

# الفصل الثاني

## ماهية النظام المحاسبي العمومي

### وخصائصه

#### الأهداف التعليمية للفصل

- 1) التعرف على الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية.
- 2) التعرف على النظام المحاسبي العمومي وعلاقته ببعض المحاسبات الأخرى.
- 3) التعرف على أسس القياس المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية

## تمهيد

شهد مفهوم المحاسبة العمومية تطورا من أجل مواكبة التطور المتمثل في حياة الدولة ووظائفها، وما ينجر عليها من زيادة ملحوظة في حجم النفقات واختلاف مجالاتها، زيادة إلى ذلك نمو حجم الإيرادات واختلاف منابعها ومصادرها، حيث أصبحت المحاسبة العمومية أداة مهمة لمراقبة وتقييم وحدات القطاع العام في تسيير المال العام.

وسيتيم من خلال هذا الفصل التعرف على ماهية المحاسبة العمومية وخصائصها، ليميز لنا مفهوم النظام المحاسبي العمومي في المبحث الثاني وعلاقته بمختلف المحاسبات، في حين تناول المبحث الثالث جانب مهم متعلق بالأسس المحاسبية المعتمدة ونوع الأسلوب المحاسبي لدى القطاع العمومي الجزائري.

### المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية

يتناول هذا المبحث التعرف على المحاسبة العمومية من خلال المفاهيم المتنوعة التي تناولتها، وكذا التطور التاريخي لها، ثم إبراز أهدافها وأهم مجالات استخدامها.

#### المطلب الأول: أساسيات حول المحاسبة العمومية

يتناول هذا المطلب عرض المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة العمومية وأهم خصائصها، إضافة إلى المصادر الأساسية التي تستمد المحاسبة العمومية منها أحكامها.

#### أولا: مفهوم المحاسبة العمومية

في البداية لا بد من الإشارة إلى أنه لم يتم تحديد مفهوم "المحاسبة العمومية" تحديدا دقيقا ورسميا، وعليه سيتم عرض أفكار المفكرين والمختصين في هذا المجال، سواء في مؤلفاتهم، أو من خلال النصوص القانونية التي ساهموا في إعدادها ونشرها، ويشير الصادق الأسود إلى مجموعة من التعاريف منها:<sup>1</sup>

فمن المفكرين من يرى بأن الدور الأساسي للمحاسبة العمومية يكمن في المحافظة على الأموال العمومية من الضياع والاختلاسات، وبالتالي لا بد من وضع النصوص القانونية التي من شأنها تحديد المسؤوليات في حالة الضياع أو الاختلاسات.

ومنهم من يرى بأن الدور الأساسي يكمن في التنظيم، حتى تحقق الأموال العمومية الأهداف المرجوة منها، وبالتالي لا بد من وضع وتحديد الإجراءات الإدارية الواجب إتباعها أثناء تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

<sup>1</sup> الصادق الأسود، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة - حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2011، ص 03، بتصرف.

أما الآخرين، فيرون بأن المحاسبة العمومية يتمثل دورها الأساسي، في إيجاد الصيغة التقنية التي توضح كيفية استعمال الميزانية العامة للدولة، وبالتالي لا بد من إيجاد قواعد تقنية محاسبية، تكون قادرة على تقديم كل التوضيحات الضرورية عن كيفية تنفيذ هذه الميزانية، وطريقة عرض حساباتها المختلفة.

ولقد جاءت المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، المعدل والمتمم لتعرف المحاسبة العمومية على أنها: "الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني، ومجلس المحاسبة، والميزانيات الملحقه والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، إضافة إلى الأحكام المتعلقة بتحديد التزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين".<sup>1</sup>

أما هيئة الأمم المتحدة فتعرف المحاسبة العمومية بأنها "المحاسبة التي تختص بتبويب وتقييم ومعالجة وتحصيل ومراقبة وتأكيد صحة الإيرادات والنفقات للأنشطة المرتبة بالقطاع الحكومي".

وفي تعريف آخر تعتبر المحاسبة العمومية بأنها مجموعة القواعد التي تنظم وتقن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية، وبالتالي يمكن النظر إلى مفهوم المحاسبة العمومية من ثلاث جهات أساسية:<sup>2</sup>

1- التعريف القانوني للمحاسبة العمومية: وهي مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة.

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

3- التعريف الإداري للمحاسبة العمومية: وهي مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة، وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي

وانطلاقا من كل ما سبق يمكن القول أن المحاسبة العمومية هي مجموعة من القواعد القانونية والتقنية المتعلقة بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية للدولة، من جانب تسجيل وقيد تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات.

ثانيا: **خصائص المحاسبة العمومية:** من خلال المفاهيم السابقة يمكن إبراز أهم خصائص المحاسبة العمومية في النقاط التالية:

<sup>1</sup> القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم.

<sup>2</sup> شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحه، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002، ص 03.

