

## المقدمة العامة

إن التطور الذي شهده النشاط الحكومي في تنوعه وازدياد حجمه بعد أن كان ينحصر في أداء الوظائف السيادية كالدفاع والعدالة، صاحبه في المقابل تطور في المحاسبة الحكومية، إذ انتقلت من تسجيل لعمليات الإنفاق وتحصيل للإيرادات والتي كانت تمثل مبالغ بسيطة تبعا للنشاط للمحدد للحكومة، إلى مواكبة الاتجاهات الأخرى التي سار نحوها النشاط الحكومي والمتمثل أساسا في التخطيط الاقتصادي والاجتماعي الشامل والذي تبعه زيادة في الإيرادات وتنوع مصدرها، حيث أصبحت المحاسبة الحكومية تعنتي وبشكل كبير بتقديم البيانات المالية الكاملة، ضمن تقارير مناسبة وبتوقيت محدد إلى مختلف الجهات المسؤولة فهي على ضوء هذا تعتبر أداة مهمة من أدوات الإدارة العامة في فرض الرقابة على الأموال العامة إنفاقا وتحصيلا، كما أنها أصبحت أداة لتقييم أداء الحكومة ومصدرا مهما للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط الاقتصادي والمالي.

و مما تجدر الإشارة إليه مسبقا أن للمحاسبة الحكومية تسميات أخرى تختلف من بلد لآخر، فنجدها تسمى كذلك بمحاسبة الأموال العامة و المحاسبة العمومية (الجزائر).

### الإشكالية:

تعتبر المحاسبة الحكومية فرع من فروع المحاسبة الخاص ة تختص بمحاسبة الأموال العامة من إنفاق وتحصيل. فما هي النظريات والأسس المحاسبية المبنية عليها ؟ ونرى أنه يمكن تجزئة هذه الإشكالية إلى تساؤلات فرعية كما يلي:

- ما هي المحاسبة الحكومية وفيما تختص ؟
- ما هي النظريات والأسس التي تحكمها ؟
- ما المقصود بالنظام المحاسبي الحكومي وما هي خصائصه ؟
- ما هي العلاقة الموجودة بين المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة ؟

**الفرضيات:** نتطرق في بحثنا على ضوء الفرضيات التالية:

- إن الأموال العامة هي من اختصاص المحاسبة الحكومية ومجال لها. ترتكز المحاسبة الحكومية على مبادئ وأسس قد تختلف عن المبادئ والأسس المحاسبية المتعارف عليها.
- النظام المحاسبي الحكومي يحدد الإجراءات والنظم المحاسبية الخاصة بهذا النوع من المحاسبة.
- الميزانية العامة للدولة تكون موضوع المحاسبة الحكومية وأحد اختصاصاتها.

**أهمية البحث:**

إن التحكم في إدارة الأموال العامة والعمل على الاستخدام الأمثل لها لهو الشغل الشاغل للحكومات في جميع بقاع العالم منذ أمد بعيد، لتكون المحاسبة الحكومية الوسيلة التي لا بد منها من أجل متابعة ومراقبة هذه الأموال، مما تطلب أن تكون لها أسس وقواعد محاسبية تحكمها، وتجعلها تؤدي وظيفتها بكل كفاءة ومصداقية، وقد قامت لهذا الغرض عدة دراسات من أجل إعطاء أساس نظري لها. وفي بحثنا هذا سنحاول تسليط الضوء على هذه الدراسات وما توصل إليه الباحثون في هذا الإطار.

**الهدف من البحث:**

يمكن أن نقسم الهدف من بحثنا هذا إلى قسمين هدف موضوعي إذ نتطلع من وراء الموضوع إلى إبراز دور ومجال المحاسبة الحكومية من جهة وما يميزها عن باقي فروع المحاسبة الأخرى من جهة أخرى. أما الهدف الذاتي يكمن في إثراء رصيدها المعرفي في هذا النوع من المحاسبة بناء على تخصصنا كطلبة محاسبة.

## المنهج المتبع في الدراسة :

لقد اتبعنا في بحثنا هذا المنهج التحليلي الوصفي في محاولة منا لعرض النقاط التي أردنا التوصل إليها من وراء هذا الموضوع ، وبناءً عليه فقد قسمنا بحثنا هذا إلى أربعة فصول، الفصل الأول تعرضنا فيه إلى ماهية المحاسبة الحكومية وحاولنا فيه التعريف مبدئيًا بهذا النوع من المحاسبة كمدخل للموضوع ، أما الفصل الثاني فقد تعرضنا فيه إلى نظريات وأسس المحاسبة الحكومية، ثم في الفصل الثالث تطرقنا إلى النظام المحاسبي الحكومي وخصائصه ومميزاته، وفي الفصل الرابع تطرقنا إلى المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة كمجال لها مع تبيان العلاقة بينهما.

## صعوبات البحث:

لقد واجهتنا صعوبات في بحثنا هذا نلخص أهمها في النقاط التالية:

- قلة المراجع في الموضوع و خاصة المحلية - مما جعل إسقاط هذه الدراسة على الجزائر أمر غاية في الصعوبة.
- عدم تمكننا من القيام بدراسة ميدانية في وحداتنا العمومية نظرًا لرفض الوحدات التي قمنا بالاتصال بها لذلك.
- قلة الدراسات السابقة في الموضوع، خاصة من قبل باحثين جزائريين مما أثر سلبًا على دراستنا وجعلها تتحمل الكثير من النقائص.
- اختلاف النظم المحاسبية من بلد إلى آخر جعل موضوعنا يتصف بالعمومية في معظم نقاطه.

# الفصل الأول

## ماهية المحاسبة الحكومية

### مقدمة:

تعتبر المحاسبة من التقنيات الرقمية لمعالجة البيانات الناتجة عن حركة الأموال بين الأعوان الاقتصاديين وتعمل على تقديم المعلومات الرقمية من خلال الحسابات التي تتم في شكل تسجيل وتلخيص للعمليات، كما يمكن اعتبارها عملية يتم فيها توثيق العمليات المختلفة التي ينجر عنها حركة للأموال وتبويبها ثم تسجيلها بهدف تجميع وتوفير البيانات المالية الضرورية عن الأنشطة و العمليات المالية المختلفة، وتشمل بالإضافة إلى ذلك التأكد من صحة هذه العمليات خدمة للرقابة الداخلية والخارجية، بحفظ وصيانة السجلات والدفاتر و المستندات واختبار مدى دقتها وانتظامها.

ولا تختلف المحاسبة في الوحدات الحكومية من حيث المفهوم عن المحاسبة بصفة عامة ، على أساس أن المحاسبة الحكومية تعتبر من ضمن فروع المحاسبة الخاصة التي تخدم متطلبات العمل داخل الوحدات الإدارية الحكومية بالدولة، فتعتبر المحاسبة في الوحدات الحكومية عنصراً ضرورياً لخدمة وظيفة الإدارة المالية للحكومة وللمقابلة لمتطلبات الرقابة الإدارية و المحاسبية داخل هذه الوحدات، وبغية إعطاء فكرة ونظرة عن المحاسبة الحكومية قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين الأول وهو عبارة عن مدخل إلى المحاسبة الحكومية يشتمل على أربعة مطالب، أما المبحث الثاني فيبين لنا الإطار النظري للمحاسبة الحكومية ويشتمل بدوره على ثلاثة مطالب.

## المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة الحكومية

نتناول في المطلب الأول من هذا المبحث تعريف المحاسبة الحكومية وفي المطلب الثاني أوجه الشبه و الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية ونتطرق في المطلب الثالث إلى خصائص النشاط المحاسبي الحكومي وأخيراً نبين في المطلب الرابع وظائف المحاسبة الحكومية.

### المطلب الأول: تعريف المحاسبة الحكومية

ورد في دليل المحاسبة الحكومية الصادرة عن الأمم المتحدة ما يلي:  
[ تعتبر المحاسبة الحكومية أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات الحكومية وأغراض الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية والموجودات المختلفة وتصنيف البيانات لاستخدامها لأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة... ](١).

كما تعرف بأنها [ مجموعة المبادئ والأسس التي تهدف إلى المساعدة في فرض الرقابة المالية ونفقاتها ،.و تضمن تقديم ال تقارير الدورية عن صرف وتحصيل الموارد الحكومية التنفيذية والتشريعية وبذلك فهي تخدم أغراض التخطيط والمتابعة والرقابة على أموال الدولة ] (٢)

و تعرف كذلك بأنها [ فرع من فروع المحاسبة تختص بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة ] (٣).

كما نص قانون المحاسبة العمومية الجزائري رقم ٢١/٩٠ المؤرخ في ٩٠/٠٨/١٥ في مادتيه الأولى والثانية على ما يلي:

١. محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة ، المالية العامة طبعة ٤، عمان - الأردن، سنة ١٩٩٨، ص٤.
٢. محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، مصر، سنة ١٩٩٨، ص٧.
٣. محمد أحمد حجازي، نفس المرجع ، ص٤.

[ يقصد بالمحاسبة العمومية (الحكومية) هي كل القواعد و الأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ و مراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والميزانيات من الجهات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما تبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات كما تبين المحاسبة كذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للأمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين]\*

فالمحاسبة الحكومية تشمل على جميع عمليات إثبات تحصيل الإيرادات العامة وكيفية إنفاقها على الأنشطة المختلفة للحكومة، تمهيدا لإظهار البيانات المالية عن تلك الأنشطة، ضمن تقارير دورية، تقدم إلى الجهات التي لها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في التعرف على نتائج النشاط الحكومي وهذه الجهات تتمثل في: (١)

### السلطة التشريعية: تساعد البيانات المالية، السلطة التشريعية في الرقابة على

أنشطة الحكومة (السلطة التنفيذية) وذلك من خلال بيان مدى تقييد الحكومة بوحداتها الإدارية المختلفة بالقوانين والأنظمة المالية التي تحدد كيفية الحصول على الإيرادات وطرق التصرف بها، ضمن الصلاحيات المحددة للقوانين والأنظمة المالية التي تحدد كيفية الحصول على الإيرادات وطرق التصرف بها، ضمن الصلاحيات المحددة بهذه القوانين

و الأنظمة، و لما كانت الحكومة مسؤولة عن حماية الإيرادات المختلفة، و عن استخدام هذه الإيرادات بكفاءة و فعالية، فإن البيانات المالية تمكن السلطة التشريعية من تقييم أداء الإدارة الحكومية و كشف أي انحرافات مهما كان حجمها الأمر الذي يسا عد هذه السلطة في محاسبة الحكومة و مساءلتها عن أي تقصير.

### الإدارة العليا: تحتاج الإدارة العليا للحكومة متمثلة في مجلس الوزراء و مجلس

الحكومة و كذا الوزراء إلى البيانات المالية لتحقيق الأغراض التالية:

---

\*. قانون ٢١/٩٠، المؤرخ في ٩٠/٠٨/١٥ المتعلق بالمحاسبة العمومية.  
١: محمد أحمد حجازي، نفس المرجع - ص ٥

أ) اتخاذ القرارات الإقتصادية و الإجتماعية و السياسية.

ب) تقييم أداء الوحدات الإدارية الحكومية و تحقيق الرقابة الذاتية على أنشطتها و تقويم الانحرافات.

ج) التخطيط طويل و قصير الأجل.

**المستثمرون:** يهتم المستثمرون (المحليون منهم و الأجانب) بالبيانات الحكومية

و ذلك بهدف التوصل إلى مؤشرات تقنعهم و تحفزهم بالقيام باستثمارات مختلفة، إذ أنهم يستطيعون من خلال هذه البيانات التعرف على قوة أو ضعف المركز المالي للحكومة، و حجم الالتزامات و القيام بعمليات تشغيل أنشطتها، و استمرارية التمويل للخدمات التي تقدمها، إن مثل هذه البيانات تساعد المستثمر على اتخاذ قراره الاستثماري المناسب.

**الباحثون و الدارسون في مجال المالية العامة :** حيث تساعدهم البيانات المالية

للحكومة على تقديم ثروة من المعلومات التي يمكن استخدامه في أبحاثهم و دراستهم.

**المطلب الثاني:** أوجه الشبه و الاختلاف بين المحاسبة الحكومية و المحاسبة المالية

نظرا لطبيعة كل من المحاسبة الحكومية و المحاسبة المالية فإنه تبرز عدة

نقاط تلتقي عندها المحاسبتين و أخرى تختلفان فيها و يمكن تلخيص أوجه الشبه

و الاختلاف بينهما على النحو التالي:

١. **طبيعة النشاط:** إن طبيعة النشاط الحكومي أنه نشاط مستمر نظرا لاستمرار

حاجيات المجتمع المختلفة و لا يزول إلا بزوال الدوائر في حد ذاتها، أما فيما يخص

النشاط التجاري الذي هو موضوع المحاسبة المالية أو من اختصاصها، فإنه متوقف

بالنسبة للمؤسسة الواحدة، فإذا حققت خسائر و قامت هذه المؤسسة بالتصفية فسيتوقف

نشاط هذه المؤسسة . و لكن سيظهر هذا النشاط(التجاري) بظهور مؤسسات أخرى في

نفس الميدان.

٢. **الوحدة المحاسبية:** [الوحدة المحاسبية في الإطار الحكومي تملك رأس مال تسعى إلى استغلاله في الأصول المختلفة، كما لا يترتب على نشاط الوحدة أي التزامات على هذه الأصول كما في الوحدات التي تزاول نشاطا تجاريا] (١)  
كما أن الوحدة المحاسبية في القطاع التجاري و التي تستخدم المحاسبة المالية تهدف إلى الربح و لها شخصية قانونية و معنوية.

٣. **الهدف:** تهدف المحاسبة المالية إلى تصوير المركز المالي لقياس نتيجة النشاط الاقتصادي للوحدة، أي أن الغرض الأساسي هو المحافظة على رأس المال المستثمر في الوحدة الاقتصادية، بينما تهدف المحاسبة الحكومية إلى فرض رقابة مالية و قانونية على إيرادات الدولة في مصروفاتها و ذلك في حدود الاعتمادات المخصصة.

٤. **مبدأ القيد المزدوج:** [يقوم كل من نظامي المحاسبة المالية و الحكومية على مبدأ القيد المزدوج، كما يشمل كل منهما على مجموعة من المستندات و الدفاتر و حسابات متوازنة] (٢)

و في هذا الإطار نجد المادة ٣٥ من قانون المحاسبة العمومية الجزائري تنص على ما يلي : " تمسك الكتابات المحاسبية التي يقوم بها المحاسبون التابعون للدولة، حسب طريقة القيد المزدوج للإيرادات و النفقات وفقا للقواعد العامة التي يرسمها الوزير المكلف بالمالية " «

٥. **سنوية المحاسبة:** يقوم كل من النظاميين على مبدأ استقلال السنوات المالية، ففي المحاسبة يتم قيد اس نتيجة النشاط الاقتصادي للوحدة في نهاية السنة المالية و ذلك بمقابلة الإيرادات بالمصاريف (النفقات)، و كذلك الحال في المحاسبة الحكومية فيتم أعداد الموازنة لسنة مالية واحدة.



٢: نفس المرجع ص: ١٧

«مرسوم تنفيذي رقم ٣١٣/٩١ المؤرخ في ٠٧/٠٩/١٩٩١.

## ٦. ثبات وحدة القياس (النقود): [تفرض كل من المحاسبة الحكومية

و المالية ثبات وحدة و عدد النقود و من ثم فإن أي تقلبات في القوة الشرائية لا تؤثر كثيرا على نتائج النظام الحسابي المتبع في الوحدة الاقتصادية أو في الوحدة الحكومية [ (١)

## ٧. الأساس المستخدم بالإثبات في الدفاتر: (٢) تهدف المحاسبة المالية إلى

إظهار نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة و عليه فإنها تهدف إلى تحقيق الربح، بينما يهدف النشاط الحكومي إلى تقديم الخدمات.

## ٨. الاستهلاك (الإهلاك): [لا تظهر المحاسبة الحكومية حسابات خاصة

بالأصول الثابتة، بعدم وجودها في السجلات المحاسبية بوصفها مصروفات تخص السنة المالية] (٣) بعكس المحاسبة المالية حيث توزع تكلفة الأصل الاستثماري القابل للإهلاك على عمره الإنتاجي.

## ٩. الجرد و بضاعة آخر المدة: (٤) المحاسبة الحكومية تقوم على أساس نقدي،

فإنه

يبدو منطقيا عدم اهتمام ببضاعة آخر المدة كعنصر من عناصر قياس النتائج . غير أن عدم اهتمام المحاسبة الحكومية ببضاعة آخر المدة، لا يعني عدم أهمية إجراءات الجرد حيث أن للجرد أغراض أخرى هي الرقابة على أصول الدولة و التأكد من سلامتها.

## ١٠. المخصصات و الاحتياطات(5): النظام المحاسبي الحكومي لا يهتم بالأخذ

بمبدأ المخصصات و الاحتياطات حيث أن الهدف منه تقديم خدمات معينة للجمهور، أما في المحاسبة المالية فإن الوحدة الاقتصادية تهدف إلى المحافظة على سلامة رأس المال لذلك لابد من عمل (وضع)المخصصات و الاحتياطات اللازمة لمواجهة الخسائر المتوقعة أو لدعم النشاط الاقتصادي.

١: نفس المرجع- ص ١٧

٢: نفس المرجع- ص ١٧

٣. نفس المرجع - ص ١٧

٤. نفس المرجع - ص ١٨

٥. نفس المرجع - ص ١٨

### المطلب الثالث: خصائص النشاط الحكومي المحاسبي

ينفرد النشاط الحكومي المحاسبي بعدة خصائص تميزه عن النشاط التجاري و نـ ورد هذه الخصائص في النقاط التالية:

نـ هو نشاط لا يهدف إلى تحقيق الربح، بل يهدف إلى تأدية مجموعة من الخدمات العامة، فخدمات الأمن مثلا و الدفاع و العدالة و التعليم و الصحة تقوم الدولة بتوفيرها لأفراد المجتمع دون مقابل أو بمقابل مبالغ رمزية لا تعكس قيمة الخدمة المقدمة.

نـ يترتب على ما سبق مبدأ يطلق عليه " مبدأ عمومية إيرادات الحكومية و عمومية مصروفاتها ". فلا يوجد ارتباط بين الإيرادات العامة التي تحصلها الوحدة الحكومية، و بين النفقات العامة التي تنفقها الوحدة الإدارية [ (١) لأن قدرة الوحدة على الإنفاق لا يكون مقترنا بمدى تحصيلها للإيرادات كما أن هذه الإيرادات لا تتفق في الوحدة مباشرة، بل تذهب إلى خزينة الدولة. و يمكن تقسيم الوحدات الحكومية الإدارية على ما يلي : (٢) أ- وحدات إدارية إيرادية: كمصلحة الضرائب، مصلحة الجمارك.

ب- وحدات غير إيرادية: كوزارة الداخلية، الصحة، التربية و التعليم.

نـ تقوم الدولة سنويا بتقدير المصروفات المتوقعة للسنة القادمة، دون التفرقة بين ما تنفقه على المصروفات الجارية أو ما تنفقه على الأعمال الجديدة و الإنشاءات التي لها طبيعة المصروف الرأسمالي كما في المحاسبة المالية التجارية و على ضوء تقدير المصروفات اللازمة لمزاولة النشاط العام للسنة المالية المقبلة، تحدد حجم المواد اللازمة لتغطية هذه المصروفات و المصادر المختلفة للحصول على هذه الموارد.

و بما أن النشاط العام للدولة نشاط مستمر، فلا بد أن تكون موارد الدولة متجددة سنويا حتى يمكن للدولة أن تستمر في مزاولة نشاطها العام. و التطبيق العلمي لما تقدم

---

١: إبراهيم السيد المليجي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مكتبة و مطبعة الإشعاع طبعة ١. مصر،

ذكره يتطلب إعداد ميزانية تقديرية سنوية تمثل الموارد و الاستخدامات ا لنقدية، أو بمعنى آخر تمثل تقديرا للتدفقات النقدية عن السنة المالية المقبلة من و إلى الوحدات الحكومية.

و يجب أن نؤكد هنا أن هذه الميزانية العامة للدولة ليست عمومية بالمعنى التقليدي تشمل جانب للأصول و جانب للخصوم، و لكنها ميزانية تقديرية سنوية تتكون من أبواب للمصروفات(النفقات) العامة، سواء كانت جارية أو استثمارية، و أبواب للإيرادات العامة. و يقصد بالمصروفات الجارية [ هي المصروفات التي يترتب عليها الحصول على سلع أو خدمات يتم استخدامها في الحصول على إيرادات من خلال نفس الفترة التي اقتنيت من خلالها، لذا فإن هذ ه المصروفات تحمل على الحسابات الختامية لنفس الفترة قبل تحديد نتيجة النشاط] (١) و يقصد بالمصروفات الاستثمارية [هي المصروفات التي يترتب عليها اقتناء أصول طويلة الأجل (ثابتة) تعود الاستفادة منها و استخدامها على مدى فترة زمنية تمتد إلى ما بعد الفترة التي اقتنيت فيها أي تستفيد منها نفس الفترة و ما يليها من فترات...](٢)

ن يترتب على ما سبق أن الوحدة الحكومية لا يوجد لها رأس مال بالمعنى المحاسبي المعروف، و لا يمكن تصوير حساب ختامي للوحدة بالمعنى المحاسبي المعروف لإظهار نتيجة أعمال الوحدة من ربح أو خسارة كما لا يمكن تصوير ميزانية عمومية للوحدة بالمعنى المحاسبي المعروف غير أنه تجدر الإشارة هنا إلى أنه قد ركزنا على النشاط الحكومي من كونه لا يهدف إلى تحقيق الربح فإن ذلك لا يمنع من أن [ نشاط الحكومة قد يمتد ليشمل الملكية العامة لبعض وسائل الإنتاج و إدارتها بواسطة أجهزة ال دولة و في هذه الحالة فإن النشاط الحكومي يعتبر نشاطا اقتصاديا يطبق عليه و بصورة عامة المبادئ

و الإجراءات العامة للمشروعات الإقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الربح] (٣)

١: أمحمد السيد سريليمير كامل، المحاسبة في الوحدات الحكومية و المحاسبة القومية ، الدار الجامعية للطبع و النشر

و التوزيع، مصر، سنة ١٩٩٨. ص ٥١

٢: نفس المرجع. ص. ٥١.

