

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 ومرقمة 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 :

كما المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07-09-1991 المتضمن كيفية تعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.

كما المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07-09-1991 المتضمن شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.

كما المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07-09-1991 المتضمن إجراءات المحاسبة التي يمكنها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية ومحتواها.

كما المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07-09-1991 المتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

كما وهناك مصادر أخرى لقواعد المحاسبة العمومية تتمثل على وجه الخصوص في:

أ- الدستور: وهي الأحكام التي نص عليها دستور 1996 والمتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الإعتمادات المالية التي يقرها من طرف الحكومة، ولاسيما المادة 84 منه.

ب- الاجتهاد القضائي: الذي يمكنه إعطاء تفسير لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة أو محل انتقاد أو جدال أثناء التطبيق وكذلك سدا للفراغ القانوني في بعض الحالات.

II-3-2 القواعد التقنية :

وتهدف بصفة عامة إلى تحديد طريقة سير العمليات المالية للهيئات العمومية وكيفية تسجيلها وعرض الحسابات المتعلقة بها، وذلك وفق التعليمات والتوضيحات الصادرة عن وزارة المالية.

III- أسس المحاسبة العمومية:

إن الدول تطبق أسس محاسبية مختلفة، وذلك حسب السياسة العامة للدولة، والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية التي تعمل فيها. وأهم أسس المحاسبة العمومية هي:

III-1- الأساس النقدي : يعتبر الدفع والتحصيل هو أساس القياس والتسجيل في السجلات المحاسبية للنفقات من خلال إثبات الإيرادات التي قبضت فعلا والنفقات التي تم دفعها فعلا عند تحميل الحساب الختامي لنفس السنة المالية أو سنة سابقة أو لاحقة .

III-2- أساس الاستحقاق: عكس الأساس النقدي يقوم أساس الاستحقاق على تحميل الحساب الختامي للفترة المحاسبية من نفقات أو إيرادات دون اعتماد واقعة دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات بغض

النظر عن وقت الدفع أو القبض الفعلي في كل مراعاة مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات وإجراء التسويات الجردية وإجراء جرد فعلي للمخازن والخزائن والأصول الثابتة والمتداولة الأخرى لتحديد المستفيد منها خلال السنة المالية.

III-3- أساس الالتزام:

يجمع بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق حيث يعالج هذا الأساس مشكلة تحقيق النفقات بتحميل السنة المالية النفقات التي تخصها كاملة سواء دفعت خلال العام أو تم الارتباط بها ولم تدفع إلا أنه عجز كما الأساس النقدي من قبله معالجة الإيرادات المستحقة والمقدمة. وقد لقي هذا الأساس قبولا لدى المنظمات غير الربحية .

III-4- مزايا وعيوب أسس المحاسبة العمومية:

يمكن تلخيص مزايا وعيوب أسس المحاسبة العمومية في الجدول الموالي:

جدول رقم (02): مزايا وعيوب أسس المحاسبة العمومية

الأساس	المزايا	العيوب
الأساس النقدي	- البساطة وسهولة التطبيق والفهم - السرعة في إعداد التقارير والقوائم المالية . - يتم إقفال الحسابات وإعداد الحساب الختامي في أقصر وقت ممكن. وبتكلفة قليلة. - التركيز على الموازنة العامة التي تم الموافقة عليها	- تحتاج متطلبات لإعداد المركز المالي السليم والنتائج الصحيحة للنشاط العمومي. - يتم التركيز على جوانب العمليات المالية التي تتجسد في قبض الأموال النقدية ودفعها. - صعوبة تتبع إجمالي الإنفاق العام على المشاريع، ذات الإعتمادات المالية طويلة الزمن (أكثر من سنة).
أساس الاستحقاق	- حسابات الاستحقاق تعطي قوائم صحيحة وواقعية وسليمة بالموجودات والالتزامات . - إمكانية إجراء المقارنات لكل من إيرادات ونفقات سنة مالية إلى أخرى. - يؤدي إلى تحقيق وفورات عن طريق الرقابة الأكثر فعالية على العمليات المالية. - يسهل إعداد التقديرات للمدة المالية المقبلة. - يميز بين النفقات الرأسمالية والإيرادية له أثره إيجابي على وضوح وصدق البيانات المالية. - يجعل التقارير المحاسبية أكثر وضوحا لأغراض الرقابة	- تضخم النفقات المستحقة لزيادة قدرة الحكومة الإنفاقية أو تخفيض الإيرادات المستحقة لإخفاء العجز عن التحصيل - المركز النقدي يتضمن بيانات مستقبلية غير حقيقية. - الاعتماد على التقدير الشخصي عند تحديد بعض النفقات والقيام بعملية الجرد والتسويات مثل جرد المخازن وتقييمها وجرد الديون. - تطبيق أساس الاستحقاق مكلف ويحتاج إلى مهارات محاسبية لنجاح تطبيقه. - غالبا ما تظل الحسابات مفتوحة لفترة طويلة بعد السنة