- نظام محاسبي متميز، أي أنها نظام تنظيمي معلوماتي ، يسمح بالحصول على المعطيات العددية الخاصة بالنشاط الدوري للمؤسسة بكل تفاصيلها؛
- نصوص قانونية، مشكلة من النصوص التشريعية والتنظيمية الهادفة إلى تحديد الإطار القانوني لتسيير الأموال العمومية؛
- إجراءات إدارية، متمثلة أساسا في التعليمات والمذكرات والتوصيات الصادرة عن المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية والموجهة لأعوان التنفيذ؛
- قواعد تقنية والمتمثلة في القوائم الإسمية لحسابات الخزينة والمستعملة من قبل أعوان التنفيذ؛

### ثالثا: مصادر المحاسبة العمومية في الجزائر

- يعد التشريع و التنظيم المصدرين الأساسيين لقواعد المحاسبة العمومية ومن مصادر القواعد القانونية في الجزائر نجد مايلي :
- الدستور: حيث نص دستور 1996 على بعض الأحكام المتعلقة بالأموال العامة كذلك المتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الاعتماد المالية من طرف الحكومة.
  - قانون 84-17 مؤرخ في 07 جويلية 1984 والمعدل والمتمم و المتعلق بقوانين المالية حيث نص على عدة احكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية .
  - القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية ، المعدل والمتمم
  - المراسيم التنفيذية الصادرة في الاختصاص.
  - اللوائح والتعليمات التنظيمية الصادرة على الجهات المعنية ( وزارة المالية، مجلس المحاسبة، الوزارة الوصية...)

المطلب الثاني: التطور التاريخي للمحاسبة العمومية في الجزائر

مرت المحاسبة العمومية في الجزائر بالمراحل التالية:<sup>1</sup>

- خلال فترة الاحتلال الفرنسي كانت 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، لاسيما المرسوم الإمبراطوري الصادر في 31 ماي 1862 الذي كان يشكل القانون الأساسي للمحاسبة العمومية في فرنسا، بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 والمتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.

- عام 1950 تم إقرار قانون جديد متعلق بالنظام المالي للجزائر

- مع استقلال الجزائر عام 1962 قامت السلطات بوضع تنظيم للمحاسبة العمومية يتماشى وخصوصيات الجزائر ووضعها الجديد، لذلك فقد اعتمدت الدولة على القرار الصادر عام 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر كأساس لتنظيم تنفيذ العمليات المالية الخاصة بالنفقات والإيرادات العامة وذلك بموجب القانون رقم 62/50 المؤرخ في 1962/12/31 المتضمن الاستمرار في اعتماد التشريع الفرنسي في هذا المجال، واستثناء كل ما يتعارض مع السيادة الوطنية واستقلال الجزائر.

- منذ جانفي 1966 تم اعتماد قوانين المالية التي تمت المصادقة عليها والرسوم رقم 259/65 و 260/65 الصادرين في 14 أكتوبر 1965 كنصوص أولية تشريعية وتنظيمية، متعلقة بتنفيذ النفقات والإيرادات العامة وتحديد مسؤوليات المحاسبين العموميين؛

- 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، ولاسيما تلك الواردة في القانون المعدل والمتمم رقم 17-84 الصادر في 07 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية؛

- كما تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى الفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية، والجامع لمبادئها وقواعدها، والمرجع الأول والأساسي لها؛

- التقنين النهائي للمحاسبة العمومية في الجزائر تم إرساؤه بموجب القانون رقم 21/90 الصادر في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35، 1990)، يضاف إلى ذلك القواعد الإجرائية التي جاء بها القانون 84/17 الصادر في 7 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية؛

<sup>1</sup> عبد الرحمن مرغيت، مطبوعة دروس بعنوان: أساسيات المحاسبة العمومية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، 2015، ص03.

- يضاف إلى ما سبق مجموعة من المراسيم التنفيذية المتعلقة بأشخاص المحاسبة العمومية والتي أهمها:

- 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 بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين؛
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمكنها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها؛
- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين؛

- شملت هذه المرحلة بالتسجيل المحاسبي للعمليات المالية للدولة وفقا لمبدأ القيد المزدوج، لأول مرة وهذا وفقا للتعليم 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 والأمرين بالصرف ومسؤولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم.

- تقوم المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية بإصدار القواعد التقنية على شكل دليل عملي موجه إلى أعوان المحاسبة العمومية (الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين)، في ثلاث مستويات هي:

- القواعد التقنية لمحاسبة الدولة
- القواعد التقنية لمحاسبة الولايات والبلديات
- محاسبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

أولا: القواعد التقنية لمحاسبة الدولة: حددتها كل من التعليمتين:

- Instruction générale n° 16 DU 12-1968 من طرف وزارة المالية -  
10-1968 sur la comptabilité du Trésor

- Ministère des finances –Direction : التعليمات المتعلقة بالمخطط المحاسبي للدولة:  
Générale de la Comptabilité, Plan Comptable de l'Etat –Projet  
nouveau, 28 septembre 1999.

ثانيا: القواعد التقنية لمحاسبة الولايات والبلديات

- بالنسبة للولايات: حددتها التعليمتين W1 و W2

- بالنسبة للبلديات: حددتها التعليمتين C1 و C2

ثالثا: بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري: ليس لها إطار محاسبي معين باستثناء المؤسسات التعليمية والاستشفائية، التي تعتمد طرق خاصة للتسجيل المحاسبي على أساس القيد البسيط.

### المطلب الثالث: أهداف المحاسبة العمومية ومجالات إستخدامها

أولا: أهداف المحاسبة العمومية: يمكن إبراز أهم أهداف المحاسبة العمومية في:<sup>1</sup>

➤ توفير المعلومات اللازمة للمساءلة: حيث تساعد المعلومات من أجل الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الوحدة الحكومية إلى السلطة التشريعية، أو أي جهاز تنفيذي، أو قضائي له الحق أو المبرر في طلب ذلك، بما يتفق مع الإطار التشريعي لذلك.

