

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم مالية ومحاسبة التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

**المحاسبة العمومية و دورها
في تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية**
دراسة حالة كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير بجامعة مستغانم

من إعداد الطالبة: بوعمود جميلة تحت إشراف الأستاذ: د. موزاوي عبد القادر

أعضاء اللجنة

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	د. بن زيدان ياسين	أستاذ محاضراً	عبد الحميد بن باديس مستغانم
مقررا	د. موزاوي عبد القادر	أستاذ محاضراً	عبد الحميد بن باديس مستغانم
مناقشا	د. الشارف بن عطية سفيان	أستاذ مساعد	عبد الحميد بن باديس مستغانم

السنة الجامعية : 2019 / 2018

شكر و عرفان

الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على سيدنا محمد و على آله و صحبه أجمعين.

عملا بقوله تعالى "و إذا تأذن ربك لئن شكرتم لأزيدنكم"

أشكر الله على نعمه التي لا تقدر و لا تحصى و منها توفيقه تعالى على هذا العمل المتواضع.

نتقدم بجزيل الشكر و الامتنان و خالص العرفان و التقدير إلى الأستاذ المؤطر السيد "موزاوي عبد القادر" الذي شرفنا بقبوله الإشراف على هذه المذكرة و على دعمه و توجيهاته القيمة فجزاه الله خير الجزاء.

كما يسرنا أن نوجه شكرنا مسبقا إلى أعضاء لجنة المناقشة الأساتذة الكرام.

كما يسرنا أن نوجه أسى آيات التقدير و العرفان إلى السادة الكرام الذين ساعدوني على إكمال دراستي، إلى السيد "برانيس عبد القادر" عميد الكلية سابقا و السيد: شاعة عبد القادر" عميد الكلية الحالي و إلى السيد حاج عباسة أحمد الأمين العام للكلية.

نشكر كل من ساعدني و حفزني و مد لي يد العون لإتمام هذا البحث لكم مني جميعا خالص عبارات الشكر و الامتنان.

إهداء

أولاً أحمد الله عزوجل على هديه و عونہ لإتمام هذا البحث،
وأهديه :

✍ إلى الذي امتلك الإنسانية بكل قوة، إلى الذي سهر و تعب و
ضحى من أجل أن يفتخر بنا أبي الغالي رحمه الله و أسكنه فسيح
جنانه.

✍ إلى التي ارتاح كلما تذكرت ابتسامتها في وجهي و تذكرت دعواتها
لي في كل خطوة أخطوها، أمي الغالية رحمها الله و جزاها خير الجزاء في
الدارين.

✍ إلى روح أخويا علي و عبد القادر الغاليين رحمهما الله و جمعنا
معهم مع الأنبياء و الصديقين.

✍ إلى زوجي الغالي حفظه الله و رعاه و أمده بالصحة و العافية.

✍ إلى أختي الغالية و زوجها و ابنها و بناتها و أزواجهم و أولادهم.

✍ إلى أخوتي الأعزاء و زوجاتهم و أولادهم.

✍ إلى عائلة زوجي "عائلة معروف" كبيرهم و صغيرهم.

✍ إلى كل الزملاء و الزميلات الموظفين و الأساتذة بكلية العلوم
الاقتصادية التجارية و علوم التسيير

