

المحاضرة الأولى

المحور الأول: ماهية المحاسبة العمومية

أولاً: تعريف المحاسبة العمومية

ثانياً: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

ثالثاً: خصائص المحاسبة العمومية

رابعاً: أهداف المحاسبة العمومية

خامساً: أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة العمومية والمحاسبة العامة

تمهيد:

يتناول هذا المحور ماهية المحاسبة العمومية لأنها تحتل مكانة هامة في تنظيم الهيئات العمومية والوحدات الحكومية، كما أنها تعتبر مصدر لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط بهدف تسهيل العمليات المستمرة للوضعيات المالية لهاته الهيئات، التي تعتمد على الاعتمادات الممنوحة ولديها مجموعة من الخصائص والأهداف.

الأهداف التعليمية: بعد دراسة هذا الفصل يكون الطالب قادراً على:

1. تعريف المحاسبة العمومية.
2. معرفة مجال تطبيق المحاسبة العمومية.
3. التعرف على خصائص وأهداف المحاسبة العمومية.
4. تمكين الطالب من التفرقة بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية (العامة).
5. التعرف على أسس القياس في المحاسبة العمومية.

أولاً: تعريف المحاسبة العمومية

لقد تعددت تعاريف المحاسبة العمومية مع تطور النشاط الحكومي وتوسع نطاقه وذلك بسبب اختلاف وجهة النظر وهناك العديد من التعاريف نذكر منها:

"دراسة لمجموعة المبادئ والأنشطة والمعايير المتعارف عليها ودراسة تطبيقية للأساليب التقنية من تجميع وتبويب وتلخيص وتحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي، بغرض فرض الرقابة المالية والقانونية على الإيرادات ومصروفات الحكومة، وكذلك بغرض اتخاذ القرارات المناسبة"

وهي كذلك " فرع من فروع المحاسبة تختص بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة"

بحيث لا تختلف المحاسبة في الوحدات الحكومية من حيث المفهوم عن المحاسبة بصفة عامة، على أساس أن المحاسبة العمومية تعتبر فرع من فروع المحاسبة الخاصة التي تخدم متطلبات العمل داخل الوحدات الإدارية الحكومية بالدولة، فتعتبر المحاسبة في الوحدات عنصرا ضروريا لخدمة وظيفة الإدارة المالية للحكومة وللمقابلة الرقابية الإدارية والمحاسبية داخل الوحدات. ، كما تعرف بأنها "المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تقيد في اتخاذ القرار وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة، وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك"

وهي " المحاسبة التي تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام"

وفي تعريف آخر، تعتبر المحاسبة العمومية بأنها " مجموعة القواعد التي تنظم وتقن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية "

من التعريفات السابقة يمكن اعتبار المحاسبة العمومية مزيج من النصوص القانونية والقواعد التقنية والإجراءات الإدارية التي يلتزم بها كل طرف وعون من أعوان المحاسبة العمومية، كل حسب مهامه المحول والمكلف بها حسب النصوص والتشريعات المعمول بها وتحت مسؤوليته، ولهذا يمكن تقسيم مفهوم المحاسبة العمومية إلى ثلاثة جوانب وهي:

- **الجانب التقني:** ويقصد بها مجموع القوانين الخاصة بعرض الحسابات العمومية وتستعمل هذه القوانين من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها.

- الجانب الإداري: هي عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة، وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي، وتعتبر كذلك قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين"
- الجانب القانوني: هو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة.

أما حسب المادة الأولى والثانية من قانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية "تعني المحاسبة العمومية كل الأحكام والقواعد التنفيذية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والميزانيات من الجماعات المحلية والمؤسسات ذات طابع إداري كما تبين التزامات الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ومسؤولياتهم "

نلاحظ من هذا التعريف أنه شامل للأحكام والقوانين أي الجانب القانوني وكذا أعوان المحاسبة العمومية (الأمر بالصرف والمحاسب العمومي) أي الجانب التقني للمحاسبة العمومية.

ثانيا: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

تختص المحاسبة العمومية بتنفيذ ميزانية الدولة من خلال تسجيل العمليات المالية المتعلقة بالدفع والتحويل وفيما يلي سيتم التطرق إلى نطاق (مكان) تطبيق المحاسبة العمومية وكذا الفئات المستخدمة لمعلوماتها.

