**المحاضرة الاولى**

**ماهية المحاسبة العمومية**

**تمهيد**

لقد تطورت المحاسبة العمومية تبعا لتطور نشاط الدولة، فعندما كانت نشاطاتها تقتصر على أداء وظائف سياسية كالأمن والدفاع والعدالة كانت المحاسبة العمومية عبارة عن تسجيل النفقات وتحصيل الإيرادات، وعندما تطورت وظائف الدولة وأصبحت تشمل وظائف أخرى مثل التعليم والصحة،.....إلخ، أدى بدوره إلى زيادة وتنوع الخدمات كما ونوعا، مما استلزم تطور المحاسبة العمومية لتواكب هذه التحولات في وظائف الدولة، فكانت المحاسبة العمومية بمثابة الأداة التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة مختلف الميزانيات.

**اولا: تعريف المحاسبة العمومية :**

هناك العديد من التعاريف للمحاسبة العمومية نذكر منها ما يلي:

* **من الناحية القانونية**:هي مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة ( النقود العامة حسب هذا التعريف هي نقود الدولة والمحافظات والبلديات والمؤسسات العمومية .)، هذا التعريف يعتبر تقليديا مستوحى من المرسوم الفرنسي الصادر في 31 ماي 1862، والذي ظل طيلة قرن من الزمن أهم نص تنظيمي للمحاسبة العمومية في فرنسا إلى غاية صدور مرسوم 29 ديسمبر 1962، والذي اعتبر التعريف السابق بعيدا عن الواقع بفعل التطور الحاصل في نطاق المحاسبة العمومية، فعبارة النقود العامة وعلى الرغم من التوسع في مدلولها لتشمل كل الأموال ذات الطابع النقدي أي كل وسائل الدفع التي لها قوة إجرائية وكذا قيد المحفظة أي كل سندات الحقوق والديون المحولة آجلا إلى تحصيلات ومدفوعات, إلا أنها تستثني الأموال غير النقدية كالعقارات والمنقولات والمواد التي أصبحت اليوم ضمن مجال تطبيق المحاسبة العمومية .

اما بالنسبة للمشرع الجزائري، يمكن تعريف المحاسبة العمومية من منطلق نص المادة الأولى من قانون 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية وبمفهوم محتوى هذه المادة نستخلص بأن المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية العامة التي يحددها هذا القانون والتي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية التي تشمل عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها والخاصة بــ: -الدولة –المجلس الدستوري –مجلس المحاسبة –الميزانيات الملحقة-الجماعات الإقليمية –المؤسسات العمومية ذات طابع إداري .

* **من الناحية الإدارية:** تعني المحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس الحسابات والميزانيات الملحقة والهيئات الإقليمية (المحلية) والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما تبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبيين العموميين ومسؤولياتهم ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من النفقات وتحصيل الإيرادات، كما تبين المحاسبة كذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للآمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين .
* **من الناحية التقنية** تقنيا تعرف بأنها قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبة العمومية غير أن هذا التعريف ضيق حيث يحصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية غير أن مجالها يشمل إضافة إلى العمليات المالية للامرين بالصرف والمحاسبيين العموميين والتزاماتهم ومسؤولياتهم

وهناك جملة من التعاريف الاخرى للمحاسبة العمومية نذكر منها:

- تعتبر فرعا من فروع المحاسبة تختص بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة .

- تعرف هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها - المحاسبة التي تختص بقياس )تبويب وتقسيم) ومعالجة وتحصيل ومراقبة وتأكيد صحة الإيرادات والنفقات للأنشطة المرتبطة بالقطاع الحكومي

- تعرف على أنها دراسة لمجموع المبادئ والأنشطة المتعارف عليها ودراسة تطبيقية لأساليب التقنية من تجميع وتبويب وتلخيص وتحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي بغرض فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات ومصروفات الحكومية وكذلك بغرض اتخاذ القرارات المناسبة.

- كما تعرف المحاسبة الحكومية بأنها" تختص بقياس( تبويب وتقييم) ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد . صحة المتحصلات والنفقات والأنشطة المرتبطة في القطاع الحكومي"

- المحاسبة العمومية هي العلم الذي يبحث في القواعد والمبادئ والنظريات التي تستخدم في خلق وتشخيص وقياس وإيصال المعلومات عن نشاط الوحدات الاقتصادية لذوي العالقات واتخاذ القرارات والتي الحكم على العمليات الاقتصادية بناءا على هذه المعلومات.

- يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها ذلك الفرع من المحاسبة الذي يختص بتطبيق الأصول العلمية المتعارف عليها في المحاسبة المالية في مجال الوحدات الإدارية الحكومية بما يتماشى وطبيعة خصائص النشاط العام الحكومي وبذلك فهي تتضمن مجموعة من المبادئ والأسس المحاسبة التي تساعد في التعرف على نواحي النشاط الحكومي وفرض الرقابة المالية والقانونية على الإيرادات والمصروفات العامة في حدود القوانين واللوائح والتعليمات الصادرة من السلطات المختصة.

ولكن ما يعاب على هذه التعاريف والمستمدة أصلا من القوانين السائدة في الجزائر، انها لم تتطرق إطلاقا لعنصر جد هام وأساسي ألا وهو توصيل المعلومات لمستخدميها لاتخاذ قرارات بشانها.

**ثانيا: التطور التاريخي للمحاسبة العمومية في الجزائر**

لا يفوتنا ونحن ندرس واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، أن نعرج على دراسة الجذور التاريخية لها، وأن نقف على أهم الإجراءات التي أقرēا القوانين بشانها، وفي هذا السياق، يعتبر القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15أوت1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية المصدر الأساسي للمحاسبة العمومية في الجزائر، إضافة إلى العديد من النصوص التشريعية التي تقنن المحاسبة العمومية في الجزائر، والتي نتجت عبر مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي، وشملت هذه المراحل ما يلي:

**1- الفترة من 1862إلى 1962**

أرتكز نظام المحاسبة العمومية في الجزائر إبان فترة الاحتلال الفرنسي على قواعد النظام الفرنسي بطبيعة الحال، حيث كان يعمل وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا لاسيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862 المتضمن تنظيم المحاسبة العمومية، والذي كان يعرف المحاسبة العمومية انها "مجموعة القواعد المطبقة على تسيير الأموال العامة"، وتتمثل الأموال العامة في كل من أموال الدولة، المحافظات، البلديات، الهيئات العمومية.

بالإضافة إلى المرسوم رقم 50 -1413المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة، والذي تضمن 286 مادة متعلقة بالمحاسبة العمومية، الرقابة المالية، والعلاقات المالية بين الجزائر وفرنسا، موزعة على ستة أبواب:

* الباب الأول: ميزانية الجزائر والعمليات المالية؛
* الباب الثاني: المحاسبة وجهاز المحاسبة؛
* الباب الثالث: الرقابة على العمليات المالية والخزينة العمومية؛
* الباب الرابع: الجهاز المالي للجماعات والهيئات العمومية؛
* الباب الخامس: أجهزة فرنسا في الجزائر؛
* الباب السادس: قواعد عامة مختلفة.

**2- مرحلة ما بعد استقلال الجزائر 1962 إلى غاية سنة 1975:**

قامت الجزائر غداة الاستقلال بتصفية القوانين التي كانت سائدة إبان الاستعمار، حيث أصدرت مجموعة من النصوص التنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية، وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري. ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد لالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتميين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة المحاسب العمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية، إضافة إلى المادة الثامنة من الأمر رقم 65 - 320 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1965 المتضمن قانون المالية لسنة 1966 ،والتعليمة العامة رقم 16 الصادرة في 12 أكتوبر 1968 التي تضمنت مدونة حسابات الخزينة، والتي سوف نفصل فيها لاحقا عند التطرق للجانب التقني للمحاسبة العمومية.

**3- مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية 1975 -1990**

في هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1973 ،تطبيقا لأحكام الأمر رقم 29-73 الصادر في نفس التاريخ، إلى جانب صدور أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولاسيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، وفي مختلف قوانين المالية السنوية. وتميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي غياب نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأساسي الأول لها.

لكن هذا الفراغ القانوني لا ينفي وجود نصوص قانونية متعلقة بالمحاسبة العمومية وذات مصدر جزائري، بل كما سبق وأن رأينا أنه غداة الاستقلال صدرت قوانين عوضت القوانين الفرنسية، حيث صدرت التعليمة المتضمنة مدونة حسابات الخزينة والمشكلة للجانب التقني للمحاسبة سنة 1968 ،غير أن القوانين التي جاءت بعدها وبداية من سنة 1990 اعتبرت خطوة هامة وجادة لتقنين المحاسبة العمومية في الجزائر.

**4- مرحلة من 1990 إلى يومنا هذا**

تميزت هذه المرحلة بظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها، حيث تم إصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه والتي ذكرناها سابقا. ويعتبر قانون 90-21 أشهر قانون عرفته الجزائر منذ الاستقلال، حيث جاء في فحواه الكثير من المحاور، والتي تعد حجر الأساس في فهم المحاسبة العمومية في الجزائر وسيرورتها، فقد تناول كل من:

* نطاق تطبيق المحاسبة العمومية؛
* تعريف المحاسبة العمومية؛
* مبادئ المحاسبة العمومية؛
* الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية؛
* الرقابة على تنفيذ العمليات المالية.