✍ إلى من ساعدني و حفزني لإتمام دراستي،

✍ إليكم جميعاً دون استثناء هذا العمل المتواضع.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	شكر و عرفان
	الإهداء
أ- ب	الفهرس
ج	قائمة الأشكال
د	قائمة الجداول
2	المقدمة العامة
الفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة العمومية	
6	تمهيد
7	المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة العمومية
7	المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية
9	المطلب الثاني: مجالات تطبيق المحاسبة العمومية و التمييز بينها و بين المحاسبة المالية
12	المطلب الثالث: مبادئ المحاسبة العمومية
14	المبحث الثاني: أهداف و خصائص المحاسبة العمومية و أسسها
14	المطلب الأول: أهداف المحاسبة العمومية و أشكالها
16	المطلب الثاني: خصائص المحاسبة العمومية
18	المطلب الثالث: أسس المحاسبة العمومية
21	المبحث الثالث: الأعوان المكلفون بالمحاسبة العمومية
21	المطلب الأول: الأمر بالصرف
24	المطلب الثاني: المحاسب العمومي
27	المطلب الثالث: المراقب المالي
29	خلاصة
الفصل الثاني: آليات المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العمومية	
31	تمهيد
32	المبحث الأول: عموميات حول الميزانية العمومية
32	المطلب الأول: نشأة الميزانية، تعريفها و خصائصها
34	المطلب الثاني: أنواع، عناصر و أهمية الميزانية العمومية

37	المطلب الثالث: مبادئ الميزانية
39	المبحث الثاني: دورة حياة الميزانية العامة
39	المطلب الأول: تحضير الميزانية العامة
42	المطلب الثاني: اعتماد الميزانية العامة
44	المطلب الثالث: تنفيذ الميزانية العامة
47	المبحث الثالث : أثر المحاسبة العمومية على تنفيذ الميزانية
47	المطلب الأول: تنفيذ النفقات
50	المطلب الثاني: الإستثناءات الواردة على تنفيذ النفقات العمومية
53	المطلب الثالث: تنفيذ الإيرادات
55	خلاصة
الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية في كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير	
57	تمهيد
58	المبحث الأول: عموميات عن كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
58	المطلب الأول: تقديم كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
59	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للكلية ومهام مختلف مصالحيها
66	المبحث الثاني: مبادئ الميزانية، أنواع الميزانيات و مكوناتها لدى الكلية
66	المطلب الأول: مبادئ ميزانية الكلية
66	المطلب الثاني: أنواع الميزانيات و مكوناتها
69	المطلب الثالث: دراسة تطور نفقات التسيير خلال السنوات 2016-2017-2018
72	المبحث الثالث: مراحل تنفيذ الميزانية و الرقابة عليها
72	المطلب الأول: إعداد الميزانية و اعتمادها
73	المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ الميزانية
77	المطلب الثالث: الرقابة على تنفيذ الميزانية
79	خلاصة
81	الخاتمة العامة
84	المراجع
	الملاحق
	الملخص

قائمة الأشكال و الجداول

قائمة الأشكال

الصفحة	اسم الشكل	الرقم	الفصل
13	مبادئ المحاسبة العمومية	1	I
20	أسس المحاسبة العمومية	2	I
34	خصائص الميزانية العمومية	3	II
60	الهيكل التنظيمي لكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير	4	III
67	أنواع الميزانيات	5	III
70	التمثيل البياني نفقات المستخدمين و نفقات التسيير لسنة 2018	6	III
71	التمثيل البياني يوضح تطور نفقات التسيير خلال السنوات 2016-2017-2018	7	III
67	تنفيذ النفقات	8	III

قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	الرقم	الفصل
69	نفقات المستخدمين و نفقات التسيير	1	III
71	نفقات التسيير للسنوات 2018-2017-2016	2	III

