

المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية (المفهوم، علاقتها بالمالية العمومية، ومجال تطبيقها)

مقدمة:

نشأت المحاسبة منذ أن شعر الإنسان بحاجته إلى وجود سجلات و إثبات قيود تظهر أثر العمليات الاقتصادية التي يقوم بها خلال فترة زمنية معينة.

و يعود تاريخ المحاسبة إلى استخدام البابليين والمصريين القدماء و الإغريق و الرومان لسجلات محاسبية على أساس الكميات, كتسجيل كميات المحاصيل التي ترد إلى مخازن الدولة و الكميات المصروفة منها بهدف وضع نظام عادل لتوزيعها و الاحتفاظ الفائض لفترات الكساد. و على الرغم من أن هذه السجلات لم تكن تمثل نظاما محاسبيا متكاملًا إلا أنها كانت تفي بحاجات المجتمع في ذلك الوقت و تحقق الأهداف المرجوة منها.

ثم تطورت المحاسبة نتيجة تطور العوامل الاقتصادية السياسية, الاجتماعية و القانونية في المجتمعات المختلفة و خلال فترات متتالية بشكل يجعلها تلبي حاجات المجتمع في إثبات العمليات التجارية و المالية للمنشآت و التجمعات و الأفراد.

و لعل من أهم العوامل التي ساهمت في تطور المحاسبة ما يلي :

- الثورة الصناعية :

التي شملت جميع أنحاء أوروبا و التي أدت إلى تطور المحاسبة من حيث أهدافها و تطبيقاتها و القوائم

المالية التي تستعملها بشكل يمكن من توفير البيانات و المعلومات المالية الضرورية لضمان حقوق

الشركاء في الشركات و تحديد نتيجة الأعمال و كذا تكاليف المشروع و مقدار الأرباح الواجب

توزيعها على الشركاء.

- اعتماد وحدة النقد في المعاملات :

بدلاً من نظام المقايضة يعتبر من العوامل التي أدت إلى تطور وحدة القياس في الأنظمة المحاسبية

بشكل فعال مكن من إثبات القيود المحاسبية و إعداد القوائم المالية بوحدة نقد محددة.

- متطلبات الحكومة الضريبية :

و التي تفرضها عن طريق القانون الأمر الذي تطلب إيجاد آلية لتحديد دخل الشركات و المؤسسات
الخاضع للضريبة مما أدى إلى تطور المحاسبة و إيجاد نظم محاسبية خاصة تعرف بالمحاسبة الضريبية

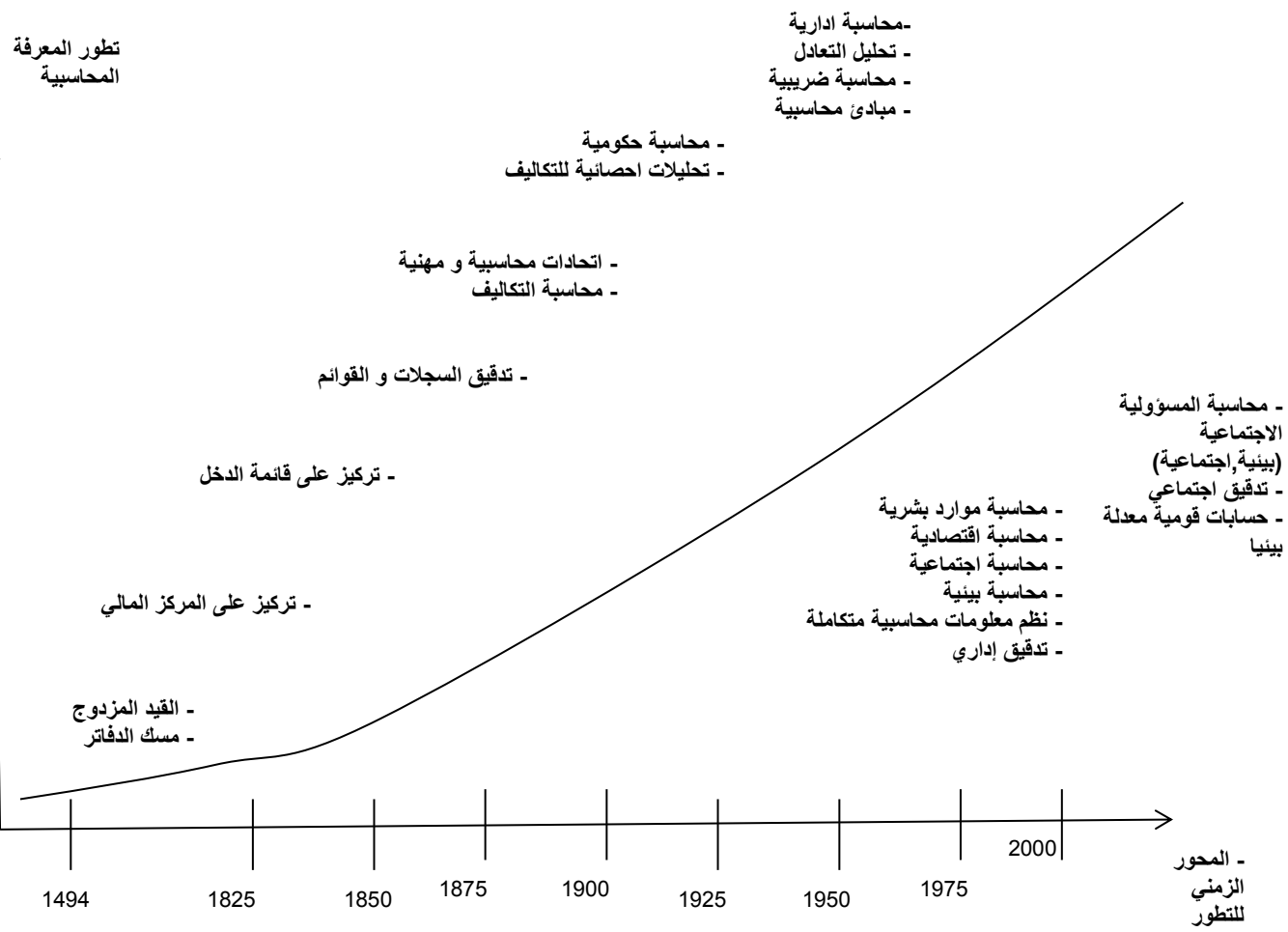
تمكن من إعداد القوائم المالية لغايات ضريبية.

- الحاجة إلى البيانات المالية للمستثمرين :

لمعرفة أعمال الشركات التي يساهمون فيها والعائد المحتمل من هذه الشركات لاتخاذ قرارات الاستثمار
في الاستثمار أو معرفة الفرص الاستثمارية المتاحة و التي تحقق أعلى عائد بأقل التكاليف,
قد

ساهمت في تطور المحاسبة و آلياتها.

منحنى التطور التاريخي للمحاسبة :



و مع تطور الدور الاقتصادي و الاجتماعي للدولة و ازدياد نفقاتها العامة و تطور إيراداتها العامة ،

برزت أهمية المحاسبة العمومية كوسيلة لتنفيذ الميزانية العامة و ميزانيات الهيئات العمومية و الجماعات

الإقليمية ، و هي محاسبة تهدف إلى تسجيل و تبويب و تلخيص العمليات المالية العمومية بغرض

تحليل النتائج و تقديم البيانات و المعلومات اللازمة لصنع القرار العام.

و بما أن الهيئات العمومية التي لها طابع إداري يتم تسييرها عن طريق القوانين و التنظيمات
و اللوائح

كما أن هدفها يتمثل في تقديم خدمات بدون هدف الربح و الذي يختلف عن هدف
الوحدات

الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الربح ، جعل من قواعد و أسس ومبادئ المحاسبة
العمومية المطبقة

على القطاع العام الذي لا يهدف إلى تحقيق الربح ، تتأثر بالجانب القانوني و الجانب
الإداري و

الجانب المحاسبي و هو على خلاف المحاسبة التجارية المطبقة على الوحدات الاقتصادية.
وفي هذه المطبوعة البيداغوجية سنفصل أكثر في تعريف المحاسبة العمومية (الحكومية)
من مختلف

الجوانب سواء القانوني أو الإداري أو المحاسبي ، كما سيتم عرض مصادر المحاسبة
العمومية ومن أين

تستمد قواعدها ومبادئها ، ثم سيتم توضيح الكيفية التي يتم بها تنفيذ الإيرادات العامة و
النفقات

العامة و الأعوان المكلفون بذلك ، و بما أن المحاسبة العمومية تعتبر وسيلة من وسائل
حماية المال

العام فسيتم عرض الإجراءات المحاسبية في الرقابة على المال العام ومختلف الهيئات
المخولة بذلك

و نختتم هذه المطبوعة بأسئلة و تمارين محلولة لزيادة الفهم و الاستيعاب لمختلف المفاهيم
المطروحة.

الفصل الأول : عموميات حول الميزانية العمومية

1. نظرة على المالية العامة :

أ. مجال المالية العامة :

دراسة المالية العامة تشمل مالية الدولة و مالية كل الأشخاص العامون في القانون

العام.

و يمكن القول أن المالية العامة تشمل أربعة قطاعات :

- قطاع الدولة (مركزي).
- قطاع الجماعات المحلية و الإدارات العمومية.
- الهيئات و المؤسسات الصناعية و التجارية للقطاع العام.
- قطاع الحماية الاجتماعية.

ب. التطور التاريخي للمالية العامة :

تطور مفهوم المالية العامة بتطور مفهوم الدولة من دولة حارسة إلى دولة متدخلة ، و يمكن عرض الملامح المالية للدولة في كلا المدرستين.

✚ المالية العامة في ظل الدولة الحارسة “ المدرسة الكلاسيكية ” :

نتج عن ميلاد الثورتين الفرنسية و الصناعية ظهور المذهب الفردي الحر , و كان من أشهر رواده في الاقتصاد "آدم سميث" الذي حدد وظائف الدولة في أضيق نطاق أهمها ما يلي

:

– الدفاع عن المجتمع و حمايته من أي عدوان خارجي.

– تحقيق العدالة و الأمن في الداخل.

– القيام بالمشروعات التي لا يوفرها الأفراد.

و اصطلح على تسمية الدولة في ظل هذا المذهب بـ "الدولة الحارسة" و يضمن النظام

الحر (الذي يمتلك فيه الأفراد كل أدوات الإنتاج و يعملون بكل حرية) للذين

يعيشون في ظله السعادة و الرفاهية حيث يؤدي إلى أقصى إشباع ممكن بالنسبة

للمستهلك و يحصل المنتجون على أقصى ربح ممكن.

و قد اهتمت المالية العامة في ظل هذا المذهب فقط بالقواعد القانونية " قانون المحاسبة,

قانون الضرائب, قانون الميزانية " , و هذا ناتج عن الدور المحدود الموكل للدولة التي تركت

مجمل النشاطات الأخرى للخواص.

و من أهم السمات المالية للدولة في ظل هذا المذهب ما يلي :

– لا يسمح للدولة بالتدخل في سير الاقتصاد لأن وظيفتها الحراسة.

– الإيرادات تكون عادية و تهدف فقط لتمويل الخزينة.

- يجب أن تكون النفقات عادية لتتمكن الدولة من أداء دورها المحدود ،
تمولها إيرادات عادية .

- لا يتم اللجوء إلى الاقتراض إلا في حدود ضيقة.

- تلتزم الدولة بوحدة الميزانية و توازنها (الحياد-ميزانية غير منتجة - ميزانية
مغلقة).

- أن تكون المالية العامة حيادية بحيث لا تؤثر على الوضع الاقتصادي أو
الاجتماعي أو السياسي.

المالية العامة في ظل الدولة المتدخلة “ المدرسة الحديثة ”

نشأت الرأسمالية الحديثة علاجا لأخطاء و أزمات شديدة هزت الاقتصاد من جميع

جوانبه أهمها :

- أن جهاز السوق لم يحقق الأهداف المرجوة .

- المنافسة الكاملة لم تكن واقعية.

- حرية الأفراد في تحقيق مصالحهم فشلت في تحقيق الحاجات العامة.

- حدوث أزمات اقتصادية دورية .

و لهذه الأسباب و غيرها أصبح دور الدولة في النظام الرأسمالي الحديث يرمي بالإضافة

إلى واجب الدفاع و الأمن و العدالة , إلى تحقيق التوازن السياسي و الاجتماعي و

الاقتصادي بين أفراد المجتمع . و بعد الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929 جاءت

النظرية الكينزية بمفهوم حديث لدور الدولة حيث نادت بضرورة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية لتنشيط الطلب الكلي فسميت بدولة الرعاية أو العناية (تبحث عن الرفاهية الاجتماعية)، و تميزت المالية العامة لدى هذه المدرسة بـ :

- بقي حق الفرد محفوظا في تملك أدوات الإنتاج.
- أنها أصبحت تهتم بدراسة الوسائل التي من خلالها تبحث الدولة ليس فقط عن تغطية نفقات بإيرادات، و إنما التدخل في مختلف ميادين النشاط الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي ، و بالتالي وصل دور الدولة إلى نهاية الحيد و اللجوء إلى العجز المقصود.
- الاهتمام بظواهر كانت مهمشة من قبل كالأثار التي تخلفها النفقات العمومية (منتجة أو غير منتجة) ، آثار التوازن و العجز و الأثار الجبائية على سلوك المتعاملين.
- أصبح النشاط الاقتصادي يتميز بوجود قطاع عام تشرف عليه الدولة لتحقيق المنفعة العامة.

• لم تعد الإيرادات العامة حيادية بل صارت أداة للتأثير في مختلف المجالات.

• يمكن استخدام الضريبة لمكافحة التضخم النقدي.

• يمكن استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل.

• يمكن استعمال الضريبة لتوجيه النشاط الاقتصادي.

• يمكن استعمال الرسوم الجمركية لحماية المنتج المحلي.

• أصبح مسموحا للدولة اللجوء للاقتراض.

• تميزت النفقات العامة بالتزايد و الارتفاع نظرا لتوسع تدخل الدولة.

إيرادات فترة الأزمة + إيرادات فترة الرخاء = نفقات فترة الأزمة + نفقات فترة الرخاء.

مفهوم المحاسبة العمومية ، أهدافها و أسسها :

1. النظريات المحاسبية :

النظرية المحاسبية هي مجموعة الفرضيات و المفاهيم و القواعد و المبادئ المتناسقة و المتكاملة التي تهدف

إلى تفسير الحقائق المحاسبية و ارشاد المحاسبين في اثبات و تحليل العمليات المحاسبية.

و قد عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين النظرية المحاسبية بأنها :

” مجموعة متناسقة و مترابطة من المفاهيم و الفروض والأحكام العملية و المنطقية التي تسهل عمل المحاسب

وتوضح له الأمور وترشده في تعريف وقياس وإيصال المعلومات الاقتصادية و البيانات المالية لذوي العلاقة.“

و قد ساعد اختلاف المحاسبين في تفسير و تطبيق النظريات المحاسبية على الوحدات المحاسبية في خلق

نقاش علمي مهني للمبادئ و القواعد المحاسبية مما أدى إلى تطورها. و من أهم تلك النظريات المحاسبية:

أ. نظرية الملكية الشخصية (أصحاب المشروع):

لقد انتشر استخدام هذه النظرية قبل منتصف القرن التاسع عشر حيث كانت تسود المشروعات الفردية

و الشركات العادية التي تقوم على أساس التكافل والتضامن بين الشركاء, لذلك يعتبر أصحاب هذه

النظرية أن شخصية المشروع هي في الحقيقة شخصية الأفراد مالكي المشروع و قد اعتمدت على
الفرضيات التالية:

- أن المحور الرئيسي لأي مشروع هو العلاقة التعاقدية بين الشركاء.
 - أن الهدف من أي مشروع هو تحقيق أكبر ربح ممكن لأصحاب المشروع.
 - أن إدارة المشروع يتولاها أصحاب المشروع.
 - أن أصول المشروع ملكية جماعية لأصحاب المشروع و ليست مملوكة للمشروع.
 - أن خصوم المشروع تعتبر التزاما جماعيا على أصحاب المشروع و ليس على المشروع.
- و يمكن تمثيل معادلة النظرية كما يلي:

مجموع الموجودات - مجموع المطلوبات = حق أصحاب المشروع

ب. نظرية الشخصية المعنوية المستقلة :

ظهرت هذه النظرية في الجزء الأخير من القرن التاسع عشر و أوائل القرن العشرين, و ذلك نتيجة انتشار

شركات المساهمة التي تميزت بالشخصية المعنوية المستقلة عن شخصية المساهمين.
و قد أعطت هذه النظرية الأهمية القصوى للمشروع نفسه باعتباره شخصية معنوية حمايتها لا تقل أهمية عن حماية مصلحة الفرد , و تعتمد هذه النظرية على الفرضيات التالية :

- أن المحور الرئيسي لأي مشروع هو مجموع الأصول و الأموال التي يقدمها المساهمون في أعمال المشروع

و ليست العلاقة التعاقدية بينهم كما هو الحال في نظرية الملكية الشخصية.
- أن الهدف من المشروع لا يقتصر على تحقيق أرباح لأصحابه بل يشمل تحقيق أغراض اجتماعية بوحى
من المساهمين.

- أن ادارة المشروع منفصلة عن الملكية حيث ترسم الإدارة السياسات للمشروع بوحى من المصلحة العامة للمشروع و ليس بوحى من المساهمين.
- أن أصول المشروع مملوكة للمشروع نفسه باعتباره شخصية معنوية أما المساهمون فلهم حق الأرباح القابلة للتوزيع و الحق في الأصول عند التصفية.
- أن الخصوم على المشروع و ليست على المساهمين و تنحصر مسؤولية المساهمين بمقدار مساهمتهم في المشروع.

و يمكن تمثيل معادلة هذه النظرية كما يلي : الأصول = الخصوم (التزامات و رأس المال)
ج. نظرية الأموال المخصصة:

تعتبر هذه النظرية أساسا عمليا للمحاسبة في القطاع العام, فهي تبني على أساس أن الوحدة الإدارية مركز نشاط كأساس للمحاسبة بحيث تركز على الأموال لا على أصحاب المشروع أو المشروع نفسه.

- و تعتمد هذه النظرية على الفرضيات التالية:
 - اعتبار الوحدة الإدارية كأساس للمحاسبة.
 - التركيز على الأموال بدل التركيز على أصحاب المشروع أو المشروع.
 - مفهوم الأموال يشمل مجموعة الأصول النقدية التي تخصص لأداء أنشطة و وظائف اقتصادية معينة.
- معادلة هذه النظرية هي: الأصول و الموارد المخصصة = القيود على استخدام الأصول و الموارد.

د. نظرية الحقوق المتبقية:

يقوم مفهومها على التوسط بين نظرية الملكية الشخصية و نظرية الشخصية المعنوية المستقلة حيث تبني هذه النظرية على أساس أن جميع المستثمرين خارجون عنه باستثناء المساهمين الذين يملكون أسهما عادية

و يمكن تمثيل معادلة هذه النظرية كما يلي :

الموجودات - الالتزامات و حقوق الملكية = الحقوق المتبقية.

2. مفهوم المحاسبة و أهدافها:

اختلفت الآراء حول تعريف المحاسبة حيث أن هناك العديد من التعاريف منها ما يلي :

- المحاسبة هي مجموعة من المبادئ و القواعد التي تبحث في مجال تحليل و تسجيل و تبويب العمليات المالية للمشروع و إعداد القوائم المالية التي تظهر نتيجة أعمال المشروع خلال فترة ما و المركز المالي في تاريخ معين.

- المحاسبة هي عملية تسجيل المعاملات المالية و العمليات الاقتصادية التي تعبر عن نشاط الوحدة الاقتصادية من واقع المستندات الموثقة لهذه العمليات و تصنيفها و تحليلها و عرض النتائج و تفسيرها لذوي العلاقة

داخل و خارج الوحدة الاقتصادية لتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة.

كما تعرف جمعية المحاسبين الأمريكيين المحاسبة بأنها - عملية تحديد و قياس و إيصال المعلومات

الاقتصادية لتمكن مستعملي هذه المعلومات من الحكم و اتخاذ القرارات.

أ. الأهداف الرئيسية للمحاسبة :

- قياس نتيجة أعمال المشاريع خلال فترة زمنية معينة.
- قياس الموارد التي يمتلكها المشروع في تاريخ معين.
- قياس التدفقات النقدية للمنشآت خلال فترة معينة.
- اظهار الالتزامات المترتبة على المشروع للغير.

- قياس التغيرات في حقوق الملكية.
- تحديد حقوق الملكية لأصحاب المشروع.
- قياس التغيرات في الموجودات و المطلوبات خلال فترة معينة.

ب. فروع المحاسبة : يمكن تقسيم المحاسبة إلى الفروع المتخصصة التالية :

- المحاسبة المالية : تشمل المبادئ و القواعد التي تبحث في مجال تحليل و تسجيل و تبويب العمليات المالية و إظهار نتيجة الأعمال و المركز المالي .

- محاسبة التكاليف : تبحث فيما يخص تحديد كلفة مرحلة إنتاجية أو أمر تشغيلي أو وحدة إنتاجية أو خدمة معينة حيث لا تقتصر محاسبة التكاليف على المنشآت الصناعية و انما تستخدم في المنشآت الخدمائية.

- المحاسبة الحكومية : تتمثل في تسجيل عمليات تحصيل و صرف الموارد الحكومية وتقديم التقارير الدورية عنها و عن نتائجها بهدف الرقابة و التخطيط للمحافظة على الأموال العامة.

- المحاسبة الضريبية : تبحث في عرض البيانات المحاسبية اللازمة لأغراض فرض الضرائب وفقا لأحكام التشريعات الضريبية .

- المحاسبة الادارية : تشمل مجموعة من الأدوات و الوسائل التي يمكن عن طريقها أن

تساعد إدارة المشروع في اتخاذ القرارات المناسبة.

• محاسبة المسؤولية الاجتماعية : تبحث في القرارات و الطرق و الإجراءات

التدبيرية

التي تعتبر تطور و رفاهية المجتمع هدفا لها.

3. مفهوم المحاسبة العمومية:

تعرف المحاسبة العمومية بأنها مجموعة القواعد القانونية و التقنية المطبقة على كافة عمليات

إثبات تحصيل

و صرف موارد الدولة ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات و نتائجها لمختلف

الجهات :

(الإدارة الوصية, السلطة التشريعية, السلطة القضائية, المستثمرون و رجال الأعمال,

الباحثون و الدارسون) , مع تحديد التزامات و مسؤوليات الآمرين بالصرف و المحاسبين

العموميين.

- كما يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها فرع من فروع المحاسبة يشمل المبادئ و القواعد

التي تبحث في مجال تحليل و تسجيل و تبويب عمليات تحصيل موارد الدولة و صرفها و

إعداد التقارير حول هذه الأنشطة لإظهار نتائجها.

- و قد تعددت تعاريف المحاسبة العمومية كل حسب الزاوية التي ينظر منها لماهية المحاسبة,

حيث أن

هناك تعريف قانوني و تعريف تقني و تعريف إداري.

التعريف القانوني:

”هي مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة“

التعريف التقني:

”هي مجموعة القواعد الخاصة بعرض الحسابات العمومية“

التعريف الإداري:

”هي قواعد عرض الحسابات العمومية و تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين“

4. أهداف المحاسبة العمومية:

ترمي المحاسبة العمومية باعتبارها وسيلة و نظام تسيير و مراقبة للأموال العامة إلى تحقيق عدة

أهداف منها:

- حماية الأموال العمومية من كل أشكال التلاعب و الغش.
- إثبات العمليات المالية التي تقوم بها مختلف الهيئات الحكومية.
- ضمان احترام تنفيذ الميزانية في إطار القواعد و التقنيات المحاسبية المعمول بها.
- إظهار المركز المالي الفعلي للدولة أو هيئاتها في نهاية كل سنة مالية.
- توفير البيانات و المعلومات اللازمة للتخطيط المالي.
- توفير البيانات اللازمة لتحسين أداء و تسيير الهيئات العمومية .

5. الأسس المحاسبية :

هناك عدة أسس محاسبية يمكن تطبيقها في القطاعات المختلفة و منها القطاع العمومي :

- الأساس النقدي :

بموجب هذا الأساس يتم تحميل الحساب الختامي للسنة المالية بجميع النفقات التي دفعت

فعلا خلال تلك السنة و الإيرادات التي قبضت فعلا خلالها .

و يتم ذلك بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات أو الإيرادات تخص السنة الحالية أو

السابقة أو اللاحقة .

مميزات هذا الأساس :

- الوضوح و سهولة الفهم و التطبيق من قبل المحاسبين.

- سرعة إعداد و إقفال الحسابات الختامية للدولة في نهاية السنة المالية.

- يمكن الإدارة العمومية من الربط بين إيراداتها و نفقاتها

- يظهر الموقف المالي للخزينة العامة بشكل دقيق و واضح.

- يعتبر واقعي حيث لا يحتاج تطبيقه استخدام عوامل التقدير الشخصي.

الماخذ على الأساس النقدي :

- لا يمكن من إظهار المركز المالي بصورة سليمة, حيث لا يظهر الالتزامات المترتبة على

الهيئات الحكومية المستحقة و غير المدفوعة.

- لا يمكن من تطبيق قاعدة موحدة للمقارنة السليمة للإيرادات و النفقات العامة

للسنوات المختلفة.

- استخدام هذا الأساس يضعف الرقابة المالية على الحسابات العمومية و العمليات المالية في الهيئات العامة.
- استخدام هذا الأساس لا يمكن من إثبات جميع العمليات المالية حيث يقتصر على إثبات عمليات القبض و الدفع الفعلية فقط.
- استخدام هذا الأساس يشجع الهيئات العمومية على الصرف قبل نهاية السنة المالية لاستنفاد الاعتمادات الباقية أو تأجيل الصرف للسنة المالية القادمة لتخفيف العبء على السنة المالية الحالية.

مثال 01:

في 2003/07/1 قامت إحدى الهيئات العامة التي تستخدم الأساس النقدي باستئجار مبنى بأجرة

سنوية قدرها 240 ألف دينار فدفعت 90% من الأجرة السنوية عند إبرام العقد بشيك على

البنك، على أن تدفع 10% الباقية في نهاية السنة.

المطلوب : إثبات القيود المحاسبية اليومية؟

الحل :

216000 دج من ح/ نفقات استأجار مبنى (فصل-مادة)

216000 إلى ح/البنك

- يلاحظ أنه وفقا للأساس النقدي يتم إثبات ما يتم دفعه فعلا بغض النظر عن الفترة التي يمثلها المبلغ المدفوع حيث تم تحميل السنة المالية 2003 نفقات استأجار أعلى مما كان يجب دفعه خلال هذه السنة حقا و هو 50% من مبلغ الإيجار.

- أساس الاستحقاق :

يعتمد أساس الاستحقاق على تحميل الحساب الختامي للسنة المالية بالنفقات و الإيرادات التي

تحققت فعلا خلال تلك السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات قد دفعت أو لم تدفع و

الإيرادات قبضت أم لم تقبض.

و بالتالي فإن البيانات المالية المعدة على أساس الاستحقاق تمكن من معرفة الالتزامات والموارد المالية

التي سيتم دفعها أو قبضها في المستقبل ، لذلك فإن البيانات المالية التي تعتمد أساس الاستحقاق

تعتبر أكثر فائدة .

مميزات هذا الأساس :

- يمكن من سهولة المقارنة بين إيرادات و نفقات الدولة لسنوات مختلفة.

- يمكن من إظهار المركز المالي للدولة بصورة حقيقية و عادلة.

- يوفر بيانات مالية مناسبة للتحليل المالي السليم.
- يمكن من التمييز بين النفقات الإيرادية و الرأسمالية لأنه يوجب إثبات استهلاك الأصول الثابتة و تكوين مخصصات الاهتلاك.

المتأخذ على هذا الأساس :

- استخدام هذا الأساس يتطلب إجراء قيود التسوية في نهاية السنة المالية الأمر الذي يؤدي إلى تأخير اقفال الحسابات مدة طويلة بعد نهاية السنة المالية مما يؤدي إلى تأخر إعداد الميزانيات القادمة.
- استخدام هذا الأساس يدخل فيه عنصر التقدير الشخصي , كاحتساب الاهتلاك الذي يتم تقديره من قبل المختصين.
- استخدام هذا الأساس يحتاج إلى أشخاص ذوي معرفة علمية وعملية في الأمور المحاسبية لا تتوفر في الهيئات العمومية.
- كلفة استخدام هذا الأساس أعلى من كلفة الأساس النقدي.

مثال 02:

المطلوب : إثبات قيود اليومية في المثال السابق باستخدام أساس الاستحقاق؟

الحل :

120000 دج من ح/ نفقات استأجار مبنى (فصل-مادة)

96000 دج من ح/ نفقات استأجار مدفوعة مسبقا

216000 إلى ح/البنك

و يمكن إثباتها بطريقة أخرى بحيث يتم إجراء التسوية في نهاية السنة كما يلي :

216000 دج من ح/نفقات استأجار مبنى (فصل-مادة)

216000 إلى ح/البنك

96000 دج من ح/نفقات استأجار مدفوعة مسبقا(فصل-مادة)

96000 إلى ح/نفقات استأجار مبنى

- أساس الالتزام (النقدي المعدل):

يعتمد هذا الأساس على تحميل الحساب الختامي بالنفقات التي تم الارتباط بها خلال

السنة المالية

بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات قد تحققت أو دفعت خلال السنة أم لا و أن

الإيرادات

تتحقق عند قبضها.

مميزات هذا الأساس :

- يمكن المقارنة بين النفقات و الإيرادات العامة لسنوات مختلفة بسهولة.

- يوفر بيانات مالية تساعد على التحليل المالي.

- يمكن من توفير الأموال اللازمة لتسديد الالتزامات المترتبة على الهيئات العمومية و دفعها لمستحقيها عند تنفيذ الخدمات.

- يعتبر مناسباً للمشاريع التي تستمر أكثر من سنة بحيث يمكن من توفير الاعتمادات اللازمة لتنفيذ هذه المشاريع المتعاقد عليها.

المتأخذ على هذا الأساس:

- استخدام هذا الأساس يشجع الهيئات العمومية على استغلال الاعتمادات غير الملتزم بها مما يؤدي إلى زيادة الانفاق الحكومي في السنوات القادمة.

- استخدام هذا الأساس يؤدي إلى تحميل السنة المالية بمبالغ لا تتعلق بها.

- استخدام هذا الأساس يوجب معالجة الإيرادات العامة بطريقة غير التي تعالج بها النفقات العامة مما يؤدي إلى عدم التحكم بالتدفقات النقدية للهيئات العمومية.

- استخدام هذا الأساس يحتاج إلى أشخاص ذوي معرفة علمية و عملية في المحاسبة.

تطبيقات

تمرين 01: لدينا تقديرات لموارد ضريبة في ميزانية الدولة لسنة 1996 كما يلي:

الموارد الضريبية	مليون دج	
ضرائب مباشرة	70	01

02	رسوم على رقم الأعمال	130
03	ضرائب على المنتوجات	5
04	رسوم جمركية	95
05	رسوم التسجيل	10

فإذا علمت أن الإيرادات من الضرائب السابقة المتحققة و المقبوضة لسنة 1996 كما

يلي:

	الموارد الضريبية	التحقيق	المقبوض فعلا
01	ضرائب مباشرة	75	68
02	رسوم على رقم الأعمال	135	125
03	ضرائب على المنتوجات	5	4.5
04	رسوم جمركية	90	85
05	رسوم التسجيل	10	9

المطلوب: إثبات القيود الإجمالية وفقا للأساس النقدي؟ ثم وفقا لأساس الإستحقاق؟

الحل: - القيود الإجمالية وفقا للأساس النقدي

بموجب هذا الأساس يتم اثبات الإيرادات التي قبضت فعلا كما يلي :

291.5 م دج من ح/الخزينة العامة / إيرادات عامة

68 م دج ح/ ضرائب مباشرة

125 م دج ح/ رسوم على رقم الأعمال

4.5 م دج ح/ ضرائب على المنتوجات

85 م دج ح/ رسوم جمركية

9 م دج ح/ رسوم التسجيل

- القيود الإجمالية وفقا لأساس الاستحقاق

بموجب هذا الأساس يتم اثبات الإيرادات المتحققة خلال الفترة المالية كما يلي :

291.5 م دج من ح/الخزينة العامة / إيرادات عامة

23.5 م دج من ح / إيرادات عامة مستحقة القبض

75 م دج ح/ ضرائب مباشرة

135 م دج ح/ رسوم على رقم الأعمال

5 م دج ح/ ضرائب على المنتوجات

90 م دج ح/ رسوم جمركية

10 م دج ح/ رسوم التسجيل

تمرين 02: إذا كان قانون المالية لسنة 1996 في الجزائر يظهر إتمادات الميزانية كما

يلي:

- نفقات جارية (نفقات قسم التسيير) : 600 م دج

- نفقات رأسمالية (نفقات قسم التجهيز) : 180 م دج

فإذا علمت أن النفقات المستحقة الدفع و المدفوعة لسنة 1996 قد بلغت ما يلي:

مستحقة الدفع	مدفوعة فعلا
--------------	-------------

- نفقات جارية :	580 م دج	550.6 م دج
-----------------	----------	------------

- نفقات رأسمالية :	174 م دج	174 م دج
--------------------	----------	----------

المطلوب : إثبات القيود الإجمالية وفقا للأساس النقدي؟ ثم وفقا لأساس الاستحقاق؟

الحل : - القيود الإجمالية وفقا للأساس النقدي

بموجب هذا الأساس يتم اثبات النفقات المدفوعة فعلا كما يلي :

550.6 م دج من ح/ النفقات الجارية

174 م دج من ح/ النفقات الرأسمالية

724.6 م دج إلى ح/ الخزينة العامة

القيود الإجمالية وفقا لأساس الاستحقاق

بموجب هذا الأساس يتم اثبات النفقات المستحقة الدفع كما يلي :

580 م دج من ح/ النفقات الجارية

174 م دج من ح/ النفقات الرأسمالية

724.6 م دج إلى ح/ الخزينة العامة

29.4 م دج إلى ح/ نفقات جارية مستحقة الدفع

المحاسبة العمومية , الوطنية و الخاصة :

أ. المحاسبة العمومية و المحاسبة الوطنية:

تهتم المحاسبة الوطنية بمجموع النشاط الاقتصادي للوطن يسجل في حسابات تدعى ”

الحسابات

الوطنية “ أو ”حسابات الأمة“ فهي إذا تجمع القطاع الخاص و القطاع العام و تبين

مستوى

تطور بعض المجموعات التي تميز الاقتصاد الوطني مثلا : الناتج الداخلي الخام, الاستهلاك

الكلبي,

الاستثمار و المبادلات مع العالم الخارجي. و لها هدف مميز يتمثل في الإعلام, فهي تقوم

بتحليل و

دراسة مجموع العمليات التي تقوم بها كل قطاعات الاقتصاد الوطني (مؤسسات,عائلات,

إدارات,

مؤسسات مالية) من أجل مساعدة السلطات العمومية في اتخاذ القرارات المتعلقة

بالسياسة

الاقتصادية.

أما المحاسبة العمومية فهي جد محدودة بما أنها لا تقوم بتسجيل إلا عمليات الإدارات

العمومية

(الدولة , الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري).

لكن هدفها أكبر من هدف المحاسبة الوطنية, فهي ليست إعلامية فقط و إنما يتم

تسجيل عمليات

الأعوان العموميين للتأكد من صحتها و بالخصوص لتمكين مراقبتها.

ب. المحاسبة العمومية و المحاسبة الخاصة: المحاسبة الخاصة أو (التجارية) هي عبارة عن

أداة تنظيمية

و إعلامية تسمح بمعاينة المعطيات الحسابية لهيئة قانونية كما تعطينا, بعد الاستغلال,

معلومات حول الأملاك (أصول و خصوم), نتائج فترة ما, و تكوين التكاليف و

الأسعار. فهي تحدد نشاط المؤسسات لتمكين الفاعلين من اتخاذ القرارات المناسبة.

أما هدفها الأساسي فيتمثل في متابعة تحول الأصول عن طريق مختلف الحسابات لتحديد

الربح أو

الخسارة.

أما المحاسبة العمومية فهي على خلاف ذلك, حيث ترمي إلى مراقبة استعمال

الاعتمادات التي

استهلكت في شكل نفقات عمومية بدون أن ينتج عن هذا الاستعمال لا ربح و لا
خسارة.

حيث أن عمليات الأعوان العموميين لا تحدد عن طريق البحث عن الربح, و لكن عن
طريق ضمان

الخدمة العمومية.

إذن المهمة الأساسية للمحاسبة العمومية تتمثل في ضمان مطابقة تنفيذ النفقات مع

الإجازات

في الميزانية.

فالمحاسبة العمومية في الجزائر تعتمد الأساس النقدي فهي إذا بالدرجة الأولى محاسبة

صندوق تعنى بما

يدخل و يخرج من خزينة الدولة, أما المحاسبة الخاصة فهي تعتمد أساس الاستحقاق

حيث أن الديون

و القروض تسجل محاسبيا من وقت انشائها.

و من أجل تحديث عرض حسابات المحاسبة العمومية فإنه يجري القيام بمحاولات تقريب

المحاسبة

العمومية من محاسبة النتائج و الأهداف.

