

الفصل الأول: ماهية المحاسبة العمومية

مقدمة:

تعتمد المحاسبة العمومية على مجموعة من القواعد و المبادئ منها ما يهتم بتنظيم العلاقة المتواجدة بين الأشخاص المكلفين بتنفيذ الميزانيات العمومية ومنها ما يتعلق بالعمليات المالية المراد تنفيذها، كما تعتبر المحاسبة العمومية أداة تستعمل من طرف أعوان التنفيذ في تسيير الشؤون المالية المراد تنفيذها .

1. تعريف المحاسبة العمومية:

إنه من الصعب أن نعطي تعريفا جامعاً مانعاً، للمحاسبة العمومية (الحكومية)، على الرغم من تعدد التعاريف المقترحة لها، فكل تعريف يعود إلى الزاوية المنظور منها إلى ماهية هذه المحاسبة، وسنحاول التطرق إلى بعضها:

➤ **تعريف المحاسبة العمومية من الواجهة القانونية:** يمكن تعريف المحاسبة العمومية من منطلق نص المادة الأولى من القانون 90-21 المؤرخ في 15-08-1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية و بمفهوم محتوى هذه المادة نستخلص بأن المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية العامة التي حددها هذا القانون ، كما حدد نطاق تطبيقها على الميزانيات و العمليات المالية الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني ،مجلس المحاسبة و الميزانيات الملحقه و الجماعات الإقليمية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما يحدد هذا القانون التزامات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و كذا مسؤولياتهم. و تطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ و تحقق الإيرادات و النفقات العمومية و كذا نظام محاسبتها .

➤ **تعريف المحاسبة العمومية من الواجهة التقنية:** تعرف المحاسبة العمومية من الجانب التقني بأنها "قواعد عرض الحسابات العمومية و تنظيم وظيفة المحاسبة العمومية" و يعتبر هذا التعريف ضيق لأنه حصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية، غير أن مجالها يشمل إضافة إلى ذلك العمليات المالية للأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و التزاماتهم مسؤولياتهم.

➤ **تعريف المحاسبة العمومية من المنظور الإداري:** "هي قواعد عرض الحسابات العمومية و تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين"، إن إضافة عنصر "تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين" إلى سابقة هو الذي جعل هذا التعريف يسمى بالإداري. لكنه يبقى محدوداً، لأنه يستثني الأمرين بالصرف، و كذا الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن مجال تطبيق قواعد المحاسبة العمومية.

II. خصائص المحاسبة العمومية:

تتميز المحاسبة العمومية كتقنية كمية لتسيير المال العام للدولة بالخصائص التالية:

- كونها إطار محاسبي متميز: موجّهة لتنفيذ الميزانيات العمومية.

- كونها تجمع بين قواعد قانونية وقواعد تقنية: القواعد القانونية من حيث الشكل والقواعد التقنية من حيث الإجراءات.

- يتحدد مجالها في العمليات المالية ونطاقها الدولة ومصالحها.

- تتأسس من عمليات على الميزانية وعمليات على الخزينة.

III. عناصر المحاسبة العمومية:

ترتكز المحاسبة العمومية على ثلاث عناصر:

- العنصر الشكلي: القواعد القانونية والقواعد التقنية.
- العنصر التنظيمي: يتمثل في الدولة ومصالحها
- العنصر المادي: العمليات الإدارية وعمليات محاسبية.

IV. مجال تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر:

يمكن حصر مجال المحاسبة العمومية في جانبين: الجانب العضوي، و يتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، أي الهيئات العمومية les organismes publics و الجانب المادي و يخص العمليات التي تطبق عليها القواعد، أي العمليات المالية والمحاسبية.

➤ الجانب العضوي: الهيئات العمومية

الهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية هي تلك المذكورة على سبيل الحصر- في المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية وهي الدولة و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة و الجماعات الإقليمية (أو الجماعات المحلية أي البلديات و الولايات)، و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري (الجامعات، المستشفيات...)

كما يمكن إضافة معيار آخر- قد يبدو بسيطا لكنه عملي لتمييز الهيئات العمومية بمفهوم المحاسبة العمومية، عن بقية الهيئات وهو تعيين أو اعتماد محاسبين عموميين لها من قبل وزير المالية، يكفلون بتحصيل إيراداتها و دفع نفقاتها، و القيام بكل العمليات المحاسبية المنوطة بهم.

➤ الجانب المادي: العمليات المالية والمحاسبية

وهي العمليات الناتجة عن تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية (أو بيانات تقدير إيراداتها و نفقاتها Etats de prévisions). من طرف الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين، فهي تتعلق بصفة عامة بما يلي:

- تنفيذ الإيرادات و النفقات.