والتابعة والتحليل	المالية، مما يعطل إعداد ونشر القوائم المالية، والرقابة عليها.
- تجنب الإسراف في إنفاق اعتمادات نهاية السنة.	
أساس الالتزام	- تحميل السنة المالية بمبالغ لا تخصها لأنها متعلقة بتنفيذ خدمة في مستقبل. - عدم التمييز بين النفقات الجارية والرأسمالية . - يتم اللجوء إليه للاستفادة من المخصصات غير مستغلة لزيادة قدرتها الإنفاقية في السنة القادمة. - عدم السيطرة على السيولة لعدم إتباع أساس واحد. - لا يساعد في تقييم الأداء وقياس الكفاءة.

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

IV- المبادئ العامة للمحاسبة العمومية:

ترتكز المحاسبة العمومية على عدة مبادئ تتمثل في:

IV-1 مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي (المبدأ الإداري):

IV-1-1 مفهوم مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يقوم هذا المبدأ على الفصل التام بين مهام ومسؤوليات كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف فالمحاسب العمومي لا يخضع لسلطة الأمر بالصرف، كما لا يمكن للأمر بالصرف التكفل بالمهام الموكلة للمحاسب العمومي، ونصت قوانين المحاسبة العمومية على أنه تتنافى وظيفة المحاسب العمومي مع وظيفة الأمر بالصرف حيث جاء حسب المادة 55 من القانون 21/90.

ومنه فإن العمليات المالية للهيئات العمومية تتم عن طريق مرحلتين:

المرحلة الأولى: وتعرف بالمرحلة الإدارية وهي من مهام الأمر بالصرف الذي يتولى تنفيذ الميزانية من خلال الالتزام بالنفقات وتصفياتها والأمر بدفعها من جهة، وإثبات الإيرادات وتصفياتها والأمر بتحصيلها من جهة أخرى.

المرحلة الثانية: وتعرف بالمرحلة المحاسبية؛ وهي من مهام المحاسب العمومي الذي يلتزم بالتنفيذ الفعلي للميزانية من خلال دفع النفقات وتحصيل الإيرادات.

يعتبر مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي أساس العمل الإداري الذي يركز عليه كل تنظيم عقلائي، متوازن وفعال.

IV-1-2 مبررات وفوائد الفصل:

تكمن مبررات وفوائد الفصل في فرض رقابة صارمة على تنفيذ الميزانية، والفصل بين السلطات، كما يعتبر نظام قانوني لتقسيم المهام وحسن سير الإدارة ومنع ازدواجية الوظيفة على اعتبار الأمر بالصرف يتكفل بتسيير العمليات المالية للمرحلة الإدارية أما المحاسب العمومي فيهتم بالمرحلة المحاسبية ونلخص فيما يلي مبررات وفوائد الفصل :

أ- **تقسيم المهام:** فهذا الفصل في المهام يسمح لكل طرف من أداء مهامه بكفاءة؛ بما يضمن التسيير العقلاني للمصلحة العمومية. حيث يصدر قرار إصدار سندات التحصيل وإصدار حوالات الدفع من طرف الأمر بالصرف، في حين أن تحصيل المبالغ أو دفعها عملية تقنية تتطلب مهارة من الجانب المالي والمحاسبي وهو ما ينفرد به المحاسب العمومي .