1. نطاق تطبيق المحاسبة العمومية: يمكن حصر نطاق تطبيق المحاسبة العمومية في جانبين هما:

- الجانب العضوي: ويتمثل في الهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية وهي تلك المذكورة في المادة الأولى من القانون 90-21 المتعلقة بالمحاسبة العمومية وتتمثل أساسا فيما يلي:
 - الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة.
 - الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة ومجلس المحاسبة.

- العمليات المالية للميزانيات الملحقه.
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري.
- العمليات المالية للجماعات الاقليمية.
- **الجانب المادي:** وهي العمليات الناتجة عن تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية (أو بيانات تقدير إيراداتها ونفقاتها) من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، فهي تتعلق بصفة عامة بما يلي:
 - تنفيذ الإيرادات والنفقات.
 - إنجاز عمليات الخزينة.
 - تسيير الممتلكات.
 - مسك المحاسبة.

2. تحديد فئات مستخدمي معلومات المحاسبة العمومية:

- أظهرت العديد من الدراسات أن هناك فئات تستخدم معلومات المحاسبة العمومية يمكن حصر أهمها في:
- السلطة التشريعية والهيئات الحاكمة: وتعنى أولئك المنتخبون من الشعب الذين يفوضون الحكومة ووحداتها صلاحية إدارة الشؤون المالية للدولة.
 - الجمهور ومنظمات المجتمع المدني: وتشمل هذه الفئة كافة أفراد الشعب كدافعي الضرائب والتنظيمات الشعبية المختلفة كالأحزاب والنقابات والجمعيات الخيرية والمتخصصة وكذا المستفيدين من الدعم الحكومي.
 - المستثمرون والدائنون: وتشمل هذه الفئة المستثمرون في أوراق مالية حكومية كأذون الخزينة وكذا الدائنون الآخرون الذين يتعاقدون مع الدولة في توفير السلع والخدمات.
 - الممولون والمانحون: وتشمل الفئة المانحة للإعانات والمنح والقروض وكذا المنظمات التمويلية الدولية والإقليمية المختلفة.

- المسؤولون الداخليون والأجهزة المركزية التنفيذية: وتشمل المستويات العليا من السلطة التنفيذية والأجهزة التخطيطية والرقابية مثل وزارة المالية وتعد هذه الفئة المستخدم الرئيسي لمعلومات المحاسبة العمومية.
- المحللون الاقتصاديون والماليون: تتضمن وسائل الاعلام العامة والمتخصصة في الأمور المالية إضافة إلى المنظمات الدولية والاقليمية والمحلية المتخصصة في التحليل المالي والاقتصادي التي تراجع وتحلل وتنشر معلومات إلى المستخدمين الآخرين.

ثالثا: خصائص المحاسبة العمومية

تتميز المحاسبة العمومية بالخصائص التالية:

- عبارة عن إطار محاسبي متميز بحيث كان قديما عبارة عن محاسبة الصندوق للحماية من التهرب وتبيد المال العام أما حاليا فهي عبارة عن تقريب محاسبة الدولة من تحليل النتائج ووضع خطوط عريضة لمحاسبة الممتلكات وتسهيل استعمال الحسابات العمومية، أي موجه لتنفيذ الميزانيات العمومية.
- هي عبارة عن فرع مختص يضم قواعد منظمة ومركمة للعمليات المالية للمؤسسات الدولية.
- عبارة عن مزيج من القواعد القانونية والتقنية أي القواعد القانونية من حيث الشكل أما التقنية تتمثل في الاجراءات.
- تتأسس من عمليات على الميزانية وعمليات محاسبية.

رابعا: أهداف المحاسبة العمومية

تتمثل أهم أهداف المحاسبة العمومية في النقاط التالية:

1. حماية الأموال العمومية من جميع أشكال التلاعب.
2. ضمان احترام ترخيصات الميزانية وذلك من خلال قواعد وتقنيات المحاسبية وإجراءات الرقابة على تنفيذ الميزانية.
3. حسن تسيير الهيئات العمومية.
4. معرفة المركز المالي للهيئات العامة.

