**المطلب الثاني: مجال تطبيق المحاسبة العمومية:**

يعتبر مجال تطبيق المحاسبة العمومية محدد قانونا لكونها تختص بتسجيل العمليات المالية المرتبطة بتحصيل وصرف المال العام المتداول عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة، بصفة عامة يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح، والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بغض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة، حيث تمول نشاطها من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة؛ وعلى هذا الأساس، فإن المحاسبة العمومية تطبق في "وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلف ".[[1]](#footnote-2)

بناء على ،ذلك يمكن الاستنتاج أن كل هيئة عمومية تستفيد من الميزانية العامة الدولة تخضع بالضرور ة لأسس وأحكام المحاسبة العمومية؛ حيث "تطبق المحاسبة العمومية في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة، وهي وحدات تقدم خدمات للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة، كما أنها بصفة عامة تشتمل على الوحدات الإدارية التي تخضع للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث تدبير الأموال وتحديد طرق إنفاقها".[[2]](#footnote-3)

أما في الجزائر، فقد حصر المشرع مجال تطبيق المحاسبة العمومية وفقا لأحكام المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تنص على أن أسس وقواعد المحاسبة العمومية تطبق على تنفيذ الميزانيات الآتية :

* الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة .
* الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة ومجلس المحاسبة.
* العمليات المالية للميزانية الملحقة.
* العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات والبلديات .)
* المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

وبناء على ذلك، يمكن الاستنتاج بأن مجال اختصاص المحاسبة العمومية يمتد ليشمل مختلف وحدات القطاع العام التي تستفيد من ميزانية عمومية لتمويل نشاطها بهدف تحقيق خدمة عامة.

ويمكن حصر مجال المحاسبة العمومية من جانبين الجانب العضوي ويتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية والجانب المادي ويخص العمليات التي تطبق عليها هذه القواعد أي العمليات المالية والمحاسبية

1. **الجانب العضوي ( الهيئات العمومية )**

الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية هي تلك المذكورة في المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية رقم 90/21 المؤرخ في 15 أوت 1990 وهي" الدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري" . إن ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من الهيئات أو المؤسسات العمومية مثل: ( المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية ذات طابع الصناعي والتجاري ) هو كونها أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام وهي تتصرف في غالب الأحيان كسلطات عمومية ( توجها ألأوامر أو النواهي للمواطنين وفرض الالتزامات عليهم)

كما يمكن إضافة معيار أخر لتمييز الهيئات العمومية كمفهوم المحاسبة عن بقية الهيئات هو اعتماد المحاسبين العموميين لها من قبل وزارة المالية.

1. **الجانب المادي : ( العمليات المادية والمحاسبية)**

تنفذ النفقات العمومية من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، فهي تتعلق بصفة عامة بما يلي :

* تنفيذ الإيرادات والنفقات
* تسيير الممتلكات
* انجاز عمليات الخزينة
* مسك المحاسبة .

**المطلب الثالث: أوجه الاختلاف والتشابه بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية**

يؤدي اختلاف الخصائص المميزة للأنشطة الحكومية غير الهادفة إلى تحقيق الربح عن الأنشطة الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق الربح بالضرورة لاختلاف أسس وقواعد وإجراءات المحاسبة الملائمة لكل منهما، وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين أوجه التشابه والاختلاف بين النظامين من خلال الفروع الآتية:

**الفر ع الأول: أوجه التشابه بين نظام المحاسبة العمومية و المحاسبة المالية**

يمكن عرض أهم أوجه التشابه بين النظامين في النقاط الموالية:[[3]](#footnote-4)

1. **مبدأ القيد المزدوج**

تعتمد كل من المحاسبة المالية والعمومية في تسجيل أوجه نشاط العمليات المالية على استخدام طريقة القيد المزدوج،ويعني ذلك أن كل عملية مالية لها طرفان طرف مدين والأخر دائن بنفس القيمة، بحيث يساعد هذا المبدأ على التحقق من صحة القيد وتوازنه في السجلات المحاسبية

