

المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية.

تمهيد

تُصنّف المحاسبة العمومية كنظام متميز للمعلومات المحاسبية، وتتحمل مسؤولية توجيه الأنشطة المالية في الجهات التابعة للقطاع العام ذات الطابع الإداري أو غير الربحي. ينعكس تميزها في عملية التسجيل، ومراجعة الصرف، وإدارة أموال الدولة .

ولهذا، ترتبط المحاسبة العمومية ارتباطاً وثيقاً بالأنظمة المالية. فقد وضعها المشرع في إطار قانوني يهدف إلى تنظيم وتعزيز أساليب جمع الإيرادات العامة، وتنظيم صرف النفقات العامة مع مراعاة هيكل ميزانية الدولة. كما تسعى إلى تطبيق رقابة مستمرة على العاملين بالمحاسبة العمومية وتحديد مهامهم وصلاحياتهم عند تنفيذ المعاملات المالية للجهات الحكومية، لضمان شرعية الميزانية وامثالها للأنظمة والقوانين، وحماية المال العام من الاختلاس والإسراف، وتعزيز الفاعلية والاقتصاد في استغلال الموارد الحكومية.

1. مفاهيم حول الوحدات الحكومية

تعتبر الوحدة الحكومية مجال تطبيق المحاسبة العمومية نظراً لمالها من خصائص وأهداف تختلف عن المؤسسات التي تخضع للمحاسبة المالية.

1.1. تعريف الوحدة الحكومية:

الوحدة الحكومية هي جهاز إداري يمارس فيه جزء من أنشطة الدولة، حيث لا تهدف إلى تحقيق ربح وإنما تسعى إلى أداء خدمات عامة مثل البلديات، المستشفيات العمومية، الجامعات، الجمارك، مصلحة الضرائب،... إلخ.

ويمكن حصر أهم خصائص هذه الوحدات فيما يلي:

- تخضع إلى الملكية العامة؛
- لا تتمتع برأس مال؛
- لها اعتمادات مالية متجددة سنويا هي عبارة عن مبالغ مالية تخصصها الحكومة للوحدة لاستخدامها في تحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها؛

- لا يوجد أي ارتباط بين إيرادات الوحدة ومصروفاتها، فالمصروفات في الوحدة الحكومية لا تعمل على خلق إيرادات؛
- تخضع لنظام مالي موحد مستمد من التعليمات المالية الصادرة عن السلطة التشريعية؛
- غياب حافز المنافسة بين وحدات القطاع العام.

2.1. أنواع الوحدات الحكومية

تنقسم الوحدات الحكومية إلى نوعين هما:

- أ- وحدات إيرادية: هي وحدات تحصل إيرادات تفوق نفقاتها مثل الجمارك، مصالح الضرائب، إلخ؛
- ب- وحدات غير إيرادية: يقتصر نشاطها على الإنفاق فقط أو تحصيل إيرادات ضئيلة مثل الجامعة، المستشفى، ... إلخ.

2. مفهوم المحاسبة العمومية

توجد تفسيرات متفاوتة سعت إلى صياغة تعريف للمحاسبة العمومية في الجزائر، معتمداً على منظور دورها داخل الدولة: هل هي جانب قانوني يهدف إلى صون المال العام، أم أنها إطار تنظيمي يسعى لتحديد الخطوات المطلوبة عند تنفيذ الموازنة العامة، أم أنها عنصر تقني يبين الصيغة الفنية لاستخدام الموازنة العامة للدولة.

إن هذه الاجتهادات اتفقت على تعريف للمحاسبة العمومية من خلال استقراء لأهم العناصر

المكونة لهذا المفهوم وفق قانون 21/90 المؤرخ في: 15 أوت 1990.

وبالتالي فإنه يمكن تعريف المحاسبة العمومية وفق هذا القانون على أنها: مجموعة القواعد

القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانية الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، وبيان عملياتها

المالية، وعرض حساباتها ومراقبتها، والمحددة للالتزامات الأمور بالصرف والمحاسبون العموميون.

ولقد نص قانون المحاسبة العمومية الجزائري رقم 21/90 المؤرخ في: 15 أوت 1990 في مادتيه الأولى والثانية على ما يلي " :تعني المحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه والجماعات الإقليمية (أي المحلية) 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 المحاسبة العمومية كذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للأمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين.

أما تعريف المحاسبة العمومية وفق القانون رقم 07/23 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، واستنادا إلى المادة 79 منه، فإن المحاسبة العمومية هي عبارة عن 'نظام يسمح بتنظيم المعلومة المالية من خلال إدخال وتصنيف وتسجيل ومراقبه بيانات العمليات الميزانياتية والمحاسبية وعمليات الخزينة بهدف إنشاء حسابات مطابقة للتنظيم وصادقة، كما تعنى بعرض القوائم المالية وتعكس صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة عند قفل السنه المالية بالإضافة إلى المساهمة في حساب تكلفة الأنشطة والخدمات وكذا تقييم نجاعتها، والسماح بمعالجة هذه المعلومات من قبل المحاسبة الوطنية'.