- إنجاز عمليات الخزينة.

- تسيير الممتلكات.

- مسك المحاسبة.

بالنسبة لتسيير الممتلكات، فإن الأمر يتعلق هنا بما نصت عليه المادة 12 من قانون المحاسبة العمومية والتي تحمل الأمرين بالصرف مسؤولية جرد الأموال العقارية والمنقولة المكتسبة من الأموال العمومية أو المخصصة لهم والمحافظة عليها، أما فيما يخص دمج هذه الأموال في محاسبة الهيئات العمومية، أي بيانها في المحاسبة العامة للمحاسبين العموميين بقيمتها النقدية المقابلة فإن النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمحاسبة العمومية لا تتضمن أحكاماً خاصة بمحاسبة ممتلكات الهيئات العمومية.

إن هذا القصور القانوني متعلق في الواقع بإشكالية هامة مطروحة حالياً بالنسبة لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر والمتمثلة في عدم اعتماد طريقة المحاسبة بالاستحقاق التي تسمح بدمج الأموال العقارية والمنقولة للهيئات العمومية في محاسبتها العامة.

٧. التشابه والتأثير المتبادل بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية:

تتفق المحاسبة العمومية مع المحاسبة المالية في العناصر التالية:

- الهدف: العمل على تحقيق النتائج المسطرة في إطار التسيير المالي .
 - مذكرة المعلومات: مسك والمحافظة على مذكرة العمليات المحاسبية.
 - القيد المحاسبي: توثيق العمليات بالتسجيل في الدفاتر المحاسبية.
 - المعلومة: توفير المعطيات بغرض التحليل والفرز الصحيح.
- أما من حيث التأثير المتبادل يتجلى في الرقابة كعملية مصاحبة للتسجيل وقيد العمليات كإجراء مصاحب للقرارات المتخذة.

٧. أهداف المحاسبة العمومية:

إن الغاية من التطبيق الإجباري للمحاسبة العمومية هو:

- ✓ حماية الأموال العمومية من جميع أشكال التلاعب أو بما يمس سلامة استخدامها (غش، اختلاس، تبديد... الخ)، و هو الهدف الرئيسي لنظام المحاسبة العمومية منذ ظهوره كون وجوده مرتبط باستجابته للحرص على حماية الأموال العمومية بالمفهوم الواسع من خلال وحدة الصندوق و تبرير العمليات المتصلة به من قبض و دفع للأموال و تسجيل تغيرات الرصيد و الرقابة عليها.
- ✓ ضمان احترام ترخيصات الميزانية، ويتم ذلك من خلال القواعد و التقنيات المحاسبية المعمول بها، و إجراءات الرقابة على عمليات تنفيذ الميزانية.
- ✓ معرفة المركز المالي للهيئات العمومية.
- ✓ حساب تكاليف وأسعار و مردود الخدمات المقدمة، والمرافق العمومية .
- ✓ دمج العمليات المالية و نتائجها في المحاسبة الوطنية.

- ✓ توفير المعلومات اللازمة للمساءلة، ويقصد بالمساءلة الالتزام بتقديم تفسيرات و تبريرات عن أعمال الوحدة العمومية إلى السلطة التشريعية أو أية جهة أو جهاز تنفيذي أو قضائي له الحق أو المبرر في طلب ذلك، ويمكن حصر المساءلة في جانبين رئيسيين هما:
- المساءلة المالية: وتهدف المحاسبة العمومية إلى توفير المعلومات اللازمة للتأكد من الالتزام بالتشريعات و القوانين المالية، وكذلك مدى انتظام السجلات المالية و سلامة التقارير و صدقها، و التأكد من أن الإنفاق قد تم في حدود الاعتمادات المخصصة.
- المساءلة الإدارية: و تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير المعلومات للتأكد من أن الموارد المخصصة للوحدة العمومية قد استخدمت بكفاءة و دون إسراف، و أن الوحدة الإدارية العمومية تراعي الجوانب الاقتصادية في عملها وكذلك تهدف إلى توفير المعلومات اللازمة لتقييم أداء الوحدات الحكومية.
- ✓ توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة: وهي الرقابة على الموارد الاقتصادية المخصصة للوحدات الحكومية و المحافظة على هذه الموارد، و ذلك باستخدام المعلومات و الأدوات التي تقدمها اللوائح المالية التي تحدد الضوابط المختلفة للتصرف في الموارد و الإجراءات اللازمة، و يطلق على هذا النوع من الرقابة بالرقابة المالية.
- ✓ توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، حيث تعد هذه المعلومات في شكل تقارير دورية
- ✓ ضمان احترام القوانين و تطبيق مضمون المخطط التنموي للوحدة او المصلحة العمومية
- ✓ تمكين أعوان التنفيذ من إظهار نتائج الانجازات على أساس الوضعيات المالية او الحسابات الختامية.