المقدمة العامة

المقدمة العامة

تعتبر المحاسبة بصفة عامة على أنها الكتابات التي تعبر بالأرقام على العمليات المحاسبية الخاصة بتنفيذ الإيرادات والنفقات أو الأصول والخصوم، بواسطة تقنيات خاصة وإجراءات محددة، والقصد منها هو متابعة مستمرة ودائمة للوضع المالي لمعرفة في كل وقت وزمان الرصيد المالي المتوفر و الاعتمادات المتبقية أو نتيجة الدورة (ربح أو خسارة)، إضافة إلى مراقبة استعمالها، فنجدها تنقسم إلى نوعين وهما المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية، وهذه الأخيرة تعتبر نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية تحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام ذات الطابع الإداري أي الغير ربحي، حيث تستمد خصوصيتها في كونها تتناول تسجيل ومراقبة صرف وتداول المال العام، لهذا فإنها ترتبط ارتباطا وثيقا بالقوانين والنصوص التشريعية ذات الطابع المالي، ففي الجزائر نجد أن المشرع خصها بإطار قانوني ويتمثل في قانون 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية الذي يعتبر مرآة لها، حيث يهدف إلى تقنين وضبط آليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ مراحل تسديد النفقات العمومية عن طريق أعوانها والممثلين في كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي اللذان يعتبران ركيزة المحاسبة العمومية، حيث تعتبر وظيفتهما متكاملتان ولكن مستقلتان من حيث المسؤولية على تنفيذ الميزانية، فنجد أنهما مجبران على احترام وتطبيق الأنظمة والقوانين المعمول بها، إضافة إلى الرقابة الممارسة عليهما وهذا من أجل حماية المال العام من الاختلاسات والتبديد، من أجل تحقيق الاقتصاد و الرشادة في استعمال الموارد العمومية. وبالتالي فإننا نرى من الضروري الاعتماد على نظام محاسبي سليم لمواكبة الإصلاحات والتغيرات وهذا من خلال إصدار الدولة لقوانين جديدة أو تحيينها من أجل تحديد اللغة المحاسبية للمحاسبة العمومية.

وعليه وبعد كل ما تقدم يتبادر لنا طرح الإشكالية الأساسية التالية:

ما هو أثر المحاسبة العمومية على تنفيذ الميزانية العمومية؟

وللإحاطة بهذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ماهية المحاسبة العمومية؟ وما هي أوجه التشابه والاختلاف بينها وبين المحاسبة المالية؟
- من هم أعوان المحاسبة العمومية وفيما تتمثل صلاحياتهم؟
- ماهية الميزانية العمومية؟ وكيف يتم إعدادها، تنفيذها والرقابة عليها؟

فرضيات الدراسة:

تطلبت دراستنا للموضوع طرح الفرضيات التالية:

- ✍ المحاسبة العمومية عبارة عن قوانين وأنظمة معمول بها.
- ✍ إعداد وتنفيذ الميزانية يتم من طرف شخصين معنويين متكاملان لكنهما مستقلان في المسؤولية.
- ✍ إعداد وعرض الميزانيات في المؤسسات العمومية يعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- ✍ الرقابة المطبقة على الميزانيات العمومية كثيرة ومتنوعة وهذا من أجل محاربة الاختلاس والتبديد للمال العام مما يؤدي إلى ترشيد الإنفاق الحكومي.

المقدمة العامة

أسباب اختيار الموضوع:

تمثلت أهم الأسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع فيما يلي:

☞ الارتباط الوثيق للموضوع بمجال تخصصنا.

☞ الاهتمام المتزايد به في الآونة الأخيرة.

☞ الميول والرغبة الشخصية في تناول هذا الموضوع.

أهمية الدراسة:

لقد رأينا أن الميزانية العمومية لها أهمية كبيرة في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و تكمن أهميتها في ما

يلي :

☞ تحصيل و صرف المال العام المتداول عن طريق تنفيذ الميزانية.

☞ ذكر النفقات و الإيرادات بأنواعها و معالجتها بالمؤسسات العمومية.

يجدر الذكر أن دور المحاسبة العمومية في تحصيل الإيرادات و دفع النفقات و ترشيدها في القطاع العام يعتبر

موضوعا هاما.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى جملة من الأهداف وهي كما يلي :

☞ بيان أهمية واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، إضافة إلى القوانين والأنظمة التي تحكمها.

☞ التعرف على الأعوان المكلفين بإعداد وتنفيذ الميزانية والرقابة عليها.

☞ العلاقة القائمة بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي و معرفة مهام الأمر بالصرف و المحاسب

العمومي.

☞ محاولة معرفة كيفية إعداد وتنفيذ الميزانية والرقابة عليها لبعض المؤسسات العمومية في الجزائر.

حدود الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية لقد اعتمدنا على دراسة حالة في كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير

بجامعة مستغانم وهي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، وتستخدم نظام المحاسبة العمومية.