3. المراحل التي مرت بها المحاسبة العمومية في الجزائر

مرت المحاسبة العمومية بالمراحل التالية:

- خلال فترة الاحتلال الفرنسي كانت خاضعة للتشريع الفرنسي بموجب المرسوم الصادر بتاريخ 31 ماي 1862 الذي كان يشكل القانون الأساسي للمحاسبة العمومية؛
- سنة 1950 تم إقرار قانون جديد من طرف سلطة الاحتلال متعلق بالنظام المالي للجزائر؛
- مع استقلال الجزائر سنة 1962 قامت السلطات بوضع تنظيم للمحاسبة العمومية يتماشى وخصوصيات الجزائر ووضعها الجديد، بالاعتماد على القرار الصادر سنة 1950 المتعلق بالنظام

المالي للجزائر كأساس لتنظيم تنفيذ العمليات المالية الخاصة بالنفقات والإيرادات العامة وذلك بموجب القانون رقم 62/50 المؤرخ في 31/12/1962 المتضمن الاستمرار في اعتماد التشريع الفرنسي في هذا المجال مع استثناء كل ما يتعارض مع السيادة الوطنية واستقلال الجزائر؛

- منذ 01 جانفي 1966 تم اعتماد قوانين المالية التي تمت المصادقة عليها كنصوص أولية تشريعية وتنظيمية متعلقة بتنفيذ النفقات والإيرادات العامة وتحديد مسؤوليات المحاسبين العموميين؛
- التقنين الخاص بالمحاسبة العمومية في الجزائر الذي تم إرساؤه بموجب القانون رقم 21/90 الصادر في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية؛
- القانون رقم 07/23 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، والذي يعتبر المرجعية التشريعية سارية المفعول، التي تحدد قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي المطبقة على الميزانيات والعمليات المالية

4. أهداف المحاسبة العمومية

يمكن تلخيص الأهداف التي ظهرت لأجلها المحاسبة العمومية فيما يلي:

- أداة للتسجيل: تسجيل تفاصيل العمليات المالية العمومية (إيرادات ونفقات) للوحدات الحكومية؛
- وسيلة للحفظ: حفظ المستندات المبررة للعمليات المالية التي تؤديها الوحدات الحكومية؛
- وسيلة للرقابة: التأكد من مدى مطابقة العمليات المالية للتعليمات الصادرة بشأنها؛
- أداة لإعداد التقارير الدورية: للمساعدة على اتخاذ القرارات ووضع الخطط والسياسات المستقبلية؛
- توفير المعلومات اللازمة للمساءلة: ويقصد بالمساءلة الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الوحدة الحكومية إلى السلطة التشريعية أو أي جهة أو جهاز تنفيذي أو قضائي له الحق أو المبرر في طلب ذلك، ويمكن حصر المساءلة في جانبين رئيسيين هما: المساءلة المالية والمساءلة الإدارية.
- مصادر واستخدامات الموارد: مساعدة مستخدمي التقارير المالية الحكومية في تقييم نتائج التشغيل السنوية على مستوى الحكومة ككل وعلى مستوى كل وحدة إدارية حكومية، ويتحقق هذا الهدف من خلال توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة حول:
✓ مصادر وتوزيع استخدام الموارد المالية؛

✓ كيفية قيام الوحدة الحكومية بتمويل أنشطتها ومواجهة متطلباتها النقدية؛

✓ تقييم قدرة الحكومة على تمويل أنشطتها وتلبية التزاماتها؛

✓ مقارنة النتائج المالية الفعلية مع الموازنة المعتمدة قانوناً.

● **الوضع المالي:** مساعدة مستخدمي التقارير المالية الحكومية في تقييم مستوى الخدمات التي يمكن

أن تقدّمها الوحدة الحكومية، ومقدرتها على الوفاء بالتزاماتها، ويتحقق هذا الهدف عن طريق توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة حول:

✓ القيود القانونية والشروط التعاقدية المفروضة على الموارد، بما فيها القيود المالية التي

تضعها سلطات التشريع المختصة؛

✓ الوضع المالي للوحدة الحكومية أو الحكومة والتغيرات فيه.