➤ حماية الأموال العمومية من جميع أشكال التلاعب أو بما يمس سلامة استخدامها (غش، اختلاس، تبديد... الخ)، وهو الهدف الرئيسي لنظام المحاسبة العمومية منذ ظهوره كون وجوده مرتبط باستجابته للحرص على حماية الأموال العمومية بالمفهوم الواسع من خلال وحدة الصندوق وتبرير العمليات المتصلة به من قبض ودفع للأموال وتسجيل تغيرات الرصيد والرقابة عليها.

➤ ضمان احترام ترخيصات الميزانية: ويتم ذلك من خلال القواعد والتقنيات المحاسبية المعمول بها، وإجراءات الرقابة على عمليات تنفيذ الميزانية.

➤ تسيير الهيئات العمومية، فمن بين اهتمامات المحاسبة العمومية تسيير الهيئات وتحسين أدائها، وذلك يتجلى من خلال سعيها إلى اكتساب واستعمال أساليب وتقنيات جديدة لم تكن مستعملة من قبل تسمح بتسيير أحسن لمصالح الهيئات العمومية ومعرفة:

● معرفة المركز المالي للهيئات العمومية؛

<sup>1</sup> ينظر إلى:

- بوستة سلوى، المحاسبة العمومية في الجزائر وسبل تطويرها، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2016، ص ص 04-05، بتصرف.
- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومي الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراء، جامعة بومرداس، 2014، ص ص 11-13، بتصرف

● حساب تكاليف وأسعار ومردود الخدمات المقدمة؛

➤ توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة: حيث تهدف الرقابة على الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة الحكومية واستخدامها بشكل عقلاني بما يخدم المصلحة العامة، وذلك باستخدام أدوات المحاسبة العمومية المختلفة التي تمكنها من ذلك، وعن طريق الجهات المخولة بهذه الوظيفة والتي يقصد بها التأكد من الالتزام بالبرامج والخطط والسياسات المحددة.

➤ توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات: وهذا بتوفير المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات، عن طريق توفير تقارير دورية أو خاصة تفيد في المقارنة بين نتائج العام الحالي والسنوات السابقة، وتقييم البرامج والأنشطة والمفاضلة بين البدائل...

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

➤ توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات الوطنية: يوفر نظام المحاسبة العمومية المعلومات المعدة والمجهزة طبقاً للمفاهيم والتعاريف والتبويبات المستخدمة في الحسابات الوطنية، وتزداد أهمية هذا الهدف مع ازدياد الاتجاه إلى توطيد العلاقة، إلى درجة الدمج بين نظامي المحاسبة الوطنية والعمومية.

فالمحاسبة العمومية لها مهمة رقابية هدفها المحافظة على المال العام.

ثانياً: مجالات استخدام المحاسبة العمومية

يمكن حصر مجالات الاستخدام للمحاسبة العمومية في الجانبين:<sup>1</sup>

1- الجانب العضوي: ويتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، وهي تلك المذكورة في المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية رقم 90-21، وعلى هذا الأساس يمكن حصر مجال تطبيق المحاسبة العمومية في جانبها العضوي كما يلي:

- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة؛

- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة؛

<sup>1</sup> شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحه، مرجع سابق، ص 05.

- العمليات المالية للميزانيات الملحقه؛

- العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات والبلديات)

- الميزانيات والعمليات المالية المتعلقة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

2- **الجانب المادي:** وهو المتعلق بالعمليات المالية والمحاسبية التي تطبق على قواعد المحاسبة العمومية، أي تلك الناتجة عن تنفيذ الميزانيات العمومية، أو بمعنى آخر بيانات إيراداتها ونفقاتها من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وهي:

- تنفيذ الإيرادات والنفقات؛

- تسيير الممتلكات؛

- إنجاز عمليات الخزينة؛

- مسك المحاسب؛

## المبحث الثاني: نظام المحاسبة العمومية وعلاقتها ببعض المحاسبات الأخرى

يعتبر نظام المحاسبة العمومية مجموعة عناصر متفاعلة تعمل معا من أجل تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف، ويمكن تجزئة كل عنصر في النظام إلى ثلاث مكونات هي: النظام المحاسبي العمومي، نظام الموازنة، نظام الرقابة على المال العام، وعلى اعتبار أننا تناولنا النظام الموازي في الفصل الأول، يتم تناول النظام المحاسبي في هذا الفصل إضافة إلى علاقة المحاسبة العمومية ببعض المحاسبات الأخرى، أما النظام الرقابي فيتم التطرق إليه الفصل ما قبل الأخير.

### المطلب الأول: نظام المحاسبة العمومية وخصائصه

يعد النظام المحاسبي العمومي الوسيلة التي من خلالها يتم تقديم المعلومات المفيدة لتقدير الإيرادات والنفقات السنوية الحكومية، فهو يختص بمتابعة نشاط الهيئات الإدارية العمومية في قطاع الخدمات العامة، كنشاط لا يهدف إلى تحقيق الربح، وهو يطبق في جميع هيئات المحاسبة التي تتصف بهذه الخاصية.

أولا: تعريف نظام المحاسبة العمومية

يعرف النظام المحاسبي بأنه "مجموعة من المفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بهذا النشاط بصفة دورية، وتقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة ومراقبتها".<sup>1</sup>

كما يعرف بأنه "مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة، تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية، بهدف حماية موجودات الحكومة، وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي"، وتبعاً لذلك فالنظام المحاسبي يستند على نوعين من القواعد:<sup>2</sup>

1- **قواعد علمية ومهنية:** وهي مجموعة من المبادئ العلمية للمحاسبة وأسس القياس المحاسبي المستخدمة في تتبع وتحليل ودراسة المعاملات المالية وقياس نتائجها.

