

لفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة العمومية

- I- مفهوم المحاسبة العمومية
- II- خصائص المحاسبة العمومية
- III- أسس المحاسبة العمومية
- IV- المبادئ العامة للمحاسبة العمومية

الفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة العمومية

I- مفهوم المحاسبة العمومية:

مع تطور مفهوم المحاسبة وتزايد دور الدولة الحديثة في الحياة اليومية للمواطنين، كان لزاما تنظيم الموارد والنفقات العامة والرقابة عليها للحفاظ على المال العام برزت المحاسبة العمومية خاصة بعد فترة الكساد الذي شهده العالم سنة 1929؛ فأصبحت الدولة تقوم بمهام المحاسبة والرقابة على المال العام وتوفير الشفافية، بالإضافة إلى تطور تقنيات المحاسبة القائمة على أساس مبدأ القيد المزدوج وهو ما ينطبق على المؤسسات غير الربحية التي تسعى لخدمة المواطنين ولا تهدف إلى تحقيق الربح، وقد بدأت المحاسبة العمومية تتطور تقنيا منذ تطور الإطار التنظيمي والسياسي، والاقتصادي والإداري لجهاز الدولة، ومنذ الثورة الفرنسية إلى أن أصبحت علما قائما بذاته له قواعد وأسس ثابتة .

I-1 تعريف المحاسبة العمومية:

تعتبر المحاسبة العمومية من فروع المحاسبة التي تقوم على مجموعة من الأسس والقواعد العلمية الخاصة بعملية تسجيل وتبويب مختلف العمليات المالية المرتبطة بالنشاط العمومي لهدف الرقابة المالية والقانونية على إيرادات ونفقات الدولة واتخاذ القرارات المناسبة في ذلك .

وتتم المحاسبة العمومية وفق إجراءات منظمة مرتبطة بالميزانية العامة للدولة وإعداد التقارير عن نتائج نشاطها والإشراف والرقابة عليها من طرف الجهات الرقابية المعتمدة، حيث تساهم في توفير البيانات والمعلومات ومعايير قياس الكفاءة ومعدلات الأداء اللازمة التي تمكن من الرقابة المالية والقانونية والحكم على كفاءة المسؤولين عن الهيئات العمومية، كما تساعد في تطوير الميزانية العامة للدولة وزيادة فاعليتها ومن ثم إمكانية تطبيق مبدأ المسائلة عن النتائج بعدالة وموضوعية.

والمحاسبة العمومية هي مجموعة من القواعد والأحكام القانونية التي توضح طريقة تسيير وتنفيذ ومراقبة الميزانيات (تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات) والحسابات والعمليات الخاصة بمختلف الهيئات العمومية والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحق وميزانية الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وكذلك توضح التزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكيفية مسكهم للحسابات .

وهناك اختلاف في تعريف المحاسبة العمومية مما أدى إلى وجود العديد من التعريفات أهمها ما يلي:

أ- **التعريف القانوني:** المحاسبة العمومية هي مجموعة من القواعد التي يلتزم بها أعوان تنفيذ ميزانية الدولة عند قيامهم بالعمليات المالية لضمان صحتها شرعيتها من الجانب القانوني.

ب- **التعريف التقني:** المحاسبة العمومية هي مجموعة قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبة العمومية بهدف استغلال مختلف المعلومات المرتبطة بها لإتخاذ القرارات المناسبة.

ج- **التعريف الإداري:** هي مجموعة القواعد التي تهدف إلى تنظيم عرض حسابات الدولة وتنظيم مختلف عمليات المحاسب العمومي.

المحاسبة العمومية تتطرق لمجموع المعاملات التي يكون فيها طرف على الأقل ذو طابع إداري، بالمقابل هناك بعض العمليات ذات الطابع الإداري استثنائيا لا تخضع للنظام المحاسبي العمومي مثل الحسابات الخاصة بالخزينة

I-2 أهداف المحاسبة العمومية:

تكمن الغاية من تطبيق المحاسبة العمومية في تحقيق الأهداف التالية:

☞ حماية الأموال العمومية من جميع أشكال التلاعب أو ما يمس بسلامة استخدامها وهو الهدف الأساسي للمحاسبة العمومية .

☞ ضمان احترام ترخيصات الميزانية، من خلال الالتزام بالقواعد والتقنيات المحاسبية المعمول بها ومختلف إجراءات الرقابة على عمليات تنفيذ الميزانية.

☞ التسيير الأمثل للهيئات العمومية لتحسين أدائها ومعرفة المركز المالي للهيئات العمومية .

☞ دمج العمليات المالية ونتائجها في المحاسبة الوطنية.

☞ ترشيد صرف الأموال العمومية بطريقة تسمح بتحقيق الأهداف المرجوة بأقل تكلفة ممكنة.

☞ توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة المالية على الموارد الاقتصادية والحفاظ عليها وكذلك الالتزام بالضوابط المالية المختلفة للتصرف في الموارد والإجراءات اللازمة .

☞ توفير المعلومات المالية لاستخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية والاجتماعية القصير وطويل

الأجل وتفيد هذه المعلومات في تحديد طبيعة وحجم الموارد اللازمة لتحقيق مختلف السياسات

المسطرة والمقارنة بين النفقات والإيرادات السابقة الحالية والمتوقعة، وزيادة فعالية تحصيل الإيرادات.

توفير المعلومات اللازمة لمسائلة الهيئات العمومية على أعمالها من طرف السلطة التشريعية ومختلف الجهات الرقابية وتتضمن المسائلة جانبين هما:

- أ- **المسائلة المالية:** للتأكد من الالتزام بالتشريعات والقوانين المالية وكذلك مدى انتظام وسلامة السجلات والتقارير المالية وصدقها مع احترام الاعتمادات المخصصة لها.
- ب- **المسائلة الإدارية:** للتأكد من استخدام الموارد المالية المخصصة للهيئة العمومية بكفاءة ورشادة، وكذلك تقييم أداء الهيئات العمومية.

I- 3 مجالات وهيئات تطبيق المحاسبة العمومية:

تطبق قواعد المحاسبة العمومية وفق عدة مجالات من خلال:

I- 3-1 الهيئات المعنية بتطبيق المحاسبة العمومية:

تطبق قواعد المحاسبة العمومية في الهيئات والمؤسسات الإدارية المختلفة ذات الطابع الإداري بصفة عامة والتي تستفيد من ميزانية الدولة أو تتصرف في أموال عمومية.

وتطبق قواعد المحاسبة العمومية وفقا لخصوصيات الدول التي تمارس فيها، وقد حدد القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية وذلك طبقا للمادة الأولى منه وهي كما يلي:

- الدولة.
- المجلس الدستوري .
- مجلس المحاسبة.
- المجلس الشعبي الوطني.
- مجلس الأمة.
- الجماعات المحلية (الولاية، البلدية).
- المؤسسات ذات الطابع الإداري (المستشفيات، الجامعات، ...).

I- 3-2 مجالات تطبيق المحاسبة العمومية:

تطبق المحاسبة العمومية وفقا لذات القانون حيث ينص على العمليات التالية:

كما تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية من طرف الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين. حسب التزاماته ومسؤوليتهم ووفق إجراءات و كفاءات يحددها التنظيم المعمول به

كما إنجاز عمليات الخزينة للمؤسسات العمومية وكذلك نظام محاسبتها

كما الرقابة على تسيير الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

1-4 الفرق بين المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية

يمكن تلخيص الفرق بين المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية في النقاط التالية:

الجدول رقم 01: الفرق بين المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية

معيار التفرقة	المحاسبة المالية	المحاسبة العمومية
الهدف:	تتم بيان النتيجة من ربح وخسارة وتحديد المركز المالي في نهاية الفترة الزمنية	تهدف إلى فرض رقابة مالية وقانونية على إيرادات الدولة ونفقاتها
الوحدة المحاسبية	هي الشخصية المعنوية المستقلة للشركة	الأموال المخصصة لكل هيئة عمومية
أسس قياس النتائج	تستخدم أساس الاستحقاق حيث تأخذ في الاعتبار عند تسجيل العمليات المالية جميع الإيرادات والنفقات الخاصة بالفترة بصرف النظر عن واقعة تحصيل الإيرادات أو تسديد للنفقات	هناك طريقتين: الأولى فرنسية: يتم بمقتضاها إتباع أساس الاستحقاق في حساب النفقات والإيرادات . والثانية إنجليزية: يتم بمقتضاها إتباع الأساس النقدي.
النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية	تفرق بين النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية، حيث تعالج كل منها بطريقة خاصة.	لا تفرق بين نفقاتها الإيرادية ونفقاتها الرأسمالية، حيث أنها تقفل جميعا في الحساب الختامي.
الإهلاك	تحتسب الاهلاكات للأصول الثابتة.	لا تتبع مبدأ استهلاك الأصول الثابتة، لعدم تفريقها أساسا بين النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية.
الجرد والتسويات الجردية	تركز على الجرد والتسويات الجردية، لمعرفة حقيقة المركز المالي للشركة في الوقت المحدد.	ليس للجرد والتسويات الجردية معنى في المحاسبة العمومية، ويصبح معناها إداري للتحقق من سلامة الأصول.
حسابات النتائج	المحاسبة المالية: تتمثل في حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر.	المحاسبة الحكومية: يوجد بها حساب نتيجة واحد فقط هو الحساب الختامي.
مبدأ الحيطة والحذر	تأخذ مبدأ الحيطة والحذر لمقابلة الخسائر المتوقعة، كهدف للمحافظة على رأس المال فتكون المخصصات والاحتياطات .	نظرا لعدم وجود رأس مال في الوحدات العمومية، فليس لهذا المبدأ وجود.
إعداد الموازنات	تحدد مصادر الأموال اللازمة وموارد تمويل نشاطها الاقتصادي وبعد ذلك تحدد أوجه النشاط الذي تقوم به.	تقوم الدولة بتقدير نفقاتها، ثم تقدير الموارد اللازمة لتمويل تلك النفقات، بمعنى أنها تحدد نفقاتها ثم بعد تحدد ذلك الموارد اللازمة لتغطية هذه النفقات

المصدر: من إعداد الباحث (بتصرف) بناء على عدة مراجع.

II - خصائص المحاسبة العمومية :

تتميز المحاسبة العمومية بمجموعة من الخصائص التي نوجزها فيما يلي :

II-1 المحاسبة العمومية عبارة عن مجموعة محاسبية مميزة :

إن المحاسبة بصفة عامة هي نظام معلومات وإطار تنظيمي يسمح بتسجيل معطيات رقمية للمؤسسة أو الهيئة المعنية لفترة محددة تمكن من إعطاء معلومات خاصة بالذمة المالية، أصول وخصوم، نتيجة الدورة، وضعية المؤسسة اتجاه الغير وكذا كفاءات تكوين التكاليف والأسعار بالنسبة للأشخاص المعنويين.

فالمحاسبة العمومية قديما كانت تسمى "محاسبة الصندوق" حيث كانت موجهة باتجاه مراقبة النفقات والوقاية من تهريب وتحويل الأموال وسرقتها أو تبديد المال العام، أما النظرة الحالية للمحاسبة العمومية فتتعدى هذا المفهوم التقليدي حيث تتجه نحو تقريب محاسبة الدولة والهيئات التابعة لها من المخطط المحاسبي الوطني، فهي تبحث عن استبعاد فكرة أنها مجرد منظم وضابط للمال العام بل إنها اليوم تقوم بتحليل النتائج ووضع الخطوط العريضة لمحاسبة الممتلكات وتسهيل استعمال الحسابات العمومية لفائدة المحاسبة الوطنية.

II-2 المحاسبة العمومية فرع متخصص :

من أهم خصائص المحاسبة العمومية أنها فرع متخصص ويحتل مكانة هامة في القانون المالي الجزائري إلى جانب قانون الميزانية والقانون الجبائي، فاستقلالية قانون المحاسبة العمومية أصبح حقيقة واضحة وجلية لما له من أهمية في تسيير العلاقات الداخلية للهيئات العمومية وتعتبر القاعد الخاصة بها منظمة ومركمة للعمليات المالية لدى هياكل ومؤسسات الدولة.

II-3 المحاسبة العمومية مزيج من القواعد القانونية والتقنية :

تعتبر المحاسبة العمومية مزيج من القواعد القانونية والتقنية، وتتمثل هذه القواعد في :

II-3-1 القواعد القانونية :

يعتبر القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه، المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر.

وإضافة إلى ذلك نجد :