



المركز الجامعي الوانشريسي - تيسمسيلت -
معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير



دور المحاسبة العمومية في اتخاذ القرار الإداري دراسة حالة: بلدية تيسمسيلت

مذكرة تخرج تندمج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية و المحاسبة

___ تخصص محاسبة ___

تحت إشراف:

● الأستاذ معزوز فتح الله

من إعداد الطلبة:

● بلحشر عبد القادر

● سدود بن دحمان

لجنة المناقشة:

■ الأستاذ بن شيخ عبد الرحمن.....رئيسًا

■ الأستاذ روشو عبد القادر.....ممتحنًا

■ الأستاذ معزوز فتح الله.....ممتحنًا

2018/2017

شكر و عرفان

يارب لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إن رضيت ولك الحمد عما ينبغي لجلالة

وجهمك العظيم وسلطانك وسيادتك من بعثت محمدا

مخرجا من الجهل والوهم إلى أن يهدينا النور العلم واليقين

صلى الله عليه وآله إلى يوم يلقاه

نتقدم بجزيل تشكركمنا إلى الأستاذ المشرف

" معزوز فتح الله "

الذي وثق بنا و لم يقيدنا بأفكار و لم يفرض علينا رايه ، بل كان يرشدنا و

ينصحننا بطريقة ساعدتنا في الاعتماد على انفسنا اكثر

ونشكر لؤلؤة هذا العمل الأستاذ المؤطر الذي أفادنا بالنصح والإرشاد ونتقدم

بالشكر والعرفان إلى الذي فتح لنا أبوابه ...

وإلى كل الذين أفادونا بالنصح و الحب على بذل المجهود من أساتذتنا

الكراء وعمال معهد العلوم الإقتصادية والتجارية بالمركز الجامعي أحمد بن

بهي الونشريسي تيسميتهم الذين فضلوا علينا طيلة مشوارنا الدراسي.

إهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

لا إله إلا الله فضاعة الصخر العلاب ، كلمة لو نزلت على الصخر لذاب

سيفقه قلبي هذا ليستقر بين أنظارك ما سأكتب لعلماء مفردات تكون

خبرة معينة لأعبر ولو بقليل عن إمتناني لمن اعاناني وأثار لي سبل الحياة الدراسية

وكنقش على الحجر أكتب حرفاً لأعبر عن أمن البهر

أعزضن أذناني منذ الصغر وكان لي نوراً في البصر

أول إهداء إلي والدي العزيزين اللذين طالما أرشداني وبعثواهم ثبتي إيماني "اللهم

أحفظهما يا الله وأرزقنا يا الله بر والدينا على الوجه الذي يرضيك عنا"

إلي ووالي في الحياة

إلى أخي العزيز

إلى كل من دعمني ولو بكلمة

إهداء

بأنامل تحيط بقلم أعياه التعب والأرق ولا يقوى على الحراك ، يتأكل على قطرات حبر مملووة
بالحزن والفزع في أن واحد

حزن يشوبه الفراق بعد التجمع ، وفزع ليزوخ فجر جديد من حياتي هو يوم تخرجني في إنتظار
تحقيق المزيد

هنا أضح كلمات لكل من وضع بصمة في حياتي وغير مجراها
وعمق في توسيع مداركي العلمية والعقلية

أول إهداء إلي الغالي إلي قلبي أبي الذي علمني بأنه عندما تنطفئ الأنوار لا بد من إضاءة
الشمعة ولا نقوم بلعن الظلام

إلي من أشعرتني بأبي لسبب وحيد في مجتمع مختلف ، إهدائي إليك أمي التي كنت عوناً ودفعي
بين أخطائي

إلي الشموع التي أضاءت دربي إخوتي الأعماء :

إلي جدتي أطال الله في عمرهما وإلي روح جدي رحمهما الله إلى كل فرد من عائلتي الكبيرة
خاصة

إلي كل من ساعدوني من قريب و بعيد في إنجاز هذه المذكرة

ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار دور المحاسبة العمومية في إتخاذ القرارات الإدارية من خلال تأثيرها على القرار لدى المؤسسات ذات الطابع العمومي وذلك باتباع عدة مراحل من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة من قبل متخذي القرار .

الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية ، القطاع العام ، الميزانية ، القرار .

Résumé :

Cette étude a pour but de mettre en évidence le rôle de la comptabilité publique dans la prise de décisions administratives ; par son influence sur la décision chez les entreprises ayant un caractère public et ceci en suivant certaines étapes pour arriver aux buts fixés par les décideurs.

الصفحة	العنوان:
/.....	كلمة شكر.....
/.....	الإهداء.....
/.....	الملخص.....
/.....	الفهرس العام.....
/.....	قائمة الجداول.....
/.....	قائمة الملاحق.....
أ-د.....	مقدمة عامة.....
03.....	الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية.....
03.....	تمهيد.....
04.....	المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية.....
04.....	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية.....
09.....	المطلب الثاني: مجال تطبيق المحاسبة العمومية.....
11.....	المطلب الثالث: أهداف وخصائص المحاسبة العمومية.....
15.....	المبحث الثاني: الأسس النظرية للمحاسبة العمومية.....
15.....	المطلب الأول: نظرية أصحاب المشروع.....
17.....	المطلب الثاني: نظرية الشخصية المعنوية.....
18.....	المطلب الثالث: نظرية الأموال المخصصة.....
22.....	المبحث الثالث: تطبيقات الاسس المحاسبية على المحاسبة العمومية.....
23.....	المطلب الأول: الاساس النقدي.....

29.....	المطلب الثاني: أساس الإستحقاق.....
34.....	المطلب الثالث: الأساس المشترك.....
38.....	خلاصة الفصل.....
40.....	الفصل الثاني : إتخاذ القرارات الإدارية وعلاقتها بالمحاسبة العمومية.....
41.....	تمهيد.....
41.....	المبحث الأول : ماهية عملية إتخاذ القرار.....
41.....	المطلب الأول : تعريف عملية إتخاذ القرار.....
41.....	المطلب الثاني : مراحل إتخاذ القرار.....
44.....	المطلب الثالث: أهمية إتخاذ القرار.....
46.....	المطلب الرابع: خصائص إتخاذ القرار.....
48.....	المبحث الثاني: أسباب وعراقيل إتخاذ القرارات الإدارية.....
48.....	المطلب الأول: الصعوبات و العوامل المؤثرة في إتخاذ القرارات الإدارية.....
50.....	المطلب الثاني: الأساليب المستخدمة في إتخاذ القرارات الإدارية.....
56.....	المطلب الثالث: مواقف وحالات إتخاذ القرارات الإدارية.....
59.....	المبحث الثالث: مدى فعالية المعلومات المحاسبية ودورها في إتخاذ القرارات الإدارية.....
59.....	المطلب الأول: مدى صلاحية المعلومات المحاسبية كأساس لترشيد القرارات الإدارية.....
61.....	المطلب الثاني: دور المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الإدارية.....
64.....	المطلب الثالث: دور المعلومات المحاسبية في الأساليب الكمية لإتخاذ القرارات الإدارية.....

67.....	الفصل الثالث: دراسة حالة بلدية تيسمسيلت
68.....	تمهيد
69.....	المبحث الأول صورة عامة عن بلدية تيسمسيلت وميزانيتها
69.....	المطلب الأول : تعريف البلدية وهيكلها
70.....	المطلب الثاني : تعريف الميزانية وخصائصها
73	المطلب الثالث: المبادئ العامة وكيفية إعدادها
77.....	المبحث الثاني :دراسة حالة صرف النفقات بالبلدية
77.....	المطلب الأول : تصنيف نفقات البلدية وكيفية تقديرها
83.....	المطلب الثاني : دور المحاسبة العمومية في إتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بنفقات البلدية
86.....	خلاصة الفصل
87.....	خاتمة
89.....	المراجع
95.....	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عناوين الجداول	الرقم
33	مزايا و عيوب أساس الإستحقاق	01
80	جدول توزيع النفقات في قسم التسيير	02
81	جدول توزيع النفقات للقسم الفرعي للتجهيز	03
82	جدول توزيع النفقات للقسم الفرعي للاستثمار	04

قائمة الملاحق

الصفحة	عناوين الملاحق	الرقم
92	الصفحة الثالثة من الحساب الاداري لبلدية-س-لسنة-ن-	01
94	تابع الصفحة الثالثة من الحساب الاداري لبلدية-س-لسنة-ن-	02
96	الصفحة الرابعة من الحساب الاداري لبلدية-س-لسنة-ن-	03
98	الصفحة الخامسة من الحساب الاداري لبلدية-س-لسنة-ن-	04
100	الصفحة التاسعة من الحساب الاداري لبلدية-س-لسنة-ن-	05

تعتبر المحاسبة العمومية نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام ذات الطابع الاداري أو غير الربحي، حيث تستمد هذه الخصوصية في كونها تتناول تسجيل ومراقبة صرف وتداول المال العام. لهذا السبب، ترتبط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية ذات الطابع المالي، حيث خصها المشرع بإطار قانوني يهدف إلى تقنين وضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم م ا رحل تسديد النفقات العمومية في ظل احترام تبويب الميزانية العامة للدولة، من أجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية وتحديد صلاحياتهم ومسؤولياتهم عند تنفيذ المعاملات المالية لوحدات القطاع العام لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها، وحماية المال العام من الاختلاسات والتبديد إضافة إلى تحقيق الاقتصاد والرشادة في استعمال الموارد العمومية.

أما الجانب التقني للمحاسبة العمومية، فيركز على بيان إجراءات إثبات المعاملات المالية وقيدتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية وإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية لعرض نتائج نشاط وحدات القطاع العام، حيث إن تصميم نظام المحاسبي يجب أن يأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح إضافة إلى ضرورة احترام الضوابط القانونية التي تنظم تداول المال العام، والذي يقع على عاتقه تحقيق الإفصاح الكامل والشفاف عن جميع المعاملات المالية للدولة وتوفير أدوات الرقابة والمساءلة عن أداء مختلف وحدات القطاع العام، بهدف رفع جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتلبية حاجيات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية الحكومية.

الإشكالية:

لنجاح أي مؤسسة عمومية ذات نشاطات مختلفة يجب تسيرها تسييرا يعتمد اعتمادا كليا على مدى تطبيق معايير علمية للتسيير والتحكم في مواردها واستخداماتها، ولا يتم ذلك إلا بدراستها والإحاطة بها وللتعرف على هذه المعايير التسييرية يجب التطرق إليها هذا من خلال إحداها وهي المحاسبة العمومية باعتبارها أداة من أدوات الدولة للتحكم في مؤسساتها واتخاذ قراراتها.

فالمحاسبة العمومية تسمح للمسيرين بمتابعة المؤسسة وتقديم صورة معبرة لكل ما تقوم به المؤسسة للمتعاملين الخارجيين سواء الموردين أو الزبائن... الخ.

مقدمة عامة

ومن خلال ذلك تتبادر للأذهان الإشكالية التالية:

كيف يمكن الاستفادة من المحاسبة العمومية لتسيير ميزانية واتخاذ قرارات المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري؟

وتحت هذا التساؤل الجوهرى يمكن ادراج الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي المحاسبة العمومية؟
- فيما تتجلى أهمية اتخاذ القرارات؟
- كيف تساعد المحاسبة العمومية في تسيير ميزانية المؤسسة العمومية و اتخاذ قراراتها الادارية؟

I. فرضيات البحث:

قمنا بصياغة بعض الفرضيات للإجابة على التساؤلات المطروحة

- المحاسبة العمومية أداة للتسيير المحكم و المضبوط يهتم بمتابعة و معاينة جميع الحركات المالية كما أنها العنصر الأساسي للتحكم في الميزانية.
- اتخاذ القرارات الإدارية هي عملية متحركة من خلال ما تقدمه من تدعيم عمليات الاقتناع وإجراءات عمليات التقييم للبدائل لتقدم أفضل الحلول وأسلمها.
- المحاسبة العمومية أداة لاتخاذ القرارات الإدارية على مستوى المؤسسات ذات الطابع العمومي.

II. أهداف البحث:

الهدف الأساسي من هذا البحث هو إبراز أهمية المحاسبة العمومية ودورها في اتخاذ القرارات للمؤسسة العمومية من خلال دراستنا نظريا و دراسة حالة المؤسسة تطبيقيا والتعرف على مدى نجاعة و فعالية هذه الإدارة في مجال التسيير.

وذلك بالتطرق إلى:

- توضيح دور المسير في العملية التسييرية.
- التطبيق الصحيح الناجح للمحاسبة العمومية.

مقدمة عامة

- توضيح وتبيين المبادئ المعتمد عليها في المحاسبة.

- النتائج عن استعمال المحاسبة العمومية.

III. أسباب اختيار الموضوع:

اختيارنا لهذا الموضوع يعود لعدة أسباب أهمها:

- ارتباط هذا الموضوع بطبيعة تخصصنا و رغبتنا في معرفة المزيد عنه.

- حاجتنا كطلبة على وشك التخرج في أمس الحاجة إلى الربط بين الجانب التقني للمحاسبة والجانب التسييري لها وإسقاط ذلك مع واقع المؤسسة لاكتساب التجربة التطبيقية.

- معرفة لدور الذي تلعبه المحاسبة العمومية في تسيير المؤسسة واتخاذ قراراتها.

- معرفة كيفية التعامل مع وظيفة المحاسبة داخل المؤسسة العمومية.

- ضرورة وضع و استخدام أدوات علمية في خدمة الواقع الاقتصادي.

IV. المنهج المستخدم:

للإجابة على إشكالية البحث اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة ومنهج دراسة حالة لإسقاط حالة سابقة.

V. الأدوات المستخدمة:

من اجل إثراء بحثنا بالمعلومات الكافية اعتمدنا على المراجع الأساسية ألا وهي الكتب أكثر من المذكرات بالإضافة إلى قوانين اقرها المشرع الجزائري في هذا المجال.

أجرينا لقاءات مع عمال بلدية تيسمسيلت وتجاوزنا على كل ما يتعلق بالموضوع سواء من الجانب التسييري أو الجانب المحاسبي .

VI. الصعوبات و العراقيل:

من خلال قيامنا بهذا البحث في بداية العمل واجهتنا عدة صعوبات لم تقلل من عزمنا وإصرارنا على مواصلة هذا العمل، كانت كفيلة بإعطاء نفس جديد وتتجلى هذه الصعوبات في:

- قلة المراجع في المكاتب الجامعية وصعوبة الحصول عليها .
- صعوبة الحصول على معلومات محلية أي نقص الكتب الجزائرية في هذا المجال.
- صعوبة الحصول على المعلومات الدقيقة من أصحاب القرار في المؤسسة.

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة العمومية

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

تمهيد:

تطور مفهوم المحاسبة العمومية ليتلاءم مع التطور الحاصل في دور الدولة ووظائفها في الحياة الاقتصادية، وما ترتب عليها من ازدياد في حجم النفقات وتنوع مجالاتها، إضافة إلى تطور حجم الإيرادات وتنوع مصادرها وانعكاس ذلك على نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي بحيث أصبحت المحاسبة العمومية أداة مهمة لمراقبة وتقييم أداء وحدات القطاع العام في تسيير المال العام، ومصدرا مهما للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرار.

في هذا الإطار، تعتبر المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح. وبالتالي، فإن خصائص تداول المال العام فرضت العمل على تأسيس إطار نظري مستقل لتكييف الممارسات وأسس القياس المحاسبي مع مميزات نشاط الوحدات الحكومية، بهدف الرفع من جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحقيق الشفافية والإفصاح الكامل والدقيق عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة، عن طريق إصدار معايير محاسبية تهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي والاستفادة من مزايا المحاسبة في القطاع الخاص وتكييفها قدر المستطاع مع خصائص نشاط وحدات القطاع العام لتطوير نظام محاسبي فعال يرقى لتلبية حاجيات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية الحكومية.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية.

يتناول هذا المبحث عرض المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية عن طريق بيان ماهية المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها، إضافة إلى تحديد أهداف وخصائص نظام المحاسبة العمومية وتحليل حاجيات مختلف مستخدمي القوائم المالية الحكومية.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية.

لقد تم تعريف المحاسبة العمومية بعدة تعريفات يمكن ذكر منها ما يلي:

المحاسبة العمومية هي "المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل تبويب العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيده في اتخاذ القرار، وتوصيلها إلى الجهات ذوات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك".¹

قد عرّفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها "المحاسبة التي تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام".²

كما يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها "فرع من فروع المحاسبة يشمل المبادئ والقواعد التي تبحث في مجال تحليل وتسجيل وتبويب عمليات تحصيل المواد الحكومية وصرفها وإعداد التقارير والقوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة وتظهر نتائجها".³

في تعريف آخر للمحاسبة العمومية أنها "نوع من المحاسبة المالية تطبقه الوحدات الإدارية الحكومية جميعها بهدف تحقيق الرقابة على نشاط هذه الوحدات والتقرير عن الاستخدامات والموارد، مع خدمة أغراض التخطيط ووضع الموازنة العامة للدولة".⁴

¹ إسماعيل حسين أميرو، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، عمان، 2003، ص: 35

² صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص: 05

³ حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، 2004، ص: 18

⁴ ليلي فتح الله إبراهيم وإبراهيم حماد محمد، الموازنات والمحاسبة الحكومية، مطابع الدار الهندسية، مصر، 1999، ص: 171

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

كما تعرف المحاسبة العمومية أيضا بأنها " مجموعة من القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة، وهذه الأخيرة تخرج من زاوية كونها اعتمادات ينبغي صرفها في الأغراض المخصصة، كما أنها من زاوية أخرى تمثل إيرادات ينبغي تحصيلها وتخضع كلا من إجراءات الصرف والتحصيل لقوانين وتشريعات قائمة تفسرها وتوضحها مجموعة من القواعد الصادرة لأجهزة الصرف والتحصيل والتي تحدد كيفية القيد في السجلات المحاسبية المعمول بها في جميع الوحدات الحكومية¹."

في تعريف آخر، تعتبر المحاسبة العمومية بأنها " مجموعة القواعد التي تنظم وتقن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية. وبالتالي، يمكن تقديم ثلاثة مفاهيم للمحاسبة العمومية:

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

- **المفهوم الإداري:** وهو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي .

- **المفهوم القانوني:** وهو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة².

كما تعرف المحاسبة العمومية كذلك بأنها تعبر عن " القواعد التي تلتزم بها الجهات الإدارية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتأشيراتها وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تجريها وقواعد الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلي وإظهار وتحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات ."

قد ورد في دليل المحاسبة العمومية الصادر عن الأمم المتحدة بأنها تعتبر "أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات الحكومية، وأغراض الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية وبالموجودات المختلفة، وتصنيف البيانات لأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية وبالموجودات المختلفة، وتصنيف البيانات لاستخدامها لأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة³."

¹ محمد العزيز أبو رمان، نظرية المحاسبة الحكومية، مكتبة الأنجلو المصرية، 1982، ص: 08

² محمد عادل إلهامي والسيد أحمد السقا، المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية مدخل معاصر، مصر، 2005 ص 24

³ رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص: 14

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

انطلاقاً من التعاريف السابقة الذكر، يمكن الاستنتاج بأن المحاسبة العمومية عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تهتم بضبط إجراءات تنفيذ وتسجيل عمليات تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، وإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية عن نتائج نشاط مختلف وحدات القطاع العام.

لقد نص قانون المحاسبة العمومية الجزائري رقم 21/90 المؤرخ في 15/08/1990 في مادتيه الأولى والثانية على ما يلي:

[يقصد بالمحاسبة العمومية (الحكومية) هي كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والميزانيات من الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما تبين أيضاً التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات، كما تبين كذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للأمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين]¹.

تبعاً لهذا التعريف نقوم بالتطرق إلى تعريف الأعوان المكلفين بالتنفيذ والذين تم التحدث عنهم في المادة السابقة الذكر.

1-الأعوان المكلفين بالتنفيذ:

1-1الأمر بالصرف: هو كل شخص مؤهل قانوناً لتنفيذ عمليات تتراوح بين أموال الدولة ومؤسساتها العمومية وجماعاتها المحلية سواء كانت هذه العمليات تتعلق بالإيرادات والنفقات وقد يكون الأمر بالصرف معيناً: مثل الوالي، المدير العام في إدارة عمومية، كما يمكن أن يكون منتخب.

يكون الأمر بالصرف رئيسي أو أمر بالصرف ثانوي.

¹ قانون 21/90، المؤرخ في 15/08/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المصدر الجريدة الرسمية، ص12.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

1- السلطة التشريعية: تساعد البيانات المالية السلطة التشريعية في الرقابة على أنشطة الحكومة (السلطة التنفيذية)، وذلك من خلال بيان مدى تقييد الحكومة بوحداتها الإدارية المختلفة (وزارات، دوائر.....) بالقوانين والأنظمة المالية التي تحدد كيفية الحصول على الإيرادات وطرق التصرف بها، ضمن الصلاحيات المحددة لهذه القوانين والأنظمة، ولما كانت الحكومة مسؤولة عن حماية الإيرادات المختلفة، وعن استخدام هذه الإيرادات بكفاءة وفعالية، فإن البيانات المالية تمكن السلطة التشريعية من تقييم أداء الإدارة الحكومية وكشف أي انحرافات مهما كان حجمها، الأمر الذي يساعد هذه السلطة في محاسبة الحكومة ومساءلتها عن أي تقصير.

2- الإدارة العليا: تحتاج الإدارة العليا للحكومة المتمثلة في مجلس الوزراء وكذلك الوزراء إلى البيانات المالية لتحقيق الأغراض الآتية:

أ- اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ب- تقسيم أداء الوحدات الإدارية الحكومية وتحقيق الرقابة الذاتية على أنشطتها وتقويم الانحرافات.

ج- التخطيط طويل الأجل وقصير الأجل.

3- المستثمرون: يهتم المستثمرون (المليون والأجانب منهم) في البيانات الحكومية وذلك بهدف التوصل إلى مؤشرات تحفزهم للقيام بالاستثمارات المختلفة، إذ يستطيعون من خلال هذه البيانات التعرف على قوة أو ضعف المركز المالي للحكومة، وحجم الالتزامات التي عليها، والسيولة النقدية المتوفرة لمواجهة هذه الالتزامات والقيام بعمليات تشغيل أنشطتها، واستمرارية التمويل للخدمات التي تقدمها. إن مثل هذه البيانات وغيرها ستساعد المستثمر على اتخاذ قراره المناسب.

4- الباحثون والدارسون في مجال المالية العامة: حيث تساعدهم البيانات المالية الحكومية على تقديم ثروة من المعلومات التي يمكن استخدامها في أبحاثهم ودراساتهم.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

المطلب الثاني: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

يعتبر مجال تطبيق المحاسبة العمومية محدودا قانونا لكونها تختص بتسجيل العمليات المالية المرتبطة بتحصيل وصرف المال العام المتداول عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة، ويتناول هذا المطلب عرض نطاق إختصاص المحاسبة العمومية إضافة إلى تحليل حاجيات الإبلاغ المالي للفئات المستخدمة للقوائم المالية الحكومية من خلال الفروع الموالية:

01- نطاق تطبيق المحاسبة العمومية

بصفة عامة يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح، والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بعض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة، حيث تمويل نشاطها من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة؛ وعلى هذا الأساس، فإن المحاسبة العمومية تطبق في " وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة¹."

بناء على ذلك، يمكن الاستنتاج أن كل هيئة عمومية تستفيد من الميزانية العامة للدولة تخضع بالضرورة لأسس وأحكام المحاسبة العمومية؛ حيث " تطبق المحاسبة العمومية في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة، وهي وحدات تقدم خدمات للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة، كما أنها بصفة عامة تشتمل على الوحدات الإدارية التي تخضع للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث تدبير الأموال وتحديد طرق إنفاقها²."

أما في الجزائر، فقد حصر المشرع مجال تطبيق المحاسبة العمومية وفقا لأحكام المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والتي تنص على أن أسس وقواعد المحاسبة العمومية تطبق على تنفيذ الميزانيات الآتية:

- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة.
- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة .
- العمليات المالية للميزانية الملحقه.

¹ عبد الله عبد السلام أحمد و آخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000، ص28

² لؤي وديان وزهير الحدوب، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010، ص35

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

-العمليات المالية للجماعات الإقليمية وميزانيات الولايات والبلديات.

-المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

وبناء على ذلك، يمكن الاستنتاج بأن مجال اختصاص المحاسبة العمومية يمتد ليشمل مختلف وحدات القطاع العام التي تستفيد من ميزانية عمومية لتمويل نشاطها بهدف تحقيق خدمة عامة.¹

02- الفئات المستخدمة لمعلومات المحاسبة العمومية

يختص نظام المحاسبة العمومية كنظام معلومات ورقابة بتوثيق وإثبات العمليات المالية للدولة وتسجيلها وتقديم التقارير والقوائم المالية عن نتائج هذه العمليات للجهات والهيئات التي لها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة بتلك البيانات.

على هذا الأساس، فإن تحقيق الإبلاغ المالي الكامل مرهون بربط وتكليف أهداف القوائم والتقارير المالية الحكومية وتوجيهها لتلبية متطلبات وحاجيات المستخدمين لها، ومن أهم الدراسات في هذا المجال يمكن ذكر دراسة لجنة المعايير المحاسبية التابعة لمنظمة الإنتوساي والتي استندت إلى بحث واستبيان شمل 165 دولة حيث بلغ عدد الدول المستجيبة للاستبيان (93) دولة وفقاً لهذه الدراسة، إضافة إلى الدراسة رقم 01 للاتحاد الدولي للمحاسبين تحت عنوان الإبلاغ المالي للحكومات الوطنية.

على هذا الأساس، فإن جودة وفعالية القوائم والتقارير المالية الحكومية مرتبطة بصفة مباشرة بمدى تلبية حاجيات ونوعية الإبلاغ المالي للفئات المستخدمة لها، بحيث تختلف خصائص واحتياجات المعلومات من فئة إلى أخرى، ويعرض الشكل الموالي بنية هرمية للمعلومات المالية الحكومية.

إن المواطن هو في أعلى البنية الهرمية لمستخدمي البيانات الحكومية، وعليه فإن نظام المحاسبة الحكومية الفعال يجب أن يوفر معلومات ذات مصداقية يستطيع من خلالها المواطن تشكيل وجهة نظر عن مستوى أداء الحكومة، يستعمل كمؤشر عند الانتخابات أو عند اتخاذ قراراته التمويلية الخاصة، مما يحقق الشفافية في إدارة المال العام ويعزز الثقة بين الحاكم والمحكوم.²

¹ قانون 21/90، مرجع سبق ذكره.