1. **مبدأ ثبات وحدة القياس**

تتفق المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية على أن النقود هي وحدة للقياس لإثبات قيمة العمليات المالية، مع ثبات قيمتها بغض النظر عن تغيرات قدراتها الشرائية، وذلك عند التعبير عن الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم

1. **مبدا التكلفة التاريخية**

يقوم كلا النظامين على فرضية الاستمرارية ولهذا يتم تقييم معظم الأصول وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية، حيث إنه " تتفق المحاسبة التجارية مع المحاسبة العمومية في أن يتم التعبير عن بنود الإيرادات و النفقات في كلتيهما بوحدات نقدية متجانسة ، مفترضين أن القيمة الشرائية للنقود لا تتغير، فالعمليات تثبت في الدفاتر على أساس تكلفتها التاريخية بصرف النظر عما قد يحدث من تغير في مستويات الأسعار[[4]](#footnote-5) .

1. **من حيث الوثائق والمستندات**

يعتمد النظام المحاسبي في كل من هما على مجموعة متكاملة من الدفاتر والمستندات والسجلات المحاسبية وان اختلفت في الشكل اوالمسميات، حيث تسجل كل من المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية العمليات المالية من واقع مستنداتها مباشرة إلي دفاتر اليومية، ثم ترحل إلى دفتر الأستاذ العام، وتبويبها في جداول، ثم يتم استخراج النتائج عن طريق القوائم المالية وهي في المحاسبة المالية تمثل الموازنة والحسابات الختامية ،أما في المحاسبة العمومية فهي الحساب الختامي فقط.

1. **الفترة المحاسبية**

يتفق كلا النظامين على مبدأ سنوية المحاسبة واستقلال السنوات المالية، وبعبارة اخرى فان الفترة المحاسبية اثنا عشرة شهرا أي استقلالية السنوات المالية، بحيث يتم إظهار نتائج الأعمال لكل سنة على حدى، وذلك بتحميلها بما يخصها من نفقات وإيرادات، حيث يتم قياس نتيجة النشاط الاقتصادي للوحدات الهادفة إلى تحقيق الربح عند نهاية كل سنة مالية، في حين أن توقع الإيرادات و النفقات للوحدات الحكومية غير الهادفة ى إل تحقيق الربح يكون لمدة سنة.

1. **توفير البيانات المالية**

كل من النظامين"يتفقان من حيث الهدف وهو قياس وتوصيل معلومات مفيدة وذات معنى لفئات المستخدمين في شكل تقارير وقوائم دورية وختامية[[5]](#footnote-6) ."

**الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية**

تتبع كل من المحاسبتين نظامين متميزين ومختلفين فيها يتعلق بطبيعتهما القانونية وأهدافها ومجال تطبيقها كالأتي :

1. **من حيث الطبيعة القانونية**

قواعد المحاسبة العمومية بما فيها التقنية كلها ذات مصدر تشريعي أو تنظيمي، أما قواعد المحاسبة الخاصة فإنها قبل كل شيء عبارة عن معايير أو ضوابط مستمدة من العادات أو الاتفاقات المحاسبية،ووجدت قبولا عاما من قبل الأطراف المعنيين، ثم يأتي التشريع أو التنظيم بعد ذلك ليعطي الصبغة القانونية لهذا التنميط المحاسبي مثلما هو شأن بالنسبة للمناهج المحاسبية المطبقة في مختلف البلدان.

1. **خصوصية الشخصية المعنوية في القطاع العام**

لا تتمتع وحدات القطاع العام بشخصية معنوية مستقلة بحد ذاتها، ولكن تشكل وحدة متكاملة تتصرف باسم ولفائدة الدولة على عكس المحاسبة في القطاع الخاص التي تستند على إنشاء شركات تميزها شخصية مستقلة عن مالكيها أو المساهمين فيها.