٣: إبراهيم السيد المليجي- نفس المرجع - ص ٦

## **المطلب الرابع: وظائف المحاسبة الحكومية**

إن المحاسبة الحكومية ليست غاية في حد ذاتها، شأنها في ذلك شأن فروع المحاسبة الأخرى، و لكنها وسيلة أملت لها الضرورة الكبيرة لكيفية التحكم و مراقبة الأموال العامة، فتعتبر المحاسبة الحكومية كنظام للمعلومات أداة هامة تقوم بوظائف مختلفة الهدف منها تجميع و إيصال المعلومات و البيانات الخاصة بمختلف أنشطة الحكومة إلى كافة الأطراف الذين ترتبط أو تتأثر قراراتهم و تصرفاتهم بأنشطتها. إن وظائف المحاسبة الحكومية تشكل ركنا أساسيا من أركان الإدارة المالية العامة للنشاط الحكومي، بما تتضمنه من مهام في مجالات الرقابة من جهة و التخطيط و اتخاذ القرارات من جهة أخرى، و نلخص وظائف المحاسبة الحكومية على ضوء هذه المجالات في النقاط التالية:

### **Ā على مستوى الرقابة:** (١)

إن المحاسبة الحكومية تمثل جزءا هاما من نظام الرقابة الذي تعتمد عليه الإدارة المالية العامة، إذ أن النظام المحاسبي الكفاء يعتبر ضروريا لتقديم كافة البيانات الملائمة و الموثوق فيها إلى مسؤولي هذه الإدارة لاستخدامها في أنشطتها بكفاءة و فعالية. و تعتبر الموازنة العامة للدولة أداة هامة في النظام الرقابي الحكومي، إذ أنها تمثل خطة الحكومة لمدة سنة مقبلة، تتضمن مجموعة من المخصصات المالية و تقوم المحاسبة الحكومية بالتركيز على بيان نتائج تنفيذ هذه الموازنة و توفير المع لومات ضمن تقاريرها المختلفة.

### **Ā على مستوى التخطيط:** (٢)

نجد أن المحاسبة الحكومية تؤدي دورا هاما في هذا المجال، فالحكومة تسعى عن طريق خطط التنمية الإقتصادية و الاجتماعية قصيرة و طويلة الأجل إلى تنظيم الموارد

١: محمد أحمد حجازي - مرجع سابق. ص ٥

٢: نفس المرجع ص ٥

العامة و توجيهها نحو تحقيق الأهداف العامة، في ظل المؤشرات المتزايدة على ندرة الموارد و كنتيجة لتزايد حاجات المواطنين أصبحت عملية التخطيط من أهم الواجبات التي تواجهها الحكومات المعاصرة حتى يتم وضع الخطط المختلفة على أسس عملية تراعي تحديد الأولويات، و هنا يأتي دور المحاسبة الحكومية في توفير البيانات واللازمة التي نوجزها في النقاط التالية:

§ بيانات عن حجم الإنفاق على المشاريع المختلفة (مدارس، طرق،..إلخ).

(ب) بيانات عن حجم الإنفاق على الخدمات لكل وزارة.

(ج) بيانات عن التوزيع الجغرافي للمشاريع.

(د) بيانات عن حجم الإيرادات و مصادرها (ضرائب، رسوم،..إلخ).

(هـ) بيانات عن حجم و مصادر التمويل (قروض داخلية، قروض خارجية،..إلخ).

إن هذه البيانات حتى و إن كانت تاريخية إلا أنها ستوفر لمسؤولي التخطيط اللبنة الأساسية التي سيستخدمونها في تحديد مسار العمل المستقبلي.

### Ā على مستوى اتخاذ القرارات: (١)

في هذا المجال نجد أن المحاسبة الحكومية تقدم خدمة كبيرة لكل من يحتاج إلى قرار يتعلق بالأنشطة الحكومية، فالمستثمرون كما سبق الإشارة إلى ذلك يحتاجون إلى بيانات المحاسبية الحكومية، حتى تساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاستثمارية كما أن الإدارة المالية العامة في الدولة (وزارة المالية) تحتاج إلى هذه البيانات لاتخاذ القرارات في أمور هامة جدا نلخصها في النقاط التالية:

(أ) قرارات الاستثمار في المشاريع الرأسمالية.

ب-قرارات لتصويب و تحسين أداء الوحدات الحكومية.

ج- قرارات لتوفير التمويل اللازم لخدمة الدين الحكومي.

## د- قرارات حول التوزيع العادل للموارد.

١: نفس المرجع السابق ص ٦

و كخلاصة عامة نستطيع القول أن المحاسبة الحكومية تؤدي وظائف تكمن في تقديم البيانات و المعلومات التالية:

تقديم بيانات ومعلومات عن مدى تقي د الحكومة بالقوانين والأنظمة ويتضح ذلك من خلال مراقبة العمليات المحاسبية ومدى استجابتها لتنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات التي كانت موضوع خطة مسبقة في شكل قوانين وأنظمة.

٢. تقديم بيانات ومعلومات من أجل تقييم أداء الإدارة الحكومية.

٣. تقديم بيانات ومعلومات عن نتائج أعمال الحكومة والموقف المالي لها.

٤. تقديم بيانات مالية مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية والاجتماعية.

٥. تقديم بيانات و معلومات عن التوزيع العقلاني للموارد و نوعية الخدمات المقدمة، و القدرة على تقديم خدمات مستقبلية.

## المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الحكومية

نتطرق في هذا المبحث إلى المبادئ التي تحكم المحاسبة الحكومية و كذا الهيئات المهتمة بها و موقعها بالنسبة إلى المحاسبة الوطنية و على هذا الأساس قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب، المطلب الأول يتناول معايير المحاسبة الحكومية و المطلب الثاني يبين المنظمات الدولية المهتمة بالمحاسبة الحكومية، بينما المطلب الثالث فيوضح العلاقة بين المحاسبة الحكومية و المحاسبة الوطنية.

### المطلب الأول: معايير المحاسبة الحكومية

على ضوء الدراسة التي قام بها المجلس الوطني للمحاسبة الحكومية(الأردني) و التي توفر إطارا عاما لما ينبغي أن تكون عليه المحاسبة الحكومية و إعداد التقارير المالية على النحو التالي:(١)

**المحاسبة الحكومية و إعداد التقارير المالية :** ينبغي أن يكون النظام

المحاسبي قادرا على تحقيق هدفين و هما:

أ°- أن يعرض بطريقة عادلة و إفصاح كامل عن المركز المالي و نتائج العمليات

و مجموعات حسابات الوحدة الحكومية وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ب- أن يحدد بوضوح مدى الالتزام بالقواعد القانونية و النظم المالية.

**-نظم محاسبة الأموال :** ينبغي تصميم و تشغيل النظم المحاسبية الحكومية على

أساس المال «، و يخصص هذا المال لإنجاز أنشطة محددة أو تحقيق أهداف معينة

طبقا لتشريعات أو قيود خاصة.

---

١: المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة ، قاسم إبراهيم الحسيني، مؤسسة الوراق، عمان الأردن سنة ٩٩، ص

« يعرف المال هنا بأنه وحدة مالية محاسبية تحتوي على مجموعة من الحسابات المتوازنة لتسجيل التدفقات النقدية و الموارد المالية الأخرى، بالإضافة إلى الالتزامات و الرصيد المتبقي .

## أنواع الأموال: (١)

هناك مجموعة من الأموال تبوب على النحو التالي :

### أ- الأموال الحكومية:

١ و يشمل المال العام و تخصص فيه ا لمحاسبة عن جميع الموارد العامة ما عدا تلك

التي تتم فيها المحاسبة في مال آخر .

٢. أموال الإيراد المخصص : تخصص المحاسبة فيه عن مصادر إيراد معينة تخصص

قانونا للإنفاق منها على أغراض محددة (بخلاف أموال رسوم التحسينات ، أموال الأمانة القابلة للإنفاق، أموال المشروعات الرأسمالية الأساسية)

٣. أموال المشروعات الرأسمالية: تخصص المحاسبة فيها عن الموارد المالية التي تستخدم للحصول على مشاريع أساسية (باستثناء ما يتم بواسطة أموال الملكية أو أموال رسوم التأمينات أو أموال الأمانة).

٤. أموال خدمة الدين: تخصص المحاسبة فيها عن الموارد التي يتم تجميعها بغرض سداد أقساط القروض طويلة الأجل و الفوائد المستحقة.

٥. أموال رسوم التأمينات: تخصص المحاسبة فيها عن تمويل التحسينات العامة أو الخدمات التي تستفيد منها عقارات معينة مقابل فرض رسوم خاصة عليها.

٦. أموال الملكية: و تشمل أموال المرافق العامة، و تخصص المحاسبة فيها عن العمليات التي تمول و تعمل بطريقة مماثلة لتنظيمات قطاع الأعمال (لقطاع التجاري) كما تشمل أموال الخدمة الداخلية و تخصص المحاسبة فيها عن تمويل السلع و الخدمات



التي يقدمها قسم أو إدارة معينة إلى إدارات أخرى بالتنظيم الحكومي أو بتنظيمات حكومية أخرى مقابل استرداد التكلفة .

١ . نفس المرجع السابق: ص-٦

### **ب- أموال الغير التي يعهد بها إلى التنظيم الحكومي:**

يخصص مال الوكالة أو مال الأمانة في المحاسبة عن الأصول التي يعهد بها التنظيم الحكومي على سبيل الأمانة أو الوكالة عن أفراد أو هيئات خاصة ، أو تنظيمات حكومية

أخرى أو أموال أخرى و من مثلها:

\* أموال الأمانة القابلة للإنفاق

\* أموال الأمانة غير القابلة للإنفاق

\* أموال المعاشات

\* أموال الوكالة.

### **عدد الوحدات المحاسبية: (١)**

ينبغي على التنظيم الحكومي أن ينشئ و يحتفظ بعدد من الوحدات التي يستلزمها القانون في الإدارة المالية السليمة و يجب أن يكون عدد الوحدات في حده الأدنى بما يتناسب مع المتطلبات العملية و القانونية.

### **المحاسبة عن الأصول الثابتة العامة و الالتزامات العامة طويلة الأجل:**

ينبغي التمييز بين الأصول الثابتة العامة و الالتزامات العامة طويلة الأجل المتعلقة بالأموال القابلة للإنفاق مثل الأموال الحكومية من ناحية و الأموال الثابتة و الالتزامات طويلة الأجل المتعلقة بالأموال غير قابلة للإنفاق مثل أموال الملكية من ناحية أخرى.

أما الأصول الثابتة العامة و الالتزامات العامة طويلة الأجل فيخصص لهما وحدتان

محاسبتان يطلق على الأولى - مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة و الثانية

مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل، أما الأصول الثابتة و الالتزامات

طويلة الأجل المتعلقة بالأموال غير القابلة للإنفاق فيتم المحاسبة عنها في نطاق تلك الأموال.

**تقييم الأصول الثابتة :** (٢) ينبغي المحاسبة عن الأصول الثابتة بالتكلفة، إذا كانت هناك صعوبة في تحديد التكلفة يمكن تقديرها، أما الأصول الثابتة التي تسلم إلى التنظيم

---

١: نفس المرجع - ص ٦

٢: نفس المرجع - ص ٦

الحكومي مثل المنحة أو الهيئة فيجب تقديرها على أساس القيمة المعادلة السائدة وقت الحصول عليها.

**إهلاك الأصول الثابتة:** (١) تتم المحاسبة فيها وفقا لما يلي :

أ- بالنسبة للأصول الثابتة العامة لا ينبغي تسجيل الإهلاك المتعلق بها في حسابات الأموال، و مع ذلك يمكن تسجيل أقساط الإهلاك في نظام محاسبة التكاليف و يمكن تحديدها لأغراض التحليل أما مجموع الإهلاك فيمكن تسجيله في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة.

ب- بالنسبة للأصول الثابتة المتعلقة بأموال الملكية : يسجل الإهلاك في نطاق تلك الأموال، و كذلك الحال في أموال الأمانة يجب تسجيل الإهلاك عندما يتطلب الأمر قياس المصروفات و يتم تحديد صافي الدخل الذي يحافظ على رأس المال.

- استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية

- الموازنة: إعدادها و استخدامها في الرقابة، و في التقارير المالية.

- تبويب حسابات التمويلات و الإيرادات و المدفوعات و المصروفات

- هومية التبويب و المصطلحات : ينبغي استخدام أسلوب و نفس المصطلحات

ينبغي استخدام أسلوب و نفس المصطلحات بطريقة منسقة في كل من الموازنة و الحسابات

و التقارير المالية لكل مال.

- التقارير المؤقتة و التقارير المالية السنوية: و يجب إتباع ما يلي: (٢)

أ) إعداد تقارير و قوائم مالية مؤقتة عن المركز المالي و نتائج العمليات المالية،

بالإضافة إلى إعداد أي تقارير خارجية أخرى عندما يستلزم الأمر.

ب) إعداد تقرير مالي سنوي شامل يغطي كل الأموال.

ج) قد تصدر القوائم المالية ذات الأغراض العامة بصفة مستقلة عن التقرير

المالي السنوي الشامل، و مثل هذه القوائم ينبغي أن تتضمن المعلومات المالية الأساسية

---

١: نفس المرجع - ص ٦

٢: نفس المرجع - ص ٦

و الملاحظات على القوائم المالية التي قد تكون ضرورية بغرض الإفصاح الصادق عن المركز المالي و نتائج العمليات.

### **المطلب الثاني: المنظمات الدولية المهتمة بالمحاسبة الحكومية**

لقد بدأ الاهتمام بالمحاسبة الحكومية منذ عهد قريب و سنلقي الضوء في هذا المطلب على المحاولات المتعلقة بنشأة و تطور مبادئ المحاسبة الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية و المنظمات التي ساهمت بذلك.

#### **E اللجنة الوطنية لمحاسبة المحليات: (١)**

قامت هذه اللجنة بالمحاولة الأولى في مبادئ و قواعد المحاسبة الحكومية إذ أصدرت في عام ١٩٣٤م تصورها عن الإطار العام الأولي لمبادئ المحاسبة في وحدات الإدارة المحلية و الولايات، و قد تضمن هذا التصور بعض المبادئ و القواعد المحاسبية الواجبة التطبيق في وحدات الإدارة المحلية و الولايات في أمريكا.

#### **E اللجنة الوطنية للمحاسبة الحكومية: (٢)**

تأسست لتحل محل اللجنة الوطنية لمحاسبة المحليات و في عام ١٩٨٦م، أصدرت تقريراً هاماً عن المحاسبة و المراجعة و التقارير المالية الحكومية، و قد اصطلح على الإشارة إلى هذا التقرير بالأحرف الأولى (GAAFR) («)، و قد تضمن هذا التقرير مجموعة

من المبادئ و القواعد المحاسبية التي استخدمت بشكل واسع بعد ذلك كمصدر أساسي لمبادئ و قواعد المحاسبة الحكومية و كأساس للتطوير في المجالات التي تلت ذلك.

### **E مجلس معايير محاسبة التكاليف: (٣)**

تأسس هذا المجلس في عام ١٩٧٠م تحددت مسؤولياته بتوصيف و تأجيل المبادئ و القواعد المحاسبية التي يجب على الوحدات استخدامها في حساب التكاليف بغرض تسعير بعض أنواع التعاقدات الحكومية.

١: قاسم ابراهيم الحسيني، مرجع سابق، ص ١٥

٢: نفس المرجع ص-١٥

« : Government Accounting, Auditing, and Financial Reporting

٣: نفس المرجع ص-١٥.

و قد أصدر هذا المجلس العديد من المبادئ و القواعد التي تحكم إبرام العقود الحكومية مع شركات الأعمال الخاصة مثل عقود وزارة الدفاع.

### **E مكتب المحاسبة العامة: (٢)**

و يعتبر هذا المكتب أحد أجهزة الكونغرس الأمريكي و يكون مسؤولاً عن صياغة و إصدار المعايير المحاسبية في وحدات الحكومة الفيدرالية، و في عام ١٩٧٢م أصدر هذا المكتب بعض مبادئ و قواعد المحاسبة و المراجعة الواجب تطبيقها في الوحدات و البرامج و الأنشطة الحكومية . و قد قام المكتب في عام ١٩٨١م بإعادة صياغة هذه المعايير بحيث أكدت على ضرورة التأكيد على أن التقارير المالية الحكومية أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و كذلك ضرورة الإفصاح أيضاً عن مدى كفاءة و اقتصادية و فاعلية إدارة الأنشطة الحكومية من البرامج و الأنشطة الحكومية.

### **E مجمع المحاسبين و المراجعين الأمريكي: (٣)**

أصدر هذا المجمع في عام ١٩٧١م دليلاً للمحاسبين و المراجعين يتعلق بمراجعة الوحدات الحكومية المحلية و الولايات.

و قد أكد المجمع بوضوح أنه و في الأمور التي لم يتم تعديلها بموجب هذا الدليل فإن المبادئ و القواعد التي جاءت في (GAAFR) تمثل مبادئ محاسبية متعارف عليها و واجبة التطبيق في مراجعة وحدات الحكومة.

## E مجلس معايير المحاسبة المالية: (٣)

تعرضت مهنة المحاسبة في منتصف السبعينات إلى ضغوط متزايدة شكلت على إثرها العديد من اللجان على مستوى الكونغرس و على مستوى الحكومة الأمريكية لتقضي الحقائق و الممارسات في مجال مهنة المحاسبة و المراجعة، و قد دفعت هذه الضغوط

---

١: نفس المرجع. ص. ١٥

٢: نفس المرجع. ص. ١٦

٣: نفس المرجع. ص. ١٦

الجمعيات و المعاهد العلمية و المهنية للتحرك باتجاه إعادة بناء الثقة في المحاسبة و التقارير المحاسبية.

## E المجلس الوطني للمحاسبة الحكومية: (١)

تأسس هذا المجلس ليحل محل اللجنة الوطنية للمحاسبة الحكومية و قد كانت أول انجازاته إصدار المعيار رقم (٠١) في عام ١٩٧٩ م و الذي يمثل مراجعة و إعادة صياغة و تنقيح و تحديث (GAAPFR) بتضمينها الجوانب الهامة في مراجعة الوحدات الحكومية و التقارير المالية، و ت جدر الإشارة إلى أن هذا المعيار هو من أهم الوثائق المتعلقة بمعايير المحاسبة الحكومية.

## E مجلس معايير المحاسبة الحكومية: (٢)

تأسس هذا المجلس في عام ١٩٨٤م، ليحل محل المجلس الوطني للمحاسبة الحكومية و يختص بوضع و إصدار معايير المحاسبة و التقارير المالية لأ نشطة و عمليات الوحدات الحكومية و وحدات الولايات.

و في جويلية عام ١٩٨٤م أصدر المجلس المعيار رقم (٠١) الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة الحكومية باعتباره المعيار المحاسبي الملزم الرسمي الواجب على جميع المحاسبين و مراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومية.

المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة الحكومية و المحاسبة الوطنية:

لا شك أن هناك علاقة وثيقة تربط بين كل من المحاسبتين على اعتبار أن المحاسبة الوطنية يمكن أن يمتد نطاق عملها ليشمل على جميع قطاعات المجتمع على المستوى الوطني بما فيها القطاع الحكومي، و من الطبيعي أن مستوى الإنفاق في القطاع الحكومي يلعب دورا هاما في تحديد مستوى الدخل الوطني لكل قطاع من قطاعات المجتمع، كما أن القطاع الحكومي في هذا المجال يمثل الركيزة الأساسية اللازمة لأي عملية تنمية إقتصادية و اجتماعية.

١: نفس المرجع ص-١٦

٢: نفس المرجع ص-١٦

و على هذا الأساس نجد أن المحاسبة الحكومية تمثل أداة مساعدة تستخدم في المحاسبة الوطنية.

و يمكن تحديد العلاقة بين المحاسبتين في النقاط التالية: (١)

### ١ ° من حيث الهدف:

تهدف المحاسبة الحكومية إلى مد الإدارة المالية الحكومية بالبيانات اللازمة لاتخاذ مختلف القرارات، كما رأينا سابقا، أما المحاسبة الوطنية فتهدف إلى توفير البيانات اللازمة لأغراض التحليل الاقتصادي و الاجتماعي حيث تستهدف جميع العمليات المختلفة في شكل قطاعات اقتصادية عامة أو خاصة بطريقة تعطي صورة واضحة عن هيكل الاقتصاد الوطني و نشاطاته المختلفة.

### ٢ ° من حيث النظام المحاسبي: (٢)

يعتمد النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية على مجموعة من الحسابات المنتظمة تقوم على أساس مبدأ القيد المزدوج و تلعب الموازنة العامة للدولة فيه دورها في تقدير الإيرادات و المصروفات، كما أن هنالك مجموعة من القواعد و الإجراءات التي تحكم م نظام المحاسبة الحكومية على مستوى الدولة الواحدة، و يختلف ذلك من دولة لأخرى. أما المحاسبة الوطنية فلا تعتمد فقط على مجموعة من الحسابات المنتظمة بل تعتمد على البيانات من مصادر مختلفة لكل حساب على حدى . كما أن هناك مجموعة من المبادئ الإقتصادية و الوسائل الرياضية و الإحصائية اللازمة لإعداد الحسابات الوطنية.