صعوبات البحث:

1-نقص المراجع في ميدان المالية العامة.

2-عدم وجود مراجع فيما يخص المحاسب العمومي والأمر بالصرف ماعدا المراسيم التنفيذية والقوانين.

المنهج المتبع:

بالنظر إلى طبيعة الموضوع محل الدراسة، ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة، وإثبات

الفرضيات المتبناة، قمنا باستعمال المنهج الوصفي فيما يتعلق بالمفاهيم العامة التي شكلت مدخلا للدراسة

المقدمة العامة

والمعلقة بالمحاسبة العمومية من خلال أهميتها، خصائصها، ومقارنتها مع المحاسبة المالية، وعرض كيفية إعداد وتنفيذ الميزانية والرقابة عليها.

كما اعتمدنا في دراستنا كذلك على المنهج التحليلي، وتحليل مختلف مكونات الميزانيات لثلاث سنوات السابقة في الكلية والوقوف على أهم الاستنتاجات والنتائج.
شرح طريقة العمل:

لتحليل موضوع البحث عالجتنا في الجانب النظري في فصلين.

الفصل الأول : مدخل إلى المحاسبة العمومية، حيث أظهرنا تعريفا للمحاسبة العمومية وخصائصها وكذا مبادئها وأسسها وأشكالها ثم تطرقنا إلى أعوان المحاسبة العمومية.

الفصل الثاني: حيث عالجتنا فيه آليات المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية من خلال تعريف الميزانية العمومية وذكر خصائصها ومبادئها، ثم تكلمنا عن إجراءات تنفيذ الميزانية العمومية والرقابة على تنفيذ عمليات كل من النفقات والإيرادات العمومية.

أما الفصل الثالث فتطرقنا فيه إلى الجانب التطبيقي الذي حاولنا من خلاله إسقاط ما رأيناه في الجانب النظري على إجراءات تنفيذ الميزانية في كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير بجامعة مستغانم وتحليل تطور نفقات التسيير خلال السنوات الأخيرة.

الفصل الأول

مدخل إلى المحاسبة العمومية

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة العمومية

المبحث الثاني: أهداف و خصائص المحاسبة العمومية و أسسها

المبحث الثالث: الأعوان المكلفون بالمحاسبة العمومية

تمهيد

إذا رجعنا إلى التاريخ فإن المحاسبة العمومية تعتبر قديمة بقدم الحضارات الإنسانية، بدأت تتطور بوتيرة أسرع مع التطور الإداري وخاصة منذ الثورة الفرنسية سنة 1789 إلى أن أصبحت علما قائما بذاته له قواعده الثابتة وقواعد أخرى محلية تعكس خصوصيات الدول التي تمارس فيها، لذا لا يمكن التطرق إلى الأملاك العمومية دون التطرق إلى كيفية تسيير وتنفيذ الميزانيات الإدارية العمومية، فدراسة المالية العمومية لا تكفي للاطلاع على جميع الأموال العمومية وتوزيعها (الإيرادات، النفقات) لذا يتم اللجوء إلى المحاسبة العمومية التي تعد علما أكثر تميزا عن فروع علم المحاسبة الأخرى إلى مالها من طابع خاص يميزها عنها لا سيما مجال تطبيقها والمفاهيم والمبادئ التي ترتكز عليها.

للمحاسبة العمومية دور كبير حيث أنها ترتكز على القواعد والأحكام القانونية التي تبين و تحكم كيفية تنفيذ و مراقبة الميزانيات و الحسابات و العمليات الخاصة بالدولة و المؤسسات و الهيئات التابعة لها . أيضا أنها تتطرق لمجموعة من المعاملات التي يكون فيها طرف على الأقل ذو طابع إداري، حيث أنه هنالك بعض العمليات ذات طابع الإداري التي لا تخضع لنظام محاسبي العمومي كالحسابات الخاصة بالخرينة. ومنه سنتناول في هذا الفصل ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة العمومية