VII. قواعد المحاسبة العمومية ومصادرها:

تعتبر المحاسبة العمومية أداة تنفيذ و مراقبة للمال العام لأنها مزيج من القواعد القانونية و القواعد التقنية.

➤ القواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر:

- يعتبر القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية و المراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه، هو المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية، إضافة إلى هذا نجد:
- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 و المتعلق بتعيين و اعتماد المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 و المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين و إيرادات مراجع باقي الحسابات و كفاءات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 و المتعلق في الإجراءات المحاسبية التي يمسكها الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين وكيفيةها و محتواها.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07/09/1991 و المتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

- الجوانب عن مجال المحاسبة العمومية. و عملت على تكييفها مع الواقع الجزائري، ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره هو رقم 65-259 المحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين.

و إضافة إلى مختلف النصوص التنظيمية التي كانت تصدر تباعا عن الوزارة المكلفة بالمالية (قرارات، تعليمات، مناشير) وجدت أيضا عدة أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولاسيما تلك الواردة في القانون رقم 14-17 المؤرخ في جويلية 1984 المعدل و المتمم والمتعلق بقوانين المالية، وفي مختلف قوانين المالية، وفي مختلف قوانين المالية السنوية.

وإذا كان التشريع والتنظيم يعدان المصدرين الرئيسيين لقواعد المحاسبة العمومية، فهناك مصادر أخرى لهذه القواعد تتمثل في:

- الدستور (مثل الأحكام التي نص عليها الدستور الصادر في سنة 1996 و المتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الإعتمادات المالية التي يقرها من طرف الحكومة، أو تلك الخاصة بتكليف أجهزة الرقابة بالتحقيق في ظروف استخدام الوسائل المادية والأموال العمومية و تسييرها.

- الاجتهاد القضائي الذي يمكنه إعطاء تفسير لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة أو محل انتقاد أو جدال أثناء التطبيق وكذا سد الفراغ القانوني بشأنها.

➤ القواعد التقنية للمحاسبة العمومية في الجزائر:

تقوم المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية بإصدار القواعد التقنية على شكل دليل علمي موجه إلى أعوان المحاسبة العمومية (الأميرين بالصرف و المحاسبين العموميين) في ثلاث مستويات هي:

- القواعد التقنية لمحاسبة الدولة.

- القواعد التقنية لمحاسبة الولايات والبلديات.

- محاسبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

✓ القواعد التقنية لمحاسبة الدولة:

حددها كل من التعليمتين:

- التعليمية الصادرة عام 1968 من طرف وزارة المالية:

(Instruction générale n°16 du 12-10-1968 sur la comptabilité du trésor)

- التعليمية المتعلقة بالمخطط المحاسبي للدولة:

Ministère des finances- direction générale de comptabilité, plan comptable de l'état- projet
nouveau 28 septembre 1999.

✓ القواعد التقنية لمحاسبة الولايات والبلديات

- بالنسبة للولايات: حددتها التعليمتين w1 و w2
- بالنسبة للبلديات: حددتها التعليمتين c1 و c2
- بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري: ليس لها إطار محاسبي معين باستثناء المؤسسات التعليمية والاستشفائية، التي تعتمد طرق خاصة للتسجيل المحاسبي على أساس القيد البسيط.

.VIII مبادئ المحاسبة العمومية في الجزائر:

تقوم المحاسبة العمومية في الجزائر على أربعة مبادئ تحكم مختلف مجالاتها:

➤ مبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف ووظيفة محاسب عمومي:

