

السداسي السادس

وحدة التعليم : الاستكشافية

المادة: المحاسبة العمومية

الرصيد: 2 المعامل : 2

برنامج المقياس

تتضمن المحاور التالية:

- المحور الأول: مدخل إلى المحاسبة العمومية
- المحور الثاني : مفاهيم حول الميزانية العامة
- المحور الثالث: الأعوان المكلفون في المحاسبة العمومية
- المحور الرابع: محاسبة عمليات الإيرادات و النفقات
- المحور الخامس : مراحل تنفيذ الميزانية العامة
- المحور السادس: مراقبة تنفيذ الميزانية العامة

ارتبط نشوء المحاسبة العمومية بعاملين أساسيين تمثل في تطور مفهوم المحاسبة و نشأة الدولة التي اقتضى قيامها تقديم الخدمات العامة للمواطنين، والحصول على الموارد اللازمة لتمويل هذه الخدمات، وهو ما استدعى البحث عن وسيلة تستطيع الدولة من خلالها تنظيم الموارد والنفقات العامة و فرض المراقبة على المال العام، وكانت هذه الوسيلة هي المحاسبة العمومية.

المحور الأول: مدخل المحاسبة العمومية

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 و نفقات 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.

وقد عرفها البعض الآخر بأنها المبادئ والتقاليد والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظات والوحدات الحكومية الوطنية، وأنها تتصف بالتسجيل في السجلات والقوائم المالية لحسابات الموازنة العامة للدولة، ومراعاة القيود القانونية والإدارية المفروضة على الإنفاق، وتسجيل الالتزامات .

ولقد نص قانون المحاسبة العمومية الجزائري رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 في مادتيه الأولى

والثانية على ما يلي:

"يقصد بالمحاسبة العمومية الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه والجماعات الإقليمية

والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، كما تبين أيضا 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 .

2- خصائص المحاسبة العمومية:

يهدف نظام المحاسبة العمومية أساسا إلى محاسبة أنشطة الهيئات والمؤسسات العمومية التي تسعى إلى تحقيق المنفعة العامة عن طريق تداول المال العام في شكل اعتمادات مسجلة في الميزانية العامة للدولة ، وعلى هذا الأساس فإن مكونات نظام المحاسبة العمومية يجب أن تتلاءم مع خصائص وطبيعة نشاط مؤسسات القطاع العام والتي تتمثل فيما يلي:

- لا تهدف إلى تحقيق الربح : بل لتقديم خدمة للمجتمع بمقابل رمزي أو بدون مقابل ؛

-لا توجد علاقة مباشرة بين الإيرادات والنفقات في نشاط القطاع العام : بحيث يغلب على بعض الوحدات الحكومية نشاط تحصيل الإيرادات فقط مثل مصالح إدارة الضرائب والجمارك، في حين يغلب على البعض الآخر الجانب الإنفاقي؛

-تخضع المحاسبة العمومية لمجموعة من القواعد القانونية والضوابط الرقابية :التي تهدف إلى ضبط وتقنين وفرض رقابة صارمة على صرف وتداول المال العام، وهذا ما يؤكد على ضرورة الالتزام الكامل بتنفيذ نصوص القوانين في مجالات المحاسبة العمومية حتى ولو جاءت هذه النصوص متعارضة مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها؛

-غياب حافز المنافسة في مجال نشاط القطاع العام : حيث أن المؤسسات غير الهادفة للربح لا تواجه سوق محدد تتنافس عليه مع المنظمات المشابهة لعملها، فطبيعة العمل الذي تقوم به هذه المؤسسات لا يتوقع منه عائد أو يكون هناك عائد رمزي لا يغطي التكاليف ، لذا فإن الإقبال على هذا النوع من الأعمال قليل جدا مما يوجد لهذا النوع سوق تتسم بغياب المنافسة؛

- ليس لوحدة القطاع العام رأس مال كما هو الحال في القطاع الخاص : ذلك أن الوحدات الحكومية لا تعتمد في تمويلها على رأس المال ولكنها تعتمد على اعتمادات مالية مقترحة من طرف السلطة التنفيذية ومعتمدة من السلطة التشريعية ؛

- ملكية الأصول للوحدات الحكومية هي ملكية عامة : إضافة لكونها تعتمد على تمويل نشاطها على الموارد المتجددة والمخصصة لها سنويا في الميزانية العامة للدولة.