المبحث الثاني: أهداف و خصائص و أسس المحاسبة العمومية

المبحث الثالث: الأعوان المكلفين بعمليات المحاسبة العمومية

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة العمومية

تعد المحاسبة العمومية علما أكثر تميزا عن فروع علم المحاسبة الأخرى، وهذا لما لها من طابع خاص يميزها و لهذا سنتناول في هذا المبحث بعض التعاريف للمحاسبة العمومية و خصائصها و مجال تطبيقها.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية

ارتبط نشوء المحاسبة العمومية بعاملين أساسيين تمثل في تطور مفهوم المحاسبة و نشأة الدولة التي تقتضي قيامها بتقديم الخدمات العامة للمواطنين و الحصول على الموارد اللازمة لتمويل هذه الخدمات، مما أدى إلى إيجاد وسيلة تستطيع الدولة من خلالها تنظيم الموارد و النفقات العامة و المراقبة على المال العام و كانت هذه الوسيلة هي المحاسبة العمومية.

- **العامل الأول:** نشأة المحاسبة، و تطورها بأسلوبها الحديث، نتيجة تطور التجارة في أوروبا إذ ظهر أسلوب القيد المزدوج في تسجيل المعاملات المالية و كان ذلك في شمال إيطاليا، و يتم استخدامه من طرف التجار في عام 1458م عندما كتب بينديتو كوترولي عن ذلك و لكن تأخر طبع الكتاب إلى عام 1573 م و قد اشتهر الأب لوقا باسيليو (luca baciolo) كأول من كتب في القيد المزدوج عام 1494م، و نظرا لتوسع المعاملات التجارية مع بلدان حوض البحر الأبيض المتوسط كان لها أثر بارز في تطور المحاسبة في هذه المرحلة.
- **العامل الثاني:** ظهور الدولة بمفهومها الحديث، ليشمل إلى جانب وظائفها التقليدية السهر على كافة النشاطات الاقتصادية في الدولة و التحقق من أن هذه النشاطات المختلفة تسيير في تناسق و تتقدم في اطراد نحو تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية و ترتيبا على ذلك بات واجبا على الحكومة أن تتدخل لتعالج و توجه و تقرر و تراقب استخدامات الموارد الاقتصادية تحقيقا لصالح المجتمع.

و مع هذا التنوع في دور الدولة الحديثة برزت ملامح المحاسبة العمومية خاصة بعد فترة الكساد الذي شهده العالم سنة 1929 م، فأصبحت الدولة تقوم بمهام المحاسبة و الرقابة على المال العام و توفير الشفافية، بالإضافة إلى تطور مفهوم المحاسبة بوجود تقنيات جديدة تعتمد أساسا على مبدأ القيد المزدوج مما يساعد بإنشاء حسابات للدولة من خلالها تستطيع تقدير إيراداتها و نفقاتها.¹

¹ حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية الاسكندرية 1988، ص 133

من الصعب إعطاء تعريف جامع للمحاسبة العمومية و إنما يتم تعريفها حسب الزاوية التي ينظر من خلالها إليها، وعلى هذا الأساس نجد ثلاثة وجهات نظر رئيسية:

الفرع الأول: التعريف القانوني للمحاسبة العمومية¹

هذا التعريف مستوحى من المرسوم الفرنسي الصادر في 31 ماي 1862 و الذي يعرف المحاسبة العمومية على أنها " مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة"، و النقود العامة حسب هذا التعريف هي نقود الدولة و المحافظات و البلديات و المؤسسات العمومية.

ظل هذا التعريف ساري المفعول طيلة قرن من الزمن إلى غاية صدور مرسوم 29 ديسمبر، 1962 الذي اعتبر التعريف السابق بعيدا عن الواقع بفعل التطور الحاصل في نطاق المحاسبة العمومية، فعبارة النقود العامة و على الرغم من التوسع في مدلولها لتشمل كل الأموال ذات الطابع النقدي أي كل وسائل الدفع التي لها قوة إجرائية و كذا قيد المحفظة أي كل سندات الحقوق و الديون المحولة آجلا إلى تحصيلات و مدفوعات، إلا أنها تستثني الأموال غير النقدية كالعقارات و المنقولات و المواد التي أصبحت اليوم ضمن مجال تطبيق المحاسبة العمومية.