● **الحسابات الختامية:** يجب أن يوفر نظام المحاسبة العمومية المعلومات المعدة والمجهزة طبقاً

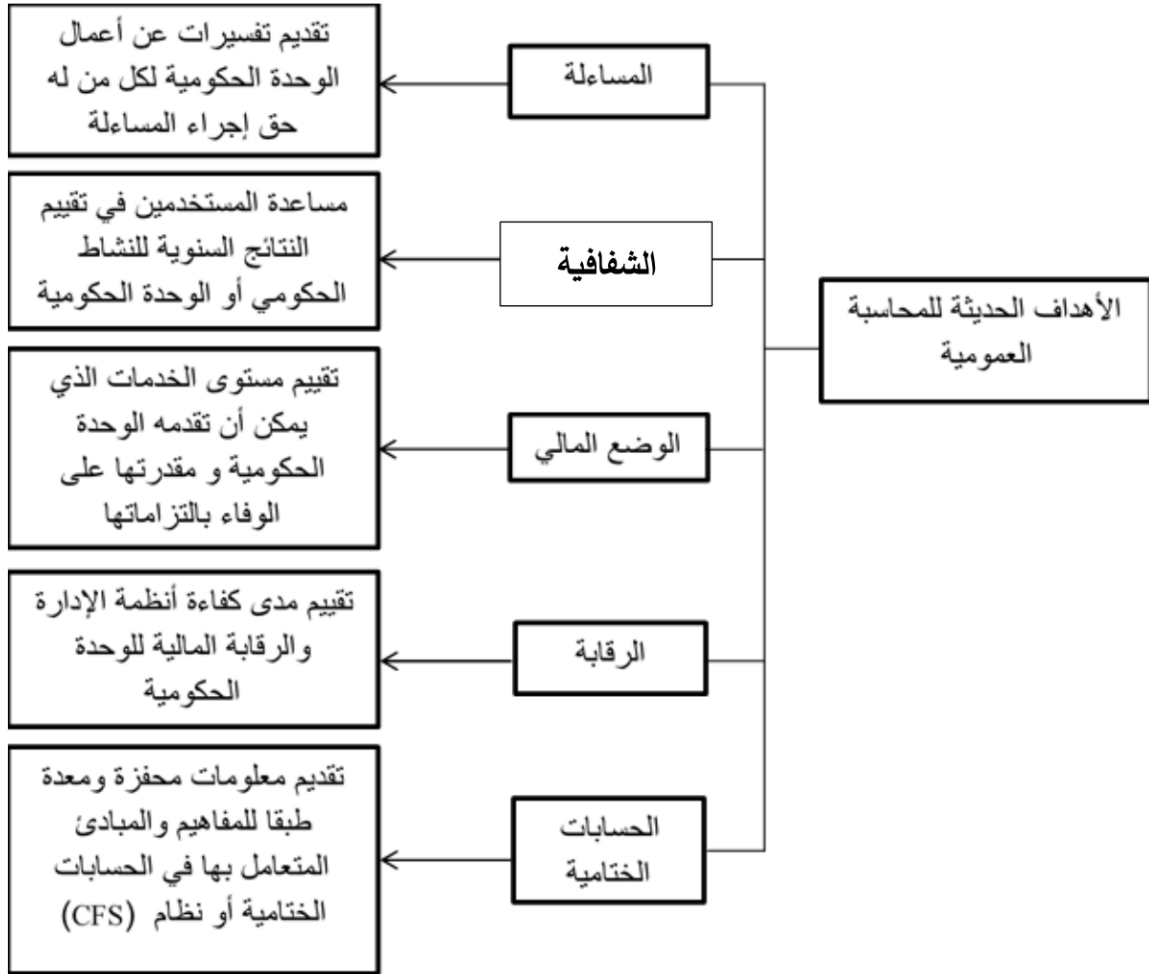
للمفاهيم والتعاريف والتبويبات المستخدمة في الحسابات الختامية وتزداد أهمية هذا الهدف مع

قيام العديد من بلدان العالم بمسك حساباتها العمومية وفق نظام إحصاءات مالية الحكومة

(GFS) والذي يستند إلى مفاهيم ومبادئ نظام الحسابات القومية (SNA).

ويمكن توضيح الأهداف الحديثة للمحاسبة العمومية في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): الأهداف الحديثة للمحاسبة العمومية



المصدر: إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن، ط1، 2013، ص ص: 29-31.

5. مصادر المحاسبة العمومية في الجزائر

- القانون رقم 17/84 الصادر في 7 جويلية 1984 والأحكام التشريعية المتعلقة بالمحاسبة العمومية والموجودة في قانون المالية؛
- القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم الخاصة بتطبيقه؛ يمثل المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر؛
- أحكام القانون العضوي 18/15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018
- القانون رقم 07/23 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي هو المرجعية سارية المفعول المطبقة على الميزانيات والعمليات المالية؛

- الدستور: مثل الأحكام التي نص عليها الدستور في سنة 1996 (تتعلق هذه الأحكام برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية المقررة من طرف الحكومة) ؛
- الاجتهاد القضائي: ودوره تقديم تفسيرات لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة أو محل انتقاد أو جدال عند التطبيق؛
- القواعد التقنية: وتتكون من أنواع المحاسبة التي يعتمدها الأعوان الماليون للدولة مثل المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير.

6. أهم المبادئ والقواعد المتعلقة بالمحاسبة العمومية

من خلال الاطلاع على مواد القانون رقم 07/23 المؤرخ في 21 جوان 2023 سالف الذكر يمكننا استنتاج مجموعة من المبادئ والقواعد المتعلقة بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي نذكر منها:

- ✓ أن المحاسبة العمومية والتسيير المالي للميزانيات والعمليات المالية تتم طبقاً لأحكام التشريع والتنظيم المعمول بهما في هذا المجال؛
- ✓ أن إعداد كل من ميزانية الدولة والجماعات المحلية وضبطها والتصويت عليها وتنفيذها يتم طبقاً لأحكام التشريع والتنظيم المعمول بهما في هذا المجال؛
- ✓ أن تنفيذ العمليات الميزانية والمالية يتم من طرف الأمرين بالصرف أو من يستخلفهم طبقاً لأحكام التشريع والتنظيم المعمول بهما في هذا المجال؛
- ✓ تنافي وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي؛
- ✓ تنافي وظيفة الأمر بالصرف التي يشغلها الأزواج والآباء والأبناء والإخوة من الدرجة الأولى مع وظيفة محاسب عمومي مختص لهم؛
- ✓ أن إثبات وتصفية وتحصيل إيرادات الدولة يتم وفق الشروط المنصوص عليها في قوانين المالية وفي القانون رقم 07/23 المؤرخ في 21 يونيو 2023؛
- ✓ أنه يجب أن تكون النفقات العمومية مقررة في ميزانية الدولة و/أو مرخصة بموجب قوانين المالية؛
- ✓ أنه لا يمكن للأمرين بالصرف أو أي عون آخر ليست له صفة محاسب عمومي أو وكيل أن يتداولوا الأموال العمومية؛
- ✓ أنه تمسك المحاسبة العمومية لمدة سنة مدنية ابتداء من أول جانفي إلى 31 ديسمبر من السنة المعنية؛

✓ أنه تخضع العمليات المتعلقة بتنفيذ ميزانيات الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من القانون رقم 07/23 لرقابة إدارية وبرلمانية وقضائية.

7. مجال تطبيق المحاسبة العمومية

يمكن حصر مجالات استخدام المحاسبة العمومية في جانبين:

1.7. الجانب العضوي:

يتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، وهي تلك المذكورة في المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية رقم 07/23، وعلى هذا الأساس، يمكن حصر مجال تطبيق المحاسبة العمومية في جانبها العضوي كما يلي:

- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة؛
- العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات والبلديات)؛
- الميزانيات والعمليات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري مثل الجامعات ومراكز التكوين المهني وغيرها؛
- الميزانيات والعمليات المالية المتعلقة بالمؤسسات الصحية؛
- الأشخاص المعنوية الأخرى المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برامج الدولة في مفهوم القانون العضوي رقم 15/18 المؤرخ في 2 سبتمبر سنة 2018 والمتعلق بقوانين المالية (المؤسسات والهيئات العمومية تحت الوصاية، الهيئات الإقليمية).

2.7. الجانب المادي:

وهو المتعلق بالعمليات المالية والمحاسبية التي تطبق على قواعد المحاسبة العمومية، أي تلك الناتجة عن تنفيذ الميزانيات العمومية، أو بمعنى آخر، بيانات إيراداتها ونفقاتها من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وهي:

- تنفيذ الإيرادات والنفقات؛
- تسيير الممتلكات؛
- إنجاز عمليات الخزينة؛
- مسك المحاسبة..

8. أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

الجدول 01: أوجه الاختلاف ما بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

المحاسبة المالية	المحاسبة العمومية	الخصائص
المؤسسات الاقتصادية ذات الطابع الربحي	المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري	ميدان التطبيق
النظام المحاسبي والمالي	القانون رقم 07/23 المؤرخ في 21 يونيو 2023	المصدر
مبدأ القيد المزدوج	مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي	المبدأ الأساسي
معرفة النتائج المتعلقة بالعمليات المالية	المحافظة على صحة تنفيذ العمليات المالية	المهمة الأساسية
تحقيق أكبر ربح ممكن بالعمل على تقليص التكاليف ورفع الإيرادات.	تفادي التبذير وسوء الاستعمال وتحقيق أقصى منفعة عمومية	الهدف الأساسي