.
8. شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحه، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002.
9. عبد السميع رويثة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003 - 2008، مداخلة، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و 30 نوفمبر 2011.
10. على مال الله عبد الله، أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة أداؤها، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 92 ، 2012.
11. Ministère de finance , communication portant sur la reforme de la comptabilité de l'Etat, 2000 .
12. Ministère de finance, Nomenclature des comptes du trésore, direction général de comptabilité, 1998 .
13. Ministère de finance, textes relatifs à la comptabilité publique, tome 01, direction général de comptabilité, 2005.
14. Ministère de finance, Projet d'instruction relative aux modalités générales de classement et de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'état, direction général de comptabilité 2007.
15. Ministère de finance, Projet d'architecture des comptes de l'Etat, direction général de comptabilité, 312007/10/.
16. Ministère de finance, projet de la loi organique relatif aux la lois de **finance**, avril 2008.