2- **قواعد فنية:** وهي مجموعة المستندات والسجلات المحاسبية، إضافة إلى مجموعة التعليمات والطرق والإجراءات اللازمة لبيان الحسابات وأنواعها.

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

فالنظام المحاسبي العمومي يتابع نشاط الدولة في قطاع الخدمات، وهو نشاط محكوم بتحقيق المصلحة العامة، ويخضع للمساءلة القانونية، كما يخضع لاعتبارات سياسية، إدارية، إقتصادية، اجتماعية... مما ينعكس بالضرورة على بنية هذا النظام والوظائف التي يخدمها، والأغراض التي يسعى إلى تحقيقها.

**ثانياً: الشروط الواجب توافرها في نظام المحاسبة العمومية:**

يعتبر نظام المحاسبة العمومية أحد الأذواق التي يمكن أن تستعين بها الإدارة لتنفيذ برامجها بصورة فعالة، باستخدام الأموال العامة استخداماً أمثل، وحتى يؤدي هذا الأخير الغرض المرجو منه، يجب أن يحتوي على جملة من الشروط والمتطلبات يمكن إبرازها في النقاط التالية:<sup>3</sup>

- أن يكون النظام المحاسبي متطابقاً مع النصوص الدستورية والقوانين والتشريعات الأخرى؛

<sup>1</sup> نورالهدى بوليفة، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة ماستر، جامعة الوادي، 2015، ص 13.

<sup>2</sup> أحمد بوجلال، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، رسالة ماجستير، جامعة الأغواط، 2010، ص 11.

<sup>3</sup> أحمد بوجلال، مرجع سابق، ص 12.

- أن ترتبط تصنيفات النظام المحاسبي مع تصنيفات الميزانية ارتباطا وثيقا على اعتبار أن وظائف الحسابات والميزانية من العناصر المتكاملة لإدارة المالية العامة؛
- يجب أن تنظم الحسابات بطريقة تفصح بوضوح عن الأغراض التي من أجلها حصلت أو أنفقت الأموال العامة في المستويات الإدارية المسؤولة عن الجباية والإنفاق؛
- أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بمختلف هيئاتها الإدارية بالقوانين والأنظمة؛
- أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة؛
- يتقن تنفيذ النظم المحاسبية بطريقة تيسر إنجاز المراجعة الداخلية أو الخرجية بالسرعة المناسبة، وإجراء رقابة إدارية فعالة على الأموال وتشغيل البرامج العمومية وإدارتها وتقييمها؛

### ثالثا: عناصر نظام المحاسبة العمومية

- إن نظام المحاسبة العمومية يتكون من مجموعة من العناصر أشار إليها المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والتي أهمها:<sup>1</sup>
- **المستندات المالية:** وهي الوثائق المستخدمة في التعاملات المالية في الهيئات المحاسبية الحكومية، كالحوات، وبطاقات الالتزام وغيرها
  - **السجلات المالية:** وهي السجلات التي يمسكها كل المحاسبين العموميين والأمين بالصرف في الهيئات العمومية (الحكومية).
  - **التقارير والقوائم المالية:** وهي تلك التقارير التي تبين الوضعيات المالية للهيئة العمومية والتي تكون إما دورية، أو تكون عند حدوث ما يتطلب إرسال تقارير إلى الجهات المعنية من قبل المحاسبين أو المدراء العموميين.

<sup>1</sup> ينظر:

- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 المحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميين وكيفيةها ومحتواها.
- أحمد بوجلال، مرجع سابق، ص 13.

- استخراج النتائج وقائمة المركز المالي: وهي النتائج التي تحققت من خلال ممارسة الهيئات العمومية لنشاطها والتي تبين المركز المالي لها.

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

- التعليمات: وهي تلك التعليمات التي يتلقاها المدراء العموميين (الأميرين بالصرف) والمحاسبون العموميون، والتي تمكن من الأداء الأحسن للهيئات العمومية.

- الموظفون: هم الأشخاص المؤهلون والمكلفون بالسهر على الاستخدام الأمثل والرشيد للأموال العمومية.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه العناصر السالفة الذكر تخضع في تفصيلها وإجراءاتها للتعليمات التي تصدرها وزارة المالية طبقاً للتشريعات المالية النافذة المفعول.

#### رابعاً: نظام المحاسبة العمومية من المنظور الإداري

تشكل إدارة نظام المحاسبة العمومية جزءاً هاماً من مسؤوليات الإدارة المالية العامة، وتتضمن المالية العامة مجموعة فعاليات وعمليات تهدف إلى تسهيل تنفيذ القرارات المالية والاقتصادية للدولة ومراقبتها.

إن التحليل السابق لطبيعة نشاط الدولة يشير إلى أن الإدارة المالية العامة في ظل المنحنى الحديث للفكر المالي، تضطلع بمسؤوليات وواجبات كبيرة تترك أثرها البارز في مدى كفاءة الإدارة العامة، وترتكز أهم هذه الواجبات والمسؤوليات في العمليات التالية:<sup>1</sup>

1- إدارة النظام المحاسبي والخزينة العامة للدولة: ويتضمن هذا النشاط الجوانب التالية:

- الإشراف على تحصيل الإيرادات العامة، وتنظيم الحسابات المتعلقة بها ضمن أفضل القواعد المتعارف عليها، والتأكد من أنها تجرى وفق القواعد القانونية المطبقة؛

- إدارة التدفق النقدي لخزينة الدولة، ومراعاة توفير السيولة المالية للهيئات المحاسبية العمومية كافة، لمواجهة الإنفاق على حاجاتها وإلتزاماتها.