1. **. مقابلة الإيرادات بالنفقات**

تطبيقا لقاعدة عمومية وشمولية الإيرادات والنفقات في الميزانية، فإن نظام المحاسبة العمومية لا يقوم بمقابلة الإيرادات بالنفقات من أجل حساب النتيجة كما هو الحال في حسابات المنشآت الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق الربح ، حيث يتم مقابلة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة بغرض قياس الفائض أو العجز

1. **من حيث مجال التطبيق**

الملاحظ أن المحاسبة الحكومية كانت ولا تزال تعتبر أساسا محاسبة نقدية أي متعلقة بعمليات تحصيل ودفع النقود والديون والمواد وغيرها، حيث يشمل مجموع الأصول والخصوم للمؤسسة .

ولعل السبب الرئيسي في عدم توسيع مجال تطبيق المحاسبة العمومية أو الحكومية على الرغم من محاولة ذلك في بعض البلدان يعود إلى الصعوبات الكبيرة من الناحية القانونية في تقييم ممتلكات الدولة والهيئات الحكومية أو العمومية الأخرى،وبالتالي صعوبة تقييم ذمتها المالية ومعرفة مركزها المالي .

1. **.تكوين المخصصات و الاحتياطات**

تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر، الذي يستند إلى الاحتياط المسبق لأي خسارة محتملة أو مؤكدة نتيجة لنقص في قيمة أصل من الأصول أو لمواجهة الالتزامات المترتبة على المؤسسة، أما في النظام المحاسبي الحكومي الذي يتناول تنفيذ الميزانية كخطة مالية تعكس نشاط الحكومة وفقا للإيرادات المتوفرة، وعلى هذا الأساس"لا مجال لمسك قيود لتكوين المخصصات من هذا القبيل، أما عند ظهور حالات طارئة تستدعي نفقات غير مخصصة في الميزانية، فتقوم الحكومة بتدبير الأموال اللازم ة لمواجهته[[6]](#footnote-7)"

1. **لا يتم حساب الاهتلاك على الأصول**

لا تطبق المحاسبة العمومية الاهتلاكات على الأصول ولا تمسك لها قيود في الدفاتر المحاسبية، حيث يتم إثبات الاستثمارات في سجلات إحصائية، حيث يتم تخصيص اعتمادات مالية في الميزانية من أجل اقتناء الأصول الثابتة ، والتي لا تستعمل بالضرورة من أجل تحقيق إيرادات كما هو الحال في النشاطات التجارية، وبالتالي لا مجال لتطبيق الاهتلاك من أجل إعادة تكوين الأموال بغرض استبدال الأصول الثابتة خاصة في نظم المحاسبة العمومية القائمة على الأساس النقدي.

1. **حسابات النتائج و القوائم المالية**

يتطلب النظام المحاسبي في القطاع الخاص عرض تقارير قوائم مالية متعلقة بنتيجة نشاط الوحدة المحاسبية، لتبيان نتائج أعمالها ومركزها المالي إضافة إلى تطور وتوزيع مختلف عناصر الذمة المالية للمؤسسة، أما نظام المحاسبة العمومية ونظرا لطبيعة نشاط القطاع العام واختلاف الهدف وأسلوب تمويله الذي يؤثر على بنية النظام المحاسبي وأساليب إدارته أو إعداد التقارير المتعلقة بتقييمه،والذي يؤدي إلى التركيز على مراقبة صرف وتداول المال العام عن طريق التحقق من مدى احترام الوحدات الإدارية للقواعد والتشريعات القانونية الإجراءات التنظيمية عند تنفيذ الميزانية العامة للدولة

1. **من حيث الأهداف**

ترمي المحاسبة العمومية ( الحكومية) أساسا إلي التحقق من قانونية شرعية أو نظامية العمليات المالية، بينما تهدف المحاسبة الخاصة إلى معرفة نتيجة هذه العمليات بالدرجة الأولى فبالنسبة إلى للهيئات العمومية أو الحكومية، تعتبر هذه النتيجة غير ذات أهمية كبيرة، لان سبب وجود هذه الهيئات ليس لتحقيق الربح، وإنما القيام ببعض المهام أو تقديم خدمات ذات منفعة عامة وبالمقابل فان ما يهم المقاولين والمساهمين والمعنيين في المؤسسة التجارية ليس الصحة القانونية للعمليات المالية،وإنما الطريقة التي يستمدون منها أرباحهم وفوائدهم .