### ٣ ° مخرجات النظام المحاسبي: (٣)

تقدم المحاسبة الحكومية مخرجاتها في شكل بيانات خاصة بالقطاع الحكومي يمكن تبويبها بطريقة تسمح بتوفير المعلومات اللازمة في مجال الرقابة. أما المحاسبة الوطنية فتساهم في تقديم البيانات الإجمالية أو المجموعة التي تبين نتائج

---

١: محمد السيد سرايا، سمير كامل. المرجع السابق. ص-٢٥

٢: نفس المرجع. ص-٢٥

٣: نفس المرجع. ص ٢٥

إجمالية مثل (الدخل الوطني) و النتائج الوطني الإجمالي، على غير ذلك مما يمكن معرفته من خلال المحاسبة الوطنية.

### ٤ ° من حيث الموازنة و التنمية الإقتصادية: (١)

لاشك بأن هناك علاقة وثيقة الصلة بين الخطة الحكومية و المتجسدة في الموازنة العامة للدولة و المحاسبة الوطنية، و ذلك لأن هدف الخطة هو زيادة الدخل الوطني و التنمية الإقتصادية و الاجتماعية على المستوى الوطني، مما يؤكد أهمية الربط بين الحسابات الحكومية و حسابات الدخل الوطني و زيادة مستوى التنمية الإقتصادية و الاجتماعية.

هذه هي أهم العناصر التي تؤكد العلاقة الوثيقة التي تربط بين كل من المحاسبة على المستوى الحكومي و المحاسبة الوطنية.

## خاتمة:

من خلال دراستنا لهذا الفصل يمكن تلخيص النتائج التي قد توصلنا إليها في

النقاط التالية:

إن المحاسبة الحكومية و التي هي مجموعة من الإجراءات و الأساليب المحاسبية التي تستخدمها الحكومة أثناء تأديتها لنشاطها و برامجها المختلفة، هذه الإجراءات و الأساليب التي تمكن من الرقابة على أداء هذه النشاطات و البرامج من جهة و كفاءة و فاعلية أداء الحكومة في هذا المجال من جهة أخرى.

إن طبيعة النشاط الحكومي و بالتالي طبيعة المحاسبة الحكومية تجعلها تلتقي عند بعض النقاط و المبادئ مع المحاسبة المالية و تختلف في نقاط أخرى كما رأينا.

تؤدي المحاسبة الحكومية وظائف غاية في الأهمية قسمت على هذا الأساس إلى وظائف تتعلق باتخاذ القرارات و أخرى تتعلق بالرقابة و أخرى بالتخطيط القصير و طويل المدى.

تركز المحاسبة الحكومية على عدة معايير -و إن كانت تختلف من بلد إلى

آخر-



تعطيها الإطار النظري لها و تحدد مجالها.

هناك عدة منظمات اهتمت و لازالت تهتم بالمحاسبة الحكومية و التي كانت مهذا

لتطورها و أساسا تستند إليه في مبادئها.

تعتبر المحاسبة الحكومية مكملة لأداء المحاسبة الوطنية مصدرا مهما

لتزويدها

بالبينات اللازمة.

## الفصل الثاني

### نظريات وأسس المحاسبة الحكومية

#### مقدمة:

إن الاتجاه التوسعي و المتزايد للنفقات العامة، سواء من حيث الحجم أو الطبيعة، وما قابلها من زيادة في الموارد من حيث تنوع المصادر وتضخم الأعباء الضريبية منذ بداية القرن العشرين خصوصاً خلال وبعد الحرب العالمية الأولى ثم الحرب العالمية الثانية، جلبت انتباه الباحثين والمفكرين في العلوم الإقتصادية ومنها العلوم المالية والمحاسبية، نظراً للتأثير الكبير الذي أحدثه هذا التوجه في المالية العامة على الوضع الاقتصادي و المعيشي للأفراد بصورة عامة.

وكان للدراسات المحاسبية نصيب في هذه الأبحاث، حيث اتجه العديد من المتخصصين في المحاسبة إلى البحث في المحاسبة الحكومية، وذلك في محاولة منهم إلى إيجاد أساس نظري ذي قاعدة عملية لها، بعد أن كانت البحوث العلمية سابقاً مقتصرة على الأمور المتعلقة بالمالية العامة، ومحاولة منا لتسليط الضوء على هذه الدراسات ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين الأول يتعلق بنظريات المحاسبة الحكومية والثاني يتعلق بأسس المحاسبة الحكومية.

## المبحث الأول: نظريات المحاسبة الحكومية

نتطرق في هذا المبحث إلى نظرية رأس المال والقدرة الإنفاقية في المطلب الأول، ثم نتطرق في المطلب الثاني إلى نظرية موارد الوحدة المحاسبية، ثم إلى نظرية الأموال المخصصة في المطلب الثالث.

### المطلب الأول: نظرية رأس المال والقدرة الإنفاقية

#### مفهومها:

يرجع الأساس النظري لنظرية رأس المال في النظم المحاسبية إلى النشاط التجاري في القطاع الخاص، حيث تعد القوائم المالية من وجهة نظر صاحب المشروع، وتكون وظيفة المحاسبة متابعة التغيرات التي تطرأ على رأس المال المكون لهذا المشروع، وتحليل تلك التغيرات وبيان أسبابها، وقياس مقدار هذه التغيرات من مدة لأخرى.

وعليه فإن المعادلة المحاسبية التي تنشأ كنتيجة لإتباع هذه النظرية يمكن

تلخيصها في الآتي: (١)

١ - **الموجودات:** تعتبر ملكاً لصاحب المشروع.

٢ - **المطلوبات:** تعتبر التزاماً على صاحب المشروع.

٣ - **الإيرادات والمصروفات:** تعتبر نتيجة للقرارات التي يصدرها صاحب المشروع، فكل صفقة تجارية أو معاملة مالية ما هي إلا تنفيذ لقرار إداري يتخذه صاحب المشروع، وعليه فإن كل إيراد يؤدي إلى زيادة القيمة الصافية لرأس المال، كما أن كل نفقة تؤدي إلى إنقاص من القيمة الصافية له.

وبناءً عليه فإن جميع حسابات الإيرادات والمصروفات تعتبر بمثابة أقسام موجبة وسالبة لحساب رأس المال.

---

١: حنا زروقي الصائغ، محاسبة وإدارة الأموال العامة، ط ١، الجامعة المفتوحة، ليبيا، سنة ١٩٩٨ ص ٨٧.

٤ - صافي الربح: يمثل زيادة في القيمة الصافية وصافي الخسارة يعتبر إنقاصاً منها.

٥ - الميزانية: وتتعرض فيها المعادلة التالية:

القيمة الصافية = مجموعة الموجودات - مجموعة المطلوبات.

ومع تطور النشاط الاقتصادي العالمي وظهور المنشآت ذات الشخصية المعنوية كبديل للفرد الطبيعي صاحب المشروع، أصبحت نظرية أصحاب المشروع غير كافية لتفسير طبيعة المشروع، ذلك لأن المؤسسة التجارية أصبحت وحدة مستقلة بذاتها، لها ذمة مالية منفصلة عن الذمة المالية للمساهمين.

وعليه فإن القوائم المالية تعد من وجهة نظر المنشأة نفسها، وتهدف إلى تقديم البيانات اللازمة إلى المستثمرين والدائنين وإظهار مدى كفاءة الإدارة في استغلال واستثمار الموجودات التي تملكها المنشأة. ومع هذا التطور في ملكية رأس المال تطورت المفاهيم المحاسبية المعبرة عن نشاط المشروع بالشكل الآتي: (١)

١ - الموجودات : تعتبر ملكاً للمنشأة كشخصية معنوية مستقلة.

٢ - المطلوبات : تعتبر إلتزامات على موجودات المشروع.

٣- الإيرادات والمصروفات: الإيرادات تمثل مجموع القيم المالية التي تستحق لها نظير تأدية خدمات أو بيع منتجات للغير، أما المصروفات فهي تكلفة الحصول على تلك الإيرادات.

٤ - صافي الربح: هو الزيادة في قيمة الموجودات التي تملكها المنشأة كشخصية

معنوية مستقلة، كما أن الخسارة تمثل النقص في قيمة الموجودات التي تملكها المنشأة.

٥ - معادلة الميزانية: تبعاً للمفاهيم السابقة فإن ميزانية المنشأة تتعادل كما يلي:

الموجودات = الإلتزامات التي على المنشأة بما في ذلك رأس المال.

إن هدف الربح في نشاط المنشأة، كما هو واضح في تحليل الإيرادات والمصروفات في كلا النوعين من المنشآت ( المنشآت الفردية، والمنشآت ذات الشخصية المعنوية). أحتفظ لرأس المال بأهمية كمحور تدور حوله البيانات التي لا بد للنظام المحاسبي الذي ينظم نشاط المنشأة من أن يقدم تحليلاً لها، مع اختلاف جزئي يرتبط بملكية رأس المال وعلاقة هذه الملكية بنشاط الأجهزة المكلفة بإدارة المنشأة.(١)

### موقف نظرية رأس المال من تفسير نشاط الوحدة المحاسبية الحكومية:

إن غياب هدف الربح للتصرفات المالية للوحدة المحاسبية الحكومية واستحالة تأمين المقابلة بين الموارد والنفقات في نشاط الوحدة المحاسبية الحكومية، أفقد نظرية رأس المال أهميتها لإعطاء تفسير علمي للنشاط المالي لأية إدارة حكومية على اعتبار أن استحداث أو إنشاء الوحدات الحكومية يمثل غالباً تجسيدا للسياسة الإدارية والاقتصاديين التي تتبناها الحكومة. وعلى ضوء ذلك فإنه عند اتخاذ أي قرار بإنشاء وحدة حكومية فلا ينظر إلى النواحي المالية المباشرة المرتبطة بنشوء هذه الوحدة، إذ غالباً ما يستبعد دراسة العائد المالي المباشر للخدمات أو الأعمال التي تقدمها هذه الوحدة، فالمهم هو الغرض الذي من أجله أنشأت الوحدة في حدود الإمكانيات المالية العامة للدوائر في إطارها العام.

فعلى ذلك الأساس [ فإن الإيرادات التي تجيها أية وحدة محاسبية في الدولة (إذ كانت تلك الوحدات مكلفة بجباية الإيرادات)، لا تعكس غالباً كلفة الخدمات التي قدمتها، وإنما هي حصيلة قرار تشريعي. كما لا ترتبط نفقات معظم الوحدات المحاسبية في الدولة بكلفة الحصول على هذه الإيرادات، ذلك أنه حتى في حالة افتراض تخصيص رأس مال لأية وحدة محاسبية حكومية وتركها تتحرك في إطار القدرة التي يمنحها إياها هذا المبلغ، فإنها ستواجه قطعاً حتمية نضوب رأس المال، وما تعكسه هذه النتيجة من اختلال كبير في نشاطها الذي بني على الدعم المالي الذي قدمه رأس المال

المدفوع ](٢)

١: نفس المرجع. ص ٩٠

٢: نفس المرجع. ص ٩١

إن مضمون هذه الفكرة هو أن طبيعة نشاط الوحدة المحاسبية الحكومية وغياب هدف الربح فيها، تجعل من إمكانية المحافظة على رأس المال من جهة وتأدية الوظيفة المنشودة منها أمراً غاية في الصعوبة إن لم نقل مستحيلاً.

### ١١ المطلب الثاني: نظرية موارد الوحدة المحاسبية

[ إن عجز نظرية رأس المال عن إعطاء سند علمي لمصدر القدرة الإنفاقية للوحدة المحاسبية الحكومية، ومن ثم إيجاد تفسير للإطار العام للنظام المحاسبي الحكومي، دفع البعض إلى التفكير باعتماد موارد الوحدة المحاسبية كأساس لتحديد قدرتها الإنفاقية، وبمعنى آخر فإن الإيرادات الوحدة المحاسبية وفق هذه النظرية تمثل المبالغ التي تجبها الوحدة من مصادر الإيراد التي أسند إليها مسؤولية جبايتها، ومصروفات الوحدة هي المبالغ التي تنفقها الوحدة لتحقيق الأهداف التي أنشأت من أجلها، في حدود ما تسمح لها به الإيرادات المسؤولة عن جبايتها] (١)

إن هذه النظرية عجزت بدورها عن إعطاء تفسير علمي سليم يستند عليه نشاط الوحدات المحاسبية الحكومية، وقدرتها المالية في تنفيذ الخدمات والأعمال التي تكلف بالقيام بها. وذلك لاستحالة إمكانية توزيع مسؤولية جباية الإيرادات المختلفة على الوحدات المحاسبية بمعيار ما تحتاجه الوحدة من مبالغ لمواجهة الخدمات والأعمال المكلفة بها إضافة إلى الصعوبات الإدارية والتنظيمية والتي من بينها: (٢)

١- إن تحقيق الإيرادات وجبايتها من كل مصدر من مصادر الإيراد يتطلب تخصصاً لا يمكن تحقيقه بكفاءة إذا ما وزعت مسؤوليات الجباية على وحدات مختلفة النشاط.

٢- إن جباية الإيرادات بصورة صحيحة تتطلب موازنة بين موارد المصدر ونفقات جباية هذه الموارد، وهذا لا يتحقق بعملية توزيع الجباية على عدد من الوحدات مختلفة النشاط، حيث سيقود الأمر إلى ارتفاع نفقات الجباية.

١: نفس المرجع. ص ٩٢.

٢: نفس المرجع. ص ٩٣.

٣- إن الأسلوب الأفضل والأفضل لجباية الموارد، يفرض أن تكون مواقع الجباية ملائمة لظروف تحقق الموارد من المصدر ثم جبايتها.

٤- إن ربط حجم نفقات أية وحدة محاسبية حكومية (إدارة حكومية) بالموارد التي تجبئها من مصادر الإيراد التي تكلف بجبايتها، له انعكاسات سلبية من النواحي الاجتماعية و الإدارية، لأنه يقود بشكل أو بآخر إلى حالة من التعسف في إستخدام السلطة من قبل هذه الوحدة المحاسبية على أساس أن الموارد التي تجبئها تتأتى من مصادر سيادية ( أي محكومة بتشريع حكومي ).

- إن نظرة سريعة إلى الإدارات الحكومية في نطاق الجهاز الحكومي المركزي و حتى المحلي ( اللامركزي)، تعكس لنا بوضوح هذه الحقيقة، فمعظم الإدارات الحكومية تنفق ولا تجبي، وحتى تلك التي تجبي فإن ما تجبئها من موارد بحكم تخصصها أو مسؤوليتها لا يشكل إلا جزءاً يسيراً من المبالغ التي تحتاجها لتصريف الخدمات أو الأعمال التي كلفت بتنفيذها.

ومع أن بعض الإدارات الحكومية (وهي قليلة) يتجاوز ما تجبئها من إيرادات حدود حاجتها من مبالغ لتسديد كلفة الخدمات و الأعمال المكلفة بالقيام بها حسب تخصصها، فإن هذه الحالة ليست أكثر من نتيجة مباشرة لطبيعة مسؤوليات الوحدة، ولم تكن مطلقاً ولا يمكن أن تكون حصيلة تخطيط مقصود في إطار الظروف والمسببات التي قادت إلى قرار إنشاء الوحدة.

فإدارة الجمارك مثلاً تزيد الموارد التي تجبئها كثيراً عن نفقاتها، والحالة نفسها بالنسبة لإدارة الضرائب، ذلك أن مهمة كل منهما هي الجباية وما تحتاجه من نفقات هي الأغراض تحقق هذه الضرائب وجبايتها.

كما أن عدم قيام وزارة التعليم العالي والبحث العلمي مثلاً بجباية الإيرادات لما تحل دون وضع الملايير من الدنانير تحت تصرفها لمواجهة تنفيذ خطة التعليم، بينما لا تتجاوز الموارد التي تجبئها نسبة ضئيلة جداً من هذه النفقات.

- إن هذه الحقيقة تعكس لنا بوضوح ظروف نشاط الوحدات المختلفة العامة ضمن نشاط الجهاز الحكومي والمتمثلة من الناحية المالية بالفصل الكامل بين ما تحتاجه أية إدارة من

أموال لتنفيذ الخدمات و الأعمال التي أنشأت من أجلها وبين إمكانية قيامها بتمويل هذه الخدمات ذاتياً.

وبالتالي عدم صلاحية نظرية موارد الوحدة المحاسبية لإعطاء تفسير علمي صحيح لمصادر قدرتها الإنفاقية، وما تعكسه هذه النتيجة من آثار على البيانات المالية والنظام المحاسبي الذي يتحمل عبء إعداد هذه البيانات.

### ن المطلب الثالث: نظرية الأموال المخصصة

إن عجز النظريتين السابقتين عن إعطاء تفسير علمي سليم لمصدر القدرة الإنفاقية للوحدة المحاسبية الحكومية، وما يعكسه هذا العجز من آثار سلبية على المفاهيم الخاصة بموجودات الوحدة و مطلوباتها وإيرادات الوحدة ومصروفاتها، أدى إلى ظهور النظرية الثالثة وهي نظرية الأموال المخصصة، التي استطاعت أن تسد الثغرات -إن صح التعبير- ومفاهيم النظريتين السابقتين.

إن مضمون هذه النظرية ما يلي:

[إن القدرة الإنفاقية للوحدة المحاسبية الحكومية تتحدد كما ونوعاً بما يوضع تحت تصرفها لفترة زمنية معينة]. (١)

وتتميز الآثار المحاسبية لهذه النظرية عن سابقتها بالآتي ذكره: (٢)

١ - التقليل من فكرة الشخصية المعنوية المستقلة.

٢ - تركيز الاهتمام على الناحية الإحصائية في إظهار نتائج النشاط الاقتصادي

للوحدة.

٣ - وضع تعريف للوحدة المحاسبية أكثر شمولاً من النظريات السابقة وطبقاً

لمفاهيم هذه النظرية، فإن الوحدة المحاسبية يمكن أن تعرف بأنها " مجموعة من الأصول والموارد المخصصة لتأدية نشاط معين بحيث يكون استخدام الموجودات والموارد مقيد بتحقيق الغرض الذي خصصت من أجله.

١: حنا زروقي الصانع. ص ٩٦.

٢: نفس المرجع. ص ٩٧.



وعلى هذا الأساس فإن إيرادات الوحدة المحاسبية ومصروفاتها في ظل هذه النظرية إنما هي تدفقات نقدية من الوحدة المحاسبية وإليها بحيث تؤدي هذه التدفقات في الأخير إلى توازن حسابي. ولأن هذه النظرية قد وضعت لكي تشمل جميع الوحدات المحاسبية الحكومية، بما فيها تلك الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، فإنها لا تشترط وجود حساب للأرباح والخسائر وإنما تكتفي الوحدة بإعداد حساب يجمع بين الإيرادات والمصروفات لإظهار التدفقات النقدية التي نشأت عن تأدية النشاط الاقتصادي للوحدة.

لقد حدد البند الثالث الذي تناول القواعد الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي، من الفصل الأول (الأحكام العامة) من النظام المحاسبي للجهاز الإداري الحكومي بالدول العربية، الصادر عن الندوة العلمية التي عقدت في تونس صيف سنة ١٩٨٠ برعاية المنظمة العربية للعلوم الإدارية، علاقة النظام المحاسبي الحكومي بنظرية الأموال المخصصة بالفقرات الآتية: (١)

١- تستمد الوحدات المحاسبية الحكومية قدرتها الإنفاقية من التخصيصات التي توضع تحت تصرفها كما ونوعاً.

٢- تعتبر الموازنة الأداة الوحيدة لتنفيذ ذلك، أي تنفيذ التخصيصات المعتمدة للوحدة المحاسبية.

٣- ترتبط الوحدة المحاسبية باستخدام التخصيصات المعتمدة لها في الموازنة بالفترة الزمنية المقررة لها والتي غالباً ما تكون سنة واحدة.

٤- يمكن أن يوضع تحت تصرف الوحدة المحاسبية، تخصيصات لمدة تزيد عن السنة، أو يسمح لها بتدوير الأرصدة غير المستعملة من التخصيصات بالنسبة لمشروعات محددة الكلفة.

٥- لا يمكن للوحدة المحاسبية زيادة تخصيصاتها بأي نوع من أنواع الإيراد أو بالاقتراض، أو أي من مصادر التمويل الخاصة.

أما دليل المحاسبة الحكومية الصادر عنها الملتقى الإقليمي لهيئة الأمم المتحدة عام ١٩٦٩ فقد أورد هو بدوره تفسيراً لمفهوم هذه النظرية فجاء في البند الحادي عشر منه ما يلي:

" الأموال المخصصة تمثل الاعتمادات المالية المستقلة التي تنشأ بواسطة المشروع لتمد الوحدات التنفيذية بالموارد اللازمة لتحقيق أهداف محددة، وعلى أية حال ففي هذه الحالات فإن الإيرادات المتولدة من مثل هذه الأموال تكون متاحة ألياً للاستخدام بواسطة السلطة التنفيذية طبقاً للقانون الذي أنشأ الوحدة المحاسبية الحكومية" (١)

## المبحث الثاني: أسس المحاسبة الحكومية

إن عملية إثبات الإيرادات والنفقات لا تتم بصورة عشوائية ومرتجلة بل تتم ضمن أسس محاسبية بهدف قياس النتائج وعرضها بطريقة مناسبة، وقبل أن نستعرض أسس القياس المحاسبي، لا بد علينا من نعطي تصورا واضحا وهو أن هذه الأسس ليست هدفا بحد ذاتها، لذا فإن الحكم والدفاع عن أي أساس بأنه أكثر دقة من أساس آخر وأنه أفضل من غيره من الأسس، يجب أن يأخذ بعين الاعتبار المعايير التالية: (١)

١- إن نقطة البداية في استخدام أي من الأسس المحاسبية، هي تحديد من هم مستخدمو التقارير المالية، ومن ثم اختيار الأساس المحاسبي الذي يخدم مصالح كل منهم أكثر من غيره من الأسس.