الفرع الثاني: التعريف التقني للمحاسبة العمومية²

تعرف المحاسبة العمومية من الجانب التقني أنها " قواعد عرض الحسابات العمومية و تنظيم 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 ذلك العمليات المالية للآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و التزاماتهم و مسؤولياتهم.

الفرع الثالث: التعريف الإداري للمحاسبة العمومية³

من وجهة نظر إدارية تعرف المحاسبة العمومية أنها " قواعد عرض الحسابات العمومية و تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين"، غير أن هذا التعريف يبقى هو الآخر محدودا كون السمة الإدارية في هذا التعريف تتسم في تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين و تستثني تنظيم وظيفة الأمرين بالصرف و كذا مختلف الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن تطبيق قواعد المحاسبة العمومية.

¹ قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية و الميزانية العامة، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 1999، ص 132

² منصور الزين، دروس المحاسبة العمومية تم الاطلاع عليه من الموقع الالكتروني www.stagemaster.jimdo.com بتاريخ

18/02/2019 على الساعة 21:35 د. ص 2

³ نفس المرجع السابق ص 2

مما سبق يمكن جمع مختلف الجوانب التي مستها التعاريف السابقة و تقديم التعريف الشامل للمحاسبة العمومية" تعني المحاسبة العمومية كل القواعد و الأحكام القانونية التي تبين و تحكم كيفية تنفيذ و مراقبة الميزانيات و الحسابات و العمليات الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس الحسابات و الميزانيات الملحقة و الجماعات الإقليمية) أي المحلية (و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

كما تبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و مسؤولياتهم و يقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات و تحصيل الإيرادات. كما تبين المحاسبة كذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للأمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين.

المطلب الثاني: مجالات تطبيق المحاسبة العمومية و التمييز بينها و بين المحاسبة المالية

يمكن حصر مجال المحاسبة العمومية من جانبين الجانب العضوي و يتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية و الجانب المادي و يخص العمليات التي تطبق عليها هذه القواعد أي العمليات المالية و المحاسبة.

الفرع الأول: الجانب العضوي

الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية هي تلك المذكورة في المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية رقم 90/21 المؤرخ في 15 أوت 1990 و هي " الدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة و الميزانيات الملحقة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري".

إن ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من الهيئات أو المؤسسات العمومية مثل المؤسسات العمومية الاقتصادية و المؤسسات العمومية ذات طابع صناعي و تجاري هو كونها أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام و هي تتصرف في غالب الأحيان كسلطان عمومية (تواجه الأوامر أو النواهي للمواطنين و فرض الالتزامات عليهم).¹

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

الفرع الثاني: الجانب المادي

¹ منصورى الزين مرجع سبق ذكره ص 6

العمليات المادية والمحاسبة العمومية من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، فهي تتعلق بصفة عامة بما يلي:

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

الفرع الثالث: التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

تلتقي المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية للوحدات الاقتصادية في كثير من النقاط المشتركة، كون لهما يعتمدان على المحاسبة إلا أن هذه الخاصية لا تمنع أن تكون بينهما عناصر اختلاف، هذا حسب طبيعة وهدف كل منهما. وهذا ما سنوضحه من خلال عرض المميزات المشتركة والمختلفة لهاتين المحاسبتين.

*1 أوجه التشابه:

تتمثل أوجه الشبه بين المحاسبتين فيما يلي:¹

☞ من حيث استخدام 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 والآخر دائن بنفس القيمة.