- يعتبر المبدأ الأساسي في المحاسبة العمومية واقره قانون المحاسبة العمومية في صيغة التنافي بين وظيفة الأمر بالصرف ووظيفة المحاسب العمومي.
- هذا المبدأ من منظوره الإداري لا يبتعد كثيرا عن مبدأ الفصل بين السلطات من المنظور السياسي. (السلطة تحد السلطة).
- إلا أنه في المحاسبة العمومية يعتبر مبدأ عملي يهدف إلى إقامة تنظيم عقلاني، متوازن وفعال للمهام و الوظائف المالية دون الإخلال بوحدة، تكامل و انسجام النشاط الإداري.
- من هنا تبرز سلطة الميزانية إلى جانب سلطة الخزينة. الأولى يمثلها الأمر بالصرف و الثانية يجسدها المحاسب العمومي.
- بداية يعتبر هذا الأزواج عنصر أمني أكثر منه ضمانة قانونية.
- لذلك أضيفت له إمكانية المراقبة المتبادلة بين الوظيفتين مع إدراج التعارض بين المنصبين و تمديده إلى الأزواج.
- يشمل مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب كل العمليات المالية العمومية بحيث يتكفل الأول بالمرحلة الإدارية و الثاني بالمرحلة المحاسبية. لا يمكن لأحدهما إتمام المرحلتين على مستواه.
- تتمثل المرحلة الإدارية في:
 - ✓ المعاينة – التصفية – الأمر بالتحصيل بالنسبة للإيرادات.
 - ✓ الالتزام – التصفية – الأمر بالصرف بالنسبة للنفقات.
 - تتمثل المرحلة المحاسبية في:
 - ✓ التحصيل بالنسبة للإيرادات.
 - ✓ الدفع بالنسبة للنفقات.
- ✓ لا يمكن مثلا للأمر بالصرف أن يأمر بتحصيل إيراد و يقوم بنفسه بتحصيله. كما لا يستطيع المحاسب صرف نفقة لم يتلقى أمرا بصرفها.

➤ مبدأ التمييز بين مجال المشروعية و مجال الملاءمة :

- لا يمكن لمبدأ الفصل وحده أن يحل كل إشكاليات التسيير المالي العمومي، فهو يؤسس لفصل عضوي دون أن يتكفل بالإجابة على مضمون الرقابة المتبادلة.
- لذلك فإن مبدأ التمييز بين مجال المشروعية و مجال الملاءمة يثير هو الآخر جملة من التساؤلات الجديدة والتي تعتبر في الميدان موضوع طرح دائم و مستمر و بكيفيات مختلفة فهما مكونان متداخلان لمجال واحد، فإذا كان العون باستطاعته أن يفاضل بين الاختيارات المتاحة حسب تقديره الخاص فهذا يعتبر ملاءمة وإذا لم يجد العون في اتخاذ قراره إلا بالعودة للنص القانوني فذلك هو مجال المشروعية .
- فلا يمكن الإنكار بأن الحدود الفاصلة بين المجالين تبقى إلى حد ما يكتنفها نوع من الغموض و أن معالمها غير واضحة في حالات عديدة.

➤ مبدأ المسؤولية النوعية (مالية وشخصية) للمحاسب العمومي :

إلى جانب المسؤولية التأديبية التي تسري عليه كسائر أعوان الإدارة العمومية تأسست للمحاسب العمومي مسؤولية مالية وشخصية، تستند إلى معاينة التصرفات ، كعدم تحصيل إيراد أو عجز في الحساب أو دفع نفقة بدون وجه حق، يكون تحريك المسؤولية تلقائيا متى تمت معاينة العجز أو الخلل في الحساب، وحينها يتعين على المحاسب تسديد العجز من أمواله الخاصة عندا تحرك المسؤولية المالية للمحاسب العمومي ، يتعين عليه تسديد العجز وفقا لإجراء يعرف ب تصفية باقي الحساب بحكم من مجلس المحاسبة أو بقرار من وزير المالية.

➤ مبدأ وحدة الخزينة والصندوق(عدم تخصيص إيراد لتغطية نفقة محددة) :

- ✓ تقضي قاعدة الشمولية (من القواعد الكبرى للميزانية) بعدم جواز تخصيص إيراد لتغطية نفقة عمومية محددة، كل الإيرادات العمومية تكفل تغطية النفقات العمومية بدون تمييز.
- ✓ للمبدأ مدلول مرتبط بإعداد و تنفيذ الميزانية، أي فصل عضوي بين الإيرادات و النفقات فلا يمكن إقامة ترابط و علاقة وظيفية بين إيراد و نفقة (الجدار الفاصل).
- ✓ كذلك للمبدأ مدلول محاسبي و قيد على الخزينة، بحيث لا يمكن إقامة خانات و أدراج داخل الخزينة العمومية بكيفية تؤدي إلى تفضيل نفقة على أخرى أو الاحتجاج بكون إيراد معين محتفظ بمبالغه لمواجهة نفقة محددة.
- ✓ ذلك هو مبدأ وحدة الصندوق على مستوى مركز محاسبي. (الموجودات تضمن كل المدفوعات حسب تاريخ إصدارها لا حسب مركزها).
- ✓ على المستوى الوطني كل موجودات الخزينة تصب في حساب جاري واحد (حساب الخزينة لدى بنك الجزائر)