3-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؛

- التيسير الأمثل للهيئات العمومية لتحسين أدائها ومعرفة المركز المالي للهيئات العمومية ؛

- ترشيد صرف الأموال العمومية بطريقة تسمح بتحقيق الأهداف المرجوة بأقل تكلفة ممكنة؛

- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة المالية على الموارد الاقتصادية والمحافظة 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.

4- المقارنة ما بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية (المحاسبة العامة):

لكل من المحاسبة العمومية والمالية قواعد قانونية وأخرى تقنية ولكل بنسب متفاوتة، حيث نلاحظ أن القواعد القانونية في المحاسبة العمومية تولى لها عناية خاصة ولها أهمية معتبرة، اما القواعد التقنية فلها دور ثانوي، وفي المحاسبة المالية نجد أن الجانب التقني يطغى على الجانب القانوني وهذا لا يعني غياب القواعد القانونية بل هي مفروضة بقوة القانون ضمن القانون التجاري وغيره ويمكن تلخيص أوجه الشبه والاختلاف ما بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية في ما يلي:

4-1- أوجه التشابه بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية:

هناك العديد من أوجه التشابه بين المحاسبة المالية والعمومية نذكر منها:

- العمل على بلوغ أهداف المؤسسة (ربحية أو منفعة عمومية)؛
- المحافظة على العمليات المالية عن طريق تسجيلها الدقيق في الدفاتر المحاسبية الخاصة بها؛
- توفير الإمكانيات والظروف المناسبة لأداء عمليات الرقابة من قبل المخولين قانونا لها؛
- القيود المزدوج: يعتمد عليه كل من النظام المحاسبي العمومي ونظام المحاسبة المالية عند إثبات العمليات المالية في المجموعة الدفترية التي يتضمنها؛
- وحدة القياس : العملة الرئيسية المستخدمة هي النقود بافتراض ثبات قيمة وحدة النقد في ظل التقلبات السائدة في مستويات الأسعار ،ومنه فإن "النقود هي وحدة القياس في كليهما كوسيلة عامة لاثبات قيمة الصفقات المالية مع ثبات وحدة النقد بغض النظر عن قدرتها الشرائية " ؛
- سنوية المحاسبة : تكون الفترة الزمنية عادة سنة مالية كاملة أو سنة ميلادية مكونة من اثني عشر شهرا وإن اختلفت بداية السنة المالية من دولة لأخرى؛

-المصطلحات المحاسبية : يقوم كل منهما على استخدام هيكل موحد من المصطلحات المحاسبية ذات الدلالة الموحدة في جميع مراحل تشغيل النظام المحاسبي ؛

-الأسلوب المنهجي :تشابه اجراءات العمل المحاسبي من حصر وتسجيل وتحليل وتبويب وتلخيص البيانات المحاسبية وعرضها في شكل تقارير وقوائم.

4-2- أوجه الاختلاف ما بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية: يمكن تلخيصها في الجدول الموالي:

الخصائص	المحاسبة العمومية	المحاسبة المالية
ميدان التطبيق	المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري	المؤسسات الاقتصادية ذات الطابع الربحي
المصدر	القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية	النظام المحاسبي و المالي
المبدأ الأساسي	مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف و المحاسب العمومي	مبدأ القيد المزدوج
المهمة الاساسية	الحفاظة على صحة تنفيذ العمليات المالية	معرفة النتائج المتعلقة بالعمليات المالية
الهدف الساسي	تفادي التبذير و سوء الاستعمال و تحقيق أقصى منفعة عمومية	تحقيق أكبر ربح ممكن بالعمل على تقليل التكاليف و رفع الايرادات

5- مبادئ المحاسبة العمومية:

تستند المحاسبة العمومية إلى مجموعة من المبادئ، أهمها المبدأ الإداري المتعلق بالفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمبدأ القانوني الذي يميز بين الشرعية والملاءمة، والمبدأ المحاسبي وحدة الصندوق.