²International Organization of Supreme Audit Institutions, Committee on Accounting Standards, AccountingStandards Framework, INTOSAI, Washington DC, 1995, p: 10

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

المطلب الثالث: أهداف وخصائص المحاسبة العمومية

يتناول هذا المطلب عرض مختلف أهداف المحاسبة العمومية، يليه تحليل خصائص النظام المحاسبي لوحدات القطاع العام.

01- أهداف المحاسبة العمومية

تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير بيانات ومعلومات موضوعية ذات مصداقية حول نشاط القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافية والرشادة في صرف وتداول المال العام وذلك بهدف الوصول إلى التحديد الصادق مع الإفصاح الكامل عن الموقف المالي ونتائج تنفيذ العمليات المالية للدولة. في هذا الإطار، يمكن تحديد أهداف المحاسبة فيما يلي:

-التحقق من احترام ترخيصات الميزانية في مجال الإيرادات والنفقات وذلك عن طريق " تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف وأثناءه للتأكد من أن الصرف يتم في حدود اعتمادات وأغراض الموازنة، وسلامة إجراءاته في حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية التصرف والحدود التي وضعت له، بما يكفل ترشيد النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة ."

-توفير نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال العام، إضافة إلى "إثبات حقوق الدولة والتزاماتها المالية ومتابعة تحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها¹."

-تحقيق الرقابة على الالتزامات المالية لمختلف وحدات القطاع العام ومتابعة الوفاء بها.

-توفير البيانات حول حركة التدفقات النقدية من أجل تحديد الوضعية المالية للخزينة العمومية ومن أجل اتخاذ القرار وتحديد مصادر تمويل الخزينة.

- توفير المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية المختلفة ورسم سياساتها واتخاذ القرارات المتعلقة بها، بما يساعد على إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في الفترات المقبلة²."

¹ سعد بن محمد الهويهد وعبد الله بن علي الحسين، المحاسبية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2005، ص ص

47-46

² محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، النظم المحاسبية الخاصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000 ص 328

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

-إظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة.

-توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع توقعات الأداء المخطط له في الميزانية.

-إحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام، وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات، والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية لتقييم أدائها.¹

إضافة الى ذلك، يجب على النظام المحاسبي الحكومي الفعال أن يكون قادرا على تحقيق هدفين رئيسيين وهما :

- أن يعرض بطريقة عادلة ويحقق الإفصاح كامل عن المركز المالي ونتائج العمليات للأموال ومجموعات حسابات الوحدة الحكومية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

-أن يحدد بوضوح مدى الالتزام بالقواعد القانونية والنظم المالية.

وبناء على ما سبق، يمكن عرض أهداف المحاسبة العمومية من الجانب الوظيفي للنظام المحاسبي في خمس مجموعات رئيسية كالآتي:

- توفير المعلومات اللازمة للمساءلة ويقصد بالمساءلة في هذا الإطار، الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات من الجهاز التنفيذي إلى الجهاز التشريعي أو الهيآت الرقابية المختصة حول تنفيذ وتمويل الميزانية العامة للدولة، والتي يمكن أن تأخذ الأشكال الآتية:

- المساءلة المالية للتأكد من انتظام وسلامة بيانات الدفاتر والسجلات المحاسبية ومصادقية التقارير المالية، ومدى الامتثال للقوانين والتنظيمات المالية المعمول بها، إضافة إلى التحقق من أن الإنفاق يتم في حدود الاعتمادات المخصصة في الميزانية العامة.

-المساءلة الإدارية للتحقق من كفاءة تسيير وصرف المال العام دون إسراف، والاقتصاد في استعمال الموارد من طرف الوحدات الحكومية.

-المساءلة عن الأداء لتحقيق أغراض تقييم البرامج الحكومية ومقارنة الأهداف مع النتائج من أجل تحليل الانحرافات وتصحيحها.

¹ محمد جمال علي هلال، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر، عمان، 2002، ص22

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة يجب على نظام المحاسبة أن يوفر آليات تسمح بتطبيق رقابة مستمرة على إدارة المال العام من طرف الوحدات الحكومية، للتحقق من مشروعية العمليات المالية للدولة ومدى احترام ترخيص السلطة التشريعية، عن طريق مختلف أجهزة الرقابة قبل وأثناء التنفيذ إضافة إلى أجهزة الرقابة اللاحقة.

- توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار عن طريق توفير تقارير دورية تفيد في مجال المقارنة بين نتائج مختلف السنوات من أجل اتخاذ القرارات والمفاضلة بين البدائل وتقييم النتائج، والمساعدة في تحديد تقديرات الميزانية العامة للدولة وتقديم الإقتراحات التي من شأنها أن ترفع من مستوى فعالية الأداء وتحقق الاقتصاد والرشادة في تسيير المال العام.

- توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات القومية بهدف توفير بيانات مالية ذات مصداقية حول نتائج نشاطات الوحدات الحكومية وإدراجها في المحاسبة الوطنية.

- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي وذلك عن طريق إنتاج وعرض بيانات مالية يتم استعمالها كوسيلة للإعلام عن نتائج العمليات المالية للدولة لمختلف الفئات المستخدمة للبيانات الحكومية.

إضافة إلى هذه الأهداف، هناك من يركز على أن النظام المحاسبي الفعال يجب أن "يصمم بحيث يؤدي إلى رقابة إدارية على الأموال والعمليات، وإدارة البرامج والمراجعة الداخلية والتقييم، بحيث يفحص عن النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات وقياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها."¹

¹National Council on Governmental Accounting, Governmental accounting and Financial Reporting, Municipal Finance Officers Association of United States and Canada, Chicago, 1980, p: 08

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

01- خصائص نظام المحاسبة العمومية

يؤدي اختلاف خصائص الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح عن الأنشطة الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الربح إلى تباين أسس وقواعد المحاسبة الملائمة لكل منها، ومن ثم فإن النظام المحاسبي الحكومي لا يهتم بقياس الربح، وإنما تخدم إجراءات تحقيق الأهداف الرقابية والإدارية التي تضمن المحافظة على الأموال العامة عن طريق التأكد من صحة ومشروعية العمليات المالية ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

يرى خبراء الأمم المتحدة، أن نظام المحاسبة العمومية الجيد هو أداة لقياس كفاءة الأداء وتوفير

المعلومات المناسبة لاتخاذ القرار ورسم السياسات لخدمة أغراض الإدارة، ويجب أن يتميز بالخصائص التالية¹ :

- أن ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة، وبالتالي يجب أن يبين مدى تقييد الأجهزة بالقواعد التشريعية المطبقة.

- أن يتم الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي الحكومي، بصورة تحقق التكامل بينهما لإظهار مدى التقييد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياساتها.

- يجب أن يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف، والأغراض التي خصصت من أجلها الأموال وتوضيحها، وكذلك تحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد وعن استخدامها لتنفيذ البرامج والأنشطة.

- أن يسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة.

- أن يسهل الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والإجراءات والبرامج، وأن يضمن سهولة التدقيق الداخلي.

- أن يسهل إظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية، وأن يسهل قياس الموارد وتحديد تكلفة البرامج والوحدات التنظيمية.

- أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط والبرمجة، وتسهيل المراجعة والمتابعة، وتقييم العمل بشكل مادي ومالي.

- أن يدعم النظام المحاسبي توفير المعلومات المفيدة في عمليات التحليل الاقتصادي، وربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية.¹

¹ United Nations, Government Accounting and Budget Execution, Department of Economic Affairs, New York, 1952, p: 04.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

المبحث الثاني: الأسس النظرية للمحاسبة العمومية

ينطوي الإطار العام للنظرية المحاسبية على نظريات تهتم بتفسير الأساس العلمي للتطبيق المحاسبي في مختلف المجالات، إذ أن تكييف الإطار المحاسبي الذي يتطابق مع خصائص نشاط الوحدات الحكومية نشأ مع التطور المحاسبي في نظريات المحاسبة المتعلقة بمفهوم الوحدة المحاسبية، حيث ظهرت ثلاث نظريات تعتبر تطورا منطقيا لبعضها البعض من أجل إرساء القواعد والأسس العلمية لتفسير النظم المحاسبية المختلفة.

في هذا الإطار، تم استخدام نظرية الملكية والمعرفة كذلك بنظرية أصحاب المشروع لتفسير الأساس العلمي للمحاسبة في شركات الأشخاص، في حين تم استعمال نظرية الشخصية المعنوية المستقلة للمشروع بالنسبة لشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة، أما بالنسبة لمحاسبة الوحدات الإدارية في القطاع العام والتي تمارس نشاطها على أساس تخصيص اعتمادات مالية متجددة سنوية مبرمجة في الميزانية، ظهرت نظرية الأموال المخصصة كأساس علمي لنظام المحاسبة العمومية.

المطلب الأول: نظرية أصحاب المشروع

يتناول هذا المطلب عرض مفهوم نظرية أصحاب المشروع بهدف دراسة خصائصها وتحليل مجال تطبيقها على نشاط وحدات القطاع العام.

01- مفهوم نظرية أصحاب المشروع

وفق متطلبات نظرية أصحاب المشروع، تركز إجراءات تسجيل العمليات وإعداد القوائم المالية على متابعة التغيرات التي تطرأ على قيمة حقوق وممتلكات أصحاب المشروع، حيث " سادت هذه النظرية في بداية القرن التاسع عشر وحتى منتصفه، واتخذت المشروعات صورة منشآت فردية أو شركات أشخاص تقوم على الاعتبار الشخصي والثقة المتبادلة بين الشركاء، ونتيجة لذلك تبنى المحاسبون نظرية الملكية كمرتكز تدور حوله المبادئ العلمية المحاسبية، وطبقا لهذه النظرية يعتبر المشروع مجموعة من الأشخاص الملاك وتكون شخصية المشروع مندمجة في أشخاص ملاكته ومن ثمة يكون عنصر الملكية هو جوهر المشروع كوحدة محاسبية¹."

¹ محمد رشيد عبده الجمال وعلاء الدين محمد الدميري، دراسات في المحاسبة الحكومية النسق الفكري وقضايا التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

إضافة إلى ذلك، تركز هذه النظرية على اندماج الملكية مع الإدارة حيث ينصب اهتمام المحاسبة على قياس التغير في الثروة الشخصية لأصحاب المشروع، إذ يعتبر رأس المال العنصر الهام والأساسي في حقوق الملكية وأن الحفاظ عليه وتنميته هو محور اهتمام هذه النظرية، وتكون نتيجة أعمال المشروع في فترة معينة متمثلة في الفرق بين حقوق أصحاب المشروع في نهاية الفترة ناقص حقوق أصحاب المشروع في بداية الفترة¹.

02- مجال تطبيق نظرية أصحاب المشروع

وفق متطلبات نظرية أصحاب المشروع تمثل الأصول الموارد الاقتصادية التي يمتلكها صاحب المشروع في حين أن الخصوم تعبر عن إلتزاماته تجاه الغير، بحيث يركز اهتمام النظام المحاسبي على تحديد القيمة الصافية لرأس المال أي الفرق بين الأصول والخصوم، وعلى هذا الأساس يتم قياس نتيجة المشروع في نهاية المدة وتقارن بما كان عليه في أول المدة، فإن كان الفرق موجب فإنه يعتبر بمثابة ربح يرفع حقوق أصحاب المشروع وإن كانت القيمة سالبة فإنها خسارة تشكل نقص في ممتلكات أصحاب المشروع.

لكن مع تطور النشاط الاقتصادي وظهور المنشآت ذات الشخصية المعنوية المستقلة كبديل للفرد الطبيعي صاحب المشروع، أصبحت نظرية الملكية غير كافية ومحدودة كأساس علمي لتفسير الوحدة المحاسبية حيث هناك فصل بين شخصية المشروع وملاك المشروع.

على هذا الأساس، فمجال تطبيق هذه النظرية يتلاءم مع شركات الأشخاص حيث السمة الأساسية فيها هو اندماج الملكية مع الإدارة، ولكن عند النظر في مدى ملاءمة نظرية الملكية للوحدة المحاسبية الحكومية يمكن ملاحظة أن " فقدان عنصر الربح كهدف 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 لأي إدارة حكومية²."

¹ شرف حسين عامر، نظرية المحاسبة الحكومية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1963، ص 05

² حنا رزوقي الصائغ، المحاسبة الحكومية، (دراسة تفصيلية في عناصر ومقومات النظام المحاسبي الحكومي محاسبة وإدارة الأموال العامة) ، ومتطلبات ووسائل تطويره في ضوء الدراسات العربية والدولية، دار المناء، طرابلس ليبيا، 1998، ص 90

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

المطلب الثاني: نظرية الشخصية المعنوية

فيما يلي عرض لمفهوم لنظرية الشخصية المعنوية ومجال تطبيقها.

01- مفهوم نظرية الشخصية المعنوية

ظهرت هذه النظرية عند ظهور شركات الأموال، حيث تنظر إلى الوحدة المحاسبية باعتبارها شخصية معنوية مستقلة الكيان عن ملاكها، لها ذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للمساهمين. وعليه، فإن القوائم المالية تعد من وجهة نظر المشروع نفسه، وتهدف إلى تقديم البيانات اللازمة إلى المساهمين والمستثمرين والدائنين وإظهار مدى كفاءة الإدارة في تسيير الموارد.

لمواكبة هذا التطور، كان من الضروري تغيير المفاهيم المحاسبية من أجل الأخذ بعين الاعتبار ظهور مفهوم الشخصية المعنوية، وتكييف الحسابات وطريقة إعداد القوائم المالية بما يتناسب مع متطلبات الوحدة المحاسبية، حيث "أصبحت الأصول تعبر عن مجموعة الموارد الاقتصادية المنشأة أما الخصوم فهي الالتزامات التي على المنشأة، وتعتبر الإيرادات عن المقابل الذي تحصل عليه المنشأة من تقديم السلع والخدمات أما المصروفات فهي ما تتحمله المنشأة في سبيل الحصول على الإيرادات، ويعبر رأس المال عن حقوق المساهمين والتي يمكن اعتبارها على المنشأة، أما صافي الربح أو الخسارة فيعبر عن الفرق بين الإيرادات وتكلفة الحصول عليها"¹

02 - مجال تطبيق نظرية الشخصية المعنوية

وفقا لهذه النظرية تطور هدف المحاسبة إلى تقييم مستوى كفاءة وأداء الإدارة في استخدام الأصول التي تعد ملكا للمشروع كشخصية معنوية مستقلة، أما الخصوم فتعد التزامات على أصول المشروع نفسه وليس على المساهمين.

تبعاً لهذه النظرية، فإن الهدف الرئيسي هو "إنتاج الدخل الأمر الذي أدى بالمحاسبة إلى التركيز على تحديد الدخل المتاح للمستثمرين مساهمين ودائنين باستخدام قائمة الأرباح والخسائر. وفي ظل هذه النظرية فإن مفهوم صافي الربح أو صافي الخسارة يتم التوصل إليه عن طريق مقابلة الإيرادات مع النفقات"².

¹ عبد الله عبد السلام أحمد وأمال محمد كمال إبراهيم، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 2006، ص 12

² محمد أحمد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 29

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

مما سبق يمكن الاستنتاج، بأن الذمة المالية للمشروع مستقلة عن الذمة المالية للمساهمين في رأس المال وبالتالي. فإن الوحدة الاقتصادية هي التي تمثل مركز الاهتمام من الجانب المحاسبي وليس المالك كما هو الحال في نظرية الملكية، حيث يتم إعداد ومسك السجلات المحاسبية والقوائم المالية من وجهة نظر المشروع نفسه من أجل إظهار مدى كفاءة الإدارة في تسيير واستثمار الموارد المالية للمشروع، كما تعتبر الأصول وفقا لهذه النظرية مملوكة للمشروع نفسه باعتبارها شخصا معنويا، أما المساهمون فلهم الحق في الأرباح القابلة للتوزيع، في حين أن الخصوم تعتبر التزاما للمشروع وليس التزاما على المساهمين بحيث تنحصر مسؤوليتهم على مقدار المساهمة في الشركة.¹

المطلب الثالث: نظرية الأموال المخصصة

تعتبر النظريتان السابقتان أساسا علميا للمحاسبة في المشروعات التجارية، في أن نظرية الأموال المخصصة تعتبر أساسا علميا للمحاسبة في القطاع الحكومي، والوحدات غير الهادفة لتحقيق الربح حيث تمارس نشاطا عاما من أجل تحقيق منفعة عامة، معتمدة في ذلك على تخصيص اعتمادات مالية سنوية من أجل تمويل نشاطها.

01 - مفهوم نظرية الأموال المخصصة

ظهرت نظرية الأموال المخصصة لتكييف النظام المحاسبي ليتلاءم مع خصوصيات الوحدات الحكومية، عن طريق إبعاد فكرة التشخيص في الوحدة المحاسبية وإدراج مفهوم النشاط غير الربحي في تأصيل هذه النظرية وإيضاح إطارها " (William Vatter) لوحدات القطاع العام، حيث يعود الفضل العلمي كأساس للمحاسبة في عام 1947، عندما رفض الفروض الضمنية للنظرية المحاسبية التقليدية واستخدام نقده لمبادئها ومفاهيمها كأساس لتقديم نظرية الأموال المخصصة"، بحيث تركز هذه النظرية "على تخصيص مجموعة من الموارد لتأدية نشاط معين، ويكون استخدامها مقيدا بالغرض الذي تخصص من أجله".²

تعتمد هذه النظرية على الفرضيات الأساسية الآتية :

- اعتبار الوحدة الإدارية كأساس للمحاسبة.

- التركيز على الأموال بدلا من التركيز على صاحب المشروع أو المشروع نفسه.

¹ قاسم إبراهيم الحسني، المحاسبة الحكومية و الميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص 41

² محمد فضل مسعد و آخرون، المحاسبة الحكومية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 49

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

- مفهوم الأموال يشمل مجموع الأصول والموارد النقدية التي تخصص لأداء غرض معين على شكل أنشطة ووظائف اقتصادية والتزامات في القيود على استخدامات الأصول والموارد.

في ظل مفهوم هذه النظرية، يصبح هدف النظام فرض رقابة مستمرة على تحصيل وصرف الأموال العامة مع التركيز على ص رف الاعتمادات المخصصة على بنود الإنفاق المحددة لها ومن ثمة تصبح الوظيفة المحاسبية وظيفة إحصائية ورقابية تعتمد على توفير مجموعة من الحسابات المتوازنة لكل الاعتمادات وتوضح مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المتعلقة بتنفيذ الميزانية وفقا لبنود الإنفاق المخصصة لذلك.¹

تجدر الإشارة، في هذا المجال، بضرورة بيان مفهوم النقدية في المحاسبة التجارية والذي يقصد به التعبير عن الموجودات والتدفقات النقدية أو الأصول المتداولة، أي أنه تعبير يتعلق بالموقف المالي أو السيولة للمشروع، في حين أن تعبير النقد في نظرية الأموال المخصصة ينظر إليه باعتبارها "وحدة محاسبية تمثل محور الارتكاز للعمليات المحاسبية من تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض للنتائج الخاصة بنشاط أو مال معين في مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتيا²".

مدلول نظرية الأموال المخصصة هو "تخصيص مجموعة من الموارد لتأدية نشاط معين، ويكون استخدام هذه الموارد مقيدا بالغرض الذي تخصص من أجله، بمعنى أن يكون هناك التزام واضح باستخدام الأموال الموارد وفق البنود والبرامج التي تم تخصيصها للصرف عليها³".

بناء على ذلك، يمكن تعريف الوحدة المحاسبية وفقا لهذه النظرية بأنها "مجموعة الأصول والموارد التي تخصص لتأدية نشاط معين أو تحقيق أهداف محددة، بحيث يكون استخدام تلك الأصول والموارد مقيدا بالغرض الذي خصصت له، وفقا لقواعد أو قيود خاصة مكونة وحدة محاسبية⁴".

على هذا الأساس، فإن القدرة الإنفاقية للوحدة المحاسبية وفقا لهذه النظرية يتحدد كما ونوعا حسب ما يوضع تحت تصرفها من موارد مالية لفترة زمنية محدودة، حيث يتم التركيز والاهتمام بالجوانب الإحصائية والرقابية في إظهار نتائج نشاط الوحدة، إلا أن هذه النظرية لا تشترط وجود حساب نتائج لقياس الأرباح أو

¹ حسام أبو علي الحجازي، مرجع سبق ذكره، 2004، ص ص 28-29

² قاسم إبراهيم الحسني، مرجع سبق ذكره، 1999، ص 41

³ فؤاد الفسفوس، المحاسبة الحكومية، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، 2009.

⁴ نعيم دهمش، النظريات المحاسبية ومدى تطبيقها في المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، منشورة رقم 238، عمان، 1989، ص 02

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

الخسائر وإنما تكتفي بإعداد حساب يجمع بين الإيرادات والنفقات لإظهار نتيجة حركة التدفقات النقدية من وإلى الوحدة المحاسبية.¹

02- مجال تطبيق نظرية الأموال المخصصة

وفق متطلبات نظرية الأموال المخصصة، تتناسب مفاهيم الأصول والخصوم، الإيرادات والنفقات، التي تستند إليها هذه النظرية مع طبيعة الوحدات التي لا تهدف لتحقيق الربح. وبالتالي، فإنها لا تشترط إعداد حساب لقياس الأرباح أو الخسائر لأنه لا توجد علاقة مباشرة بين ما تحصل عليه الوحدات الحكومية من إيرادات وما تقوم بصرفه من اعتمادات قاعدة عمومية الإيرادات والنفقات في تنفيذ الميزانية، حيث إن المقابلة بينهما لا تهدف إلى حساب النتيجة المحاسبية بل تهدف إلى تحديد قيمة العجز أو الفائض في تمويل الميزانية.

ولقد حدد البند الثالث للقواعد الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي من الفصل الأول للأحكام العامة من النظام المحاسبي الموحد للجهاز الإداري الحكومي بالدول العربية الصادر عن الندوة العلمية التي عقدت في تونس من 02 إلى 06 جوان 1980 ب رعاية المنظمة العربية للعلوم الإدارية، علاقة النظام المحاسبي الحكومي بنظرية الأموال المخصصة بالفقرات الموالية :

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

-تعتبر الموازنة الأداة الوحيدة لتنفيذ ذلك.

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

-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.

-ليس للوحدة المحاسبية زيادة تخصصاتها بأي نوع من أنواع الإيرادات أو أي من مصادر التمويل الخاصة.²

بناء على ذلك تعتبر نظرية الأموال المخصصة الأكثر ملاءمة للتطبيق على وحدات القطاع العام، حيث تركز هذه الأخيرة على العناصر الآتية :

-طبيعة فصل وتمييز الأموال المخصصة، مما يؤدي إلى عدم تأثر النظام المحاسبي بالاتجاهات الشخصية.

¹ إسماعيل خليل إسماعيل ونائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص: 36

² حنا رزوقي الصائغ، مرجع سبق ذكره، 1998، ص98

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

- ارتباط الأموال المخصصة بأنشطة وأهداف محددة، مما يعكس المفهوم التشغيلي لهذه الأموال والقيود المرتبطة بها.

-استقلال الوحدة المالية أو المحاسبية وهو أمر له أهمية من الناحية القانونية.

-مجموعة من الحسابات المتوازنة مما يوضح التدفقات النقدية من الوحدة واليها بحيث تؤدي نتيحتها إلى التوازن الحسابي.

-فصل الموارد عن الالتزامات المرتبطة بها مما يؤدي إلى تحديد مصادر الحصول على الموارد وطرق إنفاقها.¹

- بناء على ما سبق، يمكن ملاحظة أن تطبيق متطلبات نظرية الأموال المخصصة في محاسبة وحدات القطاع العام تؤثر على طريقة إعداد حسابات النتائج، حيث إن "اعتماد نظرية الأموال المخصصة في النظام المحاسبي الحكومي كمبدأ أساسي تركز عليه التصرفات المالية للوحدات الحكومية يقتضي أن تكون حسابات النتيجة لأية سنة مالية عاكسة لنتائج تنفيذ الموازنة العامة وهو ما تنص عليه التشريعات المالية في جميع الدول".²

في هذا الإطار، فإن وظيفة النظام المحاسبي وفقا لهذه النظرية يهدف أساسا على تركيز الرقابة على صرف وتداول المال العام عن طريق توضيح مدى الالتزامات بالقوانين والتنظيمات المعمول بها خاصة في مجال التأكد من مدى احترام التخصيصات المالية المبرمجة في الميزانية العامة وهو ما يتلاءم مع نشاطات الوحدات الحكومية

¹ محمد عباس بدوي وعبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2006، ص15

² حنا رزوقي الصائغ، محاسبة الموجودات ومحاسبة الإندثار في النظام المحاسبي الحكومي، دراسات في المحاسبة الحكومية على ضوء حلقة العمل التي عقدتها الأمم المتحدة في نيويورك من 02 إلى 10 أبريل 1981، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مطابع الدستور. التجارية، عمان.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

المبحث الثالث: تطبيقات الأسس المحاسبية على المحاسبة العمومية

تعتمد الأنظمة المحاسبية على أسس قياس محاسبية معينة لقيود العمليات المالية واستخلاص النتائج، حيث تحدد هذه الأسس إجراءات وقواعد إثبات ومسك الحسابات وعرض البيانات المالية، حيث يمكن تعريف الأسس المحاسبية بأنها "مجموعة المبادئ المحاسبية التي تحدد متى يجب الاعتراف بآثار المعاملات أو الأحداث لأغراض الإبلاغ المالي".

بناء على ذلك، فإن مصطلح أسس القياس المحاسبي يشير إلى القواعد والمبادئ التي تحدد توقيت الاعتراف بالعمليات المالية وتسجيلها في السجلات والدفاتر المحاسبية وعرض القوائم المالية بغض النظر عن طبيعة العمليات التي يتم قياسها.

عند تصميم النظام المحاسبي يمكن المفاضلة بين عدة أسس للقياس المحاسبي، وذلك وفقا لطبيعة نشاط التنظيم أو نوع البيانات المطلوبة لأغراض التخطيط أو الرقابة. وبالتالي، فإن تطبيق الأسس المحاسبية ليس حياديا لكونه يؤثر مباشرة على نوعية مخرجات النظام المحاسبي لأنها تختلف فيما بينها حول توقيت الاعتراف بالإيرادات والنفقات.

في هذا الإطار، يتناول هذا المبحث دراسة وتحليل مختلف الأسس المحاسبية مع التركيز على بيان أثر

تطبيقها على المحاسبة في وحدات القطاع العام وذلك وفق المطالب الآتية:

-الأساس النقدي

-أساس الاستحقاق

-الأساس المشترك¹

¹ International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study no02: Elements of the Financial Statements of National Government, IFAC, New York, 1993, p: 34.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

المطلب الأول: الأساس النقدي

يتناول هذا المطلب دراسة أثر تطبيق الاساس النقدي على نظام المحاسبة العمومية بهدف تحليل مزايا وعيوب النظام المحاسبي الحكومي القائم على الأساس النقدي.

01-تعريف الأساس النقدي

عند تطبيق الأساس النقدي يعتبر "التحصيل الفعلي أساس إثبات الإيرادات في الدفاتر، والإنفاق الفعلي يعتبر أساس إثبات المصروفات وبالتالي، فإن العبرة في التسجيل المحاسبي وفقا للأساس النقدي هو التحصيل أو الدفع النقدي الفعلي.¹

طبقا للأساس النقدي يتم الاعتراف بالعمليات المالية عندما يترتب عليها دفع أو استلام نقدية، حيث تعترف المحاسبة على الأساس النقدي بالتدفقات النقدية الداخلة والخارجة فقط سواء التي تخص الفترة المالية الحالية أو الفترات السابقة أو اللاحقة.

بناء على ما سبق، يمكن الاستنتاج بأن هذا الأساس يركز على متابعة حركة التدفقات النقدية من وإلى الوحدة المحاسبية بغض النظر عن تاريخ استحقاقها أو فترة ربط النفقة أو الإيرادات، حيث يتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية عند التحصيل أو التسديد النقدي.

لذا، فإن كل "الإيرادات المقبوضة في فترة مالية تسجل بالدفاتر وتعرض بالقوائم المالية على أنها تخص هذه الفترة حتى ولو كان بعضها ناتج من مستحقات فترات سابقة أو فترات لاحقة، وكذلك اعتبار كل المصروفات المدفوعة في فترة مالية تخص تلك الفترة ولو كان بعضها يتعلق بفترات سابقة أو لاحقة²."

لقد تم تعريف الأساس النقدي وربطه مع الحساب الختامي في الندوة العلمية المنعقدة في تونس سنة 1980، من أجل إقرار النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية على النحو الآتي "يعتمد الأساس النقدي على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة والإيرادات التي قبضت فعلا خلالها، بغض النظر عما إذا كانت النفقات أو الإيرادات تعود لنفس السنة المالية أو إلى سنة سابقة أو لاحقة³."

¹ إبراهيم السيد المليحي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، 2002، ص 11

² عبد الحى الخولي، المحاسبة الحكومية، مطبعة المدنى، القاهرة، 1984، ص 18

³ المنظمة العربية للعلوم الإدارية، النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1980، ص 15-16

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

يطلق على هذا الأساس، مصطلح أساس الخزينة لأنه يعكس حركة الخزينة عن طريق متابعة وتسجيل حركة التدفقات النقدية من وإلى الصندوق. وبالتالي، لا يتم إثبات العمليات المالية في الدفاتر والسجلات المحاسبية، إلا إذا كان لها أثرا نقديا مباشرا بالزيادة أو النقصان على الموجودات المالية للوحدة المحاسبية، حيث يتم تسجيل النفقات عند دفعها وليس عند الالتزام بها، أما الإيرادات فيتم قيدها في السجلات المحاسبية عند تحصيلها فعليا وليس عند تاريخ استحقاقها.

انطلاقا مما سبق، يتمثل مفهوم المدخلات في النظام المحاسبي الذي يتبنى الأساس النقدي للقياس المحاسبي في المبالغ التي تم قبضها ودخلت الخزينة خلال الفترة محل القياس سواء كانت مستحقة لنفس السنة أو لفترات مالية سابقة. وبالتالي، فإن الإيرادات المستحقة للوحدة المحاسبية خلال الفترة الحالية والتي لم يتم تحصيلها لا تعتبر من إيرادات الفترة محل القياس وإنما تعد إيرادات الفترة التي سيتم فيها التحصيل الفعلي..

أما بالنسبة للمدفوعات، فإنها تتشكل من مجموع المبالغ التي تم صرفها فعليا خلال الفترة المحاسبية محل القياس، بغض النظر عما إذا كانت هذه المبالغ المدفوعة تخص الفترة الحالية أم لا.

بناء على ذلك، فإن تحقق واقعة الدفع أو التحصيل النقدي هو أساس التسجيل والقياس في النظام المحاسبي وليس تاريخ نشأة الالتزام أو تاريخ الاستحقاق. ويترتب على تطبيق هذا الأساس أن مبالغ الاعتمادات التي لم تدفع حتى نهاية السنة المالية تلغى ولا يعتد بها عند إجراء الإيقاف السنوي للسجلات المحاسبية من أجل إعداد الحساب الختامي للوحدة المحاسبية.

عند تطبيق الأساس النقدي للقياس المحاسبي للنشاط الإداري الحكومي، تعتبر الإيرادات والنفقات العمومية بمثابة تدفقات نقدية من وإلى الوحدات الإدارية دون ما ارتباط بينهما، أي من دون علاقة سببية بينهما، وبالتالي يكون هدف النظام المحاسبي هو التركيز على متابعة قياس نتائج تحصيل الإيرادات ودفع النفقات وفقا لتخصيصات الميزانية العامة للدولة.

02 - مزايا وعيوب الأساس النقدي

يمكن عرض أهم مزايا وعيوب تطبيق الأساس النقدي في نظام المحاسبة العمومية على النحو الموالي:

1- مزايا الأساس النقدي

يترتب على إتباع الأساس النقدي التركيز عند إعداد القوائم المالية والحساب الختامي على إظهار وقياس نتائج حركة التدفقات النقدية بوضوح وبصفة دقيقة، من أجل تحديد رصيد الخزينة الذي يمثل الفرق بين

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من وإلى الوحدة المحاسبية، حيث يتميز النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي على العناصر الآتية:

- زيادة التركيز على عنصر النقدية وإدارة التدفقات النقدية نظرا لأهميتها.
- الاهتمام والتركيز على الموازنة العامة، وبالتالي تتركز المهمة الرئيسية للمحاسبة الحكومية في مراقبة ومتابعة تنفيذ الموازنة العامة التي تم الموافقة عليها.
- لا يتم إعداد قائمة مركز مالي للوحدات الحكومية، حيث يكون تركيز المحاسبة على التدفقات النقدية لإيرادات ومصروفات الموازنة بدلا من قياس الربح أو تقييم الأصول.¹
- يتكون نظام المحاسبة القائم على الأساس النقدي من موازنة سنوية ونظام لإمسك الدفاتر والحسابات، والتقارير المرتبطة معهم في الهيكل والمحتوى.
- نظرا لارتباط الحسابات بموازنة محددة عن فترة معينة، لذا تكون دورة حياة تلك الحسابات هي نفس دورة حياة الموازنة العامة سنة.

إضافة إلى ذلك، يختص النظام المحاسبي الذي يقوم على الأساس النقدي لقياس وقيد العمليات المحاسبية بالمزايا الآتية:

- يتميز بالبساطة والوضوح، وسهولة تنفيذه، والموضوعية في عدم تدخل العنصر البشري في عملية القياس، كما يساعد في تحديد حركة السيولة النقدية ."
 - عدم الحاجة إلى إجراءات التسوية للإيرادات غير المحصلة أو الالتزامات غير المسددة.
 - الرقابة الفعالة على حركة التدفقات النقدية.
 - السرعة في إعداد الحساب الختامي للدولة، حيث يتم إقفال الحسابات في نهاية السنة².
- يطبق الأساس النقدي في النظام المحاسبي للوحدات الحكومية التي تمول نشاطها من الاعتمادات المالية المبرجة في الميزانية العامة للدولة، لذا يكون الهدف الأساسي للنظام المحاسبي هو الرقابة على تنفيذ الميزانية والتحقق من مدى الإذعان والتقيد بالرخصة التشريعية، حيث يتم "مقارنة المبالغ المخصصة في الميزانية مع البيانات الفعلية لتسديد النفقات وتحصيل الإيرادات المثبتة في السجلات المحاسبية وفقا للأساس النقدي لتحديد انحراف الأداء

¹ R.Jones & M.Pendlebury, Public Sector Accounting , Pitman Publishing , London, 1984, pp :161-162

² فؤاد الفسفوس، مرجع سبق ذكره، ص33

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

الفعلي عن الأداء المخطط له مما يساعد على توفير معلومات هامة ومفيدة تسمح بتحليل ومراجعة الموقف النقدي للوحدة¹.

من أهم مزايا الأساس النقدي هي السرعة والسهولة في إعداد التقارير والقوائم المالية التي تركز على متابعة وقيد التدفقات النقدية في الدفاتر والسجلات المحاسبية سواء كانت تتعلق بالفترة المحاسبية أو بفترات سابقة، وبالتالي يعرض الحساب الختامي في نهاية السنة وضعية المركز المالي للدولة لمجموع الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة فعليا خلال الفترة المحاسبية.

من نتائج تطبيق الأساس النقدي في المحاسبة العمومية، هو إلغاء المبالغ الزائدة من الاعتمادات المخصصة في الميزانية العامة للدولة والتي لم يتم صرفها خلال السنة المالية، والتي يتم استرجاعها من طرف الخزينة العمومية.

باستثناء بعض الحالات المحددة قانونا لاسيما مخصصات تنفيذ برامج التجهيز العمومي متعدد السنوات. أما الإيرادات مستحقة الدفع للوحدات الحكومية والتي لم يتم تحصيلها خلال الفترة المحاسبية فإنها لا تعد من إيرادات بل تعد من إيرادات الفترة المحاسبية التي تم فيها التحصيل الفعلي لتلك الإيرادات. قد أوضح دليل المحاسبة العمومية الصادر عن منظمة الأمم المتحدة أنه " قد جرى بصورة تقليدية مسك حسابات حكومية وفق الأساس النقدي تلبية للمتطلبات المحاسبية. فضلا عن ذلك، فهو أبسط أسلوب لمسك الحسابات الحكومية، ويسهل تطبيق هذه الطريقة موضوع سرعة قطع حسابات الموازنة العامة، ثم رقابة تنفيذها من قبل أجهزة الرقابة ومن قبل السلطة التشريعية²."

2- عيوب الأساس النقدي

لا يساعد النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية، لأنه يقوم بقيد العمليات في الدفاتر والسجلات المحاسبية عند إثبات واقعة القبض أو الدفع النقدي، وبالتالي فإن العمليات التي لا يترتب على تنفيذها تدفق نقدي مباشر من وإلى الخزينة العمومية لا تظهر في السجلات المحاسبية سواء عند حدوثها أو عند حلول تاريخ استحقاقها.

¹ محمد خالد المهياي، المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009، ص 138

² علاء الدين عبد الله محمد علي، رسالة ماجستير تحت عنوان " إطار محاسبي لتطبيق أساس الاستحقاق بالوحدات الحكومية كأحد متطلبات موازنة البرامج والأداء " غير منشورة، كلية التجارة بجامعة عين شمس، مصر، 2008، ص 43

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

في هذا السياق، يمكن الاستنتاج بأن هذا الأساس يعرض الوضع النقدي وليس الوضع المالي للوحدة المحاسبية لأنه يتجاهل قيد حقوق الهيآت العمومية التي بلغت آجال استحقاقها والتي لم تحصل إضافة إلى عدم قيد التزامات الوحدات الحكومية والتي تعتبر ديونا على الخزينة العمومية والتي لم يتم دفعها خلال السنة المالية، وهذا ما يؤدي إلى عدم دقة البيانات المالية وفق الأساس النقدي.

من ناحية أخرى، يوفر الأساس النقدي "مجالاً للحكومات للتلاعب في حجم العجز الفعلي للميزانية، وذلك عن طريق تأجيل تسديد الالتزامات عند حلول آجال استحقاقها للتقليل من العجز، أو الإسراع في استهلاك الاعتمادات المالية في نهاية السنة"، حتى لا تحول الأرصدة الباقية إلى الخزينة العمومية مما قد ينشأ عنه الإسراف في إنفاق المال العام، حيث "يؤدي عدم الإفصاح عن قيم كبيرة من الالتزامات الحكومية بالقوائم المالية إلى عدم كفاءة عملية تقييم الأداء المالي ونتائج الأعمال، والمركز المالي للوحدة الحكومية".¹

أما بالنسبة للإيرادات فيتم الاعتراف بها وقيدها في الدفاتر المحاسبية في الفترة المالية التي تم فيها التحصيل النقدي لها، وذلك من دون الأخذ بعين الاعتبار إن كانت هذه الإيرادات متعلقة بالفترة المحاسبية ذاتها أو لفترات مالية أخرى، وهذا ما ينتج عنه تداخل في نشاط السنوات المالية وعدم التمييز بينه وبالتالي، فإن مجموع المقبوضات المالية للسنة لا تعبر بالضرورة عن الإيرادات المحصلة والمبرجة في ميزانية نفس السنة فقط، مما ينتج عنه عدم إمكانية إجراء المقارنة بين نتائج السنوات المتتالية بسبب تداخل الفترات المالية فيما بينها وعدم الفصل بين إيرادات ونفقات كل سنة على حدى.

عليه، فإن الزيادة في الإيرادات لا يمكن وصفها بالفائض المحقق لفترة القياس المحاسبي، لأنها قد تشمل على إيرادات لا تخص الفترة، بالإضافة إلى وجود إيرادات تخص الفترة ولم تسجل لعدم تسديدها نقداً، وهذا ما يؤدي إلى صعوبة تقييم كفاءة أداء الوحدات الحكومية في تحصيل الإيرادات.

من أهم الانتقادات الموجهة لمحاسبة الأساس النقدي هو "عدم توفير البيانات اللازمة لتحديد تكلفة الأنشطة والبرامج الحكومية لأغراض قياس وتقييم الأداء الحكومي في استغلال الموارد المتاحة للوحدات الحكومية

¹Diana Hillier, From Cash to Accrual : The Canadian Experience, Occasional Paper n°3, International Federation of Accountants, Public Sector Committee, 1996, pp :13-14.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

والرقابة على التكاليف، وهذه هي الأهداف التي يجب أن يحققها النظام المحاسبي الحكومي الفعال في العصر الحديث¹.

إضافة إلى ذلك، غالبا ما يوصف الأساس النقدي بكونه نظام محاسبة الصندوق لأن مضمون القوائم المالية تركز على حركة السيولة النقدية حيث إن "القوائم المالية تحتوي على ثلاثة عناصر هي التحصيلات النقدية، المدفوعات النقدية والرصيد النقدي"، والذي يعبر عن الفرق بين التدفقات الداخلة والخارجة من الخزينة العمومية. وبناء على ذلك، فإن النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، وذلك بسبب عدم وجود حسابات لمتابعة وقيد العمليات المالية المتعلقة بتقييم الأصول والاهتلاكات أو لمتابعة المخزونات، حيث إن "محاسبة النقد لا توفر معلومات حول الموجودات الرأسمالية، فهي تسجل الإنفاق حول ما الذي تم استخدامه عن عدة سنوات عند إنفاق النقود فقط، ومن ثم لا يؤخذ بعين الاعتبار لاحقا إذا ما كان الأصل مزال قيد الاستخدام أو وصل إلى نهاية عمره الإنتاجي أو تم بيعه."²

تؤدي محاسبة الأساس النقدي إلى زيادة احتمال عدم تناسق حجم الاعتمادات المالية المخصصة في الميزانية مع حجم المدفوعات النقدية الفعلية خلال السنة المالية، بسبب قصور النظام في مجال تحديد حجم التزامات الدولة غير المدفوعة أو تحديد حقوقها غير المحصلة لعدم إثباتها محاسبيا، إذ أن الدفاتر المحاسبية لا تظهر حجم النفقات مستحقة الدفع والتي لم تسدد رغم حلول آجال استحقاقها. وبالتالي، فإنها "قد لا تؤخذ بالحسبان عند تقدير المدفوعات النقدية المتعلقة بالسنة القادمة، مما يؤدي إلى زيادة احتمالات أن تكون المدفوعات الفعلية للسنة القادمة أكبر من قيم الاعتمادات السابق تقديرها"³.

¹ محمد السيد سرايا وسمير كامل محمد، المحاسبة في الوحدات الحكومية و المحاسبة القومية. تطبيقات على قطاع الجمارك، دار الجامعة الجديدة، مصر، ص 47-48.

²Accounting Standards Board, Financial Reporting Standards, Reporting Financial Performance Better Accounting for Taxpayer's Money: Resource Accounting and Budgeting in Government, Consultation Paper, United Kingdom, 1994, paragraph 1.16.

³ H.A.D Ouda, Op.Cit, 2003, p: 09

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

المطلب الثاني: أساس الاستحقاق

يتناول هذا المطلب عرض مفهوم تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية بهدف تحليل مزايا وعيوب تطبيق هذا الأساس على النظام المحاسبي لوحدات القطاع العام.

01- تعريف أساس الاستحقاق

يعرف النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية الذي أقرته الندوة العلمية المنعقدة في تونس سنة 1980 أساس الاستحقاق بأنه "الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالمصروفات والإيرادات التي تحققت فعلا خلال تلك السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات قد دفعت أم لم تدفع بعد، والإيرادات قبضت أم لم تقبض"، حيث تم اعتماده كأحد الأسس المحاسبية تاركا المجال للدول العربية إمكانية تطبيقه عند توفر الإمكانيات الفنية لديها.

وفقا لهذا الأساس، تعتبر الفترة المحاسبية لكل سنة مالية فترة مستقلة بحد ذاتها، حيث يسجل الحساب الختامي كل الإيرادات والنفقات المرتبطة فقط بفترة القياس المحاسبي، وذلك بمجرد استحقاقها حتى وإن لم ينتج عنها أثر نقدي، حيث يتم إثبات الالتزامات والمبالغ المستحقة للدولة في الدفاتر المحاسبية عند استحقاقها طالما أنها تخص السنة المالية بغض النظر عن واقعة التحصيل أو التسديد النقدي¹.

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين أساس الاستحقاق بأنه "أساس محاسبي يتم الاعتراف بموجبه بالمعاملات والأحداث الأخرى عند وقوعها وليس عند استلام النقد، ولذلك تسجل المعاملات والأحداث في السجلات المحاسبية ويعترف بها في القوائم المالية للفترات الزمنية الخاصة بها"².

¹ المنظمة العربية للعلوم الإدارية النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية عمان 1980، ص ص: 15-16
² الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، طبعة 2007، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2007، ص 906

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

تجدر الإشارة، في هذا المجال، بأن تطبيق أساس الاستحقاق يتطلب إجراء عمليات التسوية الجردية للإيرادات والنفقات لتحديد ما يخص الفترة المحاسبية وتحميلها إلى الحساب الختامي لتلك الفترة، تطبيقاً لقاعدة استقلال الدورات المالية، ويتم ذلك عن طريق استبعاد الإيرادات التي قبضت والنفقات المدفوعة خلال السنة والتي تخص سنوات أخرى، وذلك بهدف ربط هذه المعاملات بالفترات المالية التي تخصها وتسجيلها في الحساب الختامي التابع لها.

لهذا السبب، يتطلب الأمر أن تظل الدفاتر والسجلات المحاسبية مفتوحة لمدة طويلة بعد انتهاء السنة حتى تتم عمليات التسوية اللازمة، الأمر الذي يرسخ فكرة استقلال الذمة المالية للسنة لمختلف فترات القياس المحاسبي التي يتم فيها تسجيل وعرض النتائج وبيان المركز المالي للدولة بصفة دقيقة وواضحة، تمكن إجراء المقارنة بين نتائج مختلف الدورات المالية بصورة سليمة وعادلة.

تسجل هذه الطريقة الإيرادات والنفقات العمومية على أساس تاريخ استحقاق الإيرادات للدولة وتاريخ إثبات الالتزام المالي عليها، بغض النظر عن حركة السيولة النقدية الناتجة عنها. ويترتب على ذلك تخصيص حسابات لإظهار تطور عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، حيث " يتم الاعتراف بالموارد الاقتصادية كافة المالية والعينية والتغيرات التي تطرأ عليها، وتتكون عناصر القوائم المالية من الإيرادات والنفقات، بما فيها الاستهلاكات والأصول المالية والعينية والالتزامات وصافي الأصول¹."

يستلزم اتباع أساس الاستحقاق تطبيق إجراءات تقييم المخزون، وقياس الأصول الثابتة والمتداولة مع حساب أقساط الاهتلاك السنوية من أجل إعداد القوائم المالية الختامية، ولقد لقي استخدام هذا الأساس قبولا كبيرا في محاسبة الوحدات الهادفة لتحقيق الربح، باعتبار أنه منهجا محاسبيا متكاملًا يسمح بمتابعة مختلف عناصر الثروة، الالتزامات والحقوق يسمح بتقييم الأداء وتحليل التكاليف وإظهار النتائج بصفة دقيقة.

في هذا الإطار، توجهت سياسات إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية على المستوى الدولي نحو دراسة إمكانيات تطبيق أساس الاستحقاق على محاسبة وحدات القطاع العام، وهذا ما أشار إليه دليل المحاسبة العمومية الصادر عن المؤتمر الإقليمي لهيئة الأمم المتحدة الذي عقد في بيروت سنة 1969 كما يلي "نظرا لنمو وتعقيد العمليات الحكومية، فقد أصبح أساس الاستحقاق يستخدم في بعض الدول، وهذه أفضل طريقة شاملة

¹ إسماعيل حسين أحمرو، مرجع سبق ذكره، 2003، ص 139

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

ونافعة، خاصة في الدول التي تطبق موازنة البرامج والأداء، إذ يقدم هذا الأساس الصورة الكاملة للأنشطة المالية، وهو ما يجب الاعتراف به كهدف مرغوب فيه¹.

من أهم دوافع تطبيق أساس الاستحقاق هو مطالبة السلطات التشريعية بضرورة توفير البيانات الكاملة عن تطور نشاط الوحدات الحكومية، من أجل تقييم النتائج وتحقيق أغراض الرقابة والمساءلة عن مدى كفاءة الإدارة في تسيير المال العام، وبيان مدى تحقيقها للأهداف بأحسن الوسائل وبأقل تكلفة .

02- مزايا وعيوب أساس الاستحقاق

فيما يلي عرض لأهم مزايا وعيوب تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية.

01 - مزايا أساس الاستحقاق

من أهم مزايا تطبيق أساس الاستحقاق يمكن ذكر العناصر الآتية:

- توفير بيانات كاملة حول حجم حقوق والتزامات الوحدات الحكومية، حيث يتم إثبات حقوق الغير على الدولة وحقوق الدولة لدى الغير في السجلات المحاسبية مع تحديد تاريخ قيدها مما يضمن المتابعة الدقيقة لحجم الدين العمومي محاسبيا، على عكس الأساس النقدي والتي يتم متابعتها في سجلات إحصائية خارج المحاسبة.
- إمكانية المقارنة بين إيرادات السنوات المتتالية ونفقاتها بصورة سليمة وواضحة.
- يعطي البيانات المالية والحقائق الضرورية لإظهار المركز المالي للحكومة بصفة عادلة، حيث يظهر كافة موجودات الحكومة ومطلوباتها، بما في ذلك حقوق الحكومة وحقوق الغير.
- يؤدي للتمييز الواضح بين كل من النفقات الرأسمالية والنفقات الايرادية وما يعكسه ذلك من أثر ايجابي على حقيقة نتائج الأعمال وسلامة وعدالة المركز المالي ."
- يجعل التقارير المحاسبية أكثر ملاءمة لأغراض الرقابة والمتابعة والتحليل، عن طريق توفير البيانات حول تطور تكاليف الوحدات الحكومية من أجل قياس تكلفة نشاط وحدات القطاع العام وتقييم مستوى الكفاءة والأداء في إدارة المال العام، وذلك يدخل في إطار تطبيق محاسبة التكاليف في المحاسبة العمومية.
- لا يدفع الوحدات الحكومية على الإسراف في إنفاق اعتماداتها في نهاية السنة.²

¹ إسماعيل حسين أميرو، مرجع سبق ذكره، 2003 ، ص 139

² محمد أحمد حجازي، مرجع سبق ذكره، 2007 ، ص 51

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

- يوفر بيانات ومعلومات عن كافة العمليات وبأنه أكثر عدالة في قياس نتائج الفترات المالية مما يحقق القابلية للمقارنة بين فترة وأخرى، ويوفر أساساً لإعداد تقديرات الموازنة، ويحقق الفعالية للوظيفة الرقابية والإدارية للنظام المحاسبي بما يمكن من المحافظة على أموال وموارد الدولة والتقليل من فرص الإسراف واستنفاد الاعتمادات دون مبرر.

في دراسة للجنة المعايير الدولية في القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين والتي أشادت بمميزات تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية ومما ورد فيها العناصر الموالية :

- تقييم المساءلة حول كافة الموارد تحت سيطرة الوحدة، وتوزيع تلك الموارد.
- تقييم الأداء والوضع المالي والتدفقات النقدية للوحدة.
- اتخاذ القرارات حول تزويد الوحدة بالموارد.
- إظهار كيفية قيام الحكومة بتمويل أنشطتها وكيفية مواجهتها لمتطلباتها النقدية.
- يسمح للمستخدمين بتقييم قدرة الحكومة على استمرارية تمويل أنشطتها ومواجهة تعهداتها.
- يظهر المركز المالي للحكومة والتغيرات فيه.
- يزود الحكومة بالفرصة للبرهنة على النجاح في إدارة مواردها.
- مفيد في تقييم أداء الحكومة من ناحية تكاليف خدماتها وفعاليتها وإنجازاتها.

في هذا الإطار، فإن إتباع أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية يحسن من نوعية ودور الإبلاغ المالي لدى وحدات القطاع العام، عن طريق تحقيق الشفافية المالية والرفع من مستوى نزاهة وموثوقية البيانات والقوائم المالية المبلغ عنها، مما يعزز مصداقية الدولة ويرفع من ثقة المجتمع في الهيئات العمومية في إدارة المال العام.

يتطلب تطبيق أساس الاستحقاق إعداد نظام محاسبي متطور يحتاج إلى موظفين يتمتعون بكفاءة فنية عالية من الناحية المحاسبية، على عكس الأساس النقدي الذي يمتاز بالبساطة في التطبيق، ولكنها تؤدي إلى عدم الدقة في النتائج لهذا السبب، يستوجب تطبيق أساس الاستحقاق فتح سجلات محاسبية كافية لإثبات ومتابعة تطور مختلف عناصر الأصول والخصوم في الوحدات الحكومية، مما يسمح بضبط التحكم المحاسبي على مجمل حقوق ومديونية وحدات القطاع العام، عن طريق إبراز مبالغ الحقوق المثبتة والمحصلة، الملغاة والباقية للتحصيل من جانب الإيرادات، إضافة إلى تحديد المبالغ الملتزم بها والمدفوعة، الملغاة والباقية للتسديد من جانب النفقات.¹

¹ قاسم إبراهيم الحسني، مرجع سبق ذكره، 1999، ص 60

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

02 - عيوب أساس الاستحقاق

رغم تعدد مزايا تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية إلا أنه لا تخلو من العيوب والتي يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- يستلزم أن تظل الحسابات مفتوحة لفترة طويلة بعد انتهاء السنة المالية، حتى يتم الانتهاء من إجراء التسويات الخاصة بمصروفات وإيرادات السنة، مما يؤدي إلى حدوث تأخير في إعداد ونشر القوائم المالية، وبالتالي يقلل من فائدتها لمستخدميها ويضعف من الرقابة المالية¹.

- استخدامه يؤدي إلى ضرورة الاستعانة بالحكم والتقدير الشخصي في بعض المواقف، مما يفقد بعض النتائج موضوعيتها، كما هو الحال في جرد المخازن وتقييمها وتقدير المخصصات المختلفة، وجرد الديون المستحقة².

في هذا الإطار، تسعى المعايير المحاسبية على وضع الإرشادات والقواعد التي تساعد المحاسب على التقييم السليم والعادل، حيث إن " هذا الأساس يحتاج إلى مجموعة كبيرة من الموظفين يتمتعون بكفاءة وخبرة عالية في النواحي المحاسبية، ومن ثمة فهو أعلى تكلفة من الأساس النقدي³ ."

ويوضح الجدول الموالي ملخص لأهم المزايا والعيوب المتعلقة بتطبيق أساس الاستحقاق في محاسبة وحدات القطاع العام.

الجدول رقم (01) مزايا وعيوب أساس الاستحقاق

المزايا	العيوب
سهولة المقارنة للسنوات المتتالية	يؤدي إلى تأخير في لإقفال الحسابات في نهاية السنة المالي
إظهار مركز مالي حقيقي و عادل	يستخدم التقدير الشخصي
تفعيل التقارير المالية في رسم السياسات المالية والنحطيط	استخدامه يحتاج إلى أشخاص ذوي معرفة عل
البيانات المالية مناسبة للتحليل	استخدامه اعلي كلفة من الأساس النقدي
يمكن من التمييز بين المصاريف الايرادية والرأسمالية	خبر إعداد البيانات المالية

المصدر: حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سبق ذكره، 2004، ص32

¹ عبد المحي الخولي، المحاسبة الحكومية، مطبعة المدني، القاهرة، 1974، ص ص: 17-18

² قطب إبراهيم محمد، الموازنة العامة للدولة، الهيئة العامة للكتاب، القاهرة، 1978، ص ص : 151-152

³ محمد جمال علي هلاي، مرجع سبق ذكره، 2002، ص : 47

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

المطلب الثالث: الأساس المشترك

بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق يوجد أساس آخر يعرف بعدة تسميات من بينها استعمال مصطلح الأساس المشترك أو الأساس المختلط، كما يعرف كذلك بتسمية أساس الالتزام والذي يعتبر بمثابة مزيج بين مميزات وخصائص أساس الاستحقاق والأساس النقدي في نفس الوقت.

ينتج الأساس المشترك عن التعديلات المطبقة على أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي للجمع بين مزايا النظامين، فإذا كانت طبيعة هذه التعديلات أقرب إلى الأساس النقدي فينتج عنها ما يعرف بالأساس النقدي المعدل، حيث يقوم النظام المحاسبي الحكومي على الأساس النقدي في الجزء الأكبر منه مع قبول بعض الاستثناءات الخاصة بتطبيق أساس الاستحقاق، وأما إذا كانت التغييرات أقرب إلى أساس الاستحقاق الكامل فينتج عنها ما يعرف بأساس الاستحقاق المعدل.¹

01- الأساس النقدي المعدل

يتبنى هذا الأساس قواعد الأساس النقدي في الاعتراف بالقياس المحاسبي للإيرادات العمومية، في حين يعتمد على قواعد أساس الاستحقاق عند المعالجة المحاسبية للنفقات العمومية. وعليه، يعتبر نموذج محاسبي قائم على الأساس النقدي مع تعديل أسس قياس بعض البنود للتقارب مع أساس الاستحقاق.

لقد عرف النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية الأساس النقدي المعدل بأنه "الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي) الإبلاغ المالي (لأي سنة مالية بالنفقات التي تم الارتباط بها خلال السنة المالية، بغض النظر عما إذا كانت هذه المصروفات قد تحققت أو دفعت خلال السنة أم لا".²

ينتج عن ذلك، بأن طبيعة القوائم المالية وفق هذا الأساس تسمح بإظهار التدفقات النقدية من وإلى الخزينة العمومية إضافة إلى تحديد مقدار التزامات الوحدات الحكومية تجاه الغير دون أن يتم تحديد حجم حقوق الدولة تجاه الغير لأنه لا يقوم بتسجيل الإيرادات المثبتة غير المحصلة خلال السنة.

ويحقق تطبيق أساس الالتزام الأهداف الآتية :

- إثبات المبالغ الملتزم بها وتنزيلها من التخصيصات المعتمدة بين بصفة مستمرة قيمة هذه الالتزامات ورصيد التخصيصات الباقية، وبهذا تتجنب الوحدة إمكانية حدوث التجاوز في الإنفاق عما هو مخصص في الموازنة.

¹ إسماعيل حسين أمرو، مرجع سبق ذكره، 2003، ص 141

² المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مرجع سبق ذكره، 1980، ص 16

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

- إن تسجيل الالتزام يعطي صورة أوضح من الناحية المالية إذا قورنت بالأساس النقدي.

- إن الالتزامات غير المدفوعة في نهاية السنة المالية تعتبر إلتزامات مستحقة وواجبة الدفع من تخصيصات تلك السنة، بمجرد قيام الغير بتنفيذ تعهده وذلك خلال مدة من الزمن يحددها النظام المالي لتسويتها نهائيا.

استنادا لمبدأ الحيطة والحذر، يأخذ هذا المبدأ بعين الاعتبار خصم مبالغ النفقات الملتزم بها من اعتمادات الدفع المخصصة للسنة لتنفيذ الميزانية رغم عدم تسديدها في السنة المالية التي تخصها، وذلك لتوفير التغطية المالية لتسديد الالتزامات التي ارتبطت بها الوحدات الحكومية تجاه الغير في نهاية السنة المالية، وعلى هذا الأساس لا تتحمل الفترة المحاسبية الموالية نفقات السنة السابقة ولا تستنفذ من اعتماداتها المالية، مما يسمح بعدم تداعول الدورات المحاسبية عند تسجيل عمليات تسديد النفقات لمختلف السنوات.

بناء على ما سبق، فإن من أهم مميزات أساس الالتزام هو أنه وضع حدا للقواعد والإجراءات التي تفرض إلغاء الاعتمادات المالية التي لم تصرف في نهاية السنة مما كان يدفع وحدات القطاع العام إلى استنفاد مجمل اعتماداتها المالية قبيل انتهاء السنة، الأمر الذي قد يؤدي إلى الإسراف في صرف المال العام من دون وجه حق، إضافة إلى عدم اعتبار نسبة استهلاك الاعتمادات المالية كمعيار لتقييم أداء الوحدات الحكومية.

من أهم تطبيقات أساس الالتزام في المحاسبة العمومية، هو تقديم مرونة كبيرة للمسيرين خاصة في مجال تنفيذ برامج التجهيز العمومي المتعدد السنوات، حيث لا يتم خصم الاعتمادات المالية الباقية في نهاية السنة بل تضاف إلى مخصصات السنة القادمة، مما يرفع الضغط على القائمين على تنفيذ هذه المشاريع ومنحهم قدرة أكبر على الاستمرار في تسيير الموارد المالية من أجل تسديد الصفقات العمومية الملتزم بها.¹

يؤدي إتباع أساس الالتزام في المحاسبة العمومية إلى متابعة دقيقة لحجم التزامات الدولة تجاه الغير وتخصيص التغطية المالية من الاعتمادات السنوية من أجل تسديدها، وإظهار نتائجها في الدفاتر والسجلات المحاسبية، حيث تظهر القوائم المالية المعدة وفقا للأساس النقدي المعدل حجم المبالغ الملتزم بها والمدفوعة خلال السنة، إلى جانب تحديد المبالغ الملتزم بها وغير المدفوعة خلال السنة في حساب مخصص لهذا الغرض وهو حساب الالتزامات السابقة، إذ يتم الصرف من تخصيصات هذا الحساب في السنة القادمة وتعتبر هذه الأعباء نفقات للسنة التي تم فيها الالتزام وليس للسنة التي تم فيها الدفع الفعلي. وبالتالي، يسمح هذا الإجراء بإغلاق الدفاتر

¹ نعيم دهمش، مرجع سبق ذكره، 1982، ص ص 98-99

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

المحاسبية عند انتهاء السنة المالية والمباشرة في إعداد الحسابات الختامية دون ما حاجة إلى إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لاستكمال دفع المستحقات¹.

من أهم الانتقادات الموجهة لأساس الالتزام هو أن تطبيقه قد يؤدي إلى تجميد الاعتمادات المالية المخصصة لتمويل تسديد النفقات الملتزم بها، مما يؤدي إلى عدم استغلال الموارد المالية خلال السنة في حالة عدم استعمالها أو بسبب إلغاء الالتزامات هذه الازدواجية في تخصيص الاعتمادات المالية ينتج عنها صعوبات في تسيير السيولة النقدية للخرينة العمومية، إضافة إلى إمكانية زيادة الإنفاق الحكومي خلال السنة المالية عن طريق استهلاك المخصصات غير المستغلة.

انطلاقاً من التسمية التي تطلق على هذا الأساس، فإنه يركز على إظهار التزامات الوحدات الحكومية تجاه الغير وليس العكس، وهذا ما يفسر غياب حسابات تخصص لمتابعة وقيد الممتلكات أو تسجيل حقوق الدولة لدى الغير.

02-أساس الاستحقاق المعدل

هو أساس أكثر توسعا من الأساس النقدي أو من أساس الالتزام، لأن التعديلات التي يتبناها تجعله أقرب ما يكون إلى متطلبات أساس الاستحقاق الكامل، حيث يقيس هذا الأساس "الموارد المالية وتغيراتها، وتتكون القوائم المالية من الإيرادات والنفقات والأصول المالية والالتزامات وصافي الموارد المالية"².

بالتالي، يمكن اعتبار تبني أساس الاستحقاق المعدل في المحاسبة لدى وحدات القطاع العام خطوة مرحلية تمهيدية لاعتماد أساس الاستحقاق الكامل، حيث يسمح هذا الأخير بتأجيل أو استبعاد تسجيل المعاملات التي تطرح عدة إشكالات وتعقيدات من الجانب المحاسبي، ومن أبرز التعديلات شائعة الاستعمال في هذا الإطار هو تأجيل أو استثناء القيود المحاسبية المتعلقة بتسجيل الأصول الثابتة وتقييم الاهتلاكات عليها إضافة إلى عدم الأخذ بعين الاعتبار متابعة المخزون، وبالتالي لا تظهر هذه العناصر في القوائم المالية المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق المعدل.

يمكن تعريف أساس الاستحقاق المعدل بأنه "أساس محاسبي يعترف فيه بالمعاملات عند حدوثها مع تعديلات محددة بشكل معين لتعكس محور قياس تدفق الموارد المالية الحالية، هذه التعديلات تتضمن حقيقة أن الإنفاق يعترف به في الفترة المتوقع أن يتطلب فيها استخدام الموارد المالية الحالية، أما الإيراد فلا يعترف حتى يصبح

¹ عقلة محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، دار وائل للنشر، عمان، 1999، ص 61

² إسماعيل حسين أمرو، مرجع سبق ذكره، 2003، ص 142

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

متاحا لدفع الالتزامات الحالية، كما لا يعترف ببعض المطلوبات طويلة الأجل إلى أن يتم طلبها وتصبح مستحقة الدفع¹.

غالباً ما يقوم النظام المحاسبي القائم على أساس الاستحقاق المعدل بالاعتراف بالإيراد في فترة القياس المحاسبي عندما يتوفر فيه شرطان هما :

- أن يكون الإيراد المتوقع تحصيله قابلاً للقياس بصفة موضوعية درجة معقولة من الدقة.

- أن يكون الإيراد متاحاً لتمويل تسديد نفقات الفترة المالية الحالية موضوع القياس المحاسبي، أي توقع تحصيله يكون قصير الأجل.

في هذا الإطار، فإن التعديلات التي تطرأ على أساس الاستحقاق الكامل تتمثل في عدم الاعتراف المحاسبي ببعض عناصر الأصول أو الخصوم في الوحدات الحكومية، وهذا ما ينتج عنه نظام المحاسبة وفقاً للاستحقاق المعدل، والذي يختلف من دولة لأخرى حسب درجة ونوعية هذه التعديلات².

لهذا السبب، من الصعب إيجاد مفهوم موحد لمكونات وبنية أساس الاستحقاق المعدل، وهذا ما أشارت إليه الدراسة رقم (11) للاتحاد الدولي للمحاسبين، وذلك بعرض أمثلة عن أهم التغيرات التي تطبق في نظام المحاسبة العمومية في بعض الدول منها دولة كندا والتي تتبنى التعديلات الآتية :

الاعتراف بكل عناصر الخصوم باستثناء استثمارات البنية التحتية والدفاعية والثقافية التراثية والتي يعترف بها كأعباء في وقت اكتسابها أو تشييدها.

الاعتراف بمعظم مكونات الأصول والخصوم وفقاً لأساس الاستحقاق، ولكن الاعتراف بالإيرادات يبدأ وفقاً للأساس النقدي أو بعض تعديلاته.

الاعتراف بالأصول والخصوم المالية قصيرة الأجل فقط.

الاعتراف بكل عناصر الأصول باستثناء بعض الالتزامات مثل المعاشات³.

¹ International Federation of Accountants, Information paper : The Road to Accrual Accounting in the UnitedState of America, IFAC, New York, 2000, p :177

² محمد سيد محمد أمين عبد الجليل، رسالة ماجستير تحت عنوان "تطوير القياس المحاسبي في الوحدات الحكومية بغرض تحقيق عدالة قياس تكلفة الخدمات الحكومية" غير منشورة، كلية التجارة بجامعة القاهرة، 2008، ص33

³ International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study no11: Government FinancialReporting Issus and Practices, IFAC, New York, 2000, p: 07.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

الخلاصة:

يركز نظام المحاسبة العمومية كنظام معلومات على تسجيل وإثبات العمليات المالية للدولة وإعداد التقارير والقوائم المالية عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام غير الهادفة لتحقيق الربح وتحقيق الرقابة على صرف المال العام، حيث تعتمد الأنظمة المحاسبية على أسس قياس محاسبية مختلفة لقياس العمليات المالية واستخلاص النتائج، هذه الأخيرة هي التي تحدد توقيت الاعتراف بالمعاملات المالية وطريقة قياسها لإثباتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية وطريقة عرضها في القوائم المالية. وبالتالي، فإن اختيار تطبيق الأساس النقدي أو الأساس المشترك أو أساس الاستحقاق يؤثر مباشرة على نوعية وجودة مخرجات النظام المحاسبي.

في هذا الإطار، فإن تطبيق أساس الاستحقاق الكامل في المحاسبة العمومية يسمح بتحقيق الإفصاح الشامل والدقيق عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام، عن طريق الرفع من جودة الإبلاغ المالي الحكومي مما يسمح بتلبية حاجيات فئات مستخدمي بيانات المحاسبة العمومية، لأن القوائم المالية المعدة وفق هذا الأساس هي التي تقدم معلومات متكاملة عن طبيعة المركز المالي للحكومة وتوزيع مجمل عناصر أصول وخصوم وحدات القطاع العام إضافة إلى تقديم أدوات المساءلة عن الأداء، على عكس النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي الذي يركز على بيان المركز المالي للوحدات الحكومية الناتج عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

الفصل الثالث

إتخاذ القرارات الإدارية

وعلاقتها بالمحاسبة

تمهيد:

يعتبر موضوع إتخاذ القرارات ذو أهمية كبيرة، وذلك لارتباطه بكل من حياة الأفراد والمنظمات الإدارية وحتى حياة الدول.

وتبرز أهمية القرارات على مستوى حياة الأفراد من خلال تعدد المواقف والمشاكل التي تجعل الإنسان مهما اختلف وضعه الاجتماعي والاقتصادي والتعليمي، ويتخذ القرارات بالاعتماد على الحدس والأحكام الشخصية بعيدا عن بدائل بشكل فطري، ثم اختيار البديل الذي يناسبه، أما على مستوى المنظمات الإدارية فتعتبر القرارات جوهر عمل القيادة ونقطة انطلاق جميع النشاطات والوسيلة الوحيدة لحل المشاكل التي نواجهها، وتزداد هذه القرارات أهمية وخطورة، كلما ازداد حجم هذه المنظمات و زاد اتصالها مع الخارج، لذا يلقي موضوع إتخاذ القرارات اهتماما متزايدا من الهيئات المتخصصة التي تعمل على تطوير أساليب إتخاذ القرارات من بينها المعهد الأمريكي لعلوم إتخاذ القرارات وعلوم السياسات.

حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى:

- الإطار النظري لعملية إتخاذ القرار.

- أسباب وعراقيل القرارات الإدارية.

- مدى فعالية المعلومات المحاسبية ودورها في إتخاذ القرارات الإدارية.

المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرار

المطلب الأول: تعريف عملية اتخاذ القرار

لقدت تعددت التعاريف حول مفهوم القرار، نذكر منها مايلي:

الاختيار بين بدائل بقصد تحقيق هدف أو مجموعة اهداف معينة¹

يُقصد بالقرار سلسلة من الخطوات التي يجب إتباعها بما يسهل اتخاذ قرار معين²

عملية اتخاذ القرار هي الوسيلة التي تستخدمها الإدارة لتمكنها من القيام بوظائفها ومباشرة النشاطات المؤكدة اليها.³

ويعرّف أيضا بأن القرار الإداري سلوك أو تصرف واع منطقي، ذو طابع اجتماعي، ويمثل الحل أو التصرف والبدل الذي تم اختياره على أساس المفاضلة بين عدة بدائل وحلول ممكنة ومتاحة لحل المشكلة، ويُعد هذا البديل الأكثر كفاية وفاعلية بين تلك البدائل المتاحة لمتخذ القرار.⁴

كما تعرّف أيضا بأنها البدائل المتاحة لاختيار الأنسب بعد التأمل حسب متطلبات الوقت المتاح .

وعرّف أيضا بأن القرار هو النقطة التي عندها يتم اختيار بديل بين مجموعة من الاختيارات غالبا ما تكون متناسقة، لذلك يمكن النظر إليه على أنه نقطة التحرك لحظة الالتزام بمجموع خطوات عمل معينة واستبعاد البدائل الأخرى⁵

المطلب الثاني: مراحل اتخاذ القرار

تمر عملية اتخاذ القرار بعدة مراحل، وكل مرحلة تحتاج إلى عدة خطوات واجراءات، وذلك بهدف الوصول إلى قرارات سليمة، ويختلف عدد هذه الخطوات وطريقة ترتيبها باختلاف المفكرين وهناك تصنيفات مختلفة لمراحل وخطوات اتخاذ القرار الإداري، وكل تصنيف يمثل وجهة نظر معينة يمكن تبني وجهة النظر التالية⁶:

¹ منصور البديوي، دراسات في الأساليب الكمية واتخاذ القرارات، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1997، ص22

² نواف كنعان، "اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، عمان، الأردن، ص72

³ اسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ص33

⁴ كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 5116، ص53

⁵ بشير علاق، "الإدارة ومبادئ وظائف تطبيقات"، دار الجماهيرية، بنغازي، 0997، ص39

⁶ كاسر نصر منصور، مرجع سبق ذكره، ص30

المرحلة التحضيرية:

وتتألف هذه المرحلة من مجموعة من العمليات المرتبة زمنيا وهي التالية:

إدراك المشكل: تنشأ المشكلة نتيجة وجود اختلاف بين الحالة القائمة عن الحالة المرغوب الوصول إليها؛ أي وجود تقارب بين الأهداف أو النتائج المرجوة وبين مستوى الإنجاز أو الأداء الفعلي، وأن الحل هو أن يقوم الرجل الإداري بإتباع أسلوبين يهدف من خلالهما إما لتفسير الحالة القائمة أو الحالة المرغوب فيها.

تحديد الأهداف: إن حل المشكلات يتطلب أن يقوم المدير بإتباع أسلوبين يهدف من خلالهما إما لتفسير الحالة القائمة أو تفسير الحالة المرغوب في تحقيقها؛ أي يجب علينا تحديد الأهداف التي سوف يتخذ القرار المناسب لتحقيقها.

فهم المشكل: واكتشاف طبيعتها وارتباطها مع جوانب إدارية أخرى غالبا ما تكون المشكلات الإدارية في شكل ما يلي:

- مشاكل روتينية: تتناول مسائل يومية تُذكر باستمرار مثل دوام العاملين.
- مشاكل حيوية: ويكون نطاق آثارها أوسع من المشكلات الروتينية.
- مشاكل طارئة: وتحدث بشكل طارئ بسبب التغيير في ظروف البيئة المحيطة بالمنظمة أو عوامل أخرى كتعطل الآلات وتأخر وطول المواد.

2/2 المراحل التطورية: تتألف هذه المرحلة من خطوتين هما:

تحديد البدائل: وهي الحلول أو الأساليب المتاحة أمام الرجل الإداري لحل مشكلة قائمة وتحقيق الأهداف المطلوبة، وعلى الرجل الإداري القيام بدراسة كافية لتحديد البدائل معتمدا على خبرته السابقة في هذا المجال وعلى نتائج تجارب الآخرين.

تحقيق البدائل: وهذا يتطلب دراسة وافية لكل بديل، وتتضمن تحديد النتائج المترتبة على كل بين وتكلفة كل بديل، وبذلك يقوم الرجل الإداري بمقارنة تلك البدائل مع بعضها البعض.

3/2 المرحلة النهائية: وتتألف مما يلي:

الاختيار: يقع الاختيار على البديل المناسب من وجهة نظر الرجل الإداري، وذلك بعد القيام بالخطوات السابقة والاسترشاد بما يلي:¹

¹ سيف الله عبد الكريم، داودي رمزي، شندار حمزة، مذكرة ليل شهادة الليسانس محاسبة ومالية، قسم علوم التسيير، برج بوعريش، ص ص 21-29

الفصل الثاني: إتخاذ القرارات الإدارية وعلاقتها بالمحاسبة العمومية

-الموازنة بين الفوائد المتوقعة والمخاطر المترتبة على ذلك.

-اختيار البدائل الأكثر كفاية من ناحية استغلال الموارد والسرعة المطلوبة والوقت المناسب.

-واقعية البديل وامكانية تنفيذه استنادا للموارد المتاحة خاص البشرية التي تعمل على تنفيذه.

-اختيار البديل الذي ينتج عنه أقل ما يمكن من ردود الأفعال لدى المنفذين.

تنفيذ القرار:

تُعد هذه المرحلة تابعة للمراحل السابقة، رغم أن القرار يكون قد صدر والتنفيذ يأتي لجعل القرار وضعي وملمس خاصة بعد أن يتضمن متخذ القرار تعاون وتفاعل الجميع على تنفيذ القرار، وهذا يتطلب دورا مهما من الرجل الإداري (المدير) لإلنجاح تنفيذ القرار مثل القيام بأعمال التحفيز للعاملين.

3. المتابعة والملاحظة والمراقبة:

وهذه الخطوة تتطلب من المدير متابعة تنفيذ القرار عن طريق التوجيه الذي يمارسه على عمل مرؤوسيه المنفذين، وعليه أن يقوم بأعمال الملاحظة لكيفية التنفيذ، وهذا يتطلب المزيد من الأعمال الإدارية مثل الاتصال والإرشاد، وبذلك يعمل المدير على تسجيل كل معوقات تنفيذ القرار، ويستخلص العبر لتطوير الحلول في المستقبل. تمر عملية اتخاذ القرار بمراحل عديدة من بينها أولا الوعي بوجود مشكل المراد الاتخاذ فيه القرار ثم نقوم بعملية التعريف بالمشكل من اجل فهمه جيدا ومعرفة تفاصيله بشكل أدق ثم نقوم بمحاولة البحث عن بدائل لمواجهة المشكل الحاصل ثم نقوم بعملية تقييم البدائل من اجل اختيار البديل الأمثل او الحل الأمثل ثم نقوم بتطبيق ومتابعة الحل من اجل معرفة النتائج المراد الوصول إليها.

-الوعي بوجود مشكلة

-تعريف المشكلة

-البحث عن بدائل

-تقييم البدائل

-اختبار البديل الأمثل

-تطبيق ومتابعة الحل¹

¹ سيف الله عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره.

المطلب الثالث: أهمية اتخاذ القرار:

تستمد عملية اتخاذ القرار أهميتها بالنسبة الإدارية كونها نقطة البدء بالنسبة لجميع النشاطات والفعاليات اليومية في حياة المؤسسات، ولأن التوقف على اتخاذها يؤدي إلى شلل العمل والنشاط وتراجع المؤسسة، ومن هنا اعتبرت عملية اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية، وأنها العمل الغالب للمدراء، ونظرا لذلك فإن نجاح المؤسسة يتوقف إلى حد كبير على القدرة وكفاءة متخذي القرار على اتخاذ القرارات السليمة والمناسبة.

كما أن هذه العملية الصعبة تحتاج إلى قدرات فنية وعلمية، وتزداد صعوبتها بزيادة حجم الشركة، وتُعد أهدافها ومهامها وارتباط تلك المهام بمصالح المجتمع، وبالتالي فإن أساس ومحور عملية اتخاذ القرارات في العمليات الإدارية يتجلى من خلال تكاملها مع الوظائف الإدارية المختلفة، فنجد مثلا أن التخطيط لا يتم إلا باتخاذ القرار الأول بتحديد ما يلي:

-الأهداف الواجب تحقيقها من التخطيط.

-الموارد اللازمة لتحقيق هذه الأهداف.

-مكان وزمان تنفيذ الخطط.

ولذلك فعلمية اتخاذ القرارات عملية هامة ومكاملة لوظيفة التخطيط، اما بالنسبة للتنظيم، فإنه يتطلب مجموعة

أخرى من القرارات لمعالجة بعض المشاكل الأساسية من بينها القرارات تبين:

● نوع السلطة التي تمنح منصب إداري (تنفيذية، وظيفية، استشارية).

● درجة تعويض السلطة.

● المسؤولية وأسس توزيع العمل على المناصب.

● العلاقات بين الأقسام والإدارات.

● خطوط الاتصال بين مختلف أجزاء المؤسسة وغيرها.

