مبادئ المحاسبة العمومية

أ- **مبدأ الحذر:** هو مبدأ عملي يقتضي بعدم تسجيل الايرادات غير محققة الدخول وعدم تسجيل النفقات محتملة التسديد. يؤدي التطبيق الصارم لهذا المبدأ إلى تجنب الأخطاء في القيود المحاسبية، تجاوز الاعتمادات وعدم دقة النتيجة المحاسبية وكذا المعلومات المقدمة إلى مختلف السلطات.

ب- **مبدأ استقلالية السنوات المالية:** تنفذ العمليات المالية تدريجيا وتسجل في الوضعية المالية للسنة الخاصة بها وبهذا تكون لكل سنة مالية محاسبتها الخاصة بها. إن مبدأ استقلالية السنوات المالية يستمد قيمته القانونية من المادة 03 من القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم. وقيمته العملية من من ضرورة وجود محاسبة خاصة بالسنة المالية الواحدة حتى يستطيع المسيرون تحديد ما يلي:

- النتيجة المحاسبية للسنة المالية
- إعداد الحساب الاداري وحساب التسيير
- إعداد قانون ضبط الميزانية للسنة المالية

ج- **مبدأ المصداقية:** يقتضي هذا المبدأ أن تكون العمليات المحاسبية مطابقة للقوانين والاجراءات المعمول بها. ويجب أن توضح المحاسبة بدقة، الوضع الحقيقي للمؤسسة ولهذا يجب أن تكون الوضعيات والبيانات والموازنات المرسلة الى مختلف السلطات صادقة بحيث تعكس ما يتطابق مع وثائق الاثبات وماهو مسجل في مختلف الدفاتر المحاسبية.

د- **مبدأ عدم المقاصة: (المادة 37)** أي عدم إجراء أي مقاصة بين الايردات والنفقات أو بين الكتل الدائنة والكتل المدينة ولهذا على المحاسب أن يقدم المعلومات المحاسبية الكاملة دون أي نقص وبالتفصيل الكافي.

هـ- **مبدأ الفصل بين محاسبة الأموال ومحاسبة القيم غير قابلة للتداول:** إن محاسبة القيم غير قابلة للتداول هي محاسبة عينية ترصد هذه القيم حسب عددها ومبالغها، وهي محاسبة ذات قيد مزدوج ترصد دخول وخروج القيم غير قابلة للتداول. وهذه المحاسبة تنفصل كليا عن محاسبة الاموال وبالتالي تكون موضوع إعداد حساب تسيير منفصل عن حساب التسيير الخاص بمحاسبة الأموال. (تعتبر قيم قابلة للتداول كل قيمة قابلة للتحصيل في حينها مثل الصكوك والاوراق التجارية... أما القيم غير قابلة للتداول فهي القيم التي لا يمكن رصدها في محاسبة الاموال)

و- **مبدأ وحدة الصندوق: (المادة 72)** يقتضي هذا المبدأ أن يكون للمحاسب صندوق واحد وحساب جاري بريدي واحد رغم أنه يمسك محاسبة عده هيئات، فحساب الصندوق والحساب الجاري البريدي يعكسان العمليات النقدية لجميع الآمرين بالصرف المعتمدين لديه بالإضافة إلى عمليات الخزينة. من جهة أخرى يقتضي هذا المبدأ أن المبالغ المالية الموجودة في هذان الحسابات غير قابلة للتخصيص.

يشكل ترابط المحاسبين العموميين فيما بينهم بحكم أنهم تابعون لسلطة واحدة والمتمثلة في سلطة وزير المالية وحدة الصندوق بالنسبة للدولة الجزائرية مما يسهل عملية الرقابة وكذا عملية تقديم المعلومات إلى مختلف السلطات.

ز- **مبدأ عدم تخصيص الايرادات**

لا يمكن تخصيص أي إيراد لنفقة خاصة، ويستعمل مجموع الايرادات لتغطية جميع نفقات الميزانية العامة للدولة. وتعتبر إيرادات، المبلغ الكلي للحواصل وذلك دون إجراء مقاصة بين الايرادات والنفقات.

غير أنه يمكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص إيرادات لتغطية بعض النفقات بعنوان العملية المتعلقة بـ:

- **الإجراءات الخاصة ضمن الميزانية العامة للدولة التي تحكم الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الاعتمادات المالية:**

تتكون الأموال المخصصة للمساهمات من الأموال ذات الطابع غير الجبائي المدفوعة من قبل أشخاص معنويين أو طبيعيين للمساهمة في إنجاز نفقات ذات منفعة عامة تحت رقابة الدولة. كما تعتبر أموال مساهمة،الهبات والوصايا

المتنازل عليها لفائدة الدولة. ويجب أن يتطابق استعمال الأموال المخصصة للمساهمة مع موضوع المساهمة وفقا للاتفاقية المبرمة بين الواهب والمستفيد من الأموال المخصصة للمساهمات والهبات.