2- إدارة الاقتصاد الوطني والسياسة المالية: وذلك من خلال:

<sup>1</sup> أحمد بوجلال، مرجع سابق، ص 14-15، بتصرف.

- استخدام أدوات السياسة المالية (الضرائب والقروض والنفقات العامة)، بالتنسيق مع السياسات الأخرى (النقدية) لإتباع سياسة مالية واعية، تساهم في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتساعد على استقرار مستوى الأسعار، وزيادة الدخل الوطني، توفير فرص العمل، ورفع مستوى المعيشة للمواطنين؛

- الدراسة والتحليل المستمرين لمصادر الإيرادات العامة واستخداماتها (النفقات العامة)، ومتابعة تطورها، دراسة آثارها الاقتصادية والتنموية، وتقديم التوصيات المتعلقة بالتشريعات المالية التي تنظمها؛

3- إتباع سياسات مالية متوازنة، تساهم في توزيع العبء الضريبي بشكل عادل بين المواطنين، وتشجيع الاستثمارات في المشاريع التنموية

4- إدارة عمليات التخطيط والتقدير المالي وتشمل:

- دراسة مشاريع الأجهزة العمومية وبرامجها؛

- إعداد الميزانية العامة كخطة مالية تضمن تقديرات الإيرادات العامة والنفقات العامة.

5- إدارة السياسة الإنمائية العامة، ويشمل هذا النشاط:

- مراقبة حركة الدين العام وطرق الوفاء به، بالتنسيق مع البنك المركزي؛

- مسك الحسابات اللازمة لذلك؛

- مسك حسابات القروض الخارجية، وتنسيق إدارتها مع البنك المركزي.

### خامسا: دورة النظام المحاسبي العمومي:

يمكن تحديد خطوات النظام المحاسبي العمومي في الخطوات التالية:<sup>1</sup>

- 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 العمومية؛

<sup>1</sup> نورالهدى بوليفة، مرجع سابق، ص15، بتصرف.

- مباشرة تنفيذ الموازنة طبقا لقواعد تنفيذها وتوزيع الإعتمادات وتحصيل الإيرادات وفقا للتوزيع المخطط في الموازنة؛
- اثبات العمليات المالية الفعلية من خلال النظام المحاسبي العمومي وفقا لنفس أسلوب المطبق في النظام المحاسبي المالي، وذلك فيما يتعلق بحصر وتسجيل العمليات على أساس تاريخي وفقا لنظام القيد المزدوج.
- تقوم كل مؤسسة عمومية بإعداد حساب ختامي لها حتى يتسنى إعداد الحساب الختامي للدولة.

### المطلب الثاني: علاقة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية

تعتبر المحاسبة العمومية فرعا من فروع علم المحاسبة، حيث تختلف عن المحاسبات الأخرى في مجموعة من القضايا، وتشابه معها في قضايا أخرى.

تبرز أوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية من خلال مجموعة من النقاط يمكن عرضها من خلال جدول.

أولا: أوجه الاختلاف: تتضح أوجه الاختلاف بين المحاستين العمومية والمالية من خلال الجدول الموالي:

#### جدول رقم (05): أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية

أوجه الاختلاف	المحاسبة المالية	المحاسبة العمومية
الهدف	تهدف إلى معرفة نتيجة نشاط المنشأة (نتيجة الدورة) ومركزها المالي	تهدف إلى تنفيذ ميزانيات المؤسسات الحكومية والرقابة عليها (القيام بالأعمال والخدمات ذات المنفعة العامة)
مصادر الإيرادات	الإيرادات تأتي من مدفوعات المشتريين للسلع أو الخدمات التي تنتجها	أغلب الإيرادات تأتي من الإخضاع الضريبي
حساب الاهتلاكات	تقوم بحساب اهتلاك الأصول الثابتة باعتبارها تستخدم لتحقيق الإيرادات	لا تقوم بحساب الاهتلاكات باعتبار أن الأصول تستخدم لتقديم خدمات ترجوها الدولة
إعداد الميزانيات	تقوم بتحديد الإيرادات أولا (الأصول) ثم تحديد النفقات (الخصوم)	تقوم بتحديد النفقات المتوقعة أولا ثم تحديد الإيرادات لتمويلها
هيكل الميزانية	ميزانية المؤسسة تتضمن بيانات فعلية عن الأصول والخصوم	الميزانيات العامة الأولية تتضمن بيانات تقديرية بالإيرادات والنفقات
أسس القياس المحاسبي	تستخدم المحاسبة المالية عند تسجيل العمليات المالية أساس الاستحقاق	تستخدم المحاسبة العمومية عند تسجيل العمليات المالية إما أساس الاستحقاق أو النقدي أو الالتزام (حسب)

البلد		
الجرد والتسويات الجردية	يستخدم لمعرفة المركز المالي للمؤسسة في لحظة معينة	ليس للجرد معنى محاسبي بل يهدف فقط للتحقق من سلامة الأصول
مبدأ الحيطة الحذر	نظرا لوجود رأس مال في المؤسسات تأخذ المحاسبة المالية بهذا المبدأ لمواجهة الخسائر المتوقعة مستقبلا فتكون تبعا لذلك المؤونات والاحتياطات	نظرا لعدم وجود رأس مال في الوحدات الحكومية، فليس لهذا المبدأ وجود
حسابات النتيجة	تحدد نتيجة الدورة (ربح أو خسارة)	يحدد الحساب الختامي الفرق بين الإيرادات والنفقات سواء كان بالزيادة أو بالنقص، ويعتبر بمثابة فائض أو عجز في نهاية كل فترة مالية

المصدر: من إعداد الباحث بناء على:

عبد الرحمن مرغيت، مطبوعة دروس بعنوان: أساسيات المحاسبة العمومية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، 2015، ص ص 9-11، بتصرف

ثانيا: أوجه التشابه: تتشابه المحاسبة العمومية مع المحاسبة المالية في العديد من النقاط يمكن ذكرها في الجدول الموالي

#### جدول رقم (06): أوجه التشابه بين المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية

أوجه التشابه	المحاسبة المالية	المحاسبة العمومية
استخدام النقود كوحدة قياس	تستخدم النقود كوحدة للقياس وذلك عند التعبير عن الأصول والخصوم	تستخدم النقود كوحدة للقياس وذلك عند التعبير عن الإيرادات والنفقات
استخدام نظرية القيد المزدوج	تعتمد كلا المحاسبتين على نظرية القيد المزدوج عند إثبات العمليات المالية في الدفاتر، حيث تنص على أن كل عملية مالية لها طرفان مدين والآخر دائن بنفس القيمة في المجموع	
إعداد التقارير الدورية	كلا المحاسبتين يقومان بإعداد حوصلة دورية عن سيرورة العمليات المالية في تقارير مخصصة، وهذا من أجل متابعة العمليات المالية من فترة لأخرى	
توافر الرقابة الداخلية والخارجية	تتوفر على أجهزة للرقابة والمراجعة الداخلية وكذا الخارجية مثل محافظ الحسابات	تتوافر على رقابة داخلية من داخل المؤسسة العمومية مثل رقابة المحاسب العمومي وكذا رقابة خارجية كرقابة مجلس المحاسبة

اعتماد مبدأ السنوية في إعداد الحسابات الختامية	تقوم كل من المحاسبتين على مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية حيث تغطي كل دورة فترة السنة المدنية
وجود مدونات للحسابات	في المحاسبة المالية يوجد دليل حسابي لكل نوع من أنواع الأصول والخصوم ( PCN- SCF ) تقسم الميزانيات العامة في المؤسسات العمومية إلى فصول ومواد ويعطى رقما لكل منهما لتسهيل إعداد الميزانية وتنفيذها ومتابعتها والرقابة عليها

المصدر: من إعداد الباحث بناء على:

عبد الرحمن مرغيت، مطبوعة دروس بعنوان: أساسيات المحاسبة العمومية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، 2015، ص ص 9-11، بتصرف.

### المطلب الثالث : علاقة المحاسبة العمومية بالقانون والمحاسبة التحليلية

إن جوهر المحاسبة العمومية هو القانون الذي يحكمها وهو ما يتضح من خلال مايلي:

**أولاً: علاقة المحاسبة العمومية بالقانون:** يوجد هناك علاقة قوية بينهما، فالمحاسبة العمومية تتأثر بقوانين الدولة تأثراً مباشراً، حيث أن تلك القوانين تملّي على المحاسبة العمومية ما يجب أن تؤديه، وتضع عليه القيود والتحديات التي ترمي إلى تحقيق حماية المصالح العامة، وأينما وجد التعارض بين النصوص القانونية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فلا بد من احترام القوانين إلى أن يتسنى تعديلها لتتطابق مع المبادئ المحاسبية وانتقاء التعرض.

فالميزانية العامة مثلاً تصدر بموجب قانون يسمى بقانون المالية، ولا يجوز البدء بتحصيل الإيرادات وصرف النفقات بدون صدور هذا القانون، فقانون المالية للدولة يدخل في تحديد الدفاتر والسجلات والمستندات المستخدمة في المحاسبة لدى الهيئات العمومية للدولة، كما أنه يدخل ليحدد وسائل مراقبة الإيرادات والنفقات.

لذلك يمكن القول بأن القانون يراقب ويوجه الإدارة المالية للدولة، فهو يحدد موارد الأموال ويقرر عن طريق الميزانية التقديرية المعتمدة الأغراض التي تسمح بإنفاق الأموال في سبيلها، وأكثر من هذا فالقانون يتدخل ليحدد:

- وسائل مراقبة المتحصلات والإيداعات

- واجبات ومسؤوليات مختلف الموظفين والإداريين.

**ثانياً: علاقة المحاسبة العمومية بالمحاسبة التحليلية:** يمكن القول أنه إذا كانت المحاسبة المالية تلجأ إلى جمع العمليات المحاسبية على شكل محاسبة استغلال عامة، فإن المحاسبة التحليلية على خلاف ذلك تتكفل بتحليلها بهدف بيان التكاليف وسعر التكلفة بالنسبة لكل فرع من فروع النشاط.

فمن خلال مراقبتها للنشاط ومردودية المؤسسة، يمكن للمحاسبة التحليلية إبراز العناصر المكونة للتكاليف حسب مكان زمان و كمية المنتوج أو الخدمة المقدمة للمستعمل.

إلا أنه يمكن للهيئات العمومية وغن كان نشاطها يتميز أساسا بتقديم خدمات ذات منفعة عامة، يمكنها مسك المحاسبة التحليلية لكن ليس بنفس الكيفية والغرض في المؤسسات الاقتصادية، وإنما محاولة الإستفادة منها قدر الإمكان لمعرفة تكاليف أو أسعار التكلفة لخدمات ومهام المرافق العمومية.

ادراكا بأهمية المحاسبة التحليلية، نص المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 المحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصراف والمحاسبون العموميين وكيفياتها ومحتواها، في المادة الثالثة (03) منها على وجوب ادخالها ضمن محاسبة الآمرين بالصراف و المحاسبين العموميين، مبينا على أنها تسمح بحساب سعر التكلفة و تكاليف المصالح.

### المبحث الثالث: أسس القياس المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية

إن كيفية تنظيم حسابات الدولة للسنة المالية في الموازنة العامة للدولة، تتركز على إتباع أسس محاسبية في طريقة معالجة العمليات المالية للدولة، والأخذ بعين الاعتبار الحالات الممكنة

#### المطلب الأول: الأساس النقدي

##### أولا: تعريف الأساس النقدي

يعتبر هذا الأساس من أقدم الاسس التي استخدمت في تشغيل البيانات المحاسبية وقياس نتائج النشاط الحكومي، يعني هذا الأساس إثبات الإيرادات في السجلات المحاسبية عند قبض الاموال، وإثبات النفقات في السجلات المحاسبية عند دفع الاموال، أي التقييد يكون بعد القبض الفعلي للإيرادات والصراف الفعلي للنفقات بغض النظر عن الفترة المحاسبية التي تخص كلا منهما، سواء كانت تتعلق بالفترة السابقة أو الحالية أو اللاحقة، طبقا لهذا المبدأ فإنه:<sup>1</sup>

- تقييد في السجلات المحاسبية لفترة مالية تلك الإيرادات الخاصة بهذه الفترة والمقبوضة مبالغها فعلا، وكذا المبالغ التي أستحقت خلال الفترة المالية السابقة والمقبوضة فعلا في الفترة الحالية، كما تقييد في الفترة الحالية التسيقات الخاصة بإيرادات السنوات اللاحقة، ونفس الامر بالنسبة لصراف النفقات.

<sup>1</sup> علي بساعد، دروس في المحاسبة العمومية، المدرسة العليا للقضاء، دون سنة نشر.

- يرحل إلى موازنة السنة المقبلة كل إيراد لم يتم تحصيله بالفعل، كما تلغى كل الاعتمادات المخصصة ما لم يتم صرفها لتفتح مرة أخرى في اعتمادات السنة المقبلة

### ثانيا: مزايا إتباع الأساس النقدي:<sup>1</sup>

يمكن إبراز أهم مزايا اتباع الأساس النقدي في النقاط الآتية:

- سهولة الرقابة على حركة النقود نتيجة لعدم وجود تعقيد في تسجيل الحسابات.
- سرعة إنجاز الحسابات الختامية وإقفالها.
- يمتاز بالبساطة والسهولة حيث أنه يستند إلى القبض الفعلي والصرف الفعلي.
- الإبتعاد عن طريقة التقدير الشخصي.
- يبين الموقف المالي للخزينة العامة بشكل دقيق.

### ثالثا: عيوب إتباع الاساس النقدي:

- صعوبة إجراء مقارنة بين مختلف الوحدات أو نفس الوحدة من سنة لأخرى بسبب تداخل الفترات المحاسبية.
- صعوبة تتبع نفقات المشاريع طويلة الأجل.
- سهولة إقفال الحسابات من شأنه أن يؤدي إلى التسرع والإسراف في صرف الإعتمادات.
- تقديم صورة غير حقيقية للمركز المالي.

### المطلب الثاني: أساس الاستحقاق

يمكن إبراز أهم ما يخص مفهوم أساس الاستحقاق وإيجابياته وسلبياته في النقاط الآتية:<sup>2</sup>

### أولا: مفهوم أساس الاستحقاق

<sup>1</sup> نفس المرجع.

<sup>2</sup> ينظر إلى:

- شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحه، مرجع سابق، ص ص 32-36.

بتصرف.

- علي بساعد، مرجع سابق.

يعني هذا الأساس إثبات العمليات المالية لحظة حدوثها، وبناء عليه يتم تحميل السنة المالية بكافة النفقات والإيرادات المتحققة بغض النظر عن موعد الدفع الفعلي أو القبض الفعلي، سواء تم ذلك في السنة المالية التي حدثت بها أو في السنة المالية السابقة أو اللاحقة، الأمر الذي يرسخ فكرة إستقلالية الذمة المالية للسنة موضوع العملية المالية.

إن العمل وفقاً لهذا الأساس يتطلب إضافة فترة تكميلية لتسوية الالتزامات وكذا الحقوق.

لقد أشارت الفقرة رقم 103 من دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن المؤتمر الإقليمي لهيئة الأمم المتحدة، إلى أنه نظراً لنمو وتعقيد العمليات الحكومية، فقد أصبح أساس الاستحقاق أفضل طريقة نافعة وشاملة، خاصة في الدول التي تطبق أسلوب موازنة البرامج والأداء، إذ يقدم هذا الأساس الصورة الكاملة للأنشطة المالية، وهو ما يجب الاعتراف به كهدف مرغوب.

#### ثانياً: مزايا إتباع أساس الاستحقاق:

يمكن إبراز أهم المزايا في النقاط التالية:

- يعطي صورة وفكرة صحيحة عن النشاط الحكومي.
- يوفر بيانات مالية مناسبة للتحليل المالي السليم.
- يمكن من سهولة المقارنة بين نفقات وإيرادات الدولة لسنوات مختلفة.

#### ثالثاً: مساوئ إتباع أساس الاستحقاق

تبرز أهم السلبيات فيما يلي:

- تأخر إقفال وتسوية الحسابات مدة طويلة نتيجة لإجراء قيود التسوية في نهاية السنة المالية.
- الإعتماد على عنصر التقدير الشخصي ما من شأنه أن يؤدي إلى تقديرات خاطئة.
- يتطلب الأخذ بهذا الأساس وجود أشخاص ذوي كفاءة علمية ومهنية وهو ماتفتقده الكثير من الهيئات العمومية.
- مقارنة بالأساس النقدي فإن هذا الأساس أي الاستحقاق يكلف أكثر.

#### المطلب الثالث: الأساس المحتلط

وهنا يمكن التمييز بين أساسين مهمين هما أساس الالتزام وأساس الاستحقاق المعدل<sup>1</sup>

### أولاً: مفهوم أساس الالتزام (النقدي المعدل)

يعتبر هذا الأساس مزجاً بين الأساسين السابقين إذ أن الإيرادات تقيد في السجلات المحاسبية عند قبض مبالغها، أما النفقات فهي تقيد في السنة المالية التي نشأت فيها بغض النظر عن تاريخ دفعها.

إن العمل وفقاً لهذا الأساس يكاد يكون منعماً لأن سلبات هذا الأساس أكثر من إيجابياته ومن ضمن هذه السلبات عدم التحكم والسيطرة على السيولة النقدية، وذلك بالإعتماد على أسلوبين مختلفين في معالجة تحقيق الإيرادات وصرف النفقات.

### ثانياً: مفهوم أساس الاستحقاق المعدل

يمتاز بقربه من أساس الاستحقاق، إلا أنه لا يشمل بعض العناصر التي يشملها أساس الاستحقاق، ولكنه يتوسع في الاعتراف بالعناصر أكثر من الأساس النقدي والأساس النقدي المعدل، كما يقيس هذا الأساس الموارد المالية وتغييراتها، وتتكون عناصر القوائم المالية من الإيرادات والنفقات والأصول المالية كالآتي:

1- الأصول: وفق هذا الأساس تعتبر الأصول هي الأصول المالية فقط، وتشمل الاستثمارات والمخزون المعد للبيع والقروض القائمة والإيرادات المستحقة والحسابات المدينة الأخرى؛

2- الخصوم: يعترف بها بطريقة تتشابه مع تلك في أساس الاستحقاق يضاف إليها إجمالي المتحصل من بيع الأصول العينية، ولا تعتبر ضمن الإيرادات عمليات استلام الهبات أو التبرع العيني الذي يتم استلامه؛

3- النفقات: وتشمل تكاليف شراء السلع والخدمات والهبات، التبرعات والتحويلات المدفوعة، وإنشاء الأصول العينية، ولكنها لا تشمل الاهتلاكات أو تسديد الدين أو الاستثمارات.

### أسئلة للمراجعة

- 1) لقد جاءت المحاسبة العمومية لتحقيق مجموعة من الغايات، أذكره؟
- 2) يعد القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية مصدر هاته الأخيرة، في رأيك هل هو صالح في الوقت الراهن مع التعليل؟

<sup>1</sup> يوسف السعيد أحمد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية - حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة المدية، 2010، ص 19، بتصرف.

- 3) تختص المحاسبة العمومية بمؤسسات عمومية دون أخرى، وضح الفرق؟
- 4) أذكر مرتكزات النظام المحاسبي العمومي؟
- 5) حدد العلاقة التي تربط المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية والوطنية؟
- 6) أذكر أهم الأسس المحاسبية الجاري بها العمل في النظام المحاسبي العالمي؟
- 7) تعتمد الجزائر في القطاع العمومي أساس محاسبي معين، أذكره؟ وهل هو فعال في ظل البيئة المحاسبية العالمية؟
- 8) في 2003/07/01 قامت إحدى الهيئات العامة التي تستخدم الأساس النقدي باستئجار مبنى بأجرة سنوية قدرها 240 ألف دينار فدفعت 90% من الأجرة السنوية عند إبرام العقد بشيك على البنك، على أن تدفع 10% الباقية في نهاية السنة.

المطلوب : إثبات القيود المحاسبية اليومية بافتراض أن المؤسسة تتبع:

- الأساس النقدي - أساس الاستحقاق.

### أهم المراجع المعتمدة

- 1) أحمد بوجلال، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، مذكرة ماجستير، جامعة الأغواط، 2010.
- 2) بوسنة سلوى، المحاسبة العمومية في الجزائر وسبل تطويرها، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2016.
- 3) حجازي محمد عباس، المحاسبة الحكومية في إدارة التنمية الاقتصادية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، الإسكندرية، 1988.
- 4) شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومي الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، 2014.
- 5) شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحه، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002.
- 6) الصادق الأسود، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة - حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2011.

7) عبد الرحمن مرغيت، مطبوعة دروس بعنوان: أساسيات المحاسبة العمومية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، 2015.

8) علي بساعد، دروس في المحاسبة العمومية، المدرسة العليا للقضاء، دون سنة نشر.

9) قانون 84-17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق 07 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم.

10) القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم.

11) المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 المحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميين وكيفيةاتها ومحتواها.

12) نادية مغني، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، أطروحة دكتوراء، جامعة الجزائر، 2017.

13) نورالهدى بوليفة، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة ماستر، جامعة الوادي، 2015.

14) يوسف السعيد أحمد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية - حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة المدية، 2010.