5-1-مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي:

تنص المادة 55 من القانون 21-90 قانون المحاسبة العمومية على " تتنافى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي " يعني هذا المبدأ أن تنفيذ العمليات المالية يمر عبر مرحلتين مختلفتين ومن طرف فئتين متميزتين من الأعوان:

-المرحلة الإدارية :وهي من اختصاص الأمر بالصرف حيث يقوم فيها بتنفيذ العمليات المالية الخاصة بالإثبات والتصفية والتحصيل (الإيرادات) والالتزام والتصفية والأمر بالصرف (النفقات).

-المرحلة المحاسبية :وهي من اختصاص المحاسب العمومي الذي يقوم بدفع النفقات وتحصيل الإيرادات.

حيث لا يمكن مثلا للأمر بالصرف أن يأمر بتحصيل إيراد ويقوم بنفسه بتحصيله. كما لا يستطيع المحاسب صرف نفقة لم يتلق أمرا بصرفها.

5-1-1 أهداف الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يهدف الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي إلى:

- **تقسيم المهام** :وهذا راجع إلى السلطات المختلفة لكل من الأعوان المكلفين بتنفيذ الموازنة، هذه التفرقة بين المهام الإدارية والمحاسبية تشكل أساس المالية العمومية، فهي: "تضمن أساس كون الذي يعطي الأمر ليس هو نفس الشخص الذي ينفذه، إذ ممكن أن المحاسب العمومي يرفض في بعض الحالات تسديد نفقة معينة، إذا رأى أن هناك نقصا أو خطأ قانونيا في ملف النفقة المعنية بالرفض يكون قد غفل عنها الأمر بالصرف، وهو الأمر الذي لا نجاهد في المؤسسات الخاصة هي ميزة تنفرد بها المؤسسات العمومية التي تخضع لنظام المحاسبة العمومية".

-**وحدة الصندوق** :تعني خضوع كل المحاسبين إلى سلطة واحدة (وزير المالية) لهدف خلق الانسجام والتكامل بين مهام من نفس الطبيعة.

- **سهولة المراقبة** :حيث يسهل مبدأ الفصل إمكانية الرقابة المتبادلة، ومعرفة مكان الخلل من خلال المقارنة بين الحساب الإداري وحساب التسيير.

- **محرابة الغش** :يحد مبدأ الفصل من إمكانية الغش نظرا لعدم انتماء الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية لنفس الهيئة، بالإضافة إلى أن إخفاء الوثائق والمعلومات غير ممكن لازدواجية الحفظ. ولبدأ الفصل مزاي وعيوب فأما المزايا تكمن في الحفاظ على المال العام من خلال الأهداف التي ذكرناها آنفا، وأما العيوب فتكمن في بطء الإجراءات المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية.

5-1-2-الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يقصد بالاستثناء في هذه الحالات عدم اتباع الإجراءات المتعلقة بالفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في تنفيذ العمليات المالية، حيث يستثنى من تطبيق مبدأ الفصل بعض الإجراءات المتعلقة بالنفقات والإيرادات تسهيلا للسير الحسن للشؤون العمومية.

● **الاستثناءات المتعلقة بالنفقات:** يقصد بالاستثناءات في مجال النفقات قيام المحاسب العمومي بدفع النفقات دون أمر بالدفع من الأمر بالصرف والتي تبرر لأسباب تسهيلية وضرورية لعمليات تنفيذ النفقات.

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 إصدار أوامر وحالات 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، نظرا 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 .

● **الاستثناءات المتعلقة بالإيرادات:** ترك المشرع بعض الحالات أين يمكن للمحاسب العمومي أن يقوم بتحصيل الإيرادات دون تدخل الأمر بالصرف ويتعلق الأمر ب:

أ -الجباية نقدا: وهي الإيرادات التي يتم تحصيلها مباشرة 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 للنقود، وفي اليوم الموالي بالنسبة للصكوك البنكية والبريدية، وحسب المادة 57من القانون 90-21لا يحتج بالتنافي المذكور في المادة 55على 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.

وفي حالة خرق مبدأ الفصل بين الأعوان المكلفين بتنفيذ الموازنة يتحمل كل عون مسؤوليته في ذلك، فمثلا إذا قام المحاسب العمومي بتحصيل مبلغ دون سند تحصيل من الأمر بالصرف، يمكن أن يجعله في حالة اختلاس، أو قيام المحاسب العمومي بدفع نفقة دون أمر بالصرف، فيصبح وفقا لهذا التصرف في حالة مدين للهيئة العمومية .