تسجل الأموال المخصصة للمساهمات مباشرة كإيرادات الميزانية العامة للدولة. وفي حالة ما إذا تم تخصيصها لحساب تخصيص خاص، فإنه يفتح اعتماد مالي بنفس المبلغ في البرنامج المعني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

- **الحسابات الخاصة بالخزينة.**

هي حسابات مفتوحة في كتابات الخزينة لتدوين عمليات إيرادات وعمليات نفقات مصالح الدولة، المنجزة تنفيذا لقانون المالية، لكن خارج الميزانية العامة للدولة بسبب الشروط الخاصة بتمويلها، أو لطابعها المؤقت. يتم فتح الحسابات الخاصة للخزينة أو غلقها بموجب قانون المالية. وتشمل الفئات أو الأصناف الآتية:

- الحسابات التجارية،
- حسابات التخصيص الخاص،
- حسابات القروض والتسبيقات،
- حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية،
- حسابات المساهمة والالتزام،
- حسابات العملية النقدية.

ي- مبدأ تخصيص النفقات

أي أن الاعتمادات المفتوحة يجب أن تخصص لكل وجه من أوجه الإنفاق حسب ما تم المصادقة عليه.

تعديل توزيع الاعتمادات المالية:

يمكن إجراء نقل أو تحويل في الاعتمادات المالية خلال السنة المالية الجارية لتعديل التوزيع الأولي لاعتمادات البرامج.

أ) **نقل الاعتمادات المالية:** يتم نقل الاعتمادات المالية من برنامج إلى آخر على مستوى نفس الوزارة أو الهيئة العمومية بموجب مرسوم تنفيذي يتخذ بناء على تقرير مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير أو مسؤول الهيئة العمومية المعني.

ب) **تحويل الاعتمادات المالية:** يتم تحويل الاعتمادات المالية ما بين برامج وزارات أو هيئات عمومية مختلفة بموجب مرسوم رئاسي يتخذ بناء على تقرير مشترك بين الوزير المكلف بالمالية ووزراء القطاعات أو مسؤولي الهيئات العمومية المعنيين، ويتم إبلاغ البرلمان بذلك.

ت) **حركة الاعتمادات المالية:** يقصد بحركة الاعتمادات المالية، كل عملية تطرأ خلال السنة المالية على توزيع الاعتمادات المالية داخل البرنامج. ويمكن أن تخص هذه الحركات الأبواب والبرامج الفرعية والأنشطة والأنشطة الفرعية. وتكون بموجب إما قرار وزاري مشترك بين وزير المالية والوزير المعني أو مقرر مشترك بين وزير المالية ومسؤول المؤسسة العمومية. أو مقرر مسؤول البرامج بعد رأي المراقب الميزانياتي أو مقرر مسؤول النشاط بعد رأي المراقب الميزانياتي وهذا حسب حالة الحركة.

Pr.Chelihi

مبدأ الفصل بين الامر بالصرف والمحاسب العمومي

1/الفصل في المهام

يخضع تنفيذ الميزانية إلى المبدأ الأساسي وهو الفصل بين مهام الامر بالصرف ومهام المحاسب العمومي وكذا إلى قواعد المحاسبة العمومية. وهي عملية تقسيم طبيعة الوظائف لتنفيذ النفقات العمومية، التي تتنوع في مراحلها الأولى كعمليات التوظيف، ابرام الصفقات، منح اعانات،... وتتحدد المراحل الأخرى في التحصيل والصرف وهي عمليات محاسبية محضة. ذلك ان الدولة على غرار كل الهيئات تنفذ عمليات الدفع عن طريق كتابات محاسبية. وبالتالي أوكلت كل مرحلة إلى صنفين من الأعوان المستقلين عن بعضهما وهما: الامر بالصرف (المرحلة الادارية) والمحاسب العمومي (المرحلة المحاسبية).

وتهدف هذه القاعدة إلى وضع حد للاختلاسات بحكم وجود مصالح مستقلة عن بعضهما مكلفة بتنفيذ النفقات. ويبقى سلطة اتخاذ قرار الالتزام بالنفقة من اختصاص الامرين بالصرف الذين ليس من حقهم تسيير الاموال نقدا.

2/الفصل في الوظيفة

إن التعارض لا يقتصر على فقط على الفصل بين وظيفة المحاسب العمومي والامر بالصرف وإنما يمتد ليشمل التقارب العائلي إذ لا يمكن بأي حال من الأحوال للأزواج والآباء والأبناء والإخوة من الدرجة الأولى للآمرين بالصرف أن يكونوا محاسبين عموميين مختصين لهم.

3/طبيعة الرقابة بين الشرعية والملاءمة

يلاحظ أن مهام الامر بالصرف واسعة وله حرية كبيرة في التصرف، غير أن عدم الالتزام بالقواعد والأنظمة يعرض الامر بالصرف الى تحمل المسؤولية سواء بسبب عدم التصرف العقلاني من حيث الملاءمة او مخالفة صريحة لنص قانوني او نفقة غير مرخص بها او تجاوز للاعتمادات المفتوحة. كما نجد أن مهام المحاسب العمومي محددة بوضوح وتتطلب الصرامة في تنفيذها.