٢- إن استخدام أي من الأسس المحاسبية يعتمد على قدرة هذا الأساس في توفير الحماية والرقابة الشاملة على الأموال، بقصد الحفاظ على الموجودات، إضافة إلى قدرته في تمكين الأطراف التي لها علاقة وصلة بتقييم النشاط الحكومي ومستوى الأداء فيه.

و إستنادا لهذه المعايير نجد أن مختلف أسس القياس المحاسبي مازالت مستخدمة في القطاعات المختلفة وضمن حدود متفاوتة. و يمكن تعريف الأسس المحاسبية بأنها: [هي طرق القياس التي تشير إلى وقت تحقيق الإيرادات والنفقات والموجودات والمطلوبات المتعلقة بهما، ووقت تسجيلها، وإظهار ذلك في التقارير، والقوائم المالية، وبالتحديد فإنها تتعلق بوقت القياس الذي تم. بغض النظر عن أساس القياس المستخدم سواء تم استخدام الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق]. (٢)

ومن هنا نجد أن الاختلاف بين أسس القياس المحاسبي راجع إلى عملية توفير القياس وإثبات كل من الإيرادات والنفقات والموجودات والمطلوبات المتعلقة بهما.

---

١: محمد أحمد حجازي. مرجع سابق. ص ٤١.

٢: نفس المرجع. ص ٤٢

و سنتعرض فيما يلي أهم أسس القياس المحاسبي المستخدمة في المحاسبة الحكومية،

وذلك بهدف التعرف على مزايا ومآخذ استخدام كل منها:

### المطلب الأول: الأساس النقدي

يعتبر الأساس النقدي من أقدم الأسس التي استخدمت في تشغيل البيانات المحاسبية و قياس نتائج النشاط الحكومي، و يعني هذا الأساس [إثبات الإيرادات في السجلات المحاسبية عند قبض الأموال، و إثبات النفقات في السجلات المحاسبية عند دفع الأموال] (١) أي أن الإيرادات تتحقق عند قبضها و أن النفقات تتحقق عند دفعها بغض النظر عن الفترة المحاسبية التي تخص كلا منهما سواء كانت تتعلق بفترة سابقة لهذه الفترة أو لاحقة لها. و يتميز الأساس النقدي بالميزات التالية: (٢)

١° سهولة فهمه و تطبيقه، إذ لا يحتاج إلى خبرات محاسبية كبيرة لدى العاملين في الشؤون المالية ضف إلى ذلك بساطة نظامه المحاسبي و خاصة المستندات و السجلات.

٢° توفير البيانات و المعلومات اللازمة لبيان حركة السيولة النقدية بما يوفره من رقابة فعالة على حركة التدفقات النقدية و تطابق النتائج المحاسبية مع الوضع الحقيقي للسيولة النقدية، الأمر الذي يساعد أيضا في عمليات التخطيط المالي و يسهل الإدارة المالية للنشاط الحكومي.

٣° موضوعيته في قياس النتائج و عدم تدخل العنصر الشخصي في عمليات القياس و إمكانية استخدامه في حالات عدم وجود تحديد دقيق للإيرادات و النفقات.

٤° سرعة انجاز الحساب الختامي و القوائم المالية الأخرى للوحدات الإدارية غير الحكومية و ذلك لعدم حاجته إلى تسويات جردية لإظهار الإيرادات غير المحصلة أو الالتزامات التي لم تدفع.

---

١: محمد احمد حجازي، مرجع سابق، ص ٤١

٢: نفس المرجع، ص ٤٢

أما عن المآخذ التي يمكن أن يتصف بها الأساس النقدي فنوجزها فيما يأتي: (١)

١. عدم توفير البيانات الضرورية و اللازمة لتصوير المركز المالي للحكومة

بشكل عادل و سليم ، لكونه لا يظهر حقوق الحكومة في الإيرادات المستحقة أو حقوق الغير في النفقات المستحقة و يترتب على ذلك إحداث خلل واضح في الحساب الختامي و المركز المالي للحكومة.

٢ . عدم تمييزه بين النفقات الرأسمالية و النفقات الإيرادية، إذ أن النفقات المدفوعة في سبيل الحصول على موجودات ثابتة تعامل نفس معاملة النفقات المدفوعة في سبيل الحصول على خدمة. إن مثل هذا الإجراء يؤثر تأثيرا على نتائج الحساب الختامي بأن يخفض الفائض أو يزيد من العجز، و من ناحية أخرى سيؤثر على بيانات قائمة المركز المالي و ذلك بعدم إظهار الأصول الثابتة.

٣ . اختلاف في البيانات المالية من سنة لأخرى، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة المقارنة بين بيانات السنوات المختلفة و انعكاس ذلك على عمليات التخطيط الشامل.

٤ . الخروج على مبدأ استقلالية السنوات المالية و ذلك عند إجراء القياس المحاسبي للنتائج، حيث يتم تحميل السنة المالية بجميع النفقات المدفوعة سواء كانت تخص السنة المالية المعنية أو تخص سنوات سابقة أو سنوات لاحقة و ما ينطبق على النفقات ينطبق على الإيرادات أيضا.

٥ . نظرا الارتباط الأساس النقدي بعملية سقوط حق الوحدة الإدارية الحكومية باستعمال المخصصات غير المستعملة في نهاية السنة المالية-على اعتبار أن الجزء المتبقي من الاعتمادات المخصص لنوع من النفقات سيخصم من الاعتماد المخصص له في السنة المقبلة- فقد يؤدي ذلك إلى قيام بعض هذه الوحدات إلى المغالاة في عملية الإنفاق دون مبرر خوفا من احتمال تخفيض مخصصاتها في السنوات المقبلة و هذا سيؤدي إلى الإسراف في استخدام المال العام.

---

١ : نفس المرجع السابق-ص ٤٣

٦ . لا يوفر استخدام هذا الأساس المرونة في استكمال تنفيذ المشاريع و خاصة

عند نهاية السنة المالية لارتباط عملية الإنفاق بإقرار الموازنة العامة التي قد تحتاج إلى فترة زمنية طويلة الأمر الذي يعني تأثر النشاط الحكومي كما و كيفاً ؟

٧. صعوبة تتبع نفقات المشروعات التي يمتد تنفيذها الأكثر من سنة مالية، لأن نفقات هذه المشاريع يتم إقفالها في نهاية كل سنة في الحساب الختامي الأمر الذي يؤدي إلى عدم إظهار أرصدة لها في السجلات المحاسبية.

٨. قصوره عن تقديم البيانات اللازمة للقيام بأعمال الرقابة الشاملة و تقييم أداء الوحدة الحكومية و ذلك لكونه يتعامل فقط مع الإيرادات و النفقات النقدية، مهملًا العمليات غير النقدية المتحققة على السنة المالية.

### المطلب الثاني: أساس الالتزام

نتيجة للمآخذ و العوائق التي رافقت استخدام الأساس النقدي، فقد لاقى استخدام أساس الالتزام قبولاً لدى التنظيمات غير الهادفة للربح و خاصة الحكومات و يعني هذا الأساس [ أن الإيرادات تتحقق عند قبض الأموال و تحقق كنفقات جميع الالتزامات ذات العلاقة بموازنة السنة الحالية سواء تم دفعها أو سيتم دفعها ضمن فترة زمنية محددة بعد نهاية السنة المالية] (١).

إن هذا الأساس يعالج كل من إيرادات الحكومة و نفقاتها بطريقتين مختلفتين فيتم معالجة الإيرادات ضمن مفهوم الأساس النقدي القاضي بإثبات الإيرادات المقبوضة فقط، في حين يعالج النفقات الملتزم بها نتيجة التعاقد على شراء سلع أو الحصول على خدمات خلال فترة الموازنة و بغض النظر عن تاريخ توريد السلع أو تاريخ الاستحقاق الفعلي لهذه النفقات المتمثل في تاريخ توريد السلع أو تاريخ الحصول على الخدمات و بغض النظر أيضاً عن موعد دفعها سواء تم دفعها أو التي سيتم دفعها ضمن فترة زمنية محددة بعد نهاية السنة المالية.

---

١: محمد أمين حجازي-مرجع سابق-ص ٤٧

إن أساس الالتزام، و في معالجته للنفقات بنوعيتها الإرادية و الرأسمالية قد استند على المراحل التي تمر بها النفقة الحكومية (العامة) و هي (عقد النفقة، صرف و دفع النفقة).

و الأساس الالتزام مزايا عدة نلخصها فيما يلي: (١)

١. يمكن الحكومة من إظهار حقوق الغير و تأمين الأموال اللازمة لتغطية هذه الحقوق دفعها لأصحابها عند تنفيذ الخدمة أو توريد اللوازم، الأمر الذي سيساعد الجهات ذات العلاقة (كالسلطة التشريعية) من التعرف على الموارد المتوقع استغلالها لاستكمال تنفيذ نشاطات و مشاريع الوحدة الإدارية الحكومية.

٢. إظهار بيانات الحساب الختامي و القوائم المالية الأخرى بصورة أكثر واقعية من الأساس النقدي، و ذلك نتيجة لتحميل موازنة السنة المالية المعنية بما يخصها من النفقات.

٣. يسهل عمليات التحليل و المقارنة لمبالغ النفقات من سنة لأخرى، بما يحقق رقابة أكبر على النفقات، و معرفة ما إذا كانت الخدمات أو اللوازم قد تم إنجازها، إضافة إلى معرفة ما إذا تم تقرير المبالغ المخصصة لمواجهة الالتزامات.

٤. يؤدي إلى منح القائمين على تنفيذ المشاريع قدرة أكبر على الاستمرار في استكمال تنفيذ هذه المشاريع و ذلك بما يحجز لها من مخصصات عند عمليات التعاقد عليها.

أما ما يعاب على هذا الأساس ما يلي: (٢)

١° تحميل السنة المالية بمبالغ لا تخصصها لأنها قد تكون متعلقة بتوريد لوازم أو تنفيذ خدمة سوف تتم في السنة المالية اللاحقة أو قد لا تتم إطلاقاً، إذ أن الالتزامات قد لا تكون معروفة بصورة محددة و كاملة عند تسجيلها لكون هذه الالتزامات قد تم تقريرها و تسجيلها في الدفاتر ليتم تنفيذها في المستقبل و هذا يعني أن اللوازم أو الخدمات الملتزم بها قد لا يتم استلامها أو تنفيذها كلياً أو جزئياً فتعكس فيتمها على الحساب الختامي و القوائم المالية الأخرى.

١: نفس المرجع- ص ٤٧

٢: محمد أحمد حجازي- نفس المرجع- ص ٤٧

٢° قد تلجأ إليه إدارة الوحدة في نهاية السنة المالية للاستفادة من المخصصات غير المستغلة لرفع قدرتها الإنفاقية في السنة اللاحقة مما يؤدي إلى الازدواجية في التخصيص.

٣° يؤدي إلى تجميد الأموال دون استثمار أو تشغيل لحين تنفيذ الخدمة أو توريد اللوازم.  
٤° يؤدي إلى عدم السيطرة على السيولة النقدية و ذلك لاعتماده أسلوبين مختلفين تحقق الإيرادات و تحقق النفقات.

### المطلب الثالث: أساس الاستحقاق

و يعني هذا الأساس إثبات العمليات المالية لحظة حدوثها، و بناء عليه يتم تحميل السنة المالية بكافة النفقات و إفادتها بكافة الإيرادات المتحققة خلالها، بغض النظر عن موعد الدفع الفعلي أو القبض الفعلي، سواء تم ذلك في السنة المالية التي حدثت بها أو في سنة مالية سابقة أو لاحقة، الأمر الذي يرسخ فكرة استقلال الذمة للسنة المالية التي يتم فيها تسجيل و تلخيص و عرض نتائج أعمال النشاط و بيان المركز المالي للحكومة بصورة عادلة و سليمة (١)

وقد لاقى استخدام هذا الأساس قبولا كبيرا في قطاع الأعمال الهادفة للربح، كما اتجهت دول العالم إلى تطوير نظمها المالية باستخدامه واعتباره منهجا متكاملًا يتسم بالدقة ويقدم كافة البيانات اللازمة لإظهار نتائج تنفيذ الأنشطة الحكومية خلال فترة الموازنة(٢).  
ولقد برزت أسباب عديدة وراء فكرة استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية، وفي ما يلي أهمها : (٣)

---

١: محمد الهور، مرجع سابق - ص ١٣ .

٢: نفس المرجع-ص ١٣

٣: نفس المرجع-ص ١٤



١٠- الثورة الإدارية في الجهاز الحكومي التي أدت إلى ظهور قيادات إدارية مؤهلة ومدربة تطالب بضرورة توفير البيانات على أسس قياس سليمة وكاملة، وضرورة استخدام الأساليب الكمية الشاملة التي تلزم لمعالجة بيانات ونتائج هذا الأساس.

١١- الثورة التكنولوجية المتمثلة في استخدام الحاسوب الذي أصبح أداة ضرورية للإدارة في معالجة البيانات المالية واستخراج النتائج بدقة كبيرة وسرعة فائقة.

١٢- الاتجاهات الجديدة لطلبات السلطة التشريعية التي بدأت بالاهتمام بحصر تكاليف الأنشطة و المشاريع و الخدمات الأخرى للحكومة، و ذلك بقصد التعرف على مدى كفاءة الإدارة الحكومية في إدارة المال و مدى تقييدها بالقوانين و الأنظمة.

١٣- ضرورة استخدامه لتوفير البيانات و المعلومات الكاملة عن تكاليف الخدمات و الأنشطة المختلفة التي تقوم بها الحكومة، الأمر الذي يمكن متخذي القرارات من دراسة هذه البيانات و تحليلها، و مقارنة التكاليف الحقيقية بين سنة و أخرى، لتحديد اتجاه هذه التكاليف، و معرفة المتوقع منها على أسس سليمة تمهيدا لاستخدام ذلك في عمليات التخطيط و توزيع الموارد المحدودة على الأنشطة المختلفة حسب أولوياتها.

١٤- توفير البيانات اللازمة لتحقيق الرقابة الشاملة و الفعالة على أنشطة الحكومة المختلفة و بيان مدى تحقيقها لأهدافها بأحسن الوسائل و أقل التكاليف . و في هذا المجال يمكن الإشارة إلى قول روبرت أنتوني (R.ANTHONY): "لا يمكن لأحد القيام بالرقابة أو تقييم الكفاءة أو الأداء أو قياس الإدارة بالأهداف.. إلا إذا توفرت له البيانات الموثوق بها عن النفقات، إن نمثل هذه البيانات يمكن الحصول عليها فقط من نظام محاسبي يستخدم أساس الاستحقاق" (\*).

و للأسباب المذكورة أعلاه و غيرها. فقد عقدت المؤتمرات الدولية و العربية لتدارس إمكانية الاستحقاق في المحاسبة الحكومية.

---

\*: أحمد حجازي نقلا عن : "R.ANTHONY .a ccrual Accounting"

فعلى المستوى الدولي، قد ورد في الفقرة رقم (١٠٣) من دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن المؤتمر الإقليمي لهيئة الأمم المتحدة عقد في سنة ١٩٦٩م. ما يلي :

[نظرا لنمو و تعقيد العمليات الحكومية، فقد أصبح أساس الاستحقاق يستخدم في بعض الدول، و هذه أفضل طريقة شاملة و نافعة، خاصة في الدول التي تطبق موازنة البرامج، إذ يقدم هذا الأساس الصورة الكاملة للأنشطة المالية و هو ما يجب الاعتراف به كهدف مرغوب فيه] (١).

أما على المستوى العربي، فإن النظام المحاسبي الحكومي للدول العربية اعتمد أساس الاستحقاق باعتباره أحد الأسس المحاسبية المستخدمة في القطاعات المختلفة، تاركا للدول العربية إمكانية تطبيقه بصورة متكاملة عند توافر الإمكانيات الفنية لها.\*

بالرغم من هذا التوجه الكبير نحو استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية، إلا أن بعض الكتاب مازالوا يعترضون على استخدامه مستندين في ذلك إلى اختلاف طبيعة نشاط الحكومة عن نشاط قطاع الأعمال (القطاع التجاري).

و يمكن ذكر مزايا هذا الأساس في النقاط التالية: (٢)

١- يعطي البيانات المالية الدقيقة و الضرورية لإظهار حساب نتائج النشاط بصورة واقعية و سليمة نتيجة معالجته لكل من النفقات و الإيرادات و ذلك بتحميل السنة المالية نصيبها العادل من كل منهما.

٢- يعطي البيانات المالية و الحقائق الضرورية لإظهار المركز المالي للحكومة بصورة عادلة، حيث يظهر كافة موجودات الحكومة و مطلوباتها، بما في ذلك حقوق الحكومة و حقوق الغير.

٣- يمكن من إجراء المقارنات و الدراسات لكل من النفقات و الإيرادات من سنة مالية إلى أخرى وعلى أسس ثابتة، وتحقيق الرقابة الشاملة عليها.

٤- يؤدي إلى منح القائمين على تنفيذ المشاريع قدرة أكبر على الاستمرار في استكمال تنفيذ المشاريع.

١: محمد الهور-مرجع سابق-ص١٥

٢: نفس المرجع-ص١٦

\*انظر نفس المرجع-١٦

٥- يؤدي إلى التمييز الواضح بين كل من النفقات الرأسمالية والنفقات الإيرادية و ما يعكسه ذلك من أثر إيجابي على حقيقة نتائج النشاط وسلامة و عدالة المركز المالي. بينما مأخذه تكمن في كون إذا ما ترك استخدامه دو، ضوابط محددة، فإن ذلك سيؤدي إلى ما يلي:(١)

١- سوء تحميل النفقات و الإيرادات للسنة المالية فقد تلجأ إليه الإدارة الحكومية لتضخيم قيمة المصاريف المستحقة و بالتالي زيادة قدرتها الإنفاقية في السنة اللاحقة، أو تخفيف قيمة الإيرادات المستحقة و غير المقبوضة لإخفاء عجزها عن متابعة تحصيل الإيرادات ... إلخ.

٢- تشويه المركز النقدي وإحداث خلل في الرقابة على السيولة النقدية و ذلك لاشتمال الحسابات على بيانات محاسبية مستقبلية قد لا يتم حدوثها إنفاقاً وتحصيلاً.

٣- خلل في البيانات المالية نتيجة تدخل عنصر التقدير الشخصي في عمليات وتقييم الموجودات وتنظيم التسويات.

٤- ارتفاع تكاليف التنفيذ، حيث يحتاج استخدام هذا الأساس إلى عدد كبير من الموظفين ذوي الخبرة والكفاءة في مجال إدارة الحسابات ومسك السجلات ولعل ما قاله أرنيسك أنكي (Ernest Enke) في الفقرة التالية، يعكس أهمية استخدام أساس الاستحقاق في تطوير الإدارة المالية الحكومية: " لقد أتى الاستحقاق بمداه الكبير، وهذا المد ما هو إلا جزء من اتجاه كبير نحو تطوير شامل لنظام الإدارة المالية الحكومية، ولسوء الحظ فإن بعض المحاسبين و المدراء الماليين العاملين في القطاع الحكومي مازالوا يقاومون هذا الاتجاه، بالرغم من اعترافهم بأهمية استخدام أساس الاستحقاق، إلا أنهم يدعون بأن الوقت لم يعد لذلك، ولما كان الزمن لا ينتظر أحد، ففي صبيحة يوم مشرق سيستيقظ هؤلاء على عالم جديد، وهو عالم الاستحقاق " (\*).

١: نفس المرجع - ص ١٧.

(\* أحمد حجازي نقلاً عن (Ernest Enke)

" The Accrue Concept in Federation Accountiny " ( the federal Accountant)

( March , 1973), p 8 – 9.

## خاتمة:

كخلاصة لما رأينا خلال الفصل نحاول الربط بين نظرية الأموال المخصصة والأسس المحاسبية على اعتبار أن هذه النظرية أعطت التفسير العلمي للقدرة الإنفاقية للوحدة الحكومية.

و سننطلق من المبدأ المطبق في التشريعات المالية في أغلب دول العالم ( إن لم نقل جميعاً) والذي بنص على التزام الوحدات المحاسبية بعدم الدخول بأي التزام مالي ، يصرف مبلغ خارج حدود التخصيص المعتمد للحساب الذي سيتحمل بالمصروفات التي ستتجم عن هذا الالتزام في الموازنة الخاصة بتلك الوحدة المحاسبية.

وعلى هذا الأساس، فإن أساس الالتزام هو أساس الأكثر دقة من غيره في إطار التطبيق السليم والصحيح لنظرية الأموال المخصصة لأنه يحمل الحساب المختص بالمبلغ الملتمزم به عند الالتزام (التعاقد) وبالتالي فإن أساس الالتزام يوفر محاسبياً مقومات التقيد بالتخصيص المعتمد التزاماً. غير أنه يترتب على تطبيقه ظهور فرق كبير بين المصروفات التي تعرض في كشف الاستخدامات في الحساب الختامي والمدفوعات النقدية الفعلية، إلى جانب تعقيد عملية إعداد الموازنة النقدية.

أما بالنسبة لأساس الاستحقاق فإنه يضمن تطبيق نظرية الأموال المخصصة في حدود المبالغ المتحقق صرفها فعلاً خلال السنة المالية المختصة، مع فرص مواتية للتحقق من سلامة التنفيذ من خلال متابعة تسديد أرصدة حسابات المصروفات المستحقة في السنة التالية فقط.