☞ من حيث الوثائق:

إن النظام المحاسبي في كلاهما واحد والذي يتكون من مجموعة من المستندات ومجموعة من الدفاتر والسجلات. حيث تسجل كل من المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية العمليات المالية من واقع مستنداتها مباشرة إلى دفاتر اليومية، ثم ترحل إلى دفتر الأستاذ العام، وتبويبها في جداول، ثم يتم استخراجها النتائج عن طريق القوائم المالية وهي في المحاسبة المالية تمثل الموازنة والحسابات الختامية، أما في المحاسبة العمومية فهي الحساب الختامي فقط.

☞ من حيث وحدة القياس:

تتفق المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية على أن النقود هي وحدة للقياس لإثبات قيمة الصفقات المالية، مع ثبت وحدة ثبات النقود بغض النظر من قدرتها الشرائية، وذلك عند التعبير عن الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم.

¹ محمد جمال علي هلال، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر، عمان ط 1، 2001، ص 40.

☞ من حيث الاستمرارية:

يعتمد كلا النوعين من المحاسبة على فرضية الاستمرار، حيث أن طبيعة النشاط العمومي نشاط مستمر نتيجة لاستمرار حاجة المجتمع إلى الخدمات العمومية سواء في الأمن و الدفاع و العدالة و شأنها من ذلك شأن المؤسسة التجارية الهادفة للربح.

☞ من حيث الفترة المحاسبية:

☞ الفترة المحاسبية اثنتا عشر شهرا ، بحيث إظهار نتائج الأعمال لكل سنة على حدة، و ذلك بتحميلها بما يخصها من نفقات و إيرادات.

☞ توفير المعلومات:

تتفق كلا المحاسبين من حيث قياس و توصيل المعلومات المفيدة، ذات معنى لفئات المستخدمين في شكل قوائم مالية و تقارير دورية و ختامية لفترة النشاط.

*2 أوجه الاختلاف:

تتمثل كل من المحاسبين نظامين متميزين و مختلفتين فيما يتعلق بطبيعتهما القانونية و أهدافها و مجال تطبيقها كالآتي: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، و وجدت قبولا عاما من قبل الأطراف المعنيين، ثم يأتي التشريع أو التنظيم بعد ذلك ليعطي الصبغة القانونية لهذا التنميط المحاسبي مثلما هو شأن بالنسبة للمناهج المحاسبة المطبقة في مختلف البلدان.

☞ من حيث الأهداف:

ترمي المحاسبة العمومية أساسا إلى التحقق من قانونية شرعية أو نظامية العمليات المالية، بينما تهدف المحاسبة الخاصة إلى معرفة نتيجة هذه العملية بالدرجة الأولى فبالنسبة إلى الهيئات العمومية أو الحكومية، تعتبر هذه النتيجة ليست ذات أهمية كبيرة، لأن سبب وجود هذه الهيئات ليس لتحقيق الربح، وإنما القيام ببعض المهام أو تقديم خدمات ذات منفعة عامة و بالمقابل فإن ما يهم المقاولين و المساهمين و المعنيين في المؤسسة التجارية الطريقة التي يستمدون منها أرباحهم و فوائدهم.

¹ مسعى محمد، المحاسبة العمومية، الدار الهدى للنشر الجزائر 2003، ص19

من حيث مجال التطبيق:

من الملاحظ أن المحاسبة الحكومية كانت ولا تزال تعتبر أساسا محاسبة نقدية أي متعلقة بعمليات تحصيل و دفع النقود و الديون و المواد و غيرها، حيث يشمل مجموع الأصول و الخصوم 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 و الهيئات الحكومية أو العمومية الأخرى، و بالتالي صعوبة تقييم ذمتها المالية و معرفة مركزها المالي.

المطلب الثالث: مبادئ المحاسبة العمومية

للمحاسبة العمومية ثلاثة مبادئ هي:

الفرع الأول: المبدأ القانوني

يعني هذا المبدأ الفصل بين الفرصة و العمل و تعني ترك المبادرة للموظف الأمر بالصرف، المحاسب العمومي في كيفية إنجاز مهمة وذلك في إطار تنفيذ الميزانية و التنