## المحاضرة رقم(04): تقديم عام لحسابات الخزينة

**تمهيد:**

يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة حسابات الخزينة العمومية والتي تعتبر بمثابة المخطط المحاسبي أو دليل الحسابات المعتمد من طرف وزارة المالية والمستعمل من طرف المحاسب العمومي لقيد العمليات المالية التي يقوم بتنفيذها.

يعتبر نظام المحاسبة العمومية الجزائري امتداد لنظام المحاسبة العمومية الفرنسي الذي بقي ساري المفعول مباشرة بعد الاستقلال دون أن يط أ ر عليه أي تغيير جوهري يمس هيكلة وتنظيم الحسابات .وعلى هذا الأساس، تم إقرار المخطط المحاسبي للخزينة وفقا للتعليمة العامة رقم16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 والمتعلقة بتحديد مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية، والتي وضعت الأسس والقواعد العامة لتقنيات تسجيل وقيد العمليات المالية للدولة، حيث تم أعداد مخطط حسابات الخزينة العمومية في الجزائر على أساس مجموعة حسابات الخزينة الفرنسية لسنة1934 .

وبناء على ما سبق، تعتبر هذه التعليمة المرجع الأساسي للمحاسب العمومي لقيد العمليات المالية للدولة، لأنها تحدد الإجراءات العملية لمسلك السجلات والقيود المحاسبية وفقا لمجموعة حسابات الخزينة العمومية، حيث تتولى المديرية العامة للمحاسبة مهمة تحيينها لمواكبة الاحتياجات الجديدة لوحدات القطاع العام، عن طريق إصدار تعليمات داخلية لغلق الحسابات أو من أجل فتح حسابات جديدة لتلبية متطلبات مختلف وحدات القطاع العام.

تحتوي مجموعة حسابات الخزينة العمومية على عدد كبير من الحسابات، حيث تستعمل طريقة ترقيم خاصة للتمييز بين مختلف العمليات المالية للدولة .ومن أجل فهم طريقة قراءة حسابات الخزينة والنتائج المسجلة في سجلات المحاسبة سيتم تناول دراسة العناصر الآتية:

تركيبة مدونة مجموعة حسابات الخزينة.

طريقة ترقيم الحسابات في مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية

**أولا :تركيبة مدونة مجموعة حسابات الخزينة**

يعتمد المخطط المحاسبي للخزينة العمومية على تقسيم الحسابات إلى تسعة ( 09 ) مجموعات رئيسية، كل مجموعة من الحسابات تستعمل لقيد العمليات التي هي من نفس الطبيعة، حيث إن الرقم الأول لكل حساب يعبر عن المجموعة التي ينتمي إليها هذا الأخير . وبناء على التعليمة العامة رقم 16المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 والمتعلقة بتحديد مجموعة حسابات الخزينة العمومية، ينقسم المخطط المحاسبي للخزينة العمومية إلى المجموعات الرئيسية الموالية:

**المجموعة الأولى** :الصندوق والمحفظة المالية.

**المجموعة الثانية** :عمليات المي ا زنية.

**المجموعة الثالثة** :عمليات الخزينة.

**المجموعة الرابعة** :ودائع الهيآت المكتتبة لدى الخزينة.

**المجموعة الخامسة** :عمليات تحت التسوية.

**المجموعة السادسة** :النتائج.

**المجموعة السابعة** :الديون المضمونة من الدولة.

**المجموعة الثامنة** :الحقوق.

**المجموعة التاسعة** :القيم غير المتداولة.

تم تصميم النظام المحاسبي وفق الأساس النقدي الذي يركز على مراقبة وتدقيق حركة التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة .لهذا السبب، لم يخصص المخطط المحاسبي للخزينة العمومية مجموعة حسابات لمتابعة قيد العمليات المتعلقة بالاستثمارات وقيود الاهتلاك المرتبطة بها أو حسابات لقيد المشتريات ومتابعة تطور المخ ز ونات لمختلف وحدات القطاع العام.

إضافة إلى ذلك، لا تتضمن مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية حسابات الاستغلال أو حسابات لعرض الأرباح أو العمليات على رأس المال، لأن الوحدات الحكومية لا تهدف أساسا إلى تحقيق الربح أو إلى تكوين رأس المال، بل تهدف إلى تقديم خدمات عامة من أجل تحقيق منفعة عامة عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة التي يتم عن طريقها تخصيص الموارد وتبويب مجال الإنفاق سنويا.

ونتيجة لذلك، فإن تقسيم الحسابات وفق مجموعة حسابات الخزينة لا يسمح بعرض قوائم مالية تتضمن أصول وخصوم وحدات القطاع العام في شكل موازنة، كما لا يسمح بعرض جدول حسابات للنتائج بمفهوم النشاط التجاري. وبالتالي، فإن نظام المحاسبة العمومية يأخذ بعين الاعتبار خصوصيات نشاط وحدات القطاع العام غير الهادفة لتحقيق الربح، حيث تم تصميم النظام المحاسبي للدولة بطريقة يركز فيها على تطبيق الرقابة المستمرة على التدفقات النقدية للخزينة العمومية .لهذا السبب، تركز مجموعة حسابات الخزينة العمومية على قيد العمليات التي لها أثر نقدي مباشر على الموجودات المالية للخزينة العمومية، حيث يولي المخطط المحاسبي للخزينة اهمية كبيرة لتصنيف وعرض الحسابات المالية.