أما الأساس النقدي فإنه يحمل حساب الاستخدامات المختص بالمصروفات التي تدفع فعلاً خلال السنة المالية، وعييه في مجال تطبيق نظرية الأموال المخصصة يختصر في إمكانية إخفاء التجاوز في التخصيصات المعتمدة في الموازنة بمجرد تأجيل الدفع من سنة إلى أخرى، كما أنه قد يحدث حالة العجز عن التنفيذ (الدفع) عندما يتأخر الصرف في سنة إلى سنة مالية لاحقة لا يكون التخصيص لنفس الحساب متوفراً فيها.

## الفصل الثالث

# النظام المحاسبي الحكومي وخصائصه

### مقدمة:

بعد تعرضنا إلى النظريات و الأسس المحاسبية التي تحكم المحاسبة الحكومية، كان لازماً علينا أن نتطرق إلى النظام المحاسبي الحكومي التي تمخض عن تطبيقها في الواقع العملي، باعتبار أن هذا الأخير يختص بمتابعة نشاط الوحدات الإدارية الحكومية في قطاع الخدمات العامة، كنشاط لا يهدف إلا الربح، ويطبق في جميع الوحدات المحاسبية التي تتصف بهذه الخاصية.

وقصد تسليط الضوء على الموضوع ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، يتناول الأول ماهية النظام المحاسبي الحكومي، أما الثاني فيتناول النظام الحكومي من منظور إداري.

## المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي الحكومي

تطورت النظم المحاسبية لمواجهة متطلبات الإدارة المالية من المعلومات والبيانات المحاسبية وذلك بهدف تقويم الإدارة من جهة، و مساعدتها على اتخاذ القرارات الرشيدة من جهة أخرى . وقد تناولنا في المطلب الأول من هذا المبحث تعريف النظام المحاسبي الحكومي والشروط والمتطلبات الواجب توافرها فيه، أما في المطلب الثاني فتناولنا عناصر النظام المحاسبي الحكومي، وتناولنا في المطلب الثالث مراحل النظام المحاسبي الحكومي ثم تطرقنا إلى الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي في المطلب الرابع.

## المطلب الأول: تعريف النظام المحاسبي الحكومي.

### تعريف النظام المحاسبي الحكومي

يعرف النظام المحاسبي بأنه [ مجموعة من الطرق و الإجراءات و التعليمات المحاسبية المناسبة تستخدم مجموعة من المستندات و السجلات المحاسبية، بهدف حماية موجودات الحكومة، وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي ]<sup>(1)</sup>

وتبعاً لذلك، فإن النظام المحاسبي يستند على نوعين من القواعد:<sup>(2)</sup>

١- قواعد علمية ومهنية: وهي مجموعة المبادئ العملية للمحاسبة وأسس القياس المحاسبي المستخدمة في تتبع وتحليل ودراسة المعاملات المالية وقياس نتائجها.

٢- قواعد فنية: هي مجموعة المستندات والسجلات المحاسبية، إضافة إلى مجموعة التعليمات والطرق والإجراءات اللازمة لبيان الحسابات وأنواعها.

١: محمد أحمد حجازي. مرجع سابق-ص 187

٢: نفس المرجع ص 187

كما يعرف النظام المحاسبي الحكومي بأنه [ مجموعة مفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بهذا النشاط بصورة دورية، وتقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة أو مراقبتها] (١)

كما أن [ النظام المحاسبي الحكومي نظام فرعي من أنظمة المحاسبة، يشمل جميع إثبات 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] (٢)

ويعتبر النظام المحاسبي أنه [ نظام متكامل للرقابة و المعلومات يأخذ مدخلاته من البيئة بعناصرها الإدارية والتشريعية، والسياسية، والاقتصادية ويتولى العمليات المالية التي تعكس تنفيذ الموازنة والسياسات المختلفة التي تجسدها، أي العمليات المتعلقة بنشاط الإدارة العامة- و النظام يتكون من وحدات أو أجزاء مختلفة، ولكنها مترابطة وتتدفق المعلومات فيما بينها - يتولى النظام المحاسبي الحكومي استخلاص النتائج المتعلقة بذلك النشاط، وتقديمها لذوي العلاقة من المهتمين] (٣)

ولما كان النظام المحاسبي يصمم ليتلاءم وطبيعة النشاط الذي يتناول عملياته فإنه يعتبر أحد نظم المحاسبة الخاصة، فالنظام المحاسبي الحكومي يتابع النشاط الحكومي في قطاع الخدمات وهو نشاط محكوم بتحقيق المصلحة العامة، ويخضع للمسألة القانونية، كما يخضع لاعتبارات سياسية، إدارية واقتصادية، واجتماعية وفلسفية، ومالية، مما ينعكس بالضرورة على بنية هذا النظام والوظائف التي يخدمها، والأغراض التي يسعى إلى تحقيقها.

١: عقلة محمد يوسف المبحنين. النظام المحاسبي الحكومي و ادارته. دار وائل للنشر. الاردن الطبعة 1 سنة 1999 ص 26  
٢،٣- نفس المرجع ص 33

الشروط والمتطلبات الواجب توافرها في النظام المحاسبي الحكومي  
يعتبر النظام المحاسبي الحكومي أحد الأدواق التي يمكن أن تستعين بها الإدارة لتنفيذ  
برامجها بصورة فعالة باستخدام الأموال العامة استخدما أمثلة، وحتى يؤ دي هذا الأخير  
الغرض يجب أن يحتوي على جملة من الشروط و المتطلبات نلخصها في النقاط  
التالية: (1)

٠١- أن يكون النظام المحاسبي متطابقا مع النصوص الدستورية والقوانين والتشريعات  
الأخرى.

٠٢- أن ترتبط تصنيفات النظام المحاسبي مع تصنيفات الموازنة ارتباطا وثيقا على  
اعتبار أن وظائف الحسابات و الموازنة من العناصر المتكاملة للإدارة المالية العامة.  
٠٣- يجب أن تنظم الحسابات بطريقة تفصح بوضوح عن الأغراض التي من أجلها  
حصلت و أنفقت الأموال العامة في المستويات الإدارية المسؤولة عن الجباية وإنفاق على  
البرامج.

٠٤- أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بمختلف  
وحداتها الإدارية بالقوانين والأنظمة.

٠٥- أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة.  
٠٦- [ يتقن تنفيذ النظم المحاسبية بطريقة تيسر إنجاز المراجعة الداخلية و الخارجية  
بالسرعة المناسبة وإجراء رقابة إدارية فعالة على الأموال وتشغيل البرامج الحكومية  
و إدارتها وتقييم أدائها.

٠٧- يجب إعداد الحسابات بطريقة تمكن من توفير البيانات المالية اللازمة للتحليل  
الاقتصادي وإمكانية تسوية التعاملات الحكومية، وأن يكون النظم المحاسبية قادرة على  
خدمة ما تتطلبه خطط التنمية و برامجها من بيانات مالية، وان تساعد في تطوير وتسيير  
إعداد الحسابات الوطنية] (2).

1 محمد الهور ص 134

2 محمد السيد سرايا. مرجع سابق. ص 23, 24.



إن الأغراض السابقة تعبر عن المجالات الأساسية التي يجب أن يخدمها نظام المحاسبة الحكومية الحديث والفعال، وهو بذلك يهدم أهداف الرقابة والاحتياجات المتزايدة لتشغيلات البرامج الحكومية بما يمكن معه خدمة الإدارة الحكومية بطريقة مفيدة وفعالة، ويساعد على تكوين السياسات الاقتصادية و الموازنات، وإعداد البرامج بطريقة تمكن من تنفيذها وتقييم أدائها.

### المطلب الثاني: عناصر النظام المحاسبي الحكومي

فيما يتعلق بعناصر النظام المحاسبي الحكومي فيمكن القول بأنه وفي إطاره العام عبارة عن خطة منتظمة تشمل عناصر مترابطة، إضافة إلى الإجراءات و الأساليب المستخدمة وفق قواعد وتعليمات محددة لتحقيق أهداف الإدارة المالية العامة، ويتكون النظام المحاسبي الحكومي من العناصر التالية:<sup>(1)</sup>

١- **المستندات المالية** : وهي الوثائق المستخدمة في التعاملات المالية في الوحدات المحاسبية الحكومية، كالحوات... الخ.

٢- **السجلات المالية**: وهي السجلات التي يمسكها كل من المحاسبين اليوميين و الأمرين بالصرف في الهيئات العمومية ( الحكومية).

٣- **التقارير و القوائم المالية** : وهي تلك التقارير التي تبين الوضعيات المالية للوحدة الحكومية و التي تكون إما دورية أو تكون عند حدوث ما يتطلب إرسال تقارير إلى الجهات المعنية من قبل المحاسبين أو المدراء العموميين ( الحكوميين).

٤- **استخراج النتائج وقائمة المركز المالي** : وهي النتائج التي تحققت من خلال ممارسة الوحدات الحكومية لنشاطها و التي تبين المركز المالي لها\*.

٥- **الآلات**: وهي الوسائل المستخدمة في إطار القيام بالمحاسبة كاستخدام أجهزة الإعلام الآلي، و الأجهزة الحديثة في الاتصال.

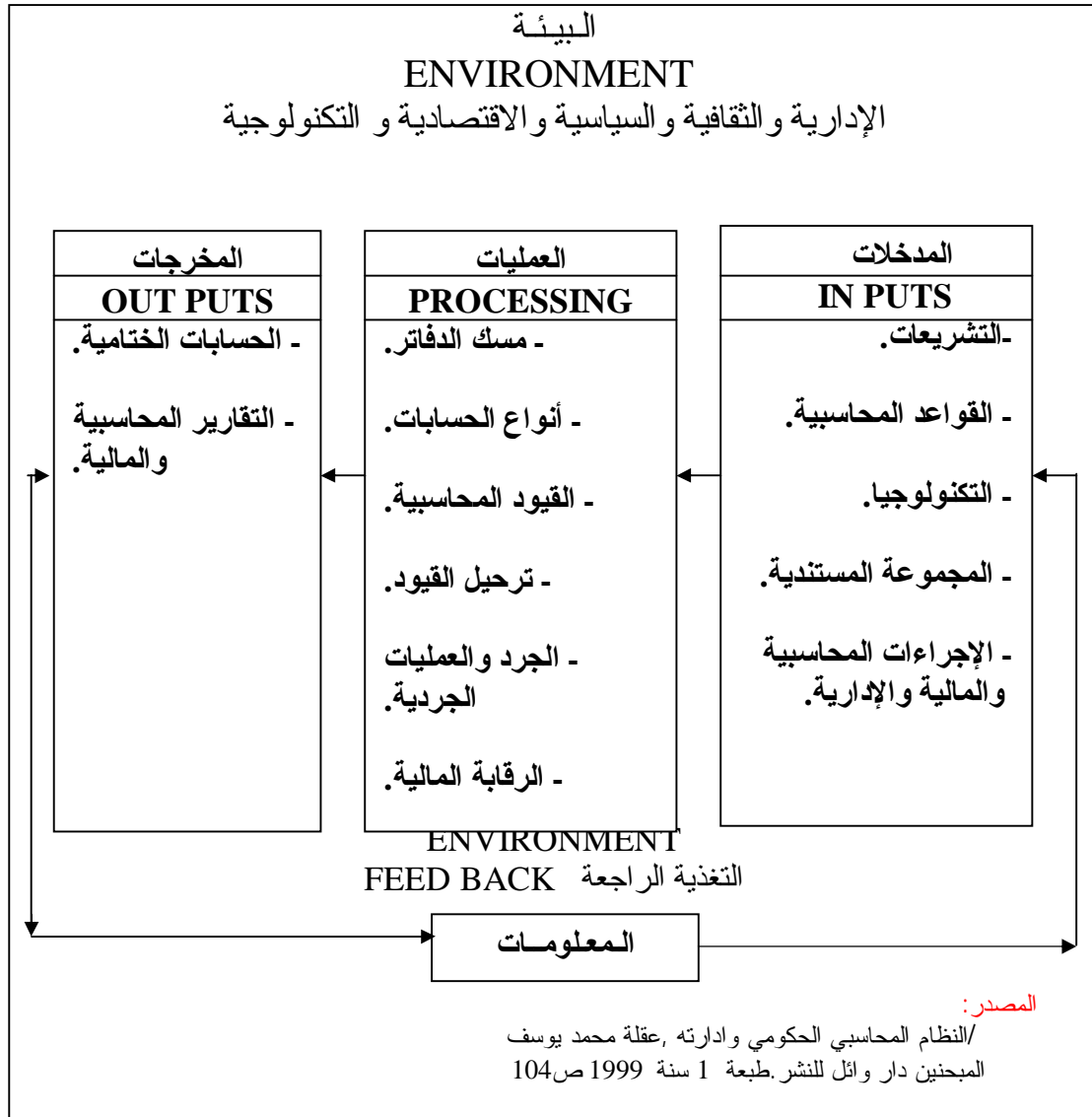
1 - انظر المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 91 / 313 المؤرخ في 07/09/1991  
\* انظر نفس المرسوم. المادة (44.43)

٦- التعليمات: وهي تلك التعليمات التي يتلقاها المدراء العموميين و المحاسبون العموميين والتي تمكن من الأداء الحسن للوحدات الحكومية.

٧- الموظفون: وهم الأشخاص المؤهلون والكفون بالسهر على الاستخدام الأمثل والرشيد للأموال العامة.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه العناصر السالفة الذكر تخضع في تفصيلها و إجراءاتها للتعليمات المالية التي تصدرها وزارة المالية طبقاً للتشريعات المالية النافذة المفعول .  
وسيوضح لنا الشكل الموالي عناصر النظام المحاسبي الحكومي وكيف تتحدد وظائف كل منها.

**شكل رقم 01:** عناصر النظام المحاسبي من منظور النظام المفتوح.



## المطلب الثالث: مراحل النظام المحاسبي الحكومي

### **المرحلة الأولى (مرحلة المدخلات ( IN PUT ) (1):**

تتضمن إنشاء المستندات المالية المختلفة التي تستخدم في إثبات العمليات المالية في السجلات والدفاتر، ومن المبادئ الأساسية في المحاسبة أن تكون هذه المستندات مؤيدة لجميع الوثائق والبيانات ذات العلاقة العملية المالية، أي يجب أن تكون مؤيدة بالأدلة الموضوعية القابلة لتحقيق والتي يمكن مراجعتها للتأكد من صحتها.

### **المرحلة الثانية: وهي مرحلة العملية المحاسبية (ACCOUNTING PROCESS) (2)**

تعتبر الركن الأساس في النظام المحاسبي، إذ تشمل كافة السجلات والدفاتر التي تعتبر وعاءاً شاملاً للبيانات المحاسبية، كما أن التقارير و القوائم المالية وما تتضمنه من بيانات يعتمد على حسن تنفيذ هذه المرحلة التي تشمل عملية تسجيل المستندات وتبويبها وتلخيصها، إن تسجيل المستندات في السجلات والدفاتر المحاسبية يتم فيها إثبات جميع المستندات التي تتضمن البيانات والمعلومات المتعلقة بالعملية المالية وقد تكون وسيلة الإثبات يدوية أو آلية باستخدام الحاسوب، وتعتبر عملية التبويب إحدى مراحل الأسلوب الإحصائي الذي تستخدمه المحاسبة في تصنيف البيانات التي سبق تسجيلها إلى حسابات إجمالية وفرعية ذات مضامين واضحة أما عملية التلخيص فتعني التوصل إلى النتائج الإجمالية لمجموعات البيانات التي سبق تبويبها حيث أن تحديد النتائج تعتبر من المقدمات الأساسية للتوصل إلى نتائج النشاط الحكومي.

### **المرحلة الثالثة (مرحلة المخرجات) (OUT PUT) (3):** فيتم فيها تحديد نتائج نشاط

الحكومة عن طريق عرض النتائج، إضافة إلى عملية التفسير، ويتم عرض نتائج النشاط في صور متعددة تبعا لطبيعة هذه النتائج، وتلبية متطلبات التشريعات، وأخيرا

1: محمد أحمد حجازي. مرجع سابق. ص 191

2: نفس المرجع ص 192

3: نفس المرجع ص 192

## المطلب الرابع : الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي

يقصد بالهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي [مجموعة الوسائل التنظيمية والإجراءات المالية والأساليب المحاسبية التي تؤمن (توفر) التغذية النقدية للوحدات المحاسبية الحكومية بما يمكنها من الإبقاء بالتزاماتها المالية في إطار التخصصات المعتمدة لها في الموازنة، مع توفير فرص الرقابة اللازمة والضرورية على هذه التصرفات ونتائجها بما في ذلك التنظيم المحاسبي ووسائله في توفير المقومات الأساسية للمتابعة وعرض النتائج بما فيها الحسابات الختامية والمركز المالي على مستوى نشاط الوحدة وعلى مستوى الدولة كمؤسسة مالية واحدة، تأمين توفير البيانات الضرورية لأغراض التخطيط المالي وفق المعايير والمؤشرات التي تطلبها الجهات المركزية في الدولة] (1)

### - أهمية البحث في موضوع الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي: (2)

ابتدأت الورقة الثالثة ضمن المواضيع الخمسة التي اعتمدها حلقة العمل التي تدعمت إليها الأمم المتحدة في نيويورك في سنة 1981 وكانت بعنوان الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي بالقول " إن البيانات المختلفة التي تعرضت إلى أهميتها ومجالات تطويرها الورقة الأولى والمبادئ والأسس المحاسبية التي ناقشت فعاليتها في مجال التخطيط والإدارة المالية وتهيئة البيانات في الورقة الثانية، ولا يمكن أن تكون ناجحة من الناحية العملية إذا استمر مسك الحسابات الحكومية في الدول النامية يعمل في إطار الطريقة التقليدية لذلك فإن الحاجة الماسة وضرورية لإعادة النظر في الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي في الدولة، ليس فقط لتأمين البيانات المطلوبة، وإنما لإعطاء الدرجة المطلوبة من المرونة والسرعة في أداء الأعمال وتقديم البيانات الصحيحة".

وعليه، فإن الحاجة إلى دراسة الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي تنطلق أساساً من الظروف الآتية: (3)

1: حنا زروقي الصانع. مرجع سابق. ص 296

٢،٣: نفس المرجع. ص 297

١٠- إن الدولة مؤسسة مالية واحدة، ولكنها مؤسسة مالية مركبة، تتألف من عدد كبير من الوحدات المحاسبية، كل منها مكلف بتنفيذ جزء من الأنشطة والخدمات التي تكلفت الدولة القيام بها حسب نظامها السياسي والاقتصادي ويترتب عن تنفيذ هذه المهام (الأعمال و الخدمات ) تصرفات مالية، منها ما تتعلق بالصرف ( الإنفاق) ومنها ما يتعلق بالجباية(جباية الإيرادات) أو كليهما، إضافة إلى حيازة الأموال العامة، ولا يمكن لإدارة مالية محاسبة واحدة بمفردها تنفيذ لجوانب المالية لهذه الأنشطة

٢٠- إن الموازنة العامة للدولة كأداة للتخطيط المالي تحقق أعلى مستوى الدولة مبدأً المقابلة بين الموارد المتوقع جبايتها خلال السنة المالية من جميع مصادر الإيراد المعتمدة والمبالغ التي يسمح للوحدة المحاسبية للدولة اتفاقها خلال نفس السنة ع لى شكل تخصيصات معتمدة.

غير انه لا يوجد لمثل هذه الحالة (مقابلة الموارد بالنفقات ) على مستوى \*\*\*\* مسؤولية أي وحدة محاسبية ضمن نشاط وحدات القطاع الحكومي المركزي حتى الوحدات المكلفة بجباية الموارد التي تتوافر لديها سيولة تقدير عالية الحكم هذا التخصص، فإن قدرتها الإنفاقية تتحكم في التخصيصات المعتمدة لها في الموازنة بموجب تطبيقات نظرية الأموال المخصصة . مما يتطلب تأمين الطرف العملي الذي يضمن الالتزام بهذا المبدأ، خصوصاً أن دورها في تحصيل الموارد لا يتعدى كونها وسيط في عملية الجباية لصالح المؤسسة الأم في (الدولة).

٣٠ في حدود القدرة الإنفاقية لكل وحدة محاسبية (كما و نوعاً) فإن إقدام أية وحدة محاسبية على تنفيذ المهام الموكلة إليها ضمن التخصيصات المعتمدة لها في الموازنة يتطلب توفير السيولة النقدية لدى تلك الوحدة والوسيلة التي تتم بموجبها هذه المهمة.

٤٠ إن القاعدة الواسعة التي تتولى تنفيذ المهام الحكومية متمثلة بالوحدات المحاسبية التي يناط بها أمر التصرف بالأموال العامة بما فيها الأرصدة النقدية يتطلب تحديد الصيغة الأكثر ملاحظة والأكثر دقة في الحفاظ على الأموال العامة المودعة بحيازة هذه الوحدات والاطمئنان على استخدامها الاستخدام الأمثل.

٥- إن تشعب الأنشطة والخدمات التي تمارسها الإدارة العامة في الدولة يتطلب نظاما خاصا لتقويم أداء الوحدات الحكومية المنفذة، مع الأخذ بعين الاعتبار واقع وجود عدد كبير من الوحدات التي يناط بها تنفيذ خدمات وأعمال متشابهة كالعدد الكبير من المدارس والمستشفيات... الخ.<sup>(١)</sup>

---

١: نفس المرجع. ص. 298

**المبحث الثاني: النظام المحاسبي الحكومي من منظور إداري**

تشكل إدارة النظام المحاسبي الحكومي جزءاً هاماً من مسؤوليات الإدارة المالية العامة - وتتضمن المالية العامة مجموعة فعاليات وعمليات تهدف إلى تسهيل تنفيذ القرارات المالية والاقتصادية للدولة ومراقبتها، وقد قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب يتناول الأول واجبات واختصاصات الإدارة المالية العامة، ويتناول المطلب الثاني الإجراءات المتبعة في النظام المحاسبي الحكومي، بينما يتناول المطلب الثالث خصائص الوحدة المحاسبية الحكومية.

### **المطلب الأول الإدارة المالية العامة الواجبات والاختصاصات**

تشمل الإدارة المالية العامة نشاطات واسعة من أهمها التخطيط المالي، إعداد الموازنات وإدارة الاقتصاد الوطن، وتوفير مصادر التمويل الملائمة وتحديد أوجه استخداماتها، وإعداد التقارير المتعلقة بنشاط الدولة المالي.

إن التحليل السابق لطبيعة النشاط الحكومي يشير إلى أن الإدارة المالية العامة في ظل المنحنى الحديث للفكر المالي تضطلع بمسؤوليات وواجبات كبيرة تترك أثرها البارز في مدى كفاءة الإدارة العامة، وتتركز أهم هذه الواجبات والمسؤوليات في الـ عمليات التالية: (١)

١- 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 تجبي وفق القواعد القانونية المطبقة.

---

١: عقلة محمد يوسف المبيضين. مرجع سابق ص: 30

- مراقبة صناديق المال الحكومية، والتأكد من صحة معاملاتها.

- إدارة التدفق النقدي لخزينة الدولة، ومراعاة توفير السيولة المالية للوحدات المحاسبية الحكومية كافة، لمواجهة الإنفاق على حاجاتها والتزاماتها.
- °٢ - إدارة الاقتصاد الوطني و السياسة المالية من خلال: (١)
- 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 القومي، وتوفير فرص العمل، ورفع مستوى المعيشة للمواطنين.
- الدراسة والتحليل المستمرين لمصادر الإيرادات العامة، و استخداماتها (النفقات العامة)، ومتابعة تطورها، ودراسة آثارها الاقتصادية والتنموية، وتقديم توصيات المتعلقة بالتشريعات المالية التي تنظمها.
- °٣ - إتباع سياسات المالية متوازنة تسهم في توزيع العبء الضريبي بشكل عادل بين المواطنين، وتشجيع الاستثمارات في المشاريع التنموية.
- °٤ - إدارة عمليات التخطيط والتقدير المالي، وتشمل: (٢)
- دراسة مشاريع الأجهزة الحكومية وبرامجها.
- إعداد الموازنة العامة كخطة مالية تتضمن تقديرات الإيرادات العامة والنفقات العامة.
- °٥ - إدارة السياسة الإنمائية العامة، ويشمل هذا النشاط: (٣)
- مراقبة حركة الدين العام، وطرق الوفاء به بالتنسيق مع البنك المركزي.
- مسك الحسابات اللازمة لذلك.

---

١ : نفس المرجع ص30

٢ : نفس المرجع ص30

٣ : نفس المرجع ص30

- مسك حسابات القروض الخارجية، وتنسيق إدارتها مع البنك المركزي.
- المطلب الثاني** الإجراءات المتبعة في النظام المحاسبي الحكومي: (١)



هناك مجموعة من الإجراءات المتبعة في النظام المحاسبي الحكومي يمكن حصرها في  
١- مسؤولية الإشراف على الحسابات يجب أن تتركز في يد مسؤول واحد وهو الذي  
يصدر التعليمات المالية.

٢- على كل وحدة إدارية محلية أو مركزية أن تعد الموازنة الخاصة بها حيث تبين  
إيراداتها ونفقاتها.

٣- تخصم جميع الارتباطات على بنود الإعتمادات الخاص بها في الوقت الذي يتم توقيع  
عقود الارتباطات أو أوامر التوريد.

٤- تسجيل موجودات المستودعات من السلع اللازمة الأصول طويلة الأجل في سجلات  
بيانية يتم المراقبة عليها عن طريق إحداث حسابات مراقبة.

٥- يجب تطبيق المبادئ المحاسبية والقواعد الأساسية حالة قيام الدولة بمزاولة نشاط  
اقتصادي أو صناعي عن طريق وحداتها المختلفة.

٦- إيجاد نظام مراجعة الدورية في الوحدات الإدارية يقوم بها مراجع مستقبل.

٧- إعداد تقارير شهرية مالية عن الوحدات الحكومية بحيث تظهر هذه التقارير لوضع  
المال لأحكام المراقبة المالية والقانونية.

٨- يجب أن تكون جميع التقارير مبنية على أساس موحد ولو على أساس مجموعات من  
الوحدات الإدارية المتماثلة في طبيعة النشاط والحجم.

#### تعليمات استخدام الدفاتر: (١١)

١- يجب قبل استخدام الدفاتر أن تكون مرقمة بالأرقام المتسلسلة وكل صفحة مختومة  
بختم الدائرة المختصة ومكتوب على ظهر أول ورقة اسم الدفتر وعدد أوراقه ومختومة  
بختم الدائرة.

١: محمد الهور. مرجع سابق. ص 145

٢: نفس المرجع ص 146

٢- تجنب المحو أو الشطب.

٣- لا يمسك الدفتر سوى الشخص المعهود إليه إلا في حالة غيابه فيمسكه من يكلف  
بعمله رسمياً.

٤°- يجب العناية بحفظ دفاتر الحسابات المنتهية. وفي هذا الإطار نجد المادة ٦٣ من قانون ٢١/٩٠ المتعلق بالمحاسبة العمومية تنص على أنه (يجب أن تحفظ الأوراق الإثباتية الخاصة بعمليات التسيير للأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين إلى غاية تقديمها للأجهزة المكلفة بتصفية الحسابات أو إلى غاية انقضاء أجل عشر سنوات)

### المطلب الثالث: خصائص الوحدة المحاسبية الحكومية

يتولى النظام المحاسبي الحكومي متابعة نشاط الوحدات المحاسبية الحكومية، وهي وحدات لا تنفي إلى تحقيق الربح مثل الوحدات ذات الصيغة الصناعية أو التجارية، وإنما إنشائها لتحقيق أهداف ذات صيغة اجتماعية، أو سياسية، أو ثقافية أو رقابية... الخ والوحدة المحاسبية بهذا النفي [مجموعة من الموارد المالية أو الأموال المتخصصة لمقابلة احد بنود الإنفاق الحكومي، يتم تخصيصها من قبل سلطات الدولة المختصة بفرض القيام بنشاط، أو أعمال محددة وتحقيق أهداف مرسومة (١)] وعادة فإن استخدامات هذه الأموال المخصصة مرهون بقيود وتحددات تتعلق بحجم النفقات ومجال استخدامها ، إن الوحدات المحاسبية وإن كانت لاستخدام الربح كمعيار لنجاحها وقياس كفاءتها، فإن يجب أن تدار بكفاءة، تسمح بتحقيق ما يلي: (٢)

١°- تحديد البرامج والنشاطات التي تمارسها بشكل واضح.

٢°- تحديد مسؤوليات الإنفاق للأموال المخصصة لها في الموازنة العامة، لتغطية نشاطاتها حسب البرامج والعمال المخطط إنجازها، وتحديد المفوضين بإنفاق من هذه المخصصات.

١ : عقلة محمد يوسف المضمين. مرجع سابق. ص ٣٧

٢ : نفس المرجع. ص ٣٧

٣°- فرض رقابة ملائمة على عمليات إنفاق، امنع صرف الموال على غير النشاطات والأغراض التي خصصت لها.

٤° - اختيار معايير مناسبة لقياس الأداء، والتكلفة، والانجاز.

٥° - توفير التقارير المتعلقة بقياس النتائج.

فالوحدات الإدارية الحكومية يتم إنشائها بموجب قوانين إن أنظمة تحدد مجال عملها، ونشاطها، الهدف التي تسعى إلى تحقيقها و لممارسة أعمالها التي تهدف إلى تقديم خدمات عامة دون مقابل رسوم زهيدة لا تكاد تغطي تكلفة الخدمة.

وتعتمد الدولة لتمويل نشاطاتها هذه الوحدات على الإيرادات العامة، حيث يتم توريدها إلى الخزينة العامة للدولة، وتقوم الحكومة سنويا بتخصيص جزء من هذه الإيرادات لكل وحدة حكومية من خلال قانون الموازنة العامة، ومن هذه المنطلقات يمكن أن تحدد خصائص الوحدة المحاسبية الإدارية بما يلي:<sup>(١)</sup>

١- إنها وحدة لا تسعى إلى تحقيق الربح، وإنما لتقديم خدمة عامة.

٣- إن نفقاتها لا تمثل مجهودها في تحقيق الإيرادات، فليس هناك ارتباط مباشر بين إيراداتها ونفقاتها، فالإيرادات والنفقات تمثل التدفقات النقدية من خزينة الدولة إلى الوحدة المحاسبية، ومن الوحدة المحاسبية إلى أصحاب الاستحقاق لتغطية أغراض الإنفاق المختلفة التي تحتاجها للقيام بنشاطاتها.

٤- ليس لهذه الوحدة شخصية اعتبارية مستقلة من الناحية المحاسبية وإنما ترتبط في نشاطاتها بالقوانين والأنظمة، فهي جزء من نشاطات الدولة ومرتبطة بالقيود والتحديدات المفروضة عليها، وبالتالي لا يمكن أن تكون وحدة محاسبية متكاملة ذات شخصية اعتبارية مستقلة.

٥- إن نجاحها وقياس فعاليتها يرتبط بحجم خدماتها ومستواها ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف العامة.

---

١: نفس المرجع. ص ٣٧

ويستند النظام المحاسبي الحكومي إلى نمط محاسبة الإعتمادات التي قد تكون عامة، تعد من خلالها حسابات موحدة لمجموعة من الوحدات الإدارية (الوزارات والدوائر الحكومية) التي تمول من الخزينة العامة، وبالتالي بيان حسابات هذه الوحدات الإداريية الفرعية ضمن الحساب العام المركزي للدولة، كما أن الإعتمادات قد تكون خاصة، أو مستقلة، حيث تخصص إعتمادات معينة لتأدية نشاطات محددة، وإعتمادات تغطي نفقات من

إراداتها، وترتكز فكرة الإعتمادات على أن بعض أوجه النشاط يتم تمويلها من مصادر معينة، ومحددة مقدما . فالوحدات الإدارية تستمد قدرتها من التصرف المالي من المخصصات التي تحدد لها في الموازنة العامة لأداء الخدمات للمواطنين خلال فترة محددة من الزمن، أو من خلال تخصيص مصادر تمويل محددة بموجب التشريعات.<sup>(١)</sup>

### المطلب الرابع: المحاسبة الخاصة بالهيئات العمومية في الجزائر

بناء على المرسوم التنفيذي رقم ٣١٣/٩١، المؤرخ في ١٩٩١/٠٩/٠٧ والذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها، وفي مادته الثانية من الفصل الأول يعرف المحاسبة الخاصة بالهيئات العمومية بأنها المحاسبة الخاصة بالإدارات التابعة للدولة والمجلس الدستوري، والمجلس الشعبي الوطني، ومجلس المحاسبة والمصالح المزودة بالميزانيات الملحقة، والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، في وصف العمليات المالية ومراقبتها وإطلاع سلطات الرقابة والتسيير عليها<sup>(٢)</sup>

وتتكون هذه المحاسبة من:<sup>(٣)</sup>

محاسبة إدارية يمسكها الأمرون بالصرف تسمح بمتابعة عمليات الميزانيا ت الخاصة بالهيئات العمومية.

1: نفس المرجع ص31

٢: المادة (2) من المرسوم التنفيذي رقم 313/91. المؤرخ في ١٩٩١/٠٩/٠٧

٣: المادة (3) من نفس المرسوم

٢- محاسبات يمسكها المحاسبون العموميون وتشمل:

أ- محاسبة عامة تسمح بما يلي:

- معرفة عمليات الميزانيات وعمليات الخزينة ومراقبتها.

- تحديد النتائج السنوية.

(ويمسك حسب السنة المدنية، وحسب طريقة القيد المزدوج للمحاسبين الدائن والمدين)<sup>(٤)</sup>

ب- محاسبة خاصة بالمواد القيمة والسندات.

ج- محاسبة تحليلية تمسك في حينها وتسمح بحساب أسعار الكلفة وتكاليف الخدمات.

ويعد الأمر بالصرف [كل شخصين يؤهل قانونا لتنفيذ عمليات تتعلق بأموال الدولة و مؤسساتها العمومية وجماعاتها المحلية، سواء كانت هذه العمليات تتعلق بالإيرادات أو النفقات، وقد يتكون الأمر بالصرف معيناً، مثل الوالي، أو المدير العام في دائرة عمومية، كما يمكن أن يكون منتدباً، كرئيس المجلس الشعبي البلدي، كما يمكن أن يكون الأمر بالصرف رئيسي أو ثانوي] (٣)

ويعد محاسباً عمومياً، كل شخص يعين قانوناً بالقيام بـ: (٣)

- تحصيل الإيرادات العمومية.

- دفع النفقات.

-ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها.

-تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد.

-حركة حسابات الموجودات.

( ويتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساساً

لسلطته). (٤)

---

١ : المادة (4) و(5) من نفس المرسوم.

٢ : أ، يرقى جمال.محاضرات في المحاسبة العمومية، السنة الرابعة محاسبة، المركز الجامعي بالمدينة2003/2004

٣: المادة 33 من قانون رقم 21/90. المؤرخ في 15/08/1999 التعلق بالمحاسبة العمومية

٤ : المادة (٣٤) من نفس القانون

## خاتمة:

إن الدولة تمارس نشاطات عامة، مستمرة، وتخضع لمبدأ المساءلة القانونية، ولكي تدار نشاطات الدولة بصورة قانونية، تنشئ الدولة الوحدات الإدارية، لتتولى إدارة النشاط في مجالاته الوظيفية المتخصصة، الأمر الذي يتطلب إعداد حسابات موحدة للدولة وأخرى تخص الدوائر الحكومية، وبالنسبة للجزائر قد نصت المادة ٤٥ من المرسوم التنفيذي رقم ٣١٣/٩١ المؤرخ في ٠٧/٠٩/١٩٩١ على ما يلي [تمسك المحاسبة الخاصة بالدولة وفقاً لمخطط محاسبي يعد بقرار من الوزير المكلف بالمالية ]، وكذا المادة ٤٦ من نفس

المرسوم على أنه تكون القواعد العامة المطبقة على مسك الحسابات المفتوحة في مدونة  
حسابات الخزينة موضوع تعليمات يصدرها الوزير المكلف بالمالية].

# الفصل الرابع

## الميزانية العامة للدولة

### مقدمة

تقوم الموازنة العامة للدولة بجمع الإيرادات والنفقات في وثيقة واحدة . كما أنها لديها أهمية كبرى من حيث كونها ترجمة رقمية للخطط الاقتصادية والاجتماعية المستقبلية للدولة.

وسوف نتناول في هذا الفصل مفهوم الموازنة العامة للدولة وأهدافها . ثم التمييز بينهما وبين بعض المفاهيم المالية القريبة منها ومبادئ إعدادها.

وبعد ذلك تكملة للإطار النظري فقد تناولنا ١ مراحل تطور الموازنة العامة للدولة. ثم قمنا بتوضيح العلاقة بين الموازنة العامة للدولة والمحاسبة الحكومية . وفي نهاية هذا الفصل قمنا بإلقاء نظرة على الحساب الختامي للدولة.

فقد تطرقنا إلى الموضوع في مبحثين : الأول تناولنا فيه الإطار العام للموازنة العامة للدولة. و الثاني تناولنا فيه مراحل الموازنة العامة للدولة.

## المبحث الأول: الإطار العام للموازنة العامة للدولة:

إن الموازنة العامة عبارة عن وثيقة تجمع بين الإيرادات والنفقات العامة المتوقعة لفترة زمنية قادمة لغرض تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية . بحيث يتم الربط بين الأنشطة الاقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل.

### المطلب الأول: مفهوم الموازنة العامة للدولة

( تعتبر الموازنة " budget " العامة مرآة تعكس فلسفة النظام السياسي و الاقتصادي و الاجتماعي. ولذلك نرى أن تطور مفهوم الدولة وفلسفة النظام السياسي قد أدى إلى تطور الموازنة العامة واتساع نطاق أهدافها. فقد اقتصرت الموازنة العامة في ظل الدولة الحارسة على الجمع بين الإيرادات و النفقات العامة بصورة متوازنة دون أن يكون هناك أهداف اجتماعية أو اقتصادية مقصودة في حد ذاتها. أما في الدولة المتدخلة فقد أصبح للموازنة دور غير حادي في التأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي (١)

وعليه اختلفت آراء كتاب المالية العامة وتعددت التعاريف للموازنة العامة للدولة نذكر منها:

هي "عبارة عن تقدير مفصل ومعتمد لنفقات الدولة وإيراداتها لمدة سنة مالية م قبله تقوم على التخطيط والتنسيق ورقابة استخدام الموارد لتحقيق الأهداف بكفاءة " (٢)

إن الموازنة العامة للدولة هي تعبير عن خطة توضح سنويا ومعتمدة قانونيا . وهذه الخطة تتضمن عدد من البرامج تتعلق بعدد من الخدمات أو المشاريع مع أو النشاطات التي تفترض أن تنجز خلال فترة محددة . مع تقدير لمختلف النفقات و الإيرادات التي تتعلق بذلك.



١: علي خليل- سليمان اللوزي-المالية العامة- دار زهران للنشر والتوزيع-عمان الأردن 1999-ص299-300

٢: محمد الهور-مرجع سابق-ص21

إن الموازنة العامة للدولة هي بيان تفصيلي لإيرادات ونفقات الحكوم ة تعكس من خلالها سياسة الحكومة لكافة النشاطات العامة. سواء كانت هذه النشاطات مالية أو اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية (١)

وتشترك تعاريف الموازنة في أمرين أساسيين هما: التقدير و الإجازة .

#### ١- التقدير:

حيث تتضمن الموازنة العامة تقديرا وتخمينا لمقدار الإيرادات العامة التي من المحتمل الحصول عليها من مختلف مصادر الإيرادات كما تتضمن على تقدير لمقدار النفقات العامة المتوقع إنفاقها فهي إذن مبالغ قد تتحقق بالفعل وقد لا تتحقق.

#### ٢- الإجازة ( المصادقة ) :

هي موافقة السلطة التشريعية علي ما قدمته الحكومة في مشروع الموازنة العامة من تقدير للإيرادات والنفقات العامة المتوقعة في الفترة القادمة وتكون في العادة سنة . وبعد موافقة السلطة التشريعية علي مشروع الموازنة العامة يصبح هذا المشروع قانونيا. ومما تجدر الإشارة إليه هنا أن السلطة التشريعية تمنح الإجازة إلي الإيرادات والنفقات العامة معا. إلا أن مضمون إجازة لإيرادات للعامية يختلف عن مضمون إجازة النفقات العامة . فالإجازة بالنسبة إلى الإيرادات تعني وجوب جبايتها بموجب القانون ولا يوجد أمام الحكومة خيارا في تحصيلها بالنسبة إلي إجازة النفقات العامة فإنها إعطاء الحق إ لى الحكومة في أنفاق نفس المبالغ المقدرة أو أقل منها أو حتى إلغاء بعض منها.

وأخيرا تعتبر الموازنة العامة في الدول الرأسمالية تقديرا وإجازة ,بينما نجدها تقديرا أو أمرا في الدول الاشتراكية , حيث أن الموازنة العامة هي جزء من الخطة المالية الشاملة. والتي تعتبر خطة إلزامية في التنفيذ (2)

١ ابراهيم علي عبد الله . أنور العجارمة مبادئ المالية العامة دبر صفاء للطباعة والنشر والتوزيع - عمان الأردن - ص 29

٢: علي خليل-سليمان اللوزي . مرجع سابق. ص 300-301

### **المطلب الثاني: أهداف الموازنة العامة للدولة**

بعد التطور الحاصل في الدولة من الحياد إلى التدخل في النشاط الاقتصادي تطور علي أثره مفهوم المالية العامة . و اتسع مفهوم الموازنة العامة للدولة حيث أصبحت أداة في تحقيق السياسة المالية الحكومية والأهداف الاقتصادية و الاجتماعية. كما أنها تأخذ أهمية أخرى بالنسبة للمحاسبة الحكومية من حيث تحقيق أهداف تخطيطية ورقابية وسلوكية كونها تشكل نقطة المحور في هذا النوع من المحاسبة.

#### **\_الأهداف المالية**

ظل هذا المفهوم سائدا في الدول الحارسة من خلال التأكيد على الاقتصاد في النفقات العامة من أجل تخفيف العبء الضريبي على المجتمع . حيث أن الموازنة هي الأداة التي تعكس المركز المالي للدولة وكان الهدف من جباية الإيرادات وإنفاقها هو هدف مالي وهو الهدف الوحيد للموازنة العامة للدولة.

#### **-الأهداف الاقتصادية**

بعد الاتساع الذي حصل في نطاق دور الدولة تحملت المالية العامة عبء تحقيق الأهداف الاقتصادية كأداة تخفيض الموارد الاقتصادية والاستقرار والنمو الاقتصادي . ففي حالة الفائض يتم سحب بعض من القوة الشرائية وتخفيض الطلب الكلي وذلك من أجل التقليل من أضرار التضخم . أما في حالة العجز فتكون هناك سياسات مالية توسعية(١) فيتم التمويل إما عن طريق الاقتراض أو الإصدار النقدي.

#### **-الأهداف الاجتماعية**

يتم تحقيق التوازن الاجتماعي من خلال الموازنة العامة . ففي حالة الحصول على الإيرادات من الضرائب مباشرة التصاعديّة التي يتحمل عبؤها ذوي الدخل الكبيرة. واستخدامها في تغطية بغض أنواع النفقات العامة التي يستفيد منها ذوي الدخل

الصغير. كإعانات البطالة والضمان الاجتماعي وإعانات السكن والتعليم المجاني والخدمات الصحية وغيرها. فان هذا يعود إلى إعادة توزيع الدخل الوطني (٢)

١٠٢: -علي خليل - سليمان اللوزي-مربع سابق. ص 309

### أهداف تخطيطية:

يمكن حصر هذه الأهداف في النقاط التالية :

- تحديد احتياجات إنفاق وحدات الجهاز الحكومي من خلال الفترة القادمة.
- تحديد الموارد ومصادر التمويل الأخرى.
- التنسيق بين وحدات الجهاز الحكومي.
- التنسيق بين الموازنة كبرنامج سنوي وبين خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية
- وضع البرنامج الزمني للتنفيذ.
- أهداف رقابية:

تهدف الموازنة إلى تحقيق رقابة أكثر فعالية على عمليات التنفيذ وذلك من

خلال:

- قياس الأداء الفعلي للبرامج والأنشطة الحكومية.
- متابعة البرامج والأنشطة الحكومية.
- التحقق من الالتزام بكافة القوانين والتعليمات والقواعد الحكومية المالية منها والإدارية.
- الرقابة على أصول وممتلكات الوحدة والمحافظة عليها للمعاونة في تخفيض وضغط وترشيد الإنفاق الحكومي.

### -أهداف سلوكية

تهدف الموازنة إلى التأثير في سلوك واتجاهات العاملين بالجهاز الحكومي للدولة وذلك

من خلال:

- التشجيع على نشر روح المبادرة والابتكار.
- زيادة الثقة التبادلية بين الرؤساء والمرؤوسين.
- زيادة الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة.

- توفير أساس عادل للثواب والعقاب.
- تحقيق التغذية الخلفية بما يمكن الرؤساء من التعرف على حقيقة ما يجري في أماكن العمل وإدراك حقيقة شعور العاملين وإحساسهم (١).

### المطلب الثالث: مقارنة الموازنة العامة للدولة مع بعض المفاهيم المالية

بعد أن تطرقنا إلى مفهوم الموازنة العامة للدولة فلا بد أن نميز بينها وبين بعض المصطلحات المتقاربة منها لغويا والتي قد يشيع الخلط بينهما مثل : الحساب الختامي للدولة والميزانية العمومية للمشروع.

#### الموازنة العامة للدولة

هي خطة عمل تعتمد من قبل الحكومة وتتضمن تقدير للإيرادات والنفقات في فترة زمنية قادمة (٢)

#### الحساب الختامي للدولة

هو تقدير ختامي تعده الدولة في نهاية الفترة لبيان الإيرادات والنفقات التي حدثت فعلا و تتضمن حقا للمقارنة بين ما هو مخصص ( الأرقام التقديرية) وبين ما هو منفذ (الأرقام الفعلية).

#### الميزانية العمومية

إن أي مشروع خاص كان أم عام يتضمن موجودات و مطلوبات وحقوق الملكية خلال فترة زمنية سابقة ويعبر عن المركز المالي للمشروع (3). ويمكن وضع جدول لتوضيح أوجه الاختلاف بينهما كما يلي:  
جدول (١): مقارنة الموازنة العامة للدولة مع الحساب الختامي والميزانية العمومية.

---

١ : قاسم ابراهيم-الحسني - مرجع سبق ذكره ص 74

٢ : علي خليل-سليمان اللوزي مرجع سبق ذكره ص304

٣ : قاسم ابراهيم الحسيني -مرجع سبق ذكره ص 77

الرقم	موضوع اختلاف	الموازنة العامة للدولة	الحساب الختامي للدولة	الميزانية العمومية للمشروع
1-	الهدف	الترجمة المالية لخطة عمل الحكومة عن الفترة مالية قادمة	عرض إنجازات الحكومة خلال سنة مالية قادمة	عرض مركز لمالي للوحدة الاقتصادية في تاريخ محدد
2-	الشمول	-أكثر شمولاً -الجهاز الحكومي ككل من وحدات ادارية واقتصادية	-أكثر شمولاً -الجهاز الحكومي من وحدة ادارية واقتصادية	-أقل شمولاً -وحدات محاسبة أو وحدة اقتصادية
3-	العناصر	-الإيرادات والمعروفات	- الارادات و المعروفات	- أرصدة الأصول والخصوم
4-	-الأبعاد	تعكس أبعاد سياسية و اقتصادية واجتماعية وسلوكية	-تعكس أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية و سلوكية	-تعكس حقائق اقتصادية
5-	طبيعة البيانات	- تقديرية	- فعلية	- فعلية
6-	الفترة الزمنية	-سنة مالية قادمة	-سنة مالية ماضية	-لحظة معينة(آخر فترة مالية)

المصدر: قاسم ابراهيم الحسيني .مرجع سابق.ص ٧٨

### المطلب الرابع: المبادئ التي تحكم الموازنة العامة للدولة

قدم الفكر المالي التقليدي مجموعة من القواعد التي يجب الأخذ بها بهدف تسهيل مهمة إجازة الموازنة العامة وتسيير وظيفة الرقابة عليها والتالي الكشف عن المركز المالي للدولة ويمكن حصر هذه القواعد بقاعدة الوحدة والشمولية والتوازن والسنوية. إلا أن التطور الذي حصل في دور الدولة أدى إلى التقليل من أهمية هذه القواعد أو المبادئ بسبب كثرة الاستثناءات التي طرأت عليها.

#### ١\_مبدأ الوحدة

ويقضي هذا المبدأ بأن توضع كافة عناصر الإيرادات والنفقات العامة في بيان أو وثيقة واحدة دون تشتتها . ((ويحقق هذا المبدأ إمكانية التعرف على جميع إيرادات و نفقات

الدولة بورة كاملة مما يسهل على المستخدمين وخاصة السلطة التشريعية من تحليل ودراسة الموازنة والتعرف على العلاقات المتداخلة بين عناصرها المختلفة. ويمكننا أيضا من إجراء المفاضلة بين المشروعات والبرامج الحكومية. (1))

بالرغم من المزايا التي يحققها هذا المبدأ. إلا أن التطور الحاصل في دور الدولة قد أدى إلى الخروج عن المبدأ. إلا أن التطور الحاصل في دور الدولة قد أدى إلى الخروج عن مبدأ وحدة الموازنة والأخذ بمبدأ تعدد الموازنة. بحيث توجد إلى جانب الميزانية العامة للدولة ميزانيات أخرى لكل منها طابعها الخاص وأموالها الخاصة و تتجلى هذه الميزانيات في:

(أ) الميزانيات غير عادية: "تعد في الظروف الطارئة والاستثنائية كحالات الحروب أو الكسائر والكوارث . يتم تحويل الاحتياطي عن طريق مصادر استثنائية كالتحويل عن طريق الاحتياطي العام والقروض العامة" (2).

(ب) الميزانيات المستقلة: ويقصد بها ميزانيات المشروعات العامة ذات الطابع الاقتصادي التي منحت الشخصية المعنوية.

وتتميز الميزانيات المستقلة بأنها لا تخضع للقواعد والأحكام الخاصة بالميزانية العامة للدولة. كما أنها لا تفرض على البرلمان لإجازتها.

(ج) الميزانيات الملحقة: ونقصد بها الميزانيات التي تتمتع بموارد خاصة ولذلك المرافق العامة ذات الطابع الاقتصادي . والتي تتمتع باستقلال مالي ولكنها لم تمنح الشخصية الاعتبارية.

وترتبط هذه الميزانيات بميزانية الدولة . أي أن رصيدها الدائن يظهر في جانب إيرادات الدولة. ورصيدها المدين يظهر في جانب نفقات الدولة. وكذلك تخضع للرقابة شأنها في ذلك شأن ميزانية الدولة.

١: قاسم ابراهيم الحسيني مرجع سابق ص 88

٢: قاسم ابراهيم الحسيني مرجع سابق ص 88

الحسابات الخاصة على الخزينة: وهي تلك المبالغ التي تدخل الخزينة على أن تخرج منها في ما بعد لأي لاتعد إيرادات بالمعنى الصحيح. ثم تلك المبالغ التي تخرج من الخزينة على أن تعاد إليها فيما بعد وذلك لا تعد اتفاقا عاما (١).

## ٢ - مبدأ السنوية

ينص هذا المبدأ على أن تكون الميزانية صاحبة النفاذ بمدة يتم الاتفاق عليها جماعا وهي السنة الواحدة. اختيار فترة السنة بالتحديد له عدة اعتبارات ولتقريب الفهم أكثر وتوضيح المعنى بشكل أدق نأخذ الجزائر لنسقط عليها هذا المبدأ.

حيث جاء في المادة الثالثة من قانون رقم 17 /84 بأن قانون المالية للسنة "يقرر ويرخص بالنسبة لكل سنة مدنية بمجمل موارد الدولة وأعبائها .....". وهكذا فإن الميزانية ترسم لمدة سنة (٢)

هناك عدة أسباب تدفع الدولة للإلتزام بمبدأ السنوية في الموازنة العامة منها:

- 1 - يصعب إعداد تقديرات للإيرادات والنفقات العامة المتوقعة لمدة عن السنة.
- 2 - إذ حجم الإيرادات والنفقات المحققة فعلا يختلف باختلاف شهور وفصول السنة وبذلك لا يمكننا اعتماد الشهر أو الفصل في التقدير.
- 3 - إن عملية إعداد مشروع الموازنة العامة ومن ثم تصديقه يتطلب وقتا وجهدا ولذلك يصعب تكرار العملية لفترة تقل عن السنة
- 4 - إن البيانات المتعلقة بالنشاط الاقتصادي وحسابات الدخل الوطني والحسابات الأخرى ذات العلاقات بالموازنة العامة هي حسابات سنوية في أغلب دول العالم.
- 5 - إن زيادة فترة الموازنة عن السنة تعود إلى ضعف رقابة السلطة التشريعية. بينما قصر فترة الموازنة العامة عن السنة يؤدي إلى إرهاق موظفي الدوائر المختصة وارتفاع في تكلفة الإعداد.

---

1: حسين مصطفى حسين -المالية العامة- ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ص78-79

٢: آمال ناهلة- نسيم بويدارين- دور الموازنة العامة للدول في تحقيق التوازن الكلي لعام - مذكرة تخرج شهادة

ليسانس في العلوم التجارية -جامعة البليدة-دفعة 2002/2003 ص22

على الرغم من اجتماع فقهاء لبقفه المالي على تفصيل مبدأ سنوية الموازنة العامة. فان هناك خروجاً عن هذا المبدأ فهناك موازنات لفترة تزيد عن السنة وأخرى تقل عنها ويعود ذلك إلى التطور الذي حصل في دور الدولة والضرر وف الاقتصادية القائمة وطبيعة النظام الاقتصادي.

**ميزانية الدورة:** إن الاقتصاديات الرأسمالية تنتابها أزمات بصفة دورية . فأقدمت بعض البلدان على إعداد موازنة عامة لفترة الدورة والتي تزيد عادة عن السنة. **ميزانية الخطة:** في الدول الاشتراكية الموازنة العامة هي جزئ من الخطة وكانت أغلب هذه الخطط الاقتصادية لفترة لا تقل عن 05 سنوات فان الموازنة العامة كذلك تكون لفترة مطابقة للخطة.

**الموازنة لفترة تقل عن السنة:** في حالة حلول السنة المالية الجديدة وعدم حصول الموافقة بعد على مشروع الموازنة لهذه السنة فان الحكومة تكون مضطرة للعمل بموازنة مؤقتة لفترة شهر أو اثنين ويتم خصمها فيما بعد من الميزانية الجديدة (١)

٣- مبدأ العمومية ( عدم التخصيص):

ويطلق عليه مبدأ عمومية الإيرادات والمصروفات . وتعني عدم وجود ارتباط بين الإيرادات والمصروفات على الوحدة الإدارية. فلا يمكن تخصيص إيرادات وحدة إدارية معينة للإنفاق في تلك الوحدة وإنما تتم المقابلة بين إجمالي إيرادات الدولة واستخدامها (٢) بالرغم من أهمية المبدأ إلا أنه وردت عليه بعض الاستثناءات:

- 1 - قيام الدولة بتخصيص إيراد معين لتسديد فوائد الدين العام وأقساطه.
- 2 - توجيه استخدام الإيرادات من قرض خارجي إلى مشروع تنموي محدد بموجب شروط القرض.

3 - قبول التبرعات والهيئات والوصايا وتوجيهها لتغطية أنفاق معين.

1 - علي خليل-سليمان اللوزي-مرجع سابق-ص318-319

2-قاسم ابراهيم الحسيني-مرجع سابق ص312-313



## مبدأ التوازن:

إن المقصود بتوازن الموازنة العامة هو تساوي مقدار النفقات مع الإيرادات العامة. وبالعكس تكون الموازنة العامة في حالة عدم التوازن عندما لا تساوي الإيرادات مع النفقات العامة. ويترتب عن حالة عدم التوازن حدوث فائض الموازنة " budget surplus" وسنفرق هنا بين حالتين لعدم التوازن . ففي الحالة الأولى تكون الإيرادات أكبر من النفقات وأن عدم التوازن هذا يترتب عليه فائض موجب. أما في الحالة الثانية فإن الإيرادات أقل من النفقات . وعدم التوازن هذا يترتب عليه حدوث فائض موازنة سالب أي عجز موازنة،(١) .

### المبحث الثاني: مراحل الموازنة العامة للدولة

يقصد بالمرحلة هي الخطوات التي تمر بها عملية الموازنة العامة للدولة بدئاً من مرحلة التوجيه والإعداد حتى تاريخ إعداد الحساب الختامي للدولة في نهاية الفترة المالية القادمة.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه المراحل التي تمر بها الموازنة لا يمكن أن نتصورها على أنها مراحل مستقلة بعضها عن بعض . بل أنها عملاً مستمراً ومتصلاً حيث تترابط المراحل وتتداخل. فمثلاً عند تنفيذ الموازنة قد تظهر الخرفات التي يمكن الكشف عنها في مرحلة الرقابة. ويكون لها الدور الإيجابي في مرحلة إعداد الموازنة القادمة. كما توجد هناك علاقة بين الموازنة العامة والتوازن الكلي العام لها و الذي نقصد به ذلك التوازن على المستويين المالي والاقتصادي.

---

١: علي خليل-سليمان اللوزي-مرجع سابق-ص88

## مرحلة التوجيه

ابتداء يقوم مجلس الوزراء في أغلب الدول العالم بدراسة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية ومن ثم تحديد السياسة المالية المطلوبة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وأن رسم هذه السياسة يعتمد على فلسفة النظام السياسي القائم الاجتماعية والاقتصادية وعلى مستوى توازن الاقتصاد بالنسبة إلى التشغيل الكامل وعلى الهيكل القانوني في الدولة.

فمجلس الوزراء قد يرحح إنفاقاً على آخر أو قد يزيد أنفاقاً ويحجب آخر وقد يفضل إيرادات على آخر. فقد يعطي المجلس على سبيل المثال أهمية و أولوية لزيادة الإنفاق الحربي والإنفاق على التسليح وفقاً لمتطلبات الظروف القائم. وقد يولي اهتمامه إلى زيادة المدفوعات التحويلية الاجتماعية في ظرف آخر.

وبذلك يقوم مجلس الوزراء بتحديد توجيهاته وتوصياته التي تعكس الوضع المرحلي بخصوص إعداد الموازنة العامة إلى كافة مؤسسات الدولة والخطوة التي تلي صدور توجيهات مجلس الوزراء تعتبر من مهام الوزارات والمؤسسات العامة(1).

### إعداد الموازنة العامة :

وفي هذه المرحلة يتم تقدير الإيرادات العامة المتوقعة والنفقات العامة المتوقعة خلال السنة القادمة.

(1) طرق تقدير الإيرادات : هناك طريقتان شائعتا الاستعمال في الحياة العملية وهما:

أ) طريقة التقدير المباشر: وبموجب هذه الطريقة يترك إلى القائمين

بتقدير الإيرادات العامة حرية تامة في دراسة الظروف الاقتصادية والاجتماعية للفترة السابقة والمتوقعة في الفترة القادمة بالإضافة إلى دراسة الإيرادات العامة والتي تتحقق فعلاً في الفترة السابقة. ومن ثم تقديم تقديراتهم بالإيرادات العامة التوقعية

١: على خليل- سليمان اللوزي- مربع سابق-ص312-322

في السنة القادمة . وبذلك تكون التوقعات التفاضلية بتحسين الظروف الاقتصادية والمالية والاجتماعية المتوقع أن تحدث خلال السنة المالية القادمة . وتقدير الأسعار على ضوء

الظروف التي قد تعد في الفترة القادمة(1)

(ب) **طريقة التقدير الآلي:** وبموجب هذه الطريقة يتم تقدير الإيرادات

-وبصورة مباشرة- استنادا على أساس الإيرادات الفعلية للفترة الماضية وقد تتخذ الإيرادات الفعلية للسنة المالية المنتهية كما هي أو قد يضاف لها نسبة بسيطة وقد يكون أساس التقدير يأخذ المتوسط الحسابي للإيرادات الفعلية لثلاث سنوات خلت. وتجدر الإشارة إلى أن لكل طريقة مزاياها. ففي الوقت الذي تعتبر فيه الطريقة الثانية أكثر سهولة ويسر وأقل تأثرا بالتقديرات الشخصية. فإن الطبقة الأولى تعد أفضل و أدق فيما إذا لو توفرت مؤشرات جيدة عن الظروف الاقتصادية للفترة القادمة وهي الأكثر انتشارا في أغلب الأنظمة المالية في العالم(٢)

**2 - طرق تقدير النفقات :** تقدر النفقات العامة بالطريقة المباشرة التي تم ذكرها في

تقدير الإيرادات العامة إذ يترك إلى القائمين في التقدير مسألة دراسة الظروف الاقتصادية والاجتماعية القائمة وتقدير الإنفاق العام للسنة القادمة على ضوء الظروف المرحلية. ولا يتطلب تقدير النفقات العامة إلا الصق والأمانة.

**3- تجميع وتوحيد التقديرات :** بعد انتهاء من تقدير الإيرادات والنفقات العامة يتم تجميع ومناقشة هذه التقديرات في ديوان كل وزارة. ومن ثم إحالة هذه التقديرات إلى وزارة المالية. وبعد مناقشة هذه التقديرات من قبل المختصين في وزارة المالية وذوي العلاقة من الوزارات الأخرى يتم توحيد موازنات الوزارات في موازنة موحدة ومن ثم يرفع مشروع الموازنة العامة للسنة القادمة إلى مجلس الوزراء لمناقشته وهكذا يكون إعداد الموازنة العامة قد تم وسيقدم إلى السلطة التشريعية للمصادقة عليه(٣)

١: علي خليل-سليمان اللوزي-مرجع سبق ذكره-ص323

٢: قاسم ابراهيم الحسيني-مرجع سبق ذكره-ص98

٣: علي خليل-سليمان اللوزي-مرجع سبق ذكره-ص326

### المصادقة على مشروع الموازنة العامة:

يقدم مشروع الموازنة إلى السلطة التشريعية لمناقشته واعتماده وتشكل السلطة التشريعية لجنة لهذا الغرض تكون مهمتها دراسة مشروع الموازنة اعتماد تقرير

تفصيلي عنه يوزع على الأعضاء. بالإضافة إلى ذلك تفرض السلطة التنفيذية مشروع الموازنة بأن يلقي رئيس الوزراء أو وزير المالية بيان الحكومة عن الموازنة ويفتح باب المناقشة لأعضاء المجلس التشريعي. وتختلف الدول حول حق المجلس التشريعي في إدخال تعديلات على مشروع الموازنة المقدم له. ففي بعض الدول يمنح المجلس هذا الحق بينما في بعض الدول الأخرى ليس للمجلس حق التعديل وإنما مجرد اقتراح على الحكومة بالتعديلات أو قد يكون له حق المشاركة مع الحكومة في الوصول إلى اتفاق حول نقاط الخلاف وبعد المناقشة يقترح المجلس التشريعي على الموازنة ككل ويتم اعتمادها بابا بابا. أي أن الاعتماد ينصب على كل باب على حده. وبعد الاعتماد يصدر المجلس "قانون المالية" الذي يعتبر تخويلا للسلطة التنفيذية ببدء العمل بالموازنة الجديدة. وفي حالة تأخر المجلس في إصدار قانون المالية (الموازنة) حتى بداية السنة المالية يتم العمل في معظم الدول وفقا لموازنة العام الماضي حتى يصدر قانون الموازنة الجديدة \* .

### المطلب الثاني: تنفيذ الموازنة العامة للدولة والرقابة عليها

بعد اعتماد ومصادقة السلطة التشريعية على "قانون المالية" يخول إلى السلطة التنفيذية مهمة بدئ العمل بما جاء فيه . أي تقوم بعملية جباية الإيرادات وصرف النفقات العامة. والتي تخضع بدورها إلى عملية الرقابة.

### تنفيذ الموازنة العامة للدولة

يقصد بتنفيذ الموازنة العامة القيام بجباية الإيرادات العامة وصرف النفقات العامة على ضوء ما جاء في الموازنة المصادق عليها . فبالنسبة للإيرادات تتولى مختلف مؤسسات الدولة عملية تحصيل الإيرادات بعد التأكد من حق الدولة في الإيراد وتحديد

\* : قاسم ابراهيم الحسيني-مربع سابق ص99- 100

مقداره. وفي الجانب المحاسبي ستكون المرحلة الأخيرة في تنفيذ النفقات حيث يتم الدفع الفعلي لمبلغ النفقة . ويقصد بالدفععلي تسليم المبلغ المستحق إلى الدائنين . وهكذا تكون الدولة قد وفّت بالدين الذي بذمتها(١) وهناك قواعد تحكم عملية التنفيذ:

- لا يجوز زيادة إجمالي المصروفات الفعلية عن المصروفات المقدرة إلا بعد موافقة السلطة التشريعية على اعتمادات إضافية. وكمثال عن ذلك خصصت الجزائر اعتمادات إضافية لسنة 2004 "حسب المادة 56 : ق م يفتح لسنة 2004 قصد تمويل الأعباء النهائية للميزانية العامة للدولة .

- 1 - اعتماد مبلغ مالي مبلغه ألف ومائتا مليار دينار (1,200,000,000,000دج) لتغطية نفقات التسيير. يوزع حسب كل دائرة وزارية طبقا للجدول ب الملحق بهذا القانون.
- 2- اعتماد مالي مبلغه سبعمائة وعشرون مليار دينار ( 720,000,000,000دج) لتغطية نفقات التجهيز ذات الطابع الإحصائي . يوزع حسب كل قطاع طبقا للجدول (ج) الملحق بهذا القانون (2).

- لا يجوز الصرف على بنود غير واردة في الموازنة.
- لا يجوز النقل من باب آخر إلا بعد الرجوع إلى السلطة التشريعية
- إن وجود اعتماد مدرج بالموازنة لا يعتبر مبررا للصرف بل ينبغي أن يكون هناك حاجة فعلية للصرف.
- يجب الالتزام بكافة اللوائح القوانين المتعلقة بالصرف مثل تعليمات الشراء وتعليمات المقاولات والمناقصات وتعليمات البيع وتأجير أموال الدولة وغيرها.
- يبطل العمل بكل اعتماد مدرج في الموازنة لم يصرف ولم يتقرر صرفه حتى نهاية السنة المالية. وتخضع عملية تنفيذ الموازنة للمتابعة والرقابة سواء من قبل أجهزة

---

1: علي خليل-سليمان اللوزي-مرجع سابق-ص327

2: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية /العدد 83 - الصادرة بتاريخ 2003/12/29 ص 25

الرقابة الداخلية أو الخارجية. وكذلك تخضع لمراقبة وزارة المالية وكذلك من خلال التقارير الدورية التي تطلبها من الجهات الحكومية.(1)

### الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة

تهدف الرقابة على تنفيذ الموازنة إلى التحقق من سلامة وصحة العمليات والاجراءات من الناحية المستندية والحسابية ومدى التزام الوحدة بالاعتمادات المدربة في الموازنة

والتعليمات المالية والإدارية كما تهدف أيضا إلى التعرف على مستوى الأداء ونوعية الإنجاز وذلك من خلال مراقبة وتقييم نتائج الأداء الفعلي ومقارنتها مع الأهداف الموضوعية مسبقا.

والرقابة على تنفيذ الميزانية قد تكون رقابة إدارية أو رقابة سياسية أو رقابة الأجهزة المستقلة.

**1 - الرقابة الإدارية :** إن الرقابة الإدارية هي تلك التي تقوم بها الحكومة على نفسها وهي تتناول كيفية تنفيذ الميزانية. وإدارة الأموال العامة. ويقوم بهذه الرقابة موظفون حكوميون. وهم رؤساء من العاملين بالحكومة على رؤوسهم وتقوم بها وزارة المالية على الإدارات الحكومية المختلفة . وذلك بواسطة قسم مالي خاص يتبع الخزانة في كل وزارة. وتتناول هذه الرقابة عمليات التحصيل والصرف التي يأمر بها الوزراء

وذلك للتحقق من مطابقة أوامر الصرف للقواعد المالية المقررة في الميزانية (٢)

**2 - الرقابة السياسية :** إن الغاية من الرقابة على تنفيذ الميزانية -بصورة عامة- هي التأكد من احترام الإجازة التي أعطها البرلمان للحكومة في جباية الإيرادات وصرف النفقات.

وتتحقق هذه الرقابة عن طريق التزام الحكومة بتقديم حساب ختامي في نهاية السنة المالية للسلطة التشريعية. يبين فيه ما تم جبايته فعلا من الإيرادات وما تم صرفه من نفقات ومدى مطابقة كل هذا لما ورد بالميزانية.

---

١: قاسم إبراهيم الحسيني-مربع سابق-ص100-101

٢: حسين مصطفى حسيني - مربع سابق-ص85

وتحقيق هذه الرقابة السياسية فقد نص الدستور الجزائري الذي وافق الشعب عليه في 19 نوفمبر 1976 في المادة 187 منه على أن "تقدم الحكومة في نهاية كل سنة مالية إلى المجلس الشعبي الوطني عرضا حول استعمال الإعتمادات المالية التي أقرها بالنسبة للسنة المالية المعينة. تختم السنة المالية على مستوى المجلس الشعبي الوطني بالتصويت على قانون يتحدد بمقتضاه ضبط ميزانية السنة المالية المنصرفة" (١).

**3رقابة الأجهزة المستقلة** تقوم بعض الدول بإنشاء أجهزة مستقلة . وتسند لها مهمة الرقابة على تنفيذ الميزانية بل مراقبة كل التصرفات المالية وتهدف من وراء ذلك الحفاظ على المال العام وعادة ما تتبع هذه الأجهزة رئيس الدولة حتى تتمتع باستقلال اتجاه الوزارات المختلفة . كما تكلف هذه الأجهزة بتقديم تقرير سنوي لرئيس الدولة تبين فيه كل ما قام به من أعمال وما كشفت عنه الرقابة المالية وا لمحاسبية من مخالفات وتوصيات الجهاز بشأنها لتفادي أي أخطاء مستقبلا.

ولقد أخذت الجمهورية الجزائرية بهذا الاتجاه. ذلك أن المادة 190 من الدستور تنص على أن :

" يؤسس مجلس محاسبة مكلف بالمراقبة لجميع النفقات العمومية للدولة والحزب والمجموعات المحلية والجهورية والمؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها . ويرفع مجلس المحاسبة تقريرا سنويا إلى رئيس الجمهورية ويحدد القانون قواعد تنظيم هذا المجلس وطرق تسييره وجزاء تحقيقاته".

والرقابة السياسية ورقابة مجلس المحاسبة هي من صور الرقابة لتنفيذ الميزانية. وإما الرقابة الإدارية التي تقوم بها الحكومة فهي إما أن تكون سابقة للتنفيذ الميزانية أو لاحقة لها. (٢)

١: حسين مصطفى حسين- مرجع سابق- ص86

٢: حسين مصطفى حسين-مرجع سابق ص86-87

### **المطلب الثالث: علاقة المحاسبة الحكومية بالميزانية العامة للدولة**

يعتبر كل من النظام المحاسبي الحكومي والميزانية العامة للدولة نظامان يقومان بالنشاطات والأعمال اللازمة لتحقيق الأهداف المشتركة والمرسومة لكل منهما وضمن دورة مالية كاملة 1 سنة عادة. لذا فان العلاقة بينهما متداخلة.

**من حيث النظام المحاسبي الحكومي**

إن المحاسبة الحكومية - بوصفها فرع من فروع المحاسبة - يمكن تعريفها على أنها المحاسبة التي تهتم بعمليات تسجيل وجمع وتلخيص وقياس وتفسير الأحداث المالية المتعلقة بالنشاط الذي يمارسه الجهاز الحكومي وبتعبير آخر يمكن تعريفها بأنها المحاسبة التي تهتم بجمع استخدام الموارد المالية المتعلقة بالوحدات المحاسبية المرتبطة بالموازنة العامة للدولة وكذلك الرقابة عليها.

و إذا ما نظرنا إلى المحاسبة الحكومية من زاوية نظرية النظم فيمكن وصفها على أنها نظام معلومات مالية يهتم بجمع البيانات الكمية والمترتبة على الأحداث المالية الناتجة عن النشاط الحكومي ويتم ذلك من خلال اجراء العمليات المتعلقة بتسجيل وتلخيص وجمع تلك البيانات لا التقارير والإحصائيات المالية الناقصة للمستخدمين. هذا بالإضافة إلى الهدف الرئيسي الآخر وهو المحافظة على المال العام . وترتبط وظائف التقارير والإحصائيات ( و هي مخرجات النظام). بأهداف مستخدمي تلك المعلومات. و يمكن أن نلخص من تلك الأهداف في ثلاثة محاور رئيسية هي:

- توفير المعلومات اللازمة للمساءلة.
- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة.
- توفير المعلومات اللازمة لإعلام عن النشاط الحكومي (1)

---

١: قاسم ابراهيم الحسيني -مربع سيق ص-141

## الموازنة العامة للدولة

لم تعد التعريفات الحديثة للموازنة العامة للدولة تحدد كونها كشفا حسابيا مقدم من الدولة يتضمن الإيرادات والمصروفات التوقعية. بل أصبحت الموازنة العامة للدولة عبارة عن برنامج مالي متكامل يتضمن خطة تفصيلية بالبرنامج المزمع تنفيذها



وتخطيطا مفعلا بالموارد وترجمة تلك الخطط بأرقام . توجيه تلك البرامج والخطط معا لتحقيق السياسة المالية لذا فالموازنة أصبحت المرآة التي تعكس أنشطة حكومية وهي كذلك ترجمة رقمية لأهداف الحكومة.

أما عن ماهية الموازنة فذلك يتوقف على الزاوية التي ينظر لها منها. فهي من وجهة نظر السلطة التشريعية أداة توجيه ورقابة. ومن وجهة نظر السلطة التنفيذية التنفيذية فهي خطة عمل إجبارية ووسيلة للرقابة الداخلية تلتزم بتنفيذها لتحقيق الأهداف المرغوبة. أما رجال المال والاقتصاد فيرون الموازنة على أنها أداة لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي من خلال توفير الموارد الاقتصادية لتمويل الاستخدامات المتعددة بالطريقة التي تحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية .ومن وجهة نظر الجمهور العام فهي البرنامج الذي تلتزم به الدولة لتحقيق الرخاء والعدالة والرفاه.(1)

### **العلاقة بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي**

إن العلاقة بين موازنة الدولة والنظام المحاسبي الحكومي. باعتباره نظامان يقومان بالنشاطات والأعمال اللازمة لتحقيق الأهداف المرسومة لكل منهما ومن دورة مالية كاملة. فإن العلاقة بينهما متداخلة. ويأخذ ذلك التداخل شكل التكامل يصب في تحقيق وإنجاز أهداف مشتركة هي وحدة المصطلحات والمسميات المستخدمة في كلا النظامين. حيث أن المحاسبة الحكومية تستخدم نفس ما يرد في دليل الموازنة من أرقام ورموز للحسابات وما يقابلها من مصطلحات ومسميات ويمكن دراسة وتوضيح العلاقة التكاملية بينهما من نواحي الدورة التي تمر بها الموازنة (مراحل إعداد الموازنة)

1: قاسم ابراهيم الحسيني-مرجع سابق - ص143

والنشاطات التي يقوم بها النظام المحاسبي الحكومي.(1)

### **في مجال التحضير والإعداد: إن عمليات التخطيط والتنسيق والتحضير لإعداد**

الموازنة يعتمد وبشكل أساسي على المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي عن المصروفات والارادات الفصلية للسنة الماضية.وما يفره أيضا من

إحصائيات يمكن أن تكون دليلا لعمل مؤشرات عن ماتم تنفيذه سابقا والانحرافات الموجبة والسالبة والتي تكون بمجملها المادة الأساسية لإجراء التعديلات اللازمة والإضافات و إتمام إعداد موازنة العام القادم (٢)

**في مجال التنفيذ :** إن تنفيذ الموازنة -بعد إقرارها- يأتي بواسطة أنشطة النظام المحاسبي الحكومي. حيث أن المادة الأساسية في مدخلات النظام المحاسبي الحكومي هي الموازنة العامة بما تحتويه من تخصيصات يمكن إنفاقها وموارد مخطط لها وتعليمات لإنجاز ذلك.(٣)

**في مجال المتابعة والمراقبة:** إن مخرجات النظام المحاسبي الحكومي من تقارير وبيانات وجداول وإحصائيات وكشوفات السنوية منها والدورية الشهرية . وكشوفات المطابقات والسنويات.وي المادة الأساسية لتنفيذ مرحلتي المتابعة الدورية ومرحلة الرقابة الشاملة على الموازنة(٤).

---

١: قاسم ابراهيم الحسيني-مربع سابق-ص145

٢: نفس المرجع ص148

٣: نفس المرجع ص 149

4: قاسم ابراهيم الحسيني- مرجع سابق - ص149

### **المطلب الرابع: الحساب الختامي للدولة**

هو الوثيقة التي يتم بمقتضاها تحديد الإيرادات والنفقات العامة الفعلية للسنة المالية وتحديد مقدار العجز أو الفائض الذي حصل فعلا خلال السنة وبذلك فإنه يتم انجاز هذه الوثيقة في نهاية السنة المالية. ويتمتع الحساب الختامي بعدة مزايا أساسية وتؤكد على أهميته و هي: (١)

- (أ) انه يظهر المركز المالي للدولة ومقدار العجز والفائض في الميزانية
- (ب) يمكن أشخاص السلطة التنفيذية من تقييم عملياتها وحساباتها ويزيد مقدرتها على اعداد الميزانية بصورة دقيقة. كما يمكنها من تحديد المشكلات والعوائق التي ظهرت فأحدثت بعض الانحرافات أو التجاوزات عن التقديرات المحددة.
- (ج) أخذ بيانات الحساب الختامي كأساس يمكن الاسترشاد به عند وضع تقديرات الميزانية العامة للدولة للسنة الجديدة مما يرشد السلطة التنفيذية على اعداد الميزانية بصورة دقيقة. كما يمكن السلطة التشريعية من اجراء مناقشاتها بصورة واقعية ورشيده أيضا عندما تعرض السلطة التنفيذية مشروع الميزانية للمصادقة عليه.
- (د) يكشف الحساب الختامي حجم المخزون المتبقي في خزينة الدولة وقيمة هذا المخزون مما يسمح برسم البيانات والإجراءات الكفيلة بالاستفادة منه في السنوات اللاحقة. (١)

---

١: أ يريقي جمال, محاضرات في المحاسبة العمومية, السنة الرابعة محاسبة- المركز الجامعي بالمدينة. 2004/2003

## خاتمة

من خلال الدراسة والتي توصلنا إلى أن الميزانية العامة للدولة تعتبر موضوعا من المواضيع الهامة التي اتفق الجميع على أنها توقع وإجازة. فالتوقعات تكون على الإيرواالتفقات العامة للدولة التي تبنا على أساس فترة زمنية محددة . وأنه لا

قيمة لهذه الموازنة بدون إجازة السلطة التشريعية بحيث لا تدخل هذه الموازنة حيز التنفيذ إلا بعد إقرارها واعتمادها من طرف السلطة التشريعية.

و نظرا للأهمية البالغة لماهية الموازنة العامة للدولة وعلاقتها بالمحاسبة الحكومية خصصنا لها فصل في بحثنا هذا تطرقنا من خلاله إلى الإطار العام للميزانية العامة باعتبارها تقديرا لكل من الإيرادات والنفقات . هذا التقدير الذي يخص السنة المالية المقبلة. حوضتنا إلى أن الميزانية العامة للدولة هي وثيقة تحمل ثلاث صفات :

سياسية باعتبارها المرآة العاكسة لسياسة الدولة . و مالية على أساس أنها مكونة من إيرادات و نفقات مقدرة بأرقام ذات دلالة نقدية . هذا فهي تعتبر وثيقة مالية بالدرجة الأولى وأخيرا قانونية لأنها شكل من الإيرادات والنفقات النهائية المحددة سنويا . . حيث أن قانون المالية هو الذي يرخص بإنجاز هذه النفقات و الإيرادات النهائية.

# الخاتمة العامة

من خلال الدراستية قمنا بها يمكن القول بأن المحاسبة الحكومية، و كما رأينا - هي مجموعة المبادئ و الأسس التي تهدف إلى المساعدة في فرض الرقابة المالية و القانونية على موارد الحكومة المالية و نفقاتها، كما تتضمن تقديم التقارير الدورية عن صرف و تحصيل هذه الموارد و النفقات . و بذلك فهي تخدم أغراض التخطيط و المتابعة و الرقابة على أموال الدولة، و بشكل مختصر يمكن أن نقول بأن المحاسبة الحكومية هي ذلك الإطار القانوني الذي يبين كيفية تنفيذ نفقات الدولة و كيفية تحصيل إيراداتها . و هي على هذا الأساس وسيلة و ليست غاية في حد ذاتها، أمثلتها حتمية التحكم في الأموال العمومية، و ضمان التسيير الجيد.

و الاستخدام الأمثل لها و بتسليماً بضرورة وجود هذا الفرع من المحاسبة، جعل الكثير من المفكرين الاقتصاديين و خاصة المتخصصين في ميدان المحاسبة يحاولون إعطاء صيغة نظرية لها ذي قاعدة علمية في ميدان المحاسبة، فأسندت إلى النظريات و أسس محاسبية فبالنسبة للنظريات كانت نظرية الموارد المخصصة هي النظرية التي أعطت التفسير العملي للمحاسبة الحكومية، و التي تنص على أن الموارد المخصصة للوحدة المحاسبية الحكومية هي مصدر القوة الإنفاقية لها، بينما عجزت النظريتين الأخريتين عن ذلك، هما نظرية رأس المال و نظرية موارد الوحدة المحاسبية الحكومية و نظراً لغياب الربح كهدف تسعى إليه الوحدة الحكومية. أما بالنسبة لأسس المحاسبة، الحكومية، فنجد أن الأساس الأكثر استداماً هو الأساس النقدي بينما نجد أساس الاستحقاق مستخدماً كذلك و لكن بشكل أقل، و مما تجدر الإشارة إليه انه يمكن استخدام أكثر من أساس بما تتطلبه التشريعات القانونية من جهة، و أداء المحاسبة الحكومية من جهة أخرى .

وبعد إعطاء التفسير العلمي المحاسبي للمحاسبة الحكومية ، و حيث انه لا يمكن أن تسييره لوحدات الحكومية هكذا بدون تنسيق ، و حتى لا تعم الفوضى في تسيير المال العام

،كان لابد من وجود نظام محاسبي حكومي يشتمل على مجموعة من العناصر المتناسقة و المترابطة من تعليمات ،و مستندات محاسبية و وثائق ،و موارد بشرية ...الخ . يطبق في هذه الوحدات، بحيث يصمم هذا النظام المحاسبي بما يخدم الإدارة المالية العامة ( وزارة المالية ) من جهة، ويحقق الاستخدام الرشيد للموارد الحكومية، مع إعطاء البيانات و التقارير إلى الجهات التي لها مصلحة بالمعلومات المالية للدولة، كمجلس المحاسبة و المجلس الشعبي الوطني.

و لما كانت الإيرادات و النفقات العمومية موضوع المحاسبة الحكومية و باعتبار إنهما يمثلان الميزانية العامة للدولة، كان لزاما علينا التطرق إلي الميزانية العامة للدولة، والتي هي عبارة عن خطة مالية تشتمل على النفقات و الإيرادات أي المقدرة خلال السنة، تضعها الحكومة بالطرق التي رأيناها،و تكون مجسدة في قانون المالية للسنة محل التقدير . و بخصوص العلاقة بين المحاسبة الحكومية و الميزانية العامة للدولة فيمكن القول بان هذه الأخيرة هي نقطة انطلاق عمل المحاسبة الحكومية وظيفتها تنفيذ هذه الميزانية لتتجسد في صورة الحساب الختامي للدولة، مظهرة المركز المالي للدولة من عجز أو فائض محققين بعد التنفيذ.

## التوصيات أو الاقتراحات:

بناء على الدراسة التي قمنا بها و كثرة لجهودنا خرجنا بالتوصيات التالية:

-إن المحاسبة الحكومية يجب أن تتطور بما يضمن الرقابة الدائمة على أموال الدولة من أجل سد الثغرات التي تحول دون وصول الأموال إلى مستحقيها، و ذلك بسن التشريعات القانونية في هذا المجال من جهة،و تطوير التقنيات المحاسبية المستخدمة من جهة أخرى .

-أن اعتماد الوحدات المحاسبية الحكومية و بشكل مطلق على الاعتمادات المخصصة لها ، قد يؤثر سلبا في بعض الأحيان على أدائها كأن تكون هذه الاعتمادات غير كافية خاصة إذا كانت الدولة تعاني من ضائقة مالية ، و بناءا على ذلك فإننا نرى بأنه يجب إعادة النظر في ذلك ،و محاولة إيجاد موارد إضافية مستقلة خاصة بالوحدات الحكومية تمول بها ذاتها بذاتها.

-نظرا لأهمية الأموال العامة يجب إن تكون بين أيدي أمينة من جهة ،و يجب أن يتميز الأشخاص القائمون باستخدامها على قدر عال من الكفاءة و النزاهة.

## أفاق البحث:

- نظرا لأهمية الموضوع و خصوصيته، والنقائص التي يحتملها من جهة أخرى، فإنه و لا شك هناك عدة إشكاليات قد تتمخض عن الموضوع، نذكر بعضها على سبيل المثال و ليس الحصر في النقاط التالية:
- في ظل العولمة و انفتاح السوق ، هل يمكن للمحاسبة الحكومية بشكلها الحالي أن تؤدي وظائفها بدون تأثير؟ و كيف؟.
  - هل يمكن و في ظل التكتلات الدولية في مختلف أشكالها توحيد النظام المحاسبي في الدول العربية، كوجه من أوجه التكامل؟.
  - ما هو واقع المحاسبة الحكومية (العمومية) في الجزائر؟ ما هي الأفاق و التحديات؟.