ب- **وحدة الصندوق (الوحدة المالية):** كل المحاسبين العموميين تحت وصاية ومراقبة ومتابعة سلطة واحدة ألا وهي وزارة المالية حيث يتم وضع كل الأموال العمومية في صندوق واحد تحت سلطة ورقابة وزارة المالية، وتسمح وحدة الصندوق لوزارة المالية بالرقابة على تنفيذ العمليات المالية العمومية وتوفير المعلومات المالية اللازمة التي تسمح لوزير المالية بإعلام الحكومة بالوضعية المالية والاقتصادية، والمساعدة في اتخاذ قرارات الحكومة.

ج- **سهولة المراقبة :** كل أمر بالصرف نجده مرافق بمحاسب عمومي معين يتولى مراقبة أعماله؛ فالأمرون بالصرف يمسكون حسابات الالتزامات وأوامر الدفع (النفقات) وحسابات الحقوق (الإرادات) بينما يمسك المحاسب العمومي حسابات الإيرادات والنفقات الفعلية أي المداخيل والمدفوعات، وتكون هناك مراقبة متبادلة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي؛ فمن خلال المعلومات المتعلقة بالميزانية يطلع الأمر بالصرف على المرحلة المحاسبية التي يقوم بها المحاسب العمومي ويراقب حركة الأموال في الصندوق، بينما يتابع المحاسب العمومي المرحلة الإدارية التي يقوم بها الأمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية .

وفي آخر السنة يتم إعداد الحساب الإداري من طرف الأمر بالصرف، كما يتولى المحاسب العمومي بإعداد حساب التسيير، ويتولى مجلس المحاسبة المقارنة بين الحسابين للتأكيد من صحة العمليات المالية.

د- محاربة كل أنواع الغش: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يعتبر أساسياً للحفاظ على المال العام وحمايته من كل أنواع التلاعب وكل أساليب الغش وتحويل الأموال في غير الوجهة المخصصة لها أو سرقتها أو استعمالها في غير محلها، لأن من يلتزم بالنفقة ليس هو المكلف بدفعها، أو أن الذي يقرر الإيراد العمومي ليس هو المكلف بتحصيله .

IV-1-2 الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي:

هنالك العديد من الصعوبات التي حالت دون السير العادي للمرافق والهيئات العمومية بسبب الإجراءات التي يملئها تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي خصوصاً ما تعلق منها بآجال الدفع التي تطول في غالب الأحيان، وبهدف التقليل من هذه الصعوبات نميز بين نوعين من الاستثناءات تتعلق بالإيرادات والنفقات :

IV-1-2-1 الاستثناءات المتعلقة بالنفقات :

أ- حالات الدفع بدون أمر بالصرف المسبق: وهي تلك النفقات التي تدفع دون أمر بالصرف المسبق ويتعلق بالحالات التالية:

- الدفع بواسطة وكالات التسبيقات خاصة العمليات ذات الطابع الإستعجالي والعمليات الصغيرة الحجم
 - أصل رأس المال وفوائده المستحقة على قروض الدولة وكذا خسائر الصرف المتعلقة بأصل رأس المال.
 - النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي الممول من مساعدات خارجية.
- وتقوم هذه العمليات على دفع النفقات دون تقييد بالإجراءات المألوفة لتنفيذ النفقات العمومية ومن دون أمر مسبق بدفعها من قبل الأمر بالصرف، ليتم تسويتها بإصدار أوامر وحوالات دفع التسوية بعد التحقق من صحة وشرعية النفقات.

ب- حالات الدفع بدون الأمر بالصرف: هناك مجموعة أخرى من النفقات التي تدفع من قبل المحاسب العمومي دون تدخل سابق أو لاحق من قبل الأمر بالصرف، نظراً للطابع التكراري لهذه المصاريف والامتيازات التي تتميز بها السلطات العليا في الدولة والطبيعة الخاصة لبعض الأنشطة والعمليات السرية، وهذه النفقات هي:

- معاشات المجاهدين ومعاشات المتقاعدين المسددة من ميزانية الدولة.
- رواتب أعضاء القيادة، السياسة والحكومة.

- المصاريف والأموال الخصوصية التي توضع تحت تصرف الحكومة وتستخدمها في بعض الأنشطة السرية وبالتالي هي لا تخضع لقواعد المحاسبة العمومية

IV-1-2-2 الاستثناءات المتعلقة بالإيرادات:

توجد حالتين استثنائيتين على مبدأ الفصل بين الأمرين والمحاسبين في مجال الإيرادات تتمثلان في:

أ- **الجباية نقداً:** وهي الإيرادات التي يتم تحصيلها مباشرة من طرف المحاسب دون تدخل الأمر بالصرف مثل الضرائب غير المباشرة، حقوق التسجيل... إلخ.

ب- **وكالات الإيرادات:** وتخص الإيرادات المسموح بتحصيلها في قرار إنشاء الوكالة المعتمدة من طرف وزارة المالية ويتم تسليم هذه الإيرادات إلى المحاسب العمومي على الأقل مرة في الأسبوع بالنسبة للنقد، وفي اليوم الموالي بالنسبة للصكوك البنكية والبريدية، وحسب المادة 57 من القانون 90-21 لا يحتج بالتنافي المذكور في المادة 55 على المحاسبين العموميين بالوكالة المالية عندما يقومون بتحصيل بعض الإيرادات الواقعة على عاتقهم، فهذه العمليات تحدث ذو أمر مسبق بالتحصيل ولا يتدخل الأمر بالصرف إلا بعد الدفع. حيث ترك المشرع للمحاسب العمومي بعض الحالات التي يقوم فيها بتحصيل الإيرادات العامة دون تدخل الأمر بالصرف، ويتعلق الأمر هنا بإثباتات بسيطة متعلقة بتحصيل بعض الإيرادات نقداً التي تعتمد على تصريح المدينين بأنفسهم.

IV-2 المبدأ القانوني (مبدأ التميز بين الشرعية والملائمة):

ينص هذا المبدأ على التميز بين مفهومي الملائمة والقانونية، حيث يعتبر قانونياً في المحاسبة العمومية كل عملية التحصيل والدفع التي تتم في إطار خطة الميزانية وتنجز وفقاً للقوانين والتشريعات السارية المفعول ومن اختصاص المحاسب العمومي.

ويعتبر ملائماً كل ما يترك للمبادرة الشخصية وتقدير الأمر بالصرف، لكن دائماً في إطار القوانين المعمول بها.

IV-3 المبدأ المحاسبي أو التقني (عدم تخصيص الإيرادات للنفقات):

ويقوم هذا المبدأ على خلط جميع النفقات والإيرادات التي تم تحصيلها لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كل النفقات العامة دون تمييز وبالتالي عدم تخصيص الإيرادات للنفقات أي عدم تخصيص أموال إيرادات معينة لدفع نفقة معينة وذلك تحت رقابة السلطة التشريعية وإجازتها لذلك. وقد نصت المادة 08 من

القانون رقم 84-17 "لا يمكن أي إيراد لتغطية نفقة خاصة تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز"

وهناك استثناءات على هذا المبدأ تخص ترحيل الاعتمادات، التكاليف المشتركة، تحويل الاعتمادات، نقل الاعتمادات والأرصدة السرية.

وتوجد قاعدتين تهدف من وجود هذا المبدأ هما :

أ- القاعدة الأولى: وحدة الخزينة في أي هيئة عمومية : كل السيولة لهيئة عمومية مهما كان مصدرها تستخدم في تسديد مختلف النفقات مهما كانت طبيعتها وعليه فإن أي محاسب عمومي لا يستطيع أن يمتلك سوى حساب صندوق واحد وحساب جاري واحد فقط.

ب- القاعدة الثانية: إدارة كل الخزائن من طرف الدولة: لأن السيولة النقدية للهيئات العمومية تودع لدى حساب في الخزينة العمومية وبالتالي فهي تخضع لتسيير ورقابة الدولة.

IV-4 مبدأ تخصيص النفقات:

إذا كان مبدأ عدم التخصيص هو الذي يحكم الإيرادات فإن النفقات يحكمها مبدأ التخصيص، أي أن الاعتمادات المالية المفتوحة في الميزانية يجب أن تخصص بدقة وذلك لإرساء الانضباط وتسهيل المراقبة من قبل الهيئات الرقابية المختلفة.