5. حساب تكاليف وأسعار الخدمات المقدمة.
6. توفير المعلومات اللازمة لأغراض المساءلة والرقابة (الإدارية والمالية).
- بالنسبة للمساءلة المالية: الهدف منها هو توفير المعلومة والتأكد من إنتظام القيد والتسجيل وصحتها وسلامة السجلات المالية والتقارير وكذا صدق المعلومة.
- بالنسبة للمساءلة الإدارية: وتتمثل في التأكد من حسن استخدام الموارد المخصصة للوحدة العمومية، وتقييم أداء المصالح العمومية وتدخلات أعوانها.

خامسا: أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة العمومية والعامية

1. أوجه الشبه: تشترك المحاسبة العمومية مع المحاسبة العامة (المالية) في مجموعة من النقاط نذكر أهمها فيما يلي:
 - من حيث استخدام القيد المزدوج: تعتمد كل من المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية في تسجيل العمليات المالية باستخدام طريقة القيد المزدوج، وهذا يعني أن كل عملية مالية لها طرفان طرف مدين والآخر دائن بنفس المبلغ (القيمة).
 - من حيث الوثائق والمستندات: تسجل كل من المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية العمليات المالية في مستنداتها وفي دفاتر اليومية، ثم ترحل إلى دفتر الأستاذ العام وتبويبها في جداول، ثم يتم استخراج النتائج من القوائم المالية، ففي المحاسبة المالية تستخرج من الميزانية أما في المحاسبة العمومية تستخرج من الحساب الختامي.
 - من حيث وحدة القياس: تتفق المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية على أن النقود هي وحدة للقياس لإثبات قيمة العمليات المالية، وذلك عند التعبير عن الإيرادات والنفقات بالنسبة للمحاسبة العمومية والأصول والخصوم بالنسبة للمحاسبة المالية.
 - من حيث الاستمرارية: تعتمد كل من المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية على فرضية الاستمرار، حيث أن طبيعة النشاط العمومي مستمر نتيجة لاستمرار حاجة المجتمع إلى الخدمات العمومية سواء في الأمن والدفاع والعدالة ونفس الشيء بالنسبة للمحاسبة العمومية لأن المؤسسات تهدف للربح.

- من حيث الفترة المحاسبية: الفترة المحاسبية بالنسبة للمحاسبة المالية والمحاسبة العمومية 12 شهر بحيث هناك استقلالية مالية للسنوات.
 - من حيث توفير المعلومات: تتكفل من المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية في قياس وتوصيل المعلومات للفئات المستخدمة في شكل قوائم مالية وتقارير دورية خلال فترة النشاط.
2. أوجه الاختلاف:

تعتبر كل من المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية نظامين مختلفين كالآتي:

- من حيث الطبيعة القانونية: قواعد المحاسبة العمومية بما فيها التقنية مستمدة من مصدر تشريعي أو تنظيمي، أما قواعد المحاسبة المالية فهي عبارة عن معايير أو ضوابط مستمدة من الاتفاقيات المحاسبية، ففي الجزائر يتم اعتماد النظام المحاسبي المالي.
 - من حيث الأهداف: تسعى المحاسبة العمومية أساسا إلى تحقق من قانونية شرعية أو نظامية العمليات المالية، أما المحاسبة المالية تهدف إلى معرفة نتيجة هذه العمليات بالدرجة الأولى فبالنسبة إلى الهيئات العمومية تعتبر النتيجة غير ذات أهمية كبيرة، لأن سبب وجودها ليس لتحقيق الربح وإنما تحقيق المنفعة العامة.
 - من حيث مجال التطبيق: الملاحظ أن المحاسبة العمومية كانت ولا تزال تعتبر أساسا محاسبة نقدية أي متعلقة بعمليات تحصيل ودفع النقود والديون والمواد وغيرها.
- ويمكن تلخيص أهم أوجه الاختلاف بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية (العامة) في الجدول التالي:

وجه الاختلاف	المحاسبة العمومية	المحاسبة العامة (المالية)
مجال التطبيق	المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري	المؤسسات الاقتصادية ذات الطابع الربحي
المصدر	قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية	النظام المحاسبي المالي SCF

المبدأ الأساسي	الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي	القيد المزدوج
الأهمية	المحافظة على صحة تنفيذ العمليات المالية	معرفة النتائج المتعلقة بالعمليات المالية
الهدف	<ul style="list-style-type: none"> - تفادي التبذير - سوء استعمال المال العام - تحقيق المنفعة العامة 	<ul style="list-style-type: none"> - تحقيق أكبر ربح - تقليص التكاليف - زيادة الإيرادات