ونجد كذلك أن وظيفته لها أيضا علاقة وثيقة واعتمادية بعملية اتخاذ القرارات؛ حيث تتخذ سلسلة من القرارات

التي تبين ما يلي:

-الأسلوب الأفضل في التوجيه وصدار الأوامر والتعليمات.

-الوسائل المستخدمة في التحفيز.¹

¹ سيف الله عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثاني: إتخاذ القرارات الإدارية وعلاقتها بالمحاسبة العمومية

- طرق الإشراف المتبعة.

وكل ما من شأنه القضاء على التضارب بين مصالح العاملين والإدارة، وبين العمال فيما بينهم، وكذا ما ساعد على متابعة سير العمل والإشراف عليه.

كما لا يمكن أن تتم وظيفة الرقابة دون اتخاذ مجموعة من القرارات التي تتعلق بتوضيح ما يلي:

- النشاطات التي اخضع للرقابة.

- أنواع معايير تسيير الرقابة.

- نوع المعلومات المطلوبة للرقابة.

- الوقت المناسب لتصحيح الانحرافات.

فكل هذه الوظائف لا يتحقق وجودها وتنفيذها إلا إذا تم اتخاذ قرارات بشأنها وجميع النشاطات الأخرى المتعلقة بها، وهذا ما يجعلنا نهتم بهذه العملية بشكل يدعم المجتمع والمؤسسة معا.

كما لا يمكن أداء أي نشاط ما لم يتخذ بصدده قرار وتمثل أهميته فيما يلي:

1/القرارات عملية مستمرة: يعتبر مجال العمل في المؤسسات مجموعة متنوعة من القرارات الإدارية في

مختلف المجالات كالإنتاج والتسويق والتنظيم والأفراد... الخ.

2/القرارات أداة المدير في عمله: بواسطة عملية اتخاذ القرار يمارس المدير عمله الإداري، فكلما ارتفعت

قد رات المدير في اتخاذ القرارات كلما ارتفع أداؤه الإداري.

3/القرارات الإستراتيجية تحدد مستقبل المنظمة: فمن المعروف أن القرارات الإستراتيجية مرتبطة بالمدى الطويل

في المستقبل، لذا فإن لها تأثير كبير على مدى نجاح أو فشل المنظمة.

4/القرارات أساس الإدارة ووظائف المنظمة: إن الدور الإداري في الوظائف المنظمة يحتوي على مجموعة من

القرارات الخاصة بالإدارة والجوانب المختلفة لهذا الوظائف مثل وظيفة الإنتاج.

تنطوي على مجموعة من القرارات الخاصة بتحديد ما ذا نتج؟ وما هو الحجم الأنسب للإنتاج؟ وما هي فترة الخطة

الإنتاجية؟... الخ¹

5/القرارات جوهر العملية الإدارية:

يرى البعض أن اتخاذ القرارات هو جوهر وأساس كل الوظائف الإدارية بالمنظمة لما تنطوي عليه من

¹ أحمد ماهر، اتخاذالقرارات بين العلم والابتكار، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ص ص 32-36

الفصل الثاني: إتخاذ القرارات الإدارية وعلاقتها بالمحاسبة العمومية

قرارات حاسمة مثل: وظيفة التخطيط نظرا لتحديد نشاطها الذي يتضمن سلسلة من القرارات.

المطلب الرابع : خصائص اتخاذ القرار:

هناك عدة خصائص تتميز فيها عملية اتخاذ القرار تتمثل هذه فيما يلي:

- أن عملية اتخاذ القرار تتصف بالواقعية؛ حيث أنها تقبل الوصول إلى الحد المعقول وليس الحد الأدنى.

أما عملية اتخاذ القرار تتأثر بالعوامل الإنسانية المنبثقة عن سلوكيات الشخص الذي يقوم باتخاذ القرار أو الأشخاص الذين يقومون باتخاذها.

أن عملية اتخاذ القرار لا بد أن تكون امتداد من الحاضر إلى المستقبل لأن معظم القرارات الإدارية بالمنظمات هي امتداد واستمرار الماضي.

- أن عملية اتخاذ القرار هي عامة، وهذا يعني أنها تشمل معظم المنظمات على اختلاف تخصصاتها وشاملة؛ حيث تشمل المناصب الإدارية في المنظمات.

- أن عملية القرار تتأثر بالعوامل البيئية المحيطة بها.

أما عملية تشمل عدة نشاطات، ولذلك ربما قد تُوظف في بعض الأحيان بالقصد في نشاطات أخرى. تتصف عملية اتخاذ القرار بالاستمرارية؛ أي أنها تمر من مرحلة إلى مرحلة وباستمرار¹.

وان من الخصائص المميزة لهذه العملية تتمثل فيما يلي:

1- القابلية للترشيد:

أن عملية اتخاذ القرار تقوم على افتراض بأنه ليس من الإمكان الوصول إلى ترشيد كامل للقرار، وإنما يمكن الوصول إلى حد من الرشد.

- التأثير بعوامل ذات صبغة إنسانية واجتماعية:

وذلك نظرا لكون هذه العملية تتأثر بالعوامل السيكولوجية نابعة من متخذ القرار أو المتأثرين به، كما أنها تتأثر بالعوامل الاجتماعية النابعة من بيئته سواء أكانت العوامل داخلية أو خارجية.

¹ أحمد عبد الهادي بشير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتحويل، غزة، فلسطين، ص76

- الامتداد في الماضي والمستقبل:

إن القرار لا يتخذ عن بقية القرارات التي سبق اتخاذها؛ بل هو امتداد واستمرار لها كما تمتد عملية اتخاذ القرارات في المستقبل من حيث كون آثار القرار تمتد إلى المستقبل.

-¹ الاعتماد على الجهود الجماعية المشتركة:

إن التنوع الكبير للمشكلات التي تواجه المؤسسات الحديثة على اختلاف أنواعها و أوضاعها، يتطلب ضرورة اشتراك كافة المعنيين وذوي الرأي والخبرة بحلول تلك المشكلات سواء المتأثرين بها بصورة مباشرة أو غير مباشرة، ولا سيما أن كثيرا من القرارات الإدارية لها أبعاد متعددة تنظيمية، إنسانية، بيئية، وقانونية واقتصادية.. الخ.

- العمومية والشمول:

إن أساس اتخاذ القرارات هي عامة بالنسبة لجميع المنظمات سواء كانت القرارات تتعلق بالتكنولوجيا أو الخدمات.. الخ، وسواء كانت تجارية أو صناعية أو خدمية، كما أنها تتصف بالشمولية من حيث أن القدرة على اتخاذ القرارات ينبغي أن تتوفر في جميع من يشغلون المناصب الإدارية على اختلاف مستوياتهم العليا والوسطى والإشرافية.

- التعقيد والصعوبة:

يكون على مستوى النشاطات التي تقتضيها مراحل عملية اتخاذ القرارات نظرا للقدرات والمهارات اللازمة لإنجازها.

¹ صبرينة عز الدين زبر، أثر المعلومات على اتخاذ القرارات في البنوك التجارية الأردنية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، قسم إدارة أعمال، كلية .، الاقتصادية والعلوم الإدارية،

- المبحث الثاني: عراقيل وأساليب اتخاذ القرارات الادارية

إن عملية اتخاذ القرارات دائما تستلزم التفكير في العراقيل والأساليب والعوامل باختلاف أنواعها ودرجة ارتباطها ببعضها البعض.

المطلب الأول: الصعوبات والعوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات الادارية

أولاً: مشاكل وصعوبات اتخاذ القرارات الادارية

تلعب القرارات دورا كبيرا في مهام المديرين الكلية وتنمية قدراتهم في هذا المجال مع تصميم هيكل تنظيمي يشمل وينتج قرارات سليمة، ومن أهم المشاكل المتعلقة بعملية اتخاذ القرارات الإدارية نجد:

1- من النادر أن نجد حلا واحدا سليما أو صحيحا للمشكلة المعروضة ولكن في مواقف عديدة قد يكون هناك أكثر من حل ممكن أن يكون مقبولا، وذلك وفقا لمقياس تفصيل الحل.

2- صعوبة توفيق متخذ القرارات بين الفروض الرئيسية للمشكلة المعروضة وبين ما يفرضه الإطار العام الذي يعمل فيه من قيود، ومن ثم فإنه يحتم على المدير أن يحلل بعناية الأحداث والعوامل الداخلية والخارجية.

3- من الضروري أن يتحقق قدر من المشاركة في عملية القرارات حتى تضمن التنفيذ الكامل للقرارات، أو على الأقل عدم مناهضة القرارات في حالة فرضها على العاملين من المستويات الأولى¹.

* إن متخذ القرار يتعرض إلى عدة صعوبات نذكر منها:

1- ميول متخذي القرار (شخصية متخذ القرار).

2- نقص المعلومات المدروسة التي يمكن استخدامها في وضع تقديرات الأزمة حول الاوضاع القائمة.

3- التخوف من الآثار الجانبية التي تنتج عن اتخاذ القرار.

4- قد يكون هناك اختلاف في وجهات النظر بين متخذ القرار والإدارة مما يعيق القدرة على اقناع هذه

الأخيرة بالقرار.

¹ حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات الحاسوبية المنظمة، دار الثقافة للنشر و التوزيع، ط1، الاردن، 1999.

5 - التخوف من مقاومة الآخرين للتغيير الذي يحدث القرار المتخذ¹.

ثانيا: العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات الادارية:

إن عملية اتخاذ القرارات دائما تستلزم التفكير في العوامل باختلاف أنواعها ودرجة ارتباطها ببعضها البعض وكيفية تأثيرها، ويمكن تلخيص هذه العوامل فيما يلي:

أ/ العوامل الانسانية والسلوكية:

- 1- مدى قبول الافراد بالقرار الذي تم اتخاذه.
- 2- العادات والتقاليد السائدة في المنظمة.
- 3- بناء حلول دون دراسة متأنية.
- 4- التحيز والعواطف.
- 5- التركيز على المظاهر وليس على الأنساب.

ب/ العوامل التنظيمية:

- 1- عدم وجود نظام جديد للمعلومات.
- 2- المركزية الشديدة.
- 3- مدى توفر الموارد المالية والبشرية.
- 4- عدم وضوح الأهداف الأساسية للمنظمة.
- 5- عدم وضوح العلاقات التنظيمية بين الأفراد والإدارات.

ج/ عوامل أخرى:

- 1- ضغوط الوقت.
- 2- التغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة.
- 3- درجة التقدم التكنولوجي.
- 4- درجة المنافسة التي تواجه المنظمة في السوق.

¹ علي خلف حجا حجة، اتخاذ القرارات، مكتبة عين شمس، القاهرة 1997، ص 42.

المطلب الثاني: الأساليب المستخدمة في إتخاذ القرارات الادارية

يصنف الكثير من كتاب الادارة أساليب إتخاذ القرار إلى أسلوبين رئيسيين هما: الأسلوب التقليدي في إتخاذ القرارات الذي يقوم على الخبرة والمشاهدة والتقليد أو المحاكاة، والأسلوب العلمي الذي يقوم على الأساليب العلمية في إتخاذ القرارات في مجال إتخاذ القرار.

أولاً: الأساليب التقليدية في إتخاذ القرار الاداري

ويقصد بالأساليب التقليدية أو (غير الكمية) تلك التي تفتقر للتدقيق وتعود جذور هذه الأساليب إلى الإدارات القديمة التي كانت تستخدم أسلوب التجربة والخطأ في حل مشاكلها المتعددة بالاعتماد الكلي على الخبرة السابقة، والتقدير الشخصي للاداريين، حيث كانوا يتخذون قراراتهم إلى الفهم والمنطق والخبرة السابقة والمعرفة السابقة بتفاصيل العمليات والمشاكل الإدارية ومراحلها، وسنستعرض أهم الأساليب التقليدية فيما يلي:

• الخبرة l'expérience:

يمر المدير بالعديد من التجارب أثناء أدائه لمهامه الإدارية يخرج منها بدروس مستفادة من النجاح والفشل، تنير له الطريق نحو العمل في المستقبل، وهذه الدروس المستفادة من التجارب الماضية غالباً ما تكسب المدير مزيداً من الخبرة التي تساعد في الوصول إلى القرار المطلوب، وترجع جذور هذا الأسلوب إلى المدرسة التجريبية التي تعتبر "ارنست دير" من روادها الأوائل، ويقوم رواد هذه المدرسة على تفهم الإدارة من خلال دراسة وتحليل المواقف والحالات السابقة أي بعض المواقف التي واجهها بعض المديرين في الماضي¹، والقرارات التي اتخذت لمواجهةها ويرى أنصار هذه المدرسة أنه يمكن لمتخذي القرارات الاستفادة من خبرات المديرين الآخرين داخل المنظمة أو خارجها، وذلك من خلال دراسة حالات النجاح التي حققها بعض المديرين والأخطاء التي ارتكبوها، ولا تقتصر الخبرة المعينة في هذا الأسلوب على خبرة المديرين الآخرين من زملائه وتجاربهم في حل المشاكل وإتخاذ القرارات الصائبة، كما يمكنه الاستفادة من الخبرات وتجارب المديرين السابقين الذين تقاعدوا عن العمل أو ترك العمل لأسباب أخرى.

إلا أن من أبرز المآخذ على الأسلوب أن هناك بعض المخاطر قد تترتب على اعتماد المدير على خبرته السابقة في إتخاذ القرارات، ذلك لأن مثل هذه الخبرة قد يشوبها أخطاء كما أنها في الغالب تتأثر بادراك الأسباب

¹ نواف كنعان، إتخاذ القرارات الادارية بين النظرية والتطبيق، كلية الحقوق الجامعة الاردنية، الطبعة الاولى، ص182-183.

الفصل الثاني: إتخاذ القرارات الإدارية وعلاقتها بالمحاسبة العمومية

الحقيقية لخطئه أو فشله يضاف إلى ذلك أن المشكلات القديمة قد تكون مختلفة عن المشكلات الجديدة أو في مثل هذه الحالة يصبح من غير المناسب تطابق الدروس المستفادة من تجارب الماضي على تجارب الحاضر.

بالرغم من المأخذ على هذا الأسلوب التقليدي لاتخاذ القرارات إلا أن ذلك لا يقلل من أهمية هذا الأسلوب وغيره من الأساليب التقليدية الأخرى، فقد يسترشد المدير من مديرين آخرين في منظمة أو في غيرها فإذا وجد أن نتائج القرارات السابقة غير مرضية، يمكنه دراسة الظروف والعوامل التي أدت إلى عدم نجاحها لتجديدها، وإذا وجدها مرضية يمكنه تطبيق القرارات وتدعيم الخبرة السابقة.

• البديهة والحكم الشخصي¹:

يعني هذا الأسلوب استخدام المدير حكمه الشخصي واعتماده على سرعة البديهة في ادراك العناصر الرئيسية الهامة للمواقف والمشكلات التي يتعرض لها، والتقدير السليم لابعادها في الفحص والتحليل وتقييم البيانات والمعلومات المتاحة والفهم العميق والشامل لكل التفاصيل الخاصة بها، وتبدو صعوبة ومحاطر استخدام هذا الأسلوب في أنه يقوم على أسس شخصية المدير وقدراته العقلية واتجاهاته وخلفياته النفسية والاجتماعية ومعارفه، وهذه كلها سمات وقدرات تختلف باختلاف المجتمعات والبيئات، كما أنها مرهونة بالمقومات المختلفة والمتعددة للمجتمع الواحد وقواعد السلوك التي تحكمه وكل ذلك يؤثر في حكم المدير الشخصي على الأمور والمواقف التي تواجهه.

إلا أن هذا الأسلوب يمكن أن يكون مجديا في اتخاذ القرارات غير الاستراتيجية التي يكون تأثيرها محدودا وكذلك في المواقف الطارئة التي تتطلب مواقف سريعة، كما أن من مزاياه أنه يساعد على استغلال بعض القدرات والمهارات لدى بعض المديرين كالقدرة على الابتكار والقدرة على تحمل المسؤولية والقدرة العقلية، وكلها قدرات تمكن المديرين من اتخاذ قرارات صائبة دون التردد فيها.

• اجراء التجارب **exponentiation**:

لقد بدأ تطبيق أسلوب اجراء التجارب في مجالات البحث العلمي ثم انتقل تطبيقه إلى الإدارة للاستفادة منه في مجال اتخاذ القرارات، وذلك بأن يتولى متخذ القرارات بنفسه اجراء التجارب بأخذ بعين الاعتبار جميع العوامل الملموسة وغير الملموسة، والاحتمالات المرتبطة بالمشكلة محل القرار، حيث يتوصل من خلال هذه التجارب إلى

¹ نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص185.

الفصل الثاني: إتخاذ القرارات الإدارية وعلاقتها بالمحاسبة العمومية

اختيار البديل الأفضل معتمدا في هذا الاختيار إلى خبرته العملية ومن مزايا هذا الأسلوب أنه يساعد المدير متخذ القرار على اختيار أحد البدائل المتاحة لحل المشكلات وذلك من خلال اجراء التجارب على هذا البديل والتغيرات أو التعديلات بناء على الأخطاء والتغيرات التي تكشف عنها التجارب والتطبيقات العملية، وبذلك يمكن هذا الأسلوب المدير من أن يتعلم من أخطائه في القرارات التي يتخذها مستقبلا، ومن المأخذ على هذا الأسلوب باهظ الثمن وفادح التكاليف ويستنفذ الكثير من جهد و وقت المدير متخذ القرار إذ ينبغي لإجراء التجارب الحصول على المعدات والأدوات والقوى العاملة اللازمة¹.

وقد يتم في مواقف معينة الجمع بين الخبرة والتجربة معا لتحقيق الهدف، ومثال ذلك أن بعض الشركات الاخرى المنتجة لسلع مماثلة بالاضافة إلى اجراء التجارب على ضوء هذه الخبرات لتتمكن الشركة من اختيار الأفضل.

• دراسة الآراء والاقتراحات وتحليلها:

يعني هذا الأسلوب اعتماد المدير على البحث ودراسة الآراء والاقتراحات التي تقدم إليه حول المشكلة وتحليلها ليتمكن على ضوءها من اختيار البديل الأفضل، وتمثل هذه الآراء والاقتراحات تلك التي يقدمها زملاء المدير أو التي يقدمها المستشارون والمتخصصون والتي تساعد على إلقاء الضوء على المشكلة الإدارية التي تواجهه وتقسيمها إلى أجزاء، ودراسة كل جزء منها على حدى، وكذلك دراسة المشكلة ككل مع الأخذ في الاعتبار العوامل الاستراتيجية المؤثرة فيها، كما يتطلب تطبيقه من ناحية أخرى اشتراك المدير لكل من يساهم بأرائه واقتراحاته في اتخاذ القرار².

بالرغم من وجود هذه الصعوبات فإن من مزايا هذا الأسلوب أنه أقل تكلفة من الأساليب التقليدية الأخرى كإجراء التجارب، إذ أن الوقت والجهد المبذول والادوات والأوراق المستعملة هي أقل تكلفة منها في إجراء التجارب، هذا بالإضافة إلى المدير يمكنه عن طريق الدراسات العميقة والتحليل الدقيق للآراء والاقتراحات التي تقدم إليه إستنباط الكثير من الاستنتاجات وخاصة التي تتعلق بالعوامل غير الملموسة المرتبطة بالمشكلة محل القرار، وأن هذه الأسباب استاعت أن تحقق قدرا كبيرا من النجاح في ظل ظروف ومواقف معينة، إلا أن التطورات التي شهدتها الإدارة في ظل مطلع القرن العشرين(20) وما خلفته هذه التطورات من مشاكل أكثر تعقيدا من تلك التي

¹ نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص184.

² نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص186-187.

الفصل الثاني: إتخاذ القرارات الإدارية وعلاقتها بالمحاسبة العمومية

واجهها المديرون في الإدارات القديمة أثبتت عدم كفاية الأساليب التقليدية لمواجهة معطيات التطورات، وتطلب بالتالي الاستعانة بأساليب ونظريات عملية جديدة تساعد المديرين على التلائم مع الظروف الجديدة إذ لم يعد المدير في ظل هذه التطورات يستطيع- بأسلوب التجربة والخطأ- مواجهة مشاكل المنظمات الإدارية الكبيرة الحجم وأصبح لا بد له من الإعتماد على أساليب علمية تمكنه من تحليل المشاكل الإدارية ومعرفة أبعادها.

من هنا اتجهت بعض الدول إلى استخدام الأساليب العلمية مظاهر هذا الإتجاه اهتمام هذه الدول باختبار القيادات الإدارية، المتخصصة والقادرة على تطبيق الأساليب العلمية لمواجهة المشكلات الإدارية المعقدة واتخاذ القرارات الصائبة لحلها.

* الأساليب العلمية في إتخاذ القرارات

تبين لنا من خلال التحليل السابق أن الأساليب العلمية لاتخاذ القرارات كانت انعكاسا للمدخل الذي يغلب الجانب العلمي للإدارة، كما تبين لنا أيضا أن التطورات الحديثة في مجال الإدارة أثبتت أيضا عدم كفاية الأساليب التقليدية وحدها لاتخاذ القرارات الرشيدة لحل المشاكل المعقدة التي أوجدها هذا التطور، وسنعرض فيما يلي أهم الأساليب بالنظريات التي يراها أغلب كتاب الإدارة أنها تساهم في عمليات إتخاذ القرارات¹.

• بحوث العمليات *opérations recherche*:

ازدادت أهمية بحوث العمليات في مجال إتخاذ القرارات الإدارية بعد الحرب العالمية الثانية، واستهداف استخدامها تطبيق الأسلوب العلمي على دراسة الإحتمالات في أي مشكلة من المشاكل الإدارية بقصد تحقيق الهدف المطلوب.

تعني بحوث العمليات عند " ميلروستار " تطبيق الوسائل والطرق والفنون العلمية لحل المشكلات التي تواجه المديرين بشكل يضمن تحقيق النتائج.

يعتمد أسلوب تطبيق بحوث العمليات على استخدام مختلف التخصصات القادرة على الإسهام في حل المشكلات مثل المتخصصين في العلوم الرياضية والإدارية والإقتصادية والمحاسبة، وعلى أن يتم العمل بينهم جميعا

¹ نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص 45.

في تعاون كامل في نطاق ما يسمى في الإدارة "بروح الفريق" كما يعتمد تطبيقه واجراء المقارنة الحسابية بين البدائل المختلفة عن طريق الاستعانة بالحاسب الالكتروني لإجراء المقارنة للتوصل إلى الحل، ومن هنا فإن استخدام هذا الأسلوب لا يزود المدير بالقرار النهائي ولكنه يساعد في اتخاذ القرارات في ضوء الحلول التي يصنعها والتي يمكن المقارنة بينها في أسس رقمية، ذلك لأن رشد الحل وصوابه يعتمد على مدى قدرة النموذج الرياضي على تمثيل المشكلة محل القرار، وتستطيع بحوث العمليات على أن تعطي وصفا دقيقا للمشكلة محل القرار والعوامل المؤثرة أو المتداخلة فيها وأن تحدد بيانات الأزمة للتعرف على أفضل الحلول مع الإطاحة بعدد أكبر من الإعتبارات، وبحوث العمليات تكسب القدرة على تبيين النتائج والتغيير في الروتين أو نظام المنظمة أو المحيط الذي تقوم فيه بأعمالها.

بالرغم من أن أسلوب بحوث العمليات يعتبر في نظر الكثير من علماء الإدارة المحدثين من أهم الأساليب التي قدمها علماء الرياضيات في مجال اتخاذ القرارات، إلا أن ذلك لا يعني أنه لا يخلو من العيوب، فمن أهم المآخذ عليه أنه يعتمد على تبسيط المشكلة محل القرار من خلال صياغتها في صورة نموذج رياضي وهذا يتطلب تحديد الأهداف والمتغيرات والقيود والافتراضات التي يمكن أخذها في الإعتبار، كما يؤخذ عليه أيضا تركيزه المفرط على العوامل التي يمكن قياسها كميًا، وهذا لا يمنع أن هذا الأسلوب لا جدوى منه كأسلوب علمي في ترشيد عملية اتخاذ القرار فالأخذ السابقة يمكن علاجها من خلال تطوير وتحسين قدرات ومهارات المديرين من خلال الاستعانة بالحاسبات الالكترونية التي تتضمن برامج خاصة لتسهيل الحصول على النماذج الرياضية، وأنه من المأمول أن يمتد استخدام هذا الأسلوب في مجال اتخاذ القرارات إلى أية قرارات مهمة تتخذ في أي مستوى من المستويات الإدارية¹.

• نظرية الاحتمالات **probabilité théorie**:

نظرا لصعوبة وتعدد اتخاذ القرار أمام المديرين وعلى متخذي القرارات في اختيار البديل الأفضل والتأكد من احتمالات المستقبل، وأن هذه الصعوبات تزداد كلما ازدادت احتمالات عدم التأكد في توقع حدوث أحداث معينة في المستقبل واحتمالات النجاح للبديل المطروح، ومن هنا ظهرت بعض المحاولات التي تستهدف تطبيق نظرية الاحتمالات في مجال عملية اتخاذ القرارات عن طريق تسجيل عدد مرات حدوث حدث معين للاستفادة

¹ نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص 190-191.

الفصل الثاني: إتخاذ القرارات الإدارية وعلاقتها بالمحاسبة العمومية

من هذا التسجيل على التوصل إلى توقعات سليمة للمستقبل، ومن أهم المعايير التي يمكن استخدامها لقياس الاحتمالات في مجال اتخاذ القرارات التي كشفت عنها بعض الدراسات في هذا المجال ثلاثة معايير أو طرق هي:

- **الاحتمال الشخصي:** الذي يتحدد بموجبه درجة اعتقاد متخذ القرار في الوقوع في أحداث ما أهمها: الخبرة السابقة لمتخذ القرار وتجربته العملية ومستوى تطلعاته وتوقعاته وآماله وأهدافه.
- **الاحتمال الموضوعي:** الذي يتحدد عن طريق إجراء التجربة وذلك بحساب نسب وقوع حدث ما وفقا لنتائج التجربة.
- **الاحتمال التكراري (التكرار النسبي):** وفيه يتم حساب الاحتمال على أساس أنه معتدل تكرر الحدث في الأجل الطويل¹.

• نظرية المباريات الإدارية **gamme théorie**:

يقوم مفهوم نظرية المباريات الإدارية على افتراضات مبنية على أساس التفكير المنطقي المسبق الذي يقول بأن الإنسان يسعى إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح مع أقل قدر من الخسارة وقد أسهمت هذه النظرية في حل المشكلات التي تتعلق بوجود منافسة في اتخاذ القرارات في ومواقف ظروف المنافسة، إذ في مثل هذه المواقف يجد متخذ القرار أن المفاضلة بين البدائل المتاحة تتم في اطار المنافسة في القرارات تتخذها شركة أخرى أو حتى دولة أخرى، ولقد أدركت كثير من منظمات الأعمال أهمية الدور الذي يمكن أن تسهم به هذه النظرية في ترشيد عملية اتخاذ القرارات فقامت بإعداد برامج تدريبية للمديرين لتدريبهم على كيفية استخدام نظرية المباريات في اتخاذ قراراتهم، وبذلك ينتج هذا الأسلوب الفرضية للمتدربين لمعرفة العوامل التي تؤثر على اتخاذ القرارات.

- الأساليب المحاسبية:

تعرض المنشأة إلى مشاكل كثيرة كإضافة منتج أو استبعاده، تخصيص حجم الإنتاج لمنتوج معين والتغيير في منافذ التصريف... الخ، وكلها أمور تتطلب معلومات مهمة لاتخاذ القرارات بشأنها، وفي كثير من الأحيان يكون أساس هذه الأخيرة قائما على تحليل ودراسة التكاليف والتي تكون مسجلة في الحسابات والدفاتر وبالتالي تعكس أوضاعا وظروف كانت سائدة في الماضي أي أنها تفيد فقط إذا كانت الظروف المتوقعة مماثلة للظروف السائدة في

¹ نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص194-195.

الفصل الثاني: إتخاذ القرارات الإدارية وعلاقتها بالمحاسبة العمومية

الماضي، ولكن هذا لا يحدث فعلا لأنه في معظم الحالات تحدث تغييرات من طرف الإنتاج أو التسويق ومن ثم يجب تغيير التكاليف السابقة.

تتسم الطريقة لمحاسبة بالموضوعية والسرعة ولا تحتاج إلى مجهود ونفقات كبيرة مقارنة بالطرق الإحصائية، وما يهمنا هنا هو التركيز على الطرق المحاسبية ودورها في إتخاذ القرارات الإدارية بغض النظر المستعملة في هذا المجال.

المطلب الثالث: مواقف وحالات إتخاذ القرارات الادارية

تختلف مواقف إتخاذ القرار الاداري من حيث درجة تاكد الادارة أو متخذ القرار من النتائج المتوقعة للقرار، ويقصد هنا بالموقف الحالة الطبيعية للمشكلة من حيث العوامل والظروف المحيطة بالمشكلة، المؤثرة عليها ومدى شمولية البيانات ودقة المعلومات المتوفرة للإدارة عنها¹.

وقد ميز علماء الإدارة بين أربعة مواقف أو أربعة حالات رئيسية لمواقف وحالات إتخاذ القرار الإداري.

1- حالة التأكد التام:

وهي الحالة التي يعلم فيها متخذ القرار، بكل دقة وتأكيد نوع العوامل والظروف والأحداث والتغيرات التي ستسود وتنفعل فعلها في المشكلة خلال الفترة المستقبلية لتنفيذ القرار، كما يعلم مسبقا النتائج التي سيترتب عليها تنفيذ القرار على دراية تامة بالمستقبل ومن ثم يعلم علم اليقين بانواع المتغيرات وسلوكياتها وتأثيراتها الكمية والكيفية على المشكلة ونتائج حلها بهذا الشكل أو ذاك.

وفي هذه الحالة يواجه متخذ القرار موقفين اثنين:

أ- أن يكون للمشكلة حلا وحيدا ممكنا، ومثال ذلك تحديد بعض المؤشرات الاقتصادية الكمية كالحجوم والاطوال والاوزان، والمحكومة بمصدر واحد من المصادر المتاحة، علمت كمياتها بشكل دقيق.

ب- أو أن يكون للمشكلة عددا محدودا من الحلول البديلة الممكنة، ومثال ذلك مشكلة ترشيد خطط تخصيص الموارد المتاحة على أوجه الاستخدام الممكنة المختلفة، وفي هذه الحالة على متخذ القرار أن يفاضل بين البدائل ويختار أحد الحلول من بين مجموعة البدائل الممكنة، الذي يحقق هدف القرار بموجب معيار أو عدة معايير كمية

¹ شمس الدين عبد الله شمس الدين، مدخل في نظرية تحليل المشكلات واتخاذ القرارات الإدارية، دمشق 2005، ص 16.

الفصل الثاني: إتخاذ القرارات الإدارية وعلاقتها بالمحاسبة العمومية

أو كيفية، إلا أنه من الجدير بالذكر هنا أن متخذ القرار كثيرا ما يصادف خلال عملية اتخاذ القرار وخاصة عملية حصر بدائل الحل أن للمشكلة عدد من الحلول غير محدودة أولها عدد لانتهائي من الحلول ضمن مجال محدود، في مثل هذه الحالات لا بد لمتخذ القرار من أن يضيف شروطا وقيودا جديدة كان قد أهملها، لتقنين بدائل الحل وحصرها وتحديدها، وإلا فلن يحصل على الحل المنشود ولن يستطيع اتخاذ القرار.

2- حالة المخاطرة¹:

تفترض هذه الحالة، أن متخذ القرار يعلم تمام العلم بالظروف والعوامل والمتغيرات التي يمكن أن تحدث خلال الفترة التي يغطيها القرار والتي تؤثر على المشكلة، ولكنه لا يعلم ولا يمكنه التنبؤ على وجه الدقة بالحدث المنتظر وقوعه، واتجاهات تغير مؤشرات القرار خلال تنفيذه، بل يعلم احتمال وقوع الحدث ومجال واحتمالات التغير وذلك بتكوين توزيع احتمالي للاحداث المتوقعة.

وهنا تظهر أمام متخذ القرار مسألة مزدوجة عليه حلها:

أ- تحديد الظروف أو المتغيرات التي يمكن أن تحدث بالمستقبل بشكل شمولي ودقيق.

ب- تحديد احتمال وقوع كل منها.

وتجدر الإشارة هنا الى أنواع الاحتمالات التي يمكن أن يعتمدها متخذ القرار:

- **الاحتمالات الموضوعية:** وهي الاحتمالات التي تستند الى قوانين الاحتمالات وخاصة قانون الاعداد الكبيرة وقوانين التوزيعات الاحتمالية.
- **الاحتمالات الذاتية:** وهي الاحتمالات التي يتم تحديدها بالاستناد الى التقديرات الشخصية لمتخذ القرار أو مساعديه من الخبراء، التي يعتمد فيها على إدراكه الشخصي وملكاته الذاتية.
- **الاحتمالات الشرطية:** وهي الاحتمالات المشروطة وقوعها بحدث أو جملة أحداث معلوم احتمال وقوعها مسبقا ودرجة تأثيرها على المتغيرات ذات العلاقة بالمشكلة².

¹ شمس الدين عبد الله شمس الدين، مرجع سبق ذكره، ص 17.

² شمس الدين عبد الله شمس الدين، مرجع سبق ذكره، ص 17.

3- حالة عدم التأكد:

وهي الحالة التي يعلم فيها متخذ القرار العوامل والمتغيرات التي ستقع في المستقبل بشكل دقيق، ولكنه لا يعلم ولا يمكنه أن يتنبأ باحتمال وقوعها، وفي هذة الحالة لابد لمتخذ القرار من أن يلجأ إلى تقديراته الشخصية، وهذا ما يطبع القرار الاداري بطابع ذاتي، يتعلق بالسلوك الشخصي لمتخذ القرار وحالته النفسية، ومدى تفاؤله أو تشاؤمه من المستقبل ومدى ميله لتعظيم العائد بالمخاطر أو تقليل الخسارة بالحذر والريية.

4- حالة عدم التعيين: وهي الحالة التي لا يعلم فيها متخذ القرار العوامل والمتغيرات التي ستحدث خلال الفترة المستقبلية التي يغطيها القرار، وبالتالي لا يعلم احتمال وقوعها، ولا يمكنه حسابه، وهنا لا يمكن لمتخذ القرار أن يتخذ أي قرار ما لم يعود إلى احدى الحالات الثلاثة السابقة، بجمع معلومات إضافية عن المشكلة أو تغيير طريقة تشخيصها ودراستها.

المبحث الثالث: مدى فعالية المعلومات المحاسبية ودورها في إتخاذ القرارات الإدارية

سنتناول في هذا المبحث دراسة كل من صلاحية المعلومات لتكون أساس يتم الاسترشاد بها في القرارات الإدارية بالإضافة إلى دور هذه المعلومات في إتخاذ القرارات ضمنها المبادئ التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام المعلومات ، وفعالية التقارير المالية كموصل جيد للمعلومات وأخيرا دور المعلومات المحاسبية في الأساليب الكمية لإتخاذ القرارات الإدارية.

المطلب الأول: مدى صلاحية المعلومات المحاسبية كأساس لترشيد القرارات الإدارية

تحتاج الإدارة الحديثة إلى نوع معين من المعلومات المحاسبية تتناسب مع نوعية المشاكل الإدارية المعاصرة والطرق العلمية التي تطبق في إتخاذ مثل هذه القرارات، وتفيد المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات سواء كانت قرارات تخطيط أو رقابة أو تنفيذ، وسواء كانت قرارات بيع أو إنتاج أو استثمار أو توظيف الموارد الاقتصادية بشكل أو بآخر.

ويقوم المحاسب بدور هام لمساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات عموما وذلك عن طريق تقديم البيانات الكمية اللازمة لتقييم البدائل المختلفة والمفاضلة بينها فلا جدال في إن الهدف النهائي لأي نظام محاسبي يتمثل في توفير المعلومات المناسبة لإتخاذ القرارات في الوقت المناسب وبالشكل والمضمون المناسب وبالتكلفة المناسبة وللشخص المناسب، حتى يمكن إتخاذ قرارات صائبة، فانه من الضروري أن يكون هناك مدخلات من المعلومات تأتي من إرسال أو ترجمة أو توصيل ظروف وأحوال العالم الواقعي بصورة ملائمة لصناع القرار، ومهما كانت طبيعة العالم الواقعي فإننا لن ندركه حتى يمكننا الحصول على معلومات عن ظروفه وأحواله والأحداث التي تجري فيه. وباعتبار أن المعلومات المحاسبية تعتبر احد الأركان الأساسية للنظام المتكامل لإتخاذ القرارات سواء على مستوى المنشأة أو على مستوى أي وحدة اقتصادية مشتقة منها.

بل أن من أهم أسباب وجود المحاسبة وتطورها المستمر يتمثل في توفر معلومات تعتبر أساس لإتخاذ القرارات ، حتى يقوم المحاسب بتوفير المعلومات المناسبة سواء لمواجهة احتياجات الإدارة بمستوياتها المختلفة او لمواجهة احتياجات الأطراف الخارجية لترشيد عملية إتخاذ القرارات¹.

إذ كان الأمر كذلك فهل هناك معايير معينة للحكم على مدى صلاحية المعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة بغرض استخدامها كأساس لإتخاذ القرارات وترشيدها، وفي الواقع أن إحدى اللجان المنبثقة عن مجلس

¹ نساء محمد طعيمة، نظم المعلومات المحاسبية، القاهرة، دار ايتراك، ط 1، 2002، ص 27

الفصل الثاني: إتخاذ القرارات الإدارية وعلاقتها بالمحاسبة العمومية

المحاسبين الأمريكي قد أصدرت تقريراً عن تطوير نظرية المحاسبة وركزت اهتمامها في هذا التقرير على أربعة خصائص أساسية للمعلومات المحاسبية المناسبة لترشيد القرارات.

وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

-الملائمة أو الصلاحية.

-القابلية للتحقق.

-التحرر من التمييز.

-القابلية للقياس الكمي.

لكن ما هو المعيار الذي يجب أن يستخدم في تحديد المعلومات المفيدة أو النافعة، وما هي المواصفات التي يجب توفرها في المعلومات حتى تكون نافعة؟

لذلك علقت اللجنة كما يلي:

إن معيار المنفعة يعتبر المعيار الوحيد الذي لا يخضع لأية قيود في مجال قابلية التطبيق على كافة العمليات المحاسبية وتقاس درجة منفعة المعلومات المحاسبية بمدى توافقتها مع احتياجات متخذي القرارات، ومن هناك يجب أن نقرر إن منفعة أي شيء تتمثل في مقدرته على إشباع حاجات معينة، وهذا ما نادي به فريق كبير من رواد الفكر المحاسبي المعاصر، وبناء على ذلك فإن المعلومات المحاسبية تكون ذات منفعة إذا كانت قادرة على إشباع حاجات مستخدمي هذه المعلومات وهم كثيرون وحاجاتهم متعددة ومتشابكة وقد تكون متعارضة في بعض الأحيان، فالمعلومات المحاسبية التي قد تكون نافعة لمستوى الإدارة العليا قد لا تكون كذلك بالنسبة للمستويات الإدارية الأخرى، وقد لا تكون كذلك بالنسبة للأطراف الأخرى التي لها مصالح مباشرة أو غير مباشرة في المنشأة. مثل: الملاك، مصلحة الضرائب، بورصة الأوراق المالية، الموردون، العملاء... الخ

كما أن المعلومات التي قد تكون نافعة في وقت معين قد لا تكون كذلك في وقت آخر، ولذلك فإن المعلومات التي تعطي الإجابة الكافية الجوهرية لكافة أو معظم التساؤلات التي تدور في أذهان مستخدميها هي المعلومات التي توصف بحق أنها معلومات نافعة¹.

¹ احمد عبد الهادي البشير ، مرجع سابق، ص -ص: 83-84

* القيود التي يخضع لها هذا المعيار في مجال التطبيق:

- وقت إتاحة المعلومات المحاسبية.

- اختلاف مستويات استخدام هذه المعلومات داخليا.

- اختلاف الأطراف الخارجية الأخرى التي تستخدم هذه المعلومات.

- اختلاف طريقة عرض المعلومات المحاسبية.

- اختلاف الأشخاص في درجة إدراكهم لهذه المعلومات.

ويرى الباحث أن المنفعة مسالة نسبية، ومن ثم فإنه يقع على عاتق المحاسب عبء إعداد هذه معلومات

مختلفة لإشباع حاجات مختلفة، أي إعداد معلومات تكون ملائمة أو مناسبة لمستخدميها، وبذكر أن منفعة

المعلومات لا تقاس بحجمها وإنما بدرجة تأثيرها في القرار وهذا يتوقف على عوامل كثيرة بخلاف الحجم مثل:

الدقة، درجة مناسبتها للقرار، توقيت الحصول عليها ودرجة إدراك متخذ القرار لها، كما إن عملية إتخاذ القرارات

تعتبر عملية شاملة أو كلية ومعظم القرارات تتخذ على أساس معلومات محددة بدقة ومتوفرة في الوقت المناسب

بغض النظر عن حجمها.

المطلب الثاني: دور المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الإدارية

تعد المعلومات مادة القرار الإداري، فإذا كانت عملية الإنتاج تتطلب المواد الأولية فإن الإنسان الإداري في

إتخاذ القرارات الإدارية هي البيانات والمعلومات التي تتوافر لديه، ويتوقف نجاح القرار على مدى صحة هذه المادة

ودقتها وطريقة تنظيم تأمينها وتخزينها ونقلها إلى المراكز التي تحتاج إليها، ومن الملاحظ أن نجاح القرارات وسلامتها

يتوقف على دقة وفعالية نظام الاتصالات الذي ينقل البيانات والمعلومات إلى مراكز إتخاذ القرارات، كما يتوقف

على المسافة التي تفصل بين مراكز المعلومات ومراكز إتخاذ القرار.

إذ تعتبر عملية إتخاذ القرارات عملية مستمرة لا تنتهي بمجرد إتخاذ قرار معين، فقد يترتب على القرار المتخذ

مواقف معينة تستدعي إتخاذ قرارات جديدة، كما أن عملية إتخاذ القرارات تعتمد أساسا على ما يتوافر لدى

متخذ القرار من معلومات مع العلم أن درجة جودة المعلومات المتوفرة لمتخذ القرار لها تأثير كبير على درجة جودة

القرار الذي يتخذه، فكلما زادت درجة جودة تلك المعلومات كان متخذ القرار في وضع أفضل، وهذا الأمر

يتطلب من الإدارة ضرورة أن تبحث باستمرار عن أفضل المعلومات فيما يتعلق بالأهداف والنتائج المتوقعة

للتصرفات البديلة، فالمعلومات تزيد من معرفة متخذ القرار وتقلل من جوانب المخاطرة المرتبطة بإتخاذ القرارات، وفي

حقيقة الأمر إن إتخاذ القرارات والمعلومات موضوعان مرتبطان.

الفصل الثاني: إتخاذ القرارات الإدارية وعلاقتها بالمحاسبة العمومية

1-المبادئ التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام المعلومات:

-تعتبر المعلومات أساسا ضروريا لاتخاذ القرارات، فبدون المعلومات يصعب تحديد المشكلة أو تحديد بدائل الحل كما يصعب تحديد معايير المفاضلة بين البدائل.

-يجب أن تكون المعلومات ملائمة للقرار المعروض أو يمكن تجميع البيانات اللازمة وتحويلها إلى معلومات ملائمة.

-أن يتم تجميع المعلومات المتعلقة بالموقف الإداري قبل تحديد البدائل.

-تتوقف الحاجة إلى معلومات دقيقة على الأساليب المستخدمة لقياس البدائل المختلفة.

تعتمد الإدارة في اتخاذها للقرارات الإدارية وأدائها لوظائفها على معلومات محاسبية وغير محاسبية، ويعود اهتمام الإدارة بالمعلومات المحاسبية لكونها المحرك لإدارة أي منشأة بل وتحدد قدر على أدائها لوظائفها، كما تتوقف درجة فعالية الإدارة على مدى وفرة وجود المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة والمتابعة تحقيقا لأهدافها المرجوة، ولأن اتخاذ القرارات يعتمد بشكل أساسي على البيانات والمعلومات المحاسبية في زيادة المعرفة وتخفيض مخاطر عدم التأكد، ولأن هذه البيانات والمعلومات تكون كمية أو مالية فمن شأنها مساعدة متخذ القرار بصورة أكثر فعالية مما لو كانت وصفية أو شخصية، أضف إلى ذلك تتصف البيانات والمعلومات المحاسبية بخصائص معينة تجعلها مفيدة وهامة عند دراسة المشكلة ومعالجتها واتخاذ القرار حيالها، وتتمثل أولى هذه الصفات بالملائمة، التوقيت المناسب، الدقة.

2-دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية:

يمكن توضيحه على النحو التالي:

إعداد الموازنات التخطيطية: والتي تمثل خطة العمليات المستقبلية والتي تعكس الأهداف العامة بشكل أهداف تفصيلية وتحدد المسؤولية عن كل هدف تفصيلي وتعتبر مقياسا للأداء ومعيار للرقابة.

ب.: تصميم نظم المعلومات المحاسبية: حيث تصمم على أساس تنظيم الموضوع للوحدات المحاسبية وطبيعة النشاط الاقتصادي، ويتوقف تصميم النظم المحاسبية على عاملين رئيسيين هما:

-المبادئ العلمية المحاسبية.

-الأساليب المحاسبية التي تتمثل في القواعد والإجراءات والسياسات الواجب إتباعها لتنفيذ المبادئ المحاسبية.

ج.: تسجيل العمليات: تتضمن هذه المرحلة تسجيل كافة العمليات وتبويبها، وتمثل هذه المرحلة مدخلات نظام المعلومات المحاسبية والتي تؤدي أساسا إلى إنتاج مخرجات هذا النظام في صورة قوائم مالية.

الفصل الثاني: إتخاذ القرارات الإدارية وعلاقتها بالمحاسبة العمومية

د :. المراجعة ومراقبة تنفيذ الموازنة: تهدف هذه المراجعة إلى تقييم الإجراءات التي تمت بالمؤسسة بما في ذلك ضمان حقوق المؤسسة والمحافظة على أصولها والتأكد من سلامة القيود المحاسبية ونظام المعلومات ودقة القوائم المالية.

هـ :. تحليل وتفسير القوائم المالية : يتم فحص القوائم المالية وتحديد العلاقات بين أجزائها وإظهار التغيرات التي تطرأ على عناصرها وذلك لخدمة أغراض القرارات الإدارية الجارية و الاستثمارية ورسم الخطط والسياسات المستقبلية.

إن المعلومات المحاسبية ذات أهمية بالغة للجهات الداخلية للمنشأة كالمدرء ورؤساء الأقسام والمشرفين وما شابه، حيث تساعدهم في اتخاذ قرارات تقع ضمن المجالات التالية :

-تخطيط طويل الأجل.

-التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد.

- تقييم الانجاز والرقابة¹

3-فعالية التقارير المالية كموصل جيد للمعلومات:

يحصل متخذ القرار على المعلومات اللازمة لاتخاذ قراره من مصادر مختلفة ولكن التقارير المالية تعد أفضل مصادر المعلومات والسبب في ذلك أن المعلومة كمية قابلة للتحقق من صحتها، وتمثل المعلومات من اجل اتخاذ القرار احد الأهداف الرئيسية للقوائم المالية، فبالرغم من أن أهمية المعلومات الواردة في التقارير المالية لمتخذي القرارات وخاصة الخارجيين منهم، إلا أن عملية إيصال هذه المعلومات تواجه العديد من الصعوبات بسبب محدودية ومحددات التقارير المالية التي تعد وفقا لفروض ومبادئ تواجه بعض التحفظات وكذلك الاختلاف بين صفات اهتمامات المستخدمين.

وعليه يمكن الاسترشاد بمجموعة من المؤشرات التي تساعد في الحكم على فعالية التقارير المالية في توفير المعلومات اللازمة لعملية اتخاذ القرارات وتوصيلها ومن أهمها:

-مدى شمولية التقارير المالية للحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها.

-مدى الاعتماد على التقارير المالية كمصدر من مصادر المعلومات وأهمية محتوياتها لعملية اتخاذ القرار .²

-مدى الفهم للمعلومات التي تحتويها التقارير المالية وتناسبها لعملية اتخاذ القرار.

¹ احمد عبد الهاديالبشير ، مرجع سابق، ص ص77-80

² محمد موسى فرج الله ، ص ص63-64

الفصل الثاني: إتخاذ القرارات الإدارية وعلاقتها بالمحاسبة العمومية

-تحديد ووضع مقاييس كمية لقياس درجة صلاحية التقارير المالية لقراءها وفهمهم للغاية التي كتبت لها

المطلب الثالث: دور المعلومات المحاسبية في الأساليب الكمية لاتخاذ القرارات الإدارية

إن المحاسبة بوصفها علما اجتماعيا يجب أن يتفاعل مع المجتمع، وتعبّر تعبيرا رقميا صادقا قدر الإمكان عن التقدم المادي للوحدات الاقتصادية في المجتمع فترة مالية بعد أخرى، وعن المراكز المالية لهذه الوحدات الاقتصادية في نهاية هذه الفترات مع تقدم قدر مناسب ومتطور من المعلومات المحاسبية لترشيد الإدارة في اتخاذ قراراتها .

لكي يتسنى للمحاسبة أداء هذا الدور وان تسائر التقدم العلمي الموجود والمنتظر مستقبلا يجب أن تتمتع بالأساليب الكمية وان تسعى إلى أن تحل أساليب القياس الرياضية والإحصائية محل الاجتهادات الفردية المحاسبية، حيث أن استخدام هذه الأساليب يدفع المحاسبين إلى توسيع مدركاتهم ليتمكنوا من فهم تلك الأساليب . يقصد بالأساليب الكمية جميع الطرق الرياضية والإحصائية وأساليب بحوث العمليات التي تعرضنا لها فيما سبق، ويمكن انتقاء بعض هذه الأساليب واستخدامها في المحاسبة كالنماذج الرياضية وأساليب التفاضل والتكامل ونظرية المجموعات والمصفوفات الجبرية، ولا يقصد بالتحليل الكمي فقط استخدام المعادلات والنماذج الرياضية ولكن يتضمن ذلك أيضا تحديد نوعية البيانات المحاسبية المدخلات والمعلومات المحاسبية المخرجات ووسائل وأساليب صياغة المشكلة باستخدام مفاهيم المحاسبة للتكاليف والإيرادات، فلكل مشكلة يراد اتخاذ قرار بشأنها تكلفة وإيراد وعائد .

تختلف قيم كل المتغيرات في مواقف وحالات معينة، وذلك الاختلاف في الحالات يجعل من المشكلة في غالبية الأحوال مشكلة معقدة، لذلك تتدخل النماذج الرياضية و الكمية لتخفيض حجم المشكلة وتلخيصها وتجعل منها مشكلة مبسطة يسهل حلها، ومن أمثلة تلك النماذج نموذج البرمجة الخطية ونماذج الاحتمالات ونماذج المدخلات والمخرجات والنماذج الإحصائية مقاييس التشتت والارتباط والانحدار وغيرها من أمثلة تلك النماذج التي تعتبر معاونة للمحاسب في الوصول إلى نتائج منطقية¹ .

¹ ناصر محمد علي الجهلي ، خصلص المعلومات المحاسبية و أثرها في إتخاذ القرار ،رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، كلية العلوم الاقتصادية،ص 118

الخلاصة:

تضمنت دراسة هذا الفصل كل من الدراسة النظرية لماهية القرار بشكل عام بالإضافة إلى دراسة لعملية إتخاذ القرارات الإدارية، والى الجزء الأهم هو دور المعلومات المحاسبية في عملية إتخاذ القرارات الإدارية. وفي ضوء ما تقدم من دراسة لعملية إتخاذ القرارات الإدارية والظروف التي في ضلها تتخذ القرارات المختلفة وتبين الحاجة إلى المعلومات المحاسبية سواء في تحديد وتحليل المشكلة أو وضع وتحديد البدائل الممكنة لحل هذه المشكلة المراد إتخاذ القرار بشأنها أو في تقييم تلك البدائل المتاحة وتقدير احتمالات حدوثها ونتائجها، هذا باعتبار أن المعلومات المحاسبية لها دور أساسي في دعم عملية إتخاذ القرارات الإدارية لمستخدميها داخل المنشأة.

الفصل الثالث

دراسة حالة بلدية تيسمسيلت

(النفقات)

تمهيد:

تعتبر الجماعات المحلية جزءاً لا يتجزأ من الدولة، بالرغم من وجود اللامركزية التي تعتبر أسلوباً من أساليب التنظيم الإداري. والتي تعني توزيع الوظيفة الإدارية بين السلطات المركزية في الدولة و الهيئات الإدارية المنتخبة تباشير مهامها تحت رقابة هذه السلطة.

فتنظيم الدولة يستوجب تقسيمها إلى أقاليم، ولاية وبلدية وبالرجوع إلى البلدية التي تعد الخلية الأساسية للامركزية الإقليمية فهي تلعب دوراً هاماً في التكفل بحاجيات المواطنين.

ولتحقيق الأهداف وعدم التلاعب بنفقات وإيرادات البلدية يجب ضرورة وجود الرقابة لنواكب جميع مراحل الميزانية، من إعداد واعتماد وتنفيذ والرقابة على سلامة تنفيذ الخطة المالية للبلدية، إنفاقاً وإيراداً وفقاً لما قرره ميزانيتها.

كما أن مدى تطبيق الأهداف المسطرة من خلال تغطية الميزانية تتعلق بصفة مباشرة بمدى سلامة القواعد المحاسبية والقوانين المنظمة لها و الدور الهام الذي تلعبه من أجل إتخاذ قرارات سليمة تتماشى مع السياسة التنموية المسطرة من قبل البلدية.

تناولنا في هذا الفصل:

- صورة عامة عن بلدية تيسمسيلتوميزانيتها.
- دراسة حالة صرف النفقات بلدية تيسمسيلت.

المبحث الأول: صورة عامة عن بلدية تيسمسيلت وميزانيتها

تمتع الجماعات المحلية بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وهذا حسب التنظيم الإداري الجزائري.

ومن بين هذه الجماعات المحلية "البلدية" حيث تقوم بتنفيذ و إعداد لميزانياتها السنوية مع الأخذ بعين الاعتبار كل التوجهات الحكومية لإدراج بعض النفقات اللازمة والتي تتماشى مع الخطة التنموية الشاملة للبلاد.

المطلب الأول: تعريف البلدية وهيكلها

الفرع الأول: تعريف البلدية

1- عرفها قانون البلدية في المادة الأولى كما يلي:

"البلدية هي الجماعة الإقليمية الأساسية و تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي تحدث بموجب القانون"¹

و للبلدية إقليم واسم و مركز و موطن يديرها مجلس منتخب و هيئة تنفيذية²

كما حدد القانون هيئاتها و المتمثلة في المجلس الشعبي البلدي و رئيس المجلس الشعبي

2- هي الجماعة الإدارية الاقتصادية و الثقافية الأساسية و هي تتمتع بالشخصية المعنوية العمومية التي ينتج

عنها الاستقلال المالي، و حرية التعااضي و لها نفس الامتيازات و الحقوق و الواجبات المقررة للأشخاص ما عدا المرتبطة منها بالشخصية الطبيعية و كذلك أن أموالها غير قابلة للتداول.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للبلدية.

إن الصلاحيات المخولة للبلدية كثيرة و هذا يتطلب وجود تنظيم إداري للقيام بالعمل على أحسن وجه

عموما، و بصفة عامة نجد أجهزة إدارية و أجهزة تنفيذية و أخرى استشارية.

- الأجهزة الإدارية:

تتمثل أساسا في مصلحة التنفيذ و مصلحة المحاسبة التي تهتم بالميزانية والحسابات المالية.

¹ قانون البلدية رقم 80/90 المؤرخ في 7 أبريل 1990 المادة الأولى

² قانون البلدية 203 من نص المادة 13

الفصل الثالث: دراسة حالة بلدية تيسمسيلت

- الأجهزة التنفيذية: تتمثل في الأمانة العامة يسيها الأمين العام و يعتبر المساعد الأساسي لرئيس البلدية، يعين المرسوم الرئاسي باقتراح من رئيس الحكومة يتولى على الخصوص بجمع المسائل المتعلقة بالإدارة العامة (إعداد الاجتماعات، تنفيذ المداولات و تحضيرها، ممارسة السلطة السلمية).

- الأجهزة الاستشارية:

مهمتها تقديم الإشارة و ذلك حسب نوع المصلحة نذكر على سبيل المثال اللجنة الاستشارية المتعلقة بالصفات العمومية من أهم أعمالها ما يلي:

- الرقابة علي البلديات: فهي تطبق علي إعطاء المجلس و علي أعمال المجلس كهيئة¹

- الرقابة علي أعضاء المجلس: تمارس علي أعضاء المجلس المنتخبين رقابة إدارية من قبل الإدارة الوصية وتأخذ الصور التالية: التوقيف، الإقالة، الإقصاء.

- المصالح التقنية للبلدية: تلعب دورا في تجسيد المخططات التنموية ومختلف مشاريع البلدية هذه المصالح تتواجد في كل بلدية وهناك مصالح أخرى تكون البلدية قادرة على إنشاءها .

المطلب الثاني: تعريف الميزانية وخصائصها

تعريف الميزانية :

من الجانب اللغوي : هي تعريف لكلمة budget ذات الأصل الانكلسكسيوني التي تعبر عن الحافظة التي تحوي الوثائق المتعلقة بالميزانية الخاصة مؤسسة أو دولة وهي تختلف من معناها عن الأصل المشتقة منه هذه في اللغة العربية -الميزان-

من الجانب الاقتصادي : فهي أهم دعائم النظام المالي وتحديد الإيرادات والمصاريف لمدة سنة وهي العملية التي بواسطتها يسمح رسميا بها توضيح الإيرادات والنفقات .

من الجانب المالي : هي عبارة عن جدول الاستعراض القيم الخاصة بالمتلكات التي بحوزة المؤسسة و التزاماتها في تاريخ معين (بداية السنة المالية) ويحتوي هذا الجدول علي قسمين:

¹ - قانون البلدية تحت رقم 08/90 المؤرخ في 07 أبريل 1990.

الفصل الثالث: دراسة حالة بلدية تيسمسيلت

الأصول	الخصوم
مجموعة الممتلكات الثابتة والمنقولة	مجموعة الأموال المتمثلة في الأعباء والديون

أ- الإيرادات: جميع الموارد التحصل عليها سواء كان ذلك داخليا أو خارجيا.

ب- النفقات: كل ما تصرفه مؤسسة ما من حسابها الخاص للحفاظ علي التوازن المالي لديها.

تعريف ميزانية البلدية:

ميزانية البلدية هي جدول التقديرات الخاصة بإيراداتها ونفقاتها السنوية وتشكل كذلك أمرا بالإذن والإدارة تمكن من حسن سير المصالح العمومية¹ وهي تشمل قسمين هما:

- قسم التسيير.

- قسم التجهيز والاستثمار.

و ينقسم كل قسم إلى إيرادات ونفقات التي يجب أن تحقق توازن الميزانية . و يمتد إلى غاية 15 مارس من السنة التالية و ذلك في عملية تسديد النفقات و إلى غاية 31 مارس في عملية التسديد و الجباية و الحصائل من أجل دفع النفقات².

خصائص الميزانية:

تميز الميزانية الخاصة بالبلدية بحملة من الخصائص أهمها :

1-الميزانية هي عمل علني : هذا يعني أن كل مساهم في دفع الضريبة له الحق في الإطلاع على مدى استعمال المداخيل الجبائية من قبل البلدية قصد تحقيق المنفعة العامة هذا من جهة و من جهة أخرى لايمكن للمواطن المشاركة في النقاش عند التصويت على الميزانية.

¹قانون البلدية رقم 08/90. المؤرخ في 17/أفريل/1990 مادة 111

²قانون البلدية . مرجع سابق . مادة159

الفصل الثالث: دراسة حالة ببلدية تيسمسيلت

2-الميزانية هي عمل تقديري : تقوم الجماعات المحلية بتحديد المشاريع المراد تحقيقها هذا العمل التقديري يحدد النفقات المتوقعة بالتفصيل.

3-الميزانية هي عمل مرخص : تسجل في الميزانية رخص الإيرادات و النفقات المقترحة وهذه قاعدة إلزامية لكل من البلدية و الولاية.

4-الميزانية هي عمل دوري : هناك ميزانية واحدة لكل سنة مالية تعد بشكل دوري.

5-الميزانية عمل ذو طابع إداري : يسمح بتسيير الحسن لمصالح البلدية.

6-الميزانية نظرة توقيعية مستقبلية:تعتبر الميزانية سجلا يتضمن توقعات السلطة التنفيذية – ستنفقه أو ما ستحصله من مبالغ خلال مدة زمنية محددة تقدر عادة سنة واحدة وتعكس الميزانية بما تحتوي من نفقات وإيرادات والمبالغ المرصودة لكل منهما، برنامج عمل الحكومة في الفترة المستقبلية على الصعيد السياسي، الإقتصادي والإجتماعي.

المطلب الثالث: المبادئ العامة وكيفية إعدادها

الفرع الاول: المبادئ العامة التي تحكم تحضير الميزانية البلدية.

يتعين على السلطة التنفيذية أي البلدية وهي بصدد تحضير الميزانية البلدية أن تضع في اعتبارها عدد من المبادئ العامة التي تحكم الميزانية والتي صارت من البديهيات في علم المالية العامة وتتمثل هذه المبادئ في :

* مبدأ السنوية:

يقصد بسنوية الميزانية البلدية أن تقديرات وتنفيذ الإيرادات والنفقات الواردة في الميزانية تقدر في فترة قدرها سنة من أول جانفي وينتهي في 31 ديسمبر من نفس السنة، ولا يمكن أن تكون أقل من سنة أو أكثر، فإذا كانت تقديرات الدولة لنفقاتها لأكثر من سنة، فإن هذه الأخيرة تكون أقل من سنة، ومنه تكون بعيدة عن الواقع الاقتصادي .

* مبدأ الشمولية والموازنة:

ونعني بمبدأ الشمولية أنه يجب أن يشتمل تقديرات الميزانية العامة للبلدية على أخذ النفقات والإيرادات العامة بمعنى أنها تشتمل المبلغ الصافي بغرض تسهيل عملية المراقبة من طرف الهيئات المعنية، ولا بد أن تكون الإيرادات والنفقات متوازنة، ويعتبر هذا المبدأ أساسي بالنسبة لسير ميزانية الجماعات المحلية و خاصة البلدية.

* مبدأ تسلسل النفقات:

من أجل تسير مصالح البلدية بصفة جيدة وتقديم الخدمات للأفراد، لا بد على الجماعات المحلية أن تأخذ بعين الاعتبار مبدأ التسلسل في تسيير النفقات، فتقوم بإنفاق الأموال اللازمة لذلك والمتمثلة في النفقات الإجبارية وهي نفقة ملزمة وغير قابلة للتخصيص تنص عليها القوانين لسير المصالح العمومية .

* مبدأ عدم تخصص الإيرادات وعدم تصرف الجماعات المحلية في المداخيل التي لا يرضها القانون:

ويعني هذا المبدأ أنه لا يجب أن نخصص إيراد ذو طبيعة معينة لتغطية نفقة معينة، وإنما كل الإيرادات المحصل عليها مخصصة للنفقات بإستثناء الإيرادات المقيدة بتخصيصات معينة (مكفوفين، عجرة، بناءات مدرسية... الخ)

الفصل الثالث: دراسة حالة بلدية تيسمسيلت

فلا يمكن لرئيس البلدية مثلا تخصيص هذه الإيرادات لنفقات أخرى، كما لا يجوز لرئيس المجلس الشعبي البلدي تخصيص نفقات لا تعود بالفائدة على البلدية، وبالتالي فهو ملزم بالإتفاق إلا في حدود ما ينص عليه القانون.

وهكذا لا بد أن يكون الشغل الشاغل لرؤساء المجالس الشعبية البلدية في البحث عن حلول تؤدي إلى إحداث التوازن بين الإيرادات والنفقات، وبالتالي التمكن من تغطية نفقات التسيير و نفقات التجهيز ولاسيما مع محاولة التقليل من إرتفاع النفقات المحلية.¹

الفرع الثاني : كيفية إعداد والتصويت والمصادقة على ميزانية البلدية.

1-1/ كيفية إعداد الميزانية البلدية:

يقوم رئيس المجلس الشعبي البلدي و بمساعدة من أعضاء اللجنة المالية للبلدية، بإعداد ميزانية البلدية، و يتولى تنفيذها، ثم يقدمها إلى المجلس الشعبي لمناقشتها و المصادقة عليها من طرف سلطة الوصاية.²

إن عملية تحضير ميزانية البلدية هي عمل هام جدا يتوقف على سير كافة المجموعات خلال فترة زمنية محددة، وتلعب فيه الناحية السياسية الدور الأساسي نظرا لكون هذا التحضير يعبر عن سياسة السلطات المحلية وبرنامج النشاط الذي يقوم به خلال السنة، وإرتباط هذه السياسة بالخطة التنموية للبلاد المسطرة من طرف الحكومة و بناء على ذلك، فإن مداد الميزانية هو أولا و قبل كل شيء تقدير للحصول على توازن إحتياجات و موارد الجماعات المحلية.

وعند تحضير الميزانية لابد أن نراعي الأمور التالية:

- الخطوط العريضة للخطة الإنمائية.

- التعليمات و المقررات الصادرة عن وزارة الداخلية و الحكومة المتعلقة بالسياسة العامة و المحلية .

- وضعية الموارد في حوزة كل مجموعة، إذا إقتضى الأمر أن يخضع هذا التحضير إلى شروط أساسية لضمان

الفعالية و نذكر أهمها:

1- المادة 63 - القانون البلدي 08/90 - السالف الذكر.

الفصل الثالث: دراسة حالة بلدية تيسمسيلت

- يجب دراسة ومناقشة التقديرات الأولية قبل تقديمها إلى السلطة الوصية لمراقبتها و المصادقة عليها.
- أن يكون توازن الميزانية حقيقيا وليس خياليا.
- إحترام أجال إعداد الميزانية.
- إستعمال البطاقة الحسابية، والمتضمنة تقديرات الإيرادات الجبائية.

1-2/ التصويت على الميزانية البلدية:

بعد إعداد الميزانية تقدم إلى المجلس الشعبي البلدي للدراسة والتصويت مرفوقة بتقرير تقديم الميزانية الذي يحتوي على جدولين هما :

* جدول النفقات ويتضمن الإعتمادات المفتوحة لمواجهة هذه النفقات.

* جدول الإيرادات ويتضمن الإيرادات المخصصة ومصادر تغطيتها.

كما يرفق بهذه الميزانية دفتر الملاحظات الذي يتضمن ملخص حسب ترتيب مواد الميزانية ، وتفصيل توجيهه كا اعتماد وطبيعة وأسباب الإقتراحات المسجلة بهذه الميزانية ، ويدرس المجلس هذه الميزانية دراسة معمقة مع مراعاة الجوانب الاقتصادية والاجتماعية وغيرها ، ثم يصوت عليها بابا بباب ومادة بمادة بالنسبة للنفقات والإيرادات وعلى أساس التوازن بينهما ، وبعد ذلك يقوم بالمداولة على الميزانية، وبالتالي لا يجوز للسلطة التنفيذية تحويل الإعتمادات إلا بموافقة المجلس الشعبي البلدي إلا في حدود "يسوغ لرئيس المجلس الشعبي البلدي إجراء تحويلات من مادة داخل نفس الباب غير انه لا يجوز تحويل إعتمادات مقيدة بتخصيصات."¹

1-3/ المصادقة على الميزانية البلدية:

إن المرحلة الثالثة التي تجتازها الميزانية هي مرحلة المصادقة عليها من طرف السلطة الوصية فبالنسبة للبلديات التي يقل عدد سكانها عن 50.000 نسمة فإنها ترسل للدائرة للمصادقة عليها ، أما إذا كان عدد سكان البلدية يتجاوز أو يساوي 50.000 نسمة فإن المصادقة عليها تكون من طرف الولاية.

1- المادة 153- قانون البلدية - مرجع سابق.

الفصل الثالث: دراسة حالة ببلدية تيسمسيلت

" إن السلطة التي تضبط ميزانية البلدية يمكنها أن ترفض أو تعدل النفقات والمداحيل المقيدة فيها"، وعلى العموم يؤخذ بعين الإعتبار عند مراقبة أي ميزانية الأموال الخاصة ، والنفقات القانونية و الإجارية التي سبق التطرق إليها ، وإحترام القوانين والتعليمات المسطرة في هذا المجال ، مراقبة التوازن المالي ، إحترام القواعد الأساسية في تقييد الإعتمادات طبقا للتعليمات الوزارية الخاصة بالعمليات المالية للبلديات.

وبعد المراقبة النهائية لها واستخراج الملاحظات الضرورية والمسجلة فيها يمكن إرجاعها إذا كانت هذه الملاحظات تنعكس سلبا على تنفيذ الميزانية وخاصة إذا ما كان هناك عجز، لإعادة التوازن وتصحيح كل الأخطاء المسجلة أو قبولها والمصادقة عليها إذا لم تكن هناك ملاحظات.

المبحث الثاني : دراسة حالة صرف النفقات بالبلدية

تعتمد البلدية في تسيير ميزانيتها على القرارات الرشيدة من أجل تحقيق مبدأالتوازن بين نفقاتها و إيراداتها ، لذلك تعتمد على مبادئ المحاسبة لعمومية والقوانين التي تربطها، لذلك ركزنا على الجانب التطبيقي بدراسة كيفية تسيير نفقاتها .

المطلب الاول : تصنيف النفقات البلدية وكيفية تقديرها.

تصنف النفقات في كل من قسم التسيير و فرع التجهيز و الإستثمار إلى صنفين تصنيف حسب الطبيعة و الموضوع و يهدف إلى تحديد و طبيعة نوع النفقة بالتسمية مثلا، و الصنف الثاني يسمى بالتصنيف حسب الأرقام و يتم حسب مبدأ التصنيف العشري.

1-1 / تصنيف النفقات البلدية:

1 / نفقات قسم التسيير:

هي النفقات التي تسمح للبلدية بتسيير مصالحها و تتعلق كذلك بالأجر الأساسي للمستخدمين، و تحتوي هذه النفقات على مجموعات و تحتوي المجموعات بدورها على أبواب و يحتوي كل باب على مجموعة من الأبواب الفرعية ، و هذه الأخيرة تحتوي على مجموعة من المواد و المتمثلة في الصنف 6،8 و هي كالأتي:

- المجموعة 90 : المصالح غير مباشرة.

- المجموعة 91: المصالح الإدارية.

- المجموعة 92: المصالح الإجتماعية.

- المجموعة 93: المصالح الإقتصادية.

- المجموعة 94:مصالح الجباية.

كما تحتوي هذه المجموعات على أبواب من (900 إلى 941) بحيث كل مجموعة تحتوي على 10 أبواب أي حسب مبدأ التصنيف العشري فنجد مثلا المجموعة 90 (المصالح غير المباشرة) تحتوي على الأبواب التالية:

الباب 900: المصالح المالية

الباب 901: أجور وأعباء المستخدمين الدائمين

الباب 902: وسائل ومصالح الإدارة العامة.

الباب 903: مجموعة العقارات و المنقولات (غير المنتجة للمداخيل).

الباب 905: الشبكات.

الباب 906: أشغال التجهيز المنجزة بالاستغلال المباشر.

وكل باب من هذه الأبواب يحتوي على أبواب فرعية فمثلا المجموعة 90 تحتوي على الباب 900 و الباب الفرعي 9001 ، و كل باب فرعي يحتوي على المواد المتمثلة في الصنف 8،6 كما ذكرنا سابقا و هي كالتالي :

ب/ : نفقات قسم التجهيز.

تحتوي كذلك على مجموعات المتمثلة في الحسابات 95 ، 96 ، 97 و هي كالتالي:

المجموعة 95: برامج البلدية.

المجموعة 96: برامج لحساب الغير.

المجموعة 97: العمليات الخارجية عن البرامج.

و بدورها تحتوي على أبواب من (950 ، 979) و تحتوي هذه الأخيرة على الحسابات التالية :

الحساب 60: سلع و لوازم.

يسجل في هذا الحساب كل النفقات المتعلقة باللوازم و السلع على مختلف المصالح و كذلك التي تمنح على شكل إعانات للمحتاجين.

الفصل الثالث: دراسة حالة بلدية تيسمسيلت

المادة 610 الغذائية: تسجل في هذه المادة كل النفقات المتعلقة بالتغذية بما في ذلك حليب الأطفال و مساعدة المحتاجين بمواد التغذية.

المادة 602 ألبسة: تتمثل هذه النفقة في الشراء ألبسة لمستخدمي مختلف مصالح البلدية (مصالح النظافة، سائقي السيارات و الشاحنات ، عمال خدمات التنظيف ، و مستخدمي الشبابيك و الإستقبالات) .

المادة 603 الوقود: تسجل في هذه المادة كل مستحقات الوقود الخاص بعتاد البلدية من سيارات و شاحنات...إلخ.

المادة 604 المحروقات: تتعلق هذه المادة بشراء المحروقات الخاصة بالتدفئة لمختلف مصالح البلدية و المؤسسات التعليمية و مصالح البريد و المواصلات.

المادة 605 لوازم لصيانة البنايات و المنقولات و المواد: يسجل في هذه المادة لوازم لصيانة بنايات البلدية و المدارس الابتدائية و حتى المساجد و كذلك مختلف المعدات .

المادة 606 لوازم الطرق: تتعلق هذه المادة بشراء المواد واللوازم الخاصة بصيانة طرق البلدية مثل (الرمل،الزفت) و كذلك تنفيذ الأشغال المنجزة بالإستغلال المباشر .

المادة 607 لوازم مدرسية: يسجل في هذه المادة كل اللوازم المدرسية التي تشتريها البلدية لأبنائها المحتاجين وكذلك السجلات المدرسية للمدارس الابتدائية و شراء كتب للمكتبات المدرسية و جوائز.

المادة 608 لوازم المكتب، طباعة وتجليد: شراء كل مستلزمات المكاتب بما فيها الطباعة والتجليد الخاصة بالسير الحسن لمصالح البلدية .

المادة 609 لوازم أخرى: تسجل في هذه المادة كل النفقات و اللوازم و السلع المستهلكة التي لا يمكن تسجيلها في مواد الحساب 60.

الحساب 61 أشغال و خدمات خارجية :

تسجل في هذا الباب النفقات الخاصة بكراء و صيانة و تصليحات في المؤسسة مثل:(الطرق، البنايات، المدارس، المساجد، المقابر ...) و شراء المعدات الصغيرة الخاصة بالكهرباء و الغاز و الماء و تأمين المنقولات و العقارات.

الفصل الثالث: دراسة حالة بلدية تيسمسيلت

المادة 610 إيجار و أعباء إيجارية : يسجل في هذه المادة تسديد مستحقات مستأجرات البلدية من محلات وأراضي سواء مخصصة للإستعمال الإداري أو السكني أو بناء محطات مؤقتة ولكل الإستعمال الغير الصناعي و التجاري ، و يسجل فيه كذلك كراء المعدات الثقيلة للبناء أو غيره.

المادة 611 صيانة داخل المؤسسات: يسجل في هذه المادة الإعتمادات الخاصة لشراء العتاد الصغير و المعدات التي لا تسجل في دفتر الجرد بمعنى أن الإهتلاكات لا تعدد السنة مثل (المكنسة...).

المادة 613 الكهرباء، الماء، الغاز: يسجل في هذه المادة كل الإستهلاكات التي تتعلق بالكهرباء، الماء و الغاز تكل مصالح البلدية بما في ذلك المساجد و المؤسسات المدرسية بإستثناء المصالح التي تستفيد من ميزانية ملحقة مسجلة في الحساب 65.

المادة 614 قسط التأمين المنقولات والعقارات: يسجل في هذه المادة التأمينات ضد السرقة والحرائق لبنايات البلدية وتجهيزاتها ووثائقها. مصلحة الأرشيف.

المادة 619 لوازم أخرى للبنايات والعقارات: يسجل في هذه المادة كل النفقات الخاصة بالعقارات والمنقولات التي لم يسبق ذكرها في حساب 61.

الحساب 62 مصاريف التسيير العام:

المادة 620 تعويضات على الوظيفة لأعضاء المجلس التنفيذي البلدي : أعضاء المجلس التنفيذي البلدي يتلقون تعويضاتهم عن الوظيفة وهذا حسب ما جاء به المرسوم رقم 86/85 المؤرخ في 1985/04/30 المعدلة والمتمة.

المادة 621 مصاريف المهمة لأعضاء المجلس التنفيذي : يسجل في هذه المادة مصاريف المهمة الخاصة بأعضاء المجلس التنفيذي البلدي التي تكون خارج إقليم البلدية والتي تساوي المبالغ الممنوحة لأي مستخدم في إدارة أخرى.

المادة 622 مصاريف تسيير القابض: يسجل في هذه المادة مساهمة البلدية في نفقات التسيير للقابض البلدي لمختلف لوازم المكاتب .

الفصل الثالث: دراسة حالة بلدية تيسمسيلت

المادة 623 توثيق عام: يسجل في هذه المادة النفقات المتعلقة بإشتراكات البلدية المحددة بناء على مداولة المجلس الشعبي البلدي، وشراء مستلزمات المكتبات.

يجب الإشارة إلى أن التجهيزات الكبيرة يجب تسجيلها في قسم التجهيز. ح/245.

المادة 224 مصاريف البريد والمواصلات: يسجل في هذه المادة النفقات المتعلقة بالبريد والمواصلات مثل الاشتراكات الهاتفية وشراء الطابع البريدية

المادة 83 إقتطاعات نفقات التجهيز: يسجل في هذه المادة المبلغ المقتطع من إيرادات التسيير والمقدر بنسبة 10 % أدنى قيمة إلى نفقات التجهيز.

المادة 610 إيجار و أعباء إيجارية : يسجل في هذه المادة تسديد مستحقات مستأجرات البلدية من محلات وأراضي سواء مخصصة للإستعمال الإداري أو السكني.

ج/ نفقات قسم الإستثمار:

يحتوي هذا القسم على النفقات المتعلقة بالمشاريع ومن أهم مميزات هذا القسم مقارنته مع قسم التسيير حيث أننا نجد فيه تسجيل عنوان المشاريع بالتدقيق بحيث يحتوي على المجموعة المتمثلة في الحسابات 95 ، 96 ، 97، وهي بدورها تحتوي على الأبواب من 950 إلى 979، بحيث أن نفقات هذه الأبواب تحتوي على فروع وهذه الأخيرة تحتوي على المواد التالية :

المادة 06 العجز المرحل : يسجل في هذه المادة العجز المرحل للسنوات السابقة .

المادة 105 إعانات التسديد : تتعلق هذه المادة بباقي الإنجاز من إعانات الدولة المسددة و التي تمثل فائض على المستعمل ، يعاد تسديده إلى خزينة الدولة.

المادة 160 سداد الافتراضات: هذه المادة خاصة الإعتمادات التي يتم تسجيلها لأجل تسديد الديون المقترضة من طرف المجلس الشعبي البلدي.

المادة 130 تسديد الإعانات الممنوحة من موارد البلدية الخاصة لوحداتها الاقتصادية: يسجل في هذه المادة الإعانات المقدمة من طرف البلدية لوحداتها الاقتصادية من أجل الإستثمار أو التنازل عليها، هذه العملية تتم برخصة من وزارة الداخلية .

المادة 272 تسديد الإعانات المحصلة من طرف البلدية لوحداتها الاقتصادية: يسجل في هذه المادة الإعانات المحصل عليها من طرف البلدية لوحداتها الاقتصادية ،مع العلم أن هذه المادة تقيد في العمليات الخارجة عن البرنامج .