كما أن قيام الأمر بالصرف بالتدخل في اختصاصات في المحاسب العمومي، حيث يصبح وفق هذا التصرف محاسبا فعليا أو شبه محاسب (الشخص الذي يقوم بمهام المحاسب العمومي دون أن تكون له صفة المحاسب العمومي) ويتعرض وفقا لهذا التصرف لنفس المسؤوليات التي يضطلع بها المحاسب العمومي.

5-2- مبدأ التمييز بين الشرعية والملاءمة:

المبدأ الثاني من مبادئ المحاسبة العمومية هو مبدأ التمييز بين الشرعية والملاءمة، ولكل عون اختصاصه في مجال الشرعية والملاءمة، فالشرعية هي من اختصاص المحاسب العمومي والملاءمة من اختصاص الأمر بالصرف.

تعني **الشرعية** مراقبة المحاسب العمومي للتصرفات التي يقوم بها المحاسب العمومي من جهة احترامه لقانون المحاسبة العمومية في إبرام العقود والتصرفات، في حين تعني **الملاءمة** ترك المبادرة للأمر بالصرف بما يراه مناسبا لاحتياجات مؤسسته في إطار القانون أيضا.

فمثلا لدينا مدير السياحة لولاية معينة يريد شراء عتاد معين لمؤسسته، فكل ما يتعلق بهذه التدابير يدخل في نطاق الأمر بالصرف الذي يعرف حاجيات المؤسسة وأولوياتها، في حين أن طرق التسديد تخضع للإجراءات القانونية والتقنية التي يقوم بها المحاسب العمومي.

والفرق بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في مجال الشرعية والملاءمة نذكره في النقاط التالية :

- الأمر بالصرف والمحاسب ينشطان في نطاق مجالين منفصلين عضوا متكاملين وظيفيا، فالملاءمة تنسجم ودور الأمر بالصرف، في حين تغني المشروعية المحاسب عن تحمل أعباء فحص الملاءمة التي لا تتوفر لديه معطياتها.
- إذا كانت أجهزة الرقابة تفحص تسيير المحاسب على أساس المشروعية، فلا جدوى لديه من معرفة ملاءمة اختيارات الأمر بالصرف ما دام غير مسئول عنها.
- إذا أشركنا المحاسب في مجال الملاءمة، لا نستطيع القول بأن هناك فصل بينه وبين الأمر بالصرف.
- يجري المحاسب مراقبته على أساس الوثائق، الأمر الذي لا يتيح له - حتى ولو سمح له بذلك - معرفة ظروف تقرير اختيارات الأمر بالصرف، نظرا لمحدودية المعلومات التي تتضمنها.
- حينما تقضي القوانين بالفصل بين المجالين، فلأن في ذلك فائدة عملية لسير المصالح العمومية وبالتالي محافظة على المصلحة العامة.
- كل تصرف من المحاسب العمومي لفحص الملاءمة هو سعي لتوسيع صلاحياته وتضييق من مجال تحرك الأمر بالصرف.

5-3- مبدأ وحدة الخزينة

الفكرة التي يقوم عليها هذا المبدأ هي: عدم تخصيص إيراد معين لتغطية نفقة معينة؛ أي عدم وجود علاقة بين الإيرادات والنفقات كما هو متعارف عليه في المحاسبة المالية. ونشأ عن اتباع هذا المبدأ في المحاسبة العمومية قاعدتان أساسيتان هما :

القاعدة الأولى : كل السيولة لهيئة عمومية مهما كان مصدرها فهي تستعمل لكل النفقات الخاصة بهذه الهيئة العمومية ومهما كانت طبيعة النفقات. والنتيجة هي أنه لا يمكن للمحاسب العمومي أن يمتلك إلا حساب صندوق واحد وحساب بريدي واحد خاص بهذه الهيئة العمومية.

القاعدة الثانية : كل السيولة النقدية للهيئات العمومية هي في نفس الوقت ملك لها إذ أن كل الإيرادات تستعمل لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة. ونصت المادة 8 من قانون المالية (84-17) على ما يلي: " لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقات خاصة وتستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز".

ويستثنى من هذا المبدأ: الميزانيات الملحقة وحسابات التخصيص الخاص والإجراءات الخاصة بالمساهمات أو استعادة الاعتمادات.

5-4- 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.