يتمتع الآمر بالصرف برقابة الملاءمة في تسييره للمرفق العام إلى جانب الالتزام بالشرعية أي مطابقة العملية للتشريعات والتنظيمات المعمول بها، في حين أن المحاسب العمومي مسؤول بالدرجة الأولى على مبدأ شرعية العملية. أي أنه غير مسؤول على تقييم تسيير الآمر بالصرف وعلى مبدأ فعالية التسيير الذي يقع على عاتق الآمر بالصرف.

إن التنافي الموجود بين الامر بالصرف والمحاسب العمومي يسمح بتعزيز الرقابة من خلال مقارنة الحساب الاداري للآمر بالصرف بحساب التسيير للمحاسب العمومي (الرقابة المزدوجة)

4/مسؤولية كل من الآمر بالصرف والمحاسب العمومي

نظرا لاتساع مهام الآمر بالصرف فإنه بذلك معرض لتحمل مختلف أشكال المسؤولية تبعا للأخطاء أو التجاوزات المرتكبة. فحسب المادة 110 من القانون 07/23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي فإن الآمرين بالصرف والآمرين بالصرف المكلفين ومفوضوهم ومستخلفوهم يتحملون المسؤولية شخصيا عن الآخطاء التي من شأنها أن تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية.

وترتب على الآمر بالصرف المسؤولية الجزائية عند ارتكابه لمخالفة صريحة لقواعد الميزانية والتسبب في الضرر للخزينة العمومية، إذ عند اكتشاف المخالفات من طرف مجلس المحاسبة يتم تحويل الملف الى النائب العام المختص اقليميا لمواصلة التحقيق. كما تعتبر أي عقوبة إدارية تتخذ ضد الآمر بالصرف باطلة إذا ثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها كان من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية والمالية.

فالآمرون بالصرف مسؤولون عن الإثباتات الكتابية التي يسلمونها وعن الأفعال اللاشرعية والأخطاء التي يرتكبونها والتي لا يمكن أن تكتشفها المراقبة الحسابية للوثائق وذلك في حدود الأحكام القانونية المقررة في هذا المجال.

أما بالنسبة للمحاسب العمومي فتطبق عليه المسؤولية الشخصية والمالية في حالة الاخلال بالمهام وعدم الالتزام بالقواعد القانونية. وحسب المادة 112 من القانون 07/23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي فإن المحاسبين العموميين ومفوضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم مسؤولون شخصيا عن الأخطاء والمخالفات التي تشكل خرقا بينا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم استعمال وتسيير المال العام التي من شأنها أن تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية. ومسؤولون ماليا عن العجز الحاصل في الصندوق. إذ تفعل المسؤولية تلقائيا عند وجود نقص في الأموال أو القيم بسبب خطأ المحاسب العمومي في التسيير من خلال دفع نفقات مع تجاوز الاعتمادات المفتوحة او دفع نفقات بدون سندات اثبات أو مخالفة نصوص قانونية وتنظيمية...الخ. كما يمكن أن يتعرض المحاسب الى مسؤولية تأديبية من طرف الهيئة الوصية نظرا لاختلالات في أداء مهامه مما يترتب عليه عقوبات إدارية تأديبية. وكذا المسؤولية الجزائية التي ترتبها النيابة العامة عند ارتكابه لأفعال ذات طابع جنائي. مما يترتب عليه عقوبات كالسجن او الحرمان من ممارسة مهامه ...الخ

إن تحميل المحاسب العمومي للمسؤولية المالية تعني إجباره على الدفع من أمواله الشخصية مبلغ يساوي الدين الذي تم تحميله إياه، هذا الدين قد ينشأ عن عجز في الصندوق، أو إيراد غير محصل، أو من دفع نفقة غير قانونية أو غير مبررة، وكذلك عن إختفاء مواد تحت مسؤوليته.

لا يأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين المالية إلا الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة. وبالتالي فإن وضع المحاسب في حالة مدين يكون على شكلين:

أ .**الشكل القضائي :** ويكون عن طريق قرار من مجلس المحاسبة في حالة إكتشافه لوضع غير قانوني عند فحصه لتسيير المحاسب العمومي؛

ب .**الشكل الإداري:** ويكون بقرار من وزير المالية تبعا لتقرير من المفتشية العامة للمالية بعد اكتشاف هذه الأخيرة لمخالفات أثناء التحقيق في تسيير المحاسب العمومي.

غير أنه يمكن للمحاسب العمومي أن يباشر بعض الاجراءات لإخلاء مسؤوليته، مثل:

- أن يقدم طلب لوزير المالية إخلاء مسؤوليته من خلال تبرئته بشكل كلي أو جزئي إذا ثبت لديه حسن النية.
- أن يقدم طلب لمجلس المحاسبة للاستفادة من إخلاء المحاسبة إذا ثبت تعرضه لقوة قاهرة مع اثبات حسن النية في تسيير مهامه.
- إمكانية توجيه طلب لوزير المالية للإعفاء من الدين المترتب عليه. ولوزير المالية السلطة التقديرية في ذلك.
- إمكانية تقيم طعن او التماس العفو لدى رئيس الجمهورية في حالة ترتب المسؤولية من طرف مجلس المحاسبة.

Pr.Chelihi