المادة 250 سداد الوحدات الاقتصادية البلدية للسلفيات الموافق عليها من طرف البلدية : هذه المادة تتعلق بتقيد مبالغ الأموال التي تقدمها البلدية لوحداتها الاقتصادية بشكل سلفيات وقروض تتم هذه العملية وفق قواعد وتنظيمات ،هذه العملية تسمى إقتراض داخلي .

المادة 260 إقتناء سندات الدولة أو المؤسسات العمومية الوطنية : هذه المادة خاصة بإقتناء سندات الدولة والمؤسسات العمومية الوطنية قصد المساهمة في رأس مال هذه المؤسسات والحصول على فوائد منها ،نفقات هذه المادة تسجل أيضا في عمليات البرامج خارج الميزانية.

المادة 240 إقتناء العقارات : هذه المادة مخصصة لتسجيل الإعتمادات المالية المتعلقة بإقتناء العقارات مثل الأراضي والمباني.

المادة 241 إقتناء العتاد والمعدات الكبرى والمنقولات: تعني هذه المادة شراء السيارات ،الأثاث ،والعتاد الكبير.

المادة 281 تصليحات كبرى : تقيد في هذه المادة الإعتمادات المالية الخاصة بالأشغال الكبرى للإصلاح والترميم أي أن العقار الموجود إلا أن حالته سيئة تتطلب التدخل لترميم والإصلاحات وبالتالي إعادته إلى حالته الأصلية مثل التدخل لترميم المدارس والمقرات العمومية والمعرضة للتخريب.

المادة 280 أشغال جديدة : تعني هذه المادة المشاريع المختلفة في الأشغال العمومية والبناء والتي يتم إنشائها لأول مرة من طرف المجلس الشعبي البلدي مثل بناء المدارس ،المساكن ،فتح المسالك،ترفيت الطرقات...إلخ.

الفصل الثالث: دراسة حالة بلدية تيسمسيلت

المطلب الثاني: دور المحاسبة العمومية في إتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بنفقات البلدية:

يتمثل جمع هذه المعلومات في معرفة النفقات ومصادرها وبالتالي يمكن جمعها ، وتجدر الإشارة إلى ضرورة مراعاة النفقات الإجبارية التي تكون بها الميزانية الأولية ثم النفقات الأخرى ، كما أن هناك إتمادات خاصة تستعمل في غرضها ولا يجوز تحويلها إلى إستعمال آخر .

أ- نفقات قسم التسيير:

جدول رقم: 02 * جدول توزيع نفقات قسم التسيير.

طبيعة النفقة	بيانها	مصدر المعلومة	القرارات المتخذة
مصاريف المستخدمين	وهي أجور العمال الدائمين والمؤقتين الذين يوظفون إما لأعمال مؤقتة أو أشغال التجهيز المباشر وكذلك التكاليف الإجتماعية وخصص رب العمل كما تدرج مصاريف طب العمل في هذا الفصل وكذلك أجور الخبراء الذين تستفيد منهم البلدية وحتى منح الإنتخابات .	قائمة الميزانيات تعود من مصلحة الأجر .	تعطى أولوية قصوى لأنها متعلقة بمعيشة العمال.
مصاريف على الأملاك العقارية والمنقولة.	وهي كل ما تنفقه البلدية على الأملاك سواء التي ستأجرها من الغير أو غيرها لصيانتها وتأمينها وسيرها، ويمكن إدراج مبالغ صيانة المساجد في هذا الباب.	مصلحة أملاك البلدية .	تعطى الأولوية للمساهمة في مصاريف القابض.
منح و إعانات.	تقوم البلدية بتقديم منح و إعانات سواء للأشخاص أو الجمعيات ذات الطابع الغير السياسي أو جوائز و غيرها مع مراعاة الإتمادات الخاصة وهي المساعدة الإجتماعية و الإعانات الواردة من الخارج.	مصلحة الشؤون الإجتماعية التي تحضر جدول المسنين أو المكفوفين و الجمعيات.	تعطى الأولوية للمساجد والجمعيات و المكفوفين. و المسنين
مصاريف السير العام.	وهي كل مصاريف تسيير البلدية من تأمين و عقود و منازعات و بريد وغيرها كما يمكن إدراج نفقات غير المتوقعة يمكن إستعمالها عند الحاجة.	-مصلحة الأجر -تحضير جدول أجر المنتخبين.	تعطى الأولوية لأجور المستخدمين ثم البريد ثم الأعياد والحفلات.
مصاريف مالية	وهي عادة مبالغ خدمة القروض و سد عجز الوكالات	مصلحة المحاسبة و عقد القروض	تعطى الأولوية لفائدة القروض
المساهمة في صندوق الضمان للضرائب المباشرة.	وهي نسبة تحدد عادة 2% وهي نفقة إجبارية تحسب بالإسناد إلى الضرائب المباشرة.	مصلحة المحاسبة	تحسب وفق تعليمات وزارة .

الفصل الثالث: دراسة حالة بلدية تيسمسيلت

أعياد إستثنائية	وهي مصاريف إستثنائية كتسوية وضعية العمال المتأخرة وفواتير سابقة.	مصلحة الأجور ومصلحة المحاسبة.	تعطى الأولوية للعمال.
-----------------	--	-------------------------------	-----------------------

المصدر: رئيس مكتب المستخدمين بلدية تيسمسيلت

ب/ نفقات قسم التجهيز و الإستثمار.

ب-1 / القسم الفرعي للتجهيز:

جدول رقم: 03 * جدول توزيع النفقات للقسم الفرعي للتجهيز.

مصدر المعلومة	القرار المتخذ	طبيعة النفقة
مصلحة المحاسبة القباضة	وهو إرجاع القروض التي أبرمتها البلدية لإنجاز برامج (رأس المال فقط) وليس الفائدة لأي هذه الأخيرة تدفع من قسم التسيير	سداد القروض
مصلحة الإحتياجات العقارية مصلحة المحاسبة القباضة	قد تقوم البلدية بشراء عقارات سواء أراضي أو بنايات تخصصها للمشاريع أو البناء فتكون ثمن الشراء في هذه المادة	شراء العقارات
مصلحة المحاسبة	في المبالغ لشراء التجهيزات المكتبية أو عتاد المتحرك	شراء المقولات و العتاد الكبير
مصلحة التقنية	كل البناءات الجديدة المنحزة من طرف البلدية	أشغال جديدة

المصدر: رئيس مكتب المستخدمين بلدية تيسمسيلت

الفصل الثالث: دراسة حالة بلدية تيسمسيلت

ب-2/ القسم الفرعي للإستثمار:

جدول رقم: 04* جدول توزيع نفقات القسم الفرعي للإستثمار

مصدر المعلومة	القرار الإداري المتخذ	طبيعة النفقة
مصلحة المحاسبة	تمنح إعانات خارجية لصالح المقاولات ومصالح البلدية عن طريق البلدية فيكون دفعها للمقاولات والمصالح عن طريق هذه المادة بعد أن يتم تقييدها في الإيرادات	تسديد الإعانات الواردة عن طريق البلدية
مصلحة المحاسبة	وهذا بإعتبار هذه الوحدات ملكا للبلدية وبالتالي في حالة عجزها عن الحل يكون ضمان العجز من البلدية	التكفل بالعجز المقاولات والمصالح المنحلة
مصلحة المحاسبة	قد يتطلب إنشاء مقاول أو مساعدتها أن تمنح البلدية مساعدة من مواردها الخاصة لإبعاد تسديدها	إعانات من موارد البلدية للمقاولات و المصانع
مصلحة المحاسبة	-تقوم البلدية كذلك بمنحها سلفة على أن تعيد سدادها	قروض مبرمة من طرف البلدية لحساب مقاولاتها
مصلحة المحاسبة	قد تقوم البلدية كذلك بمنحها سلفة على أن تعيد سدادها	قروض البلدية من مواردها للمقاولات و المصالح
مصلحة المحاسبة	تسدّد البلدية القروض التي أبرمتها لصالح مقاولاتها بعد أن تتخذ هامشها (واسطة)	سداد القروض
مصلحة المحاسبة	وهي النفقات الخاصة بهذا الباب التي لم يتم القيام فيها فتركت للسنة القادمة	الباقي للإيجار

المصدر : رئيس مكتب المستخدمين

الخلاصة:

تتمتع البلدية وهي هيئة عمومية تدخل ضمن الجماعات المحلية بالشخصية المعنوية والاستغلال المالي، وهذا حسب التنظيم الإداري الجزائري حيث تقوم في إعداد وتنفيذ ميزانيتها السنوية مع الأخذ بعين الاعتبار كل التوجيهات الحكومية لإدراج بعض النفقات اللازمة والتي تتماشى مع الخطة التنموية الشاملة للبلاد.

تسمح الميزانية وهي وثيقة رسمية بتحديد عمليات تحصيل الأموال و كذا مصادرها المختلفة وعمليات الإنفاق الخاص بالتسيير من جهة والتجهيز من جهة أخرى، بشكل مفصل ودقيق ومحدد المدة. وذلك في إطار الاختصاصات المخولة للبلدية.

كما تساعد متخذي القرار على بناء سياسات مستقبلية ووضع أهداف من شأنها أن تحقق النتائج المراد تحقيقها.

الخاتمة العامة:

من خلال دراستنا لموضوع دور المحاسبة العمومية في اتخاذ القرارات الإدارية تناولنا مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية واتخاذ القرارات في ميزانية المؤسسة العمومية بالإضافة إلى دور المحاسبة العمومية في تسيير تلك الميزانية، ثم حاولنا إسقاط الجانب النظري على واقع ودور المحاسبة العمومية في تسيير ميزانية بلدية تيسمسيلت، وبهذا استطعنا الإجابة على تساؤلات الدراسة و توصلنا إلى النتائج التالية:

- 1- تقوم كل مؤسسة على أساس قرارات إدارية تنظم و توزع السلطات فيها كما أنها تعتمد على عدة أساليب لتسيير ماليتها منها الحاسبة العمومية.
- 2- تعتبر المحاسبة العمومية كأداة لتحصيل الإيرادات و صرف النفقات الخاصة بالمؤسسات العمومية معتمدة في ذلك علة مجموعة من الأسس و المبادئ.
- 3- يعتبر قابض البلدي المحاسب العمومي الذي توظفه الدولة لتحصيل مختلف إيراداتها، كما يقوم بتحويل تلك الإيرادات إلى الخزينة العمومية للولاية التي تعتبر الأمر بالصرف لهاته الإيرادات.

إقتراحات:

- 1- يجب على الأمر بالصرف الدراية التامة بالمبادئ و القوانين المحاسبية للوصول إلى المراقبة الناجعة حسب الأهداف المخطط لها .
- 2- على المفتشية العامة للمالية أن تعمل وفق برنامج رقابي مفاجئ بحت بدل الرقابة المستمرة أو الإخطارية.
- 3- على المحاسب العمومي والأمر بالصرف القيام بالتكوين دائم بغية مواكبة التغيرات التي تحصل في القوانين والأنظمة المحاسبية الإدارية.
- 4- يجب على المؤسسات العمومية ومختلف قطاعات الجهاز العمومي أن تشغل خرجي جدد في المحاسبة و المالية و ذلك لمعرفة التغيرات.
- 5- على وزارة المالية وضع مفاهيم أساسية فيما يخص المحاسب العمومي والأمر بالصرف وذلك ببرمجة محاضرات وملتقيات بغية التعرف أكثر على هذه القوانين.

أفاق البحث

من خلال دراستنا هذه نقترح مستقبلا معالجة المواضيع الآتية :

- 1- واقع تطبيق المحاسبة العمومية.
- 2- تطبيق المحاسبة العمومية وفق النظام الجديد .

أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية:

1- الكتب:

1. إبراهيم السيد المليجي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، 2002.
2. أحمد ماهر، اتخاذ القرارات بين العلم والابتكار، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية
3. اسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.
4. إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، عمان، 2003
5. إسماعيل خليل إسماعيل ونائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
6. بشير علاق، " الإدارة ومبادئ وظائف تطبيقات"، دار الجماهيرية، بنغازي، 1997
7. الأموال العامة ، ومتطلبات ووسائل تطويره في ضوء الدراسات العربية والدولية، دار الهناء، طرابلس ليبيا، 1998.
8. ثناء محمد طعيمة، نظم المعلومات المحاسبية، القاهرة، دار ايتراك، الطبعة 1 .
9. حسام أبو علي الحجازي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، 2004
10. حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية المنظمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن الطبعة الأولى، 1999.
11. رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011 .
12. شرف حسين عامر، نظرية المحاسبة الحكومية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1963
13. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
14. عبد الحي الخولي، المحاسبة الحكومية، مطبعة المدني، القاهرة، 1974 .

قائمة المراجع

15. عقلة محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، دار وائل للنشر، عمان، 1999.
16. علي خلف حجا حجة، اتخاذ القرارات، مكتبة عين شمس، القاهرة 1997.
17. فؤاد الفسفوس، المحاسبة الحكومية، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، 2009.
18. قاسم إبراهيم الحسني، المحاسبة الحكومية و الميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان ، 1999 .
19. قطب إبراهيم محمد، الموازنة العامة للدولة، الهيئة العامة للكتاب، القاهرة، 1978 .
20. كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
21. لؤي وديان وزهير الحدوب، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010 .
22. ليلي فتح الله إبراهيم وابراهيم حماد محمد، الموازنات والمحاسبة الحكومية، مطابع الدار الهندسية ، مصر، 1999.
23. أحمد عبد الهادي بشير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتحويل، غزة، فلسطين.
24. محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، بدون دار النشر الطبعة السابعة، عمان، 2007 . محمد السيد سرايا وسمير كامل محمد، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية تطبيقات على قطاع الجمارك، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2000 .
25. محمد العزيز أبو رمان، نظرية المحاسبة الحكومية، مكتبة الأنجلو المصرية، 1982 .
26. محمد جمال علي هلال، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر، عمان، 2002 .
27. محمد عادل إلهامي والسيد أحمد السقا، المحاسبة الحكومية والمحاسبة الإقتصادية القومية مدخل معاصر، مصر، 2005 .

قائمة المراجع

28. محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، النظم المحاسبية الخاصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000
محمد فضل مسعد و آخرون، المحاسبة الحكومية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
29. منصور البديوي، دراسات في الأساليب الكمية واتخاذ القرارات، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1997 .
30. محمد رشيد عبده الجمال وعلاء الدين محمد الدميري، دراسات في المحاسبة الحكومية النسق الفكري وقضايا التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004 .
31. شمس الدين عبد الله شمس الدين، مدخل في نظرية تحليل المشكلات واتخاذ القرارات الإدارية، دمشق 2005
32. نواف كنعان، اتخاذ القرارات الادارية بين النظرية والتطبيق، كلية الحقوق الجامعة الاردنية، الطبعة الاولى.

2- الأطروحات و المذكرات الجامعية:

1. سيف الله عبد الكريم، داودي رمزي، شندار حمزة، مذكرة لنيل شهادة الليسانس محاسبة ومالية، قسم علوم التسيير، برج بوعرييج.
2. صبرينة عز الدين زير، أثر المعلومات على اتخاذ القرارات في البنوك التجارية الأردنية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، قسم إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، الأردن.
3. محمد موسى فرج الله، دور المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الإدارية في ظل ظروف عدم التأكد، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة.
4. ناصر محمد علي المجهلي ، خصائص المعلومات المحاسبية و أثرها في إتخاذ القرار ،رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، كلية العلوم الاقتصادية.

قائمة المراجع

5. محمد سيد محمد أمين عبد الجليل، رسالة ماجستير تحت عنوان "تطوير القياس المحاسبي في الوحدات الحكومية بغرض تحقيق عدالة قياس تكلفة الخدمات الحكومية" غير منشورة، كلية التجارة بجامعة القاهرة، 2008.
6. علاء الدين عبد الله محمد علي، رسالة ماجستير تحت عنوان " إطار محاسبي لتطبيق أساس الاستحقاق بالوحدات الحكومية كأحد متطلبات موازنة البرامج والأداء" غير منشورة، كلية التجارة بجامعة عين شمس، مصر، 2008 .
7. حنا رزوقي الصانع، المحاسبة الحكومية، دراسة تفصيلية في عناصر ومقومات النظام المحاسبي الحكومي محاسبة وإدارة
8. سعد بن محمد الهويمد وعبد الله بن علي الحسين، المحاسبة في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2005 .
9. عبد الله عبد السلام أحمد و آخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000 .
10. عبد الله عبد السلام أحمد وأمال محمد كمال إبراهيم، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 2006 .
11. محمد عباس بدوي وعبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2006 .

3- الملتقيات والمؤتمرات والأيام الدراسية والندوات:

1. المنظمة العربية للعلوم الإدارية، النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1980 .
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، طبعة 2007 ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2007

3. حنا رزوقي الصائغ، محاسبة الموجودات ومحاسبة الإندثارات في النظام المحاسبي الحكومي، دراسات في المحاسبة الحكومية على ضوء حلقة العمل التي عقدتها الأمم المتحدة في نيويورك من 02 إلى 10 أبريل 1981، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مطابع الدستور .التجارية، عمان.
4. محمد خالد المهياي، المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009 .
5. نعيم دهمش، النظريات المحاسبية ومدى تطبيقها في المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، منشورة رقم 238 ، عمان، 1989.

4- النصوص التشريعية و التنظيمية:

1. قانون البلدية تحت رقم 08/90 المؤرخ في 07 أبريل 1990.
2. قانون 21/90، المؤرخ في 15/08/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المصدر الجريدة الرسمية.

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية:

1. **Accounting Standards Board, Financial Reporting Standards, Reporting Financial Performance Better Accounting for Taxpayer's Money: Resource Accounting and Budgeting in Government, Consultation Paper, United Kingdom, 1994, paragraph 1.16.**
2. **Diana Hillier, From Cash to Accrual : The Canadian Experience, Occasional Paper n°3, International Federation of Accountants, Public Sector Committee, 1996, pp :13-14.**
3. **H.A.D Ouda, Op.Cit, 2003, p: 09**
4. **International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study no02: Elements of the Financial Statements of National Government, IFAC, New York, 1993, p: 34.**

5. **International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study no11: Government Financial Reporting Issus and Practices, IFAC, New York, 2000, p: 07.**
6. **International Federation of Accountants, Information paper : The Road to Accrual Accounting in the United State of America, IFAC, New York, 2000, p :177**
7. **International Organization of Supreme Audit Institutions, Committee on Accounting Standards, Accounting Standards Framework, INTOSAI, Washington DC, 1995, p: 10**
8. **National Council on Governmental Accounting, Governmental accounting and Financial Reporting, Municipal Finance Officers Association of United States and Canada, Chicago, 1980, p: 08**
9. **R.Jones & M.Pendlebury, Public Sector Accounting , Pitman Publishing , London, 1984, pp :161-162**
10. **United Nations, Government Accounting and Budget Execution, Department of Economic Affairs, New York,1952, p: 04.**

الملاحق

وصف إطار الحساب الإداري بشكله الجديد

الملحق 01: الصفحة الثالثة من الحساب الإداري لبلدية -س- لسنة-ن-.

الباقي للإنجاز		الإنجازات		التحديدات		الموازنة العامة للميزانية	الحسابات
الإيرادات	النفقات	الإيرادات	النفقات	الإيرادات	النفقات		
.....	قسم التسيير.....	
.....	سلع ولوازم.....	60
.....	أشغال وخدمات خارجية.....	61
.....	مصاريف التسيير العام.....	62
.....	مصاريف المستخدمين.....	63
.....	مصاريف المستخدمين.....	64
.....	ضرائب ورسوم.....	65
.....	مصاريف مالية.....	66

الملاحق

الملحق 02: تابع الصفحة الثالثة من الحساب الإداري لبلدية س-س - لسنة : ن

الباقي للإنجاز		الإنجازات		التحديدات		الموازنة العامة للميزانية	
الإيرادات	النفقات	الإيرادات	النفقات	الإيرادات	النفقات	قسم التجهيز والإستثمار	
.....		
.....	العجز أو الفائض المرحل.....	06
.....	تزويدات.....	0
.....	إعانات مسددة من طرف الولاية.....	10
.....	مساهمات الغير في أشغال التجهيز.....	13
.....	إقتراضات.....	14
.....	مداخليل القطاع الإقتصادي.....	16
.....		17

الملاحق

.....	.....	.....	.....	.....	.....	كوارث.....	23
.....	.....	.....	.....	.....	.....	أماك عقارية ومنقولة.....	24
.....	.....	.....	.....	.....	.....	سلفيات البلدية لأكثر من سنة.....	25
.....	.....	.....	.....	.....	.....	سندات وقيم.....	26
.....	.....	.....	.....	.....	.....	تزويدات للوحدات الإقتصادية البلدية.....	27
.....	.....	.....	.....	.....	.....	أشغال جديدة و تصليحات كبرى.....	28
.....	.....	.....	.....	.....	.....	مجموع النفقات والإيرادات.....	
.....	.....	.....	.....	.....	.....	ما يخفض الحساب 83 من النفقات والمادة 100 من الإيرادات..	
.....	.....	.....	.....	.....	.....	المادة 730 من النفقات والإيرادات.....	
.....	.....	.....	.....	.....	.....	المجموع الحقيقي (الفعلي) للنفقات والإيرادات) (المجموع أ)	

الملاحق

.....	.....	.....	.....	.....	.....	الحساب 85 - الفائض الإجمالي	
.....	.....	.....	.....	.....	.....	مجموع متساوي في النفقات والإيرادات (المجموع (ب)	

المصدر: مكتب تنفيذ الميزانية البلدية لسنة 2018

الملاحق

الملحق 03: الصفحة الرابعة من الحساب الإداري لبلدية - س - لسنة : ن

موازنة المصالح والبرامج والعمليات الخارجية عن البرامج

الباقي للإنجاز		الإنجازات		التحديدات		مصالح التسيير	الأبواب
الإيرادات	النفقات	الإيرادات	النفقات	الإيرادات	النفقات		
.....		
.....	90 المصالح غير المباشرة	
.....	المصالح المالية	900
.....	أجور ومصالح المستخدمين	901
.....	الدائمين	
.....	وسائل ومصالح الإدارة العامة	902
.....	مجموعة العقارات والمنقولات	903
.....	الطرق	904
.....	الشبكات	905

الملاحق

	.....	.....	.....	.....	.....	906 أشغال التجهيز المنجزة بالاستغلال المباشر
.....	.....	.....	.....	.....	.....	91 المصالح الإدارية
.....	.....	.....	.....	.....	.....	910 المصالح الإدارية العمومية
.....	.....	.....	.....	.....	.....	911 الأمن والحماية المدنية
.....	.....	.....	.....	.....	.....	912 المساهمة في أعضاء التعليم
.....	.....	.....	.....	.....	.....	913 المصالح الاجتماعية المدرسية
.....	.....	.....	.....	.....	.....	914 الشباب والرياضة والثقافية
.....	.....	.....	.....	.....	.....	92 المصالح الاجتماعية

الملاحق

.....	.....	.....	.....	.....	.....	المساهمة الاجتماعية المباشرة	920
.....	.....	.....	.....	.....	.....	النظافة العمومية والاجتماعية	921
.....	.....	.....	.....	.....	.....	المصالح والمؤسسات الاجتماعية	922
93 المصالح الاقتصادية							
.....	.....	.....	.....	.....	.....	المشاركة في التنمية الاقتصادية	930
.....	.....	.....	.....	.....	.....	الأموال الخاصة بالبلدية (المنتجة للمداخيل)	931
94 مصالح الجباية							
.....	.....	.....	.....	.....	.....	ناتج الجباية	940
.....	.....	.....	.....	.....	.....	ممنوحات مصلحة الأموال المشتركة	941
مجموع قسم التسيير							
850 الفائض							

الملاحق

.....	.....	.....	.....	.....	.....	التجهيز الصناعي والحرفي والسياحي	956
.....	.....	.....	.....	.....	.....	المصالح الصناعية والتجارية	957
.....	.....	.....	.....	.....	.....		958
.....	.....	.....	.....	.....	.....	96 برامج لحساب الغير	
.....	.....	.....	.....	.....	.....	برامج للمؤسسات العمومية البلدية	960
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	961
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	969
.....	.....	.....	.....	.....	.....	97 العمليات الخارجة عن البرامج	
.....	.....	.....	.....	.....	.....	العمليات العقارية والمنقولة الخارجة عن البرامج	970
.....	.....	.....	.....	.....	.....	حركة المديونية والدائنة	971
.....	.....	.....	.....	.....	.....	عمليات أخرى خارجة عن البرامج	979

الملاحق

.....	.....	.....	.....	.....	.....	مجموع قسم التجهيز والاستثمار
.....	.....	.....	.....	.....	.....	065 الفائض
.....	.....	.....	.....	.....	.....	مجموع متساو في النفقات والإيرادات
الحوصلة						
.....	.....	.....	.....	.....	.....	قسم التسيير
.....	.....	.....	.....	.....	.....	قسم التجهيز والاستثمار
.....	.....	.....	.....	.....	.....	المجموع
.....	.....	.....	.....	.....	.....	850 الفائض
.....	.....	.....	.....	.....	.....	مجموع متساو في النفقات والإيرادات

المصدر: مكتب تنفيذ الميزانية البلدية لسنة 2018

الملاحق

						659 مصاريف أخرى
.....	.....	.....	.....	.....	.....	667 تعيين خاص للهبات
.....	.....	.....	.....	.....	.....	68 تزويد حساب الاهتلاك والمؤونات
.....	.....	.....	.....	.....	.....	690 سداد الفائض غير المستحق
.....	.....	.....	.....	.....	.....	691 إعانات استثنائية مسددة من طرف البلدية
.....	.....	.....	.....	.....	.....	699 أعباء استثنائية
.....	.....	.....	.....	.....	.....	83 الاقتطاع لنفقات التجهيز والاستثمار
						الإيرادات
.....	.....	.....	.....	.....	.....	722 تحسين الفوائد
.....	.....	.....	.....	.....	.....	770 مداخيل السندات والربوع
.....	.....	.....	.....	.....	.....	771 فوائد السلفيات الدائنة

الملاحق

.....	.....	.....	.....	.....	.....	779 ناتج مالي آخر (فوائد مسترجعة ، مصاريف المتابعة
.....	.....	.....	.....	.....	.....	ناتج استثنائي آخر
.....	.....	.....	.....	.....	.....	820 فائض مرحل (التسيير)
.....	.....	.....	.....	.....	.....	827 ناتج السنوات المالية السابقة
.....	.....	.....	.....	.....	.....	829 حوالات ملغاة أو محولة بانتهاء الأجل
.....	.....	.....	.....	.....	.....	850 فائض النفقات
.....	.....	.....	.....	.....	.....	850 فائض الإيرادات

المصدر: مكتب تنفيذ الميزانية البلدية 2018.