1. **الأسس النظرية**

يؤدي اختلاف طبيعة وتركيبة وحدات القطاع العام مقرنتا مع القطاع الخاص إلى تطبيق إطار نظري يأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام، حيث " تعتمد المحاسبة العمومية على نظرية الأموال المخصص باعتبارها الأساس العلمي لتفسير الوحدة المحاسبية في وحدات الجهاز الإداري، بينما تعتمد المحاسبة المالية على نظرية الشخصية المعنوية أو نظرية أصحاب المشروع"[[7]](#footnote-8)

الجرد و التسويات الجردية

تعتمد المحاسبة في القطاع الخاص على إجراء تسويات جرديه في نهاية السنة المالية أما ، في "نطاق محاسبة الوحدات الحكومية والتي تعتمد في الغالب على الأساس النقدي في قياس عناصر الإيرادات والمصروفات فليس هناك ضرورة تعمل التسويات الجردية لعدم الحاجة إليها أصلا ولكن الأمر يتطلب ضرورة التحقق من الموجودات الحكومية وسلامتها بصفة دورية وعدم إهمالها أو تبديدها ويمكن أن يتبع في ذلك الإجراءات والقواعد التي وضعتها الجهات والأجهزة الحكومية المختصة[[8]](#footnote-9) ."

**المطلب الرابع:أهداف المحاسبة العمومية:**

يمكن تلخيص الأهداف التي ظهرت لأجلها المحاسبة العمومية في ما يلي:

* **أداة للتسجيل** :تسجيل تفاصيل العمليات المالية العمومية (إيرادات ونفقات) للوحدات الحكومية .
* **وسيلة للإثبات**:حفظ المستندات المبررة للعمليات المالية العمومية أو حفظ مذكرات العمليات المالية التي تؤديها الوحدات الحكومية .
* **إعداد التقارير الدورية**: للمساعدة في اتخاذ القرارات ووضع الخطط و السياسات للفترة المقبلة
* **وســيلة رقابــة** :التأكــد مــن مــدى مطابقــة ســيرورة العمليــات الماليــة العموميــة للتعليمــات الصادرة بشأنها.

1. **-عبد االله عبد السلام أحمد و آخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000 ،ص .28** [↑](#footnote-ref-2)
2. **- لؤي وديان و زهير الحدوب، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان،2010 ،ص .35** [↑](#footnote-ref-3)
3. **--محمد جمال على هلالي، "المحاسبة الحكومية"،دار صفاء للنشر ،عمان ،ط1، 2002 ، ص 40.** [↑](#footnote-ref-4)
4. **- علي السعيد سنون ونصر محمد جعيصة، المحاسبة الحكومية والقومية النظرية والتطبيق ، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر، 2004: ص، 17.** [↑](#footnote-ref-5)
5. **- قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة ، مؤسسة الوراق، عمان 1999: ص، 64.** [↑](#footnote-ref-6)
6. **- عقله محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، دار وائل للنشر، عمان، 1999،ص:42.** [↑](#footnote-ref-7)
7. - **قاسم إبراهيم الحسيني، مرجع سبق ،ذكره 1999: ص ، 102.** [↑](#footnote-ref-8)
8. **- محمد السيد سرايا و سمير كامل محمد، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية تطبيقات على قطاع الجمارك، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2000 ،ص .85:** [↑](#footnote-ref-9)