**ثانيا: طريقة ترقيم الحسابات في مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية**

تعتمد مجموعة حسابات الخزينة العمومية على طريقة ترقيم خاصة للحسابات للتمييز بين مختلف العمليات المالية التي يقوم المحاسب العمومي وتسجيلها في دفاتر وسجلات المحاسبة، حيث تتكون الحسابات العادية المستعملة بصفة دورية من طرف المحاسب العمومي من ستة ( 06 ) أرقام، والتي يمكن أن تتفرع بدورها إلى حسابات جزئية حسب الحاجة.

من أجل تسهيل تصنيف الحسابات، تعتمد مجموعة حسابات الخزينة العمومية على طريقة ترقيم خاصة، والتي تتمثل في طريقة الترقيم الخطي والتسلسلي، بحيث يتم تجميع العمليات ذات الطبيعة المتماثلة في حساب موحد وتحت عنوان واحد .وفي هذا الإطار، يمكن قراءة تركيب الحساب من اليسار إلى اليمين على النحو الموالي:

- الرقم الأول للحساب يمثل رقم مجموعة الحسابات والتي تتفرع من الرقم ( 01 ) إلى09 )
- الرقمان الأوليان لكل حساب يعب ا رن عن الحساب العام والذي يتفرع من الرق (0 ) إلى09 )
- الأرقام الثلاثة الأولى تشكل رقم الحساب الثانوي الذي يتفرع من الرقم (0 ) إلى09 )

أما باقي التفرعات فوق ثلاثة أرقام، فتعتبر بمثابة حسابات جزئية للحساب الثانوي والتي يمكن أن تصل كأحد أقصى إلى (6) أرقام بعد الحساب الثانوي ليصبح أقصى حد لتفرع الحسابات مجموعة حسابات الخزينة هو تسعة ( 09 ) أرقام .وفي هذا الإطار، يمكن عرض مثال توضيحي لشرح طريقة قراءات الحسابات وفق مجموعة حسابات الخزينة العمومية كما يلي:

الحساب رقم ( 202.002.006 ) **حساب نفقات التجهيز العمومي لقطاع التربية والتكوين**، والذي يتم قراءته على النحو الموالي:

مجموعة الحسابات رقم ( 02 ) عمليات الميزانية.

الحساب العام رقم ( 20 ) عمليات الميزانية(إسناد نهائي)

تفرع الحساب العام رقم ( 202 ) النفقات العمومية.

الحساب الثانوي رقم ( 202.002 ) نفقات التجهيز العمومي.

الحساب الفرعي رقم ( 202.002.006 ) نفقات التجهيز العمومي لقطاع التربية والتكوين.

عند تحليل طريقة ترقيم حسابات مجموعة حسابات الخزينة العمومية يمكن ملاحظة بأنها تحتوي على عدد كبير من الحسابات، حيث إنها تتعمد التوسع في تفرع الحسابات الثانوية إلى غاية تسعة أعداد وذلك بهدف وضع الحسابات لأدق العمليات المالية، فهي تركز بذلك على التفصيل في قيد العمليات وتفادي تجميعها في حسابات ذات عناوين عامة.

لهذا السبب، يتم استعمال حسابات ذات عناوين دقيقة ومنفصلة لقيد كل عملية في حساب مخصص لها . وبالتالي، فإن فتح الحسابات لا يتم حسب طبيعة العملية بشكل عام بل يركز على العملية في حد ذاتها، بل يتعدى الأمر إلى فتح حسابات بصفة مؤقتة يتم اغلاقها عند انتهاء العملية المالية كما هو الحال في الحسابات الخاصة للخزينة على سبيل المثال.

يؤدي التوسع في فتح الحسابات إلى التحكم في القيود المحاسبية بشكل دقيق، لكنه يصعب العمل على المحاسب العمومي الذي يجد أمامه مدونة حسابات ذات عدد كبير وبعناوين متفرعة تتطلب خبرة ميدانية خاصة بالنسبة للعمليات الاستثنائية.

إضافة إلى ذلك، تجدر الإشارة إلى أنه عند تدقيق مجموعة حسابات الخزينة يمكن ملاحظة بأن هناك تخصيص في طبيعة الحسابات المفتوحة في مدونة الحسابات من حيث استعمالها، إذ يمكن التمييز بين الحسابات المفتوحة والمتداولة من طرف مختلف أصناف المحاسبين العموميين، وبين الحسابات التي لا تستعمل إلا من طرف المحاسب الرئيسي أو من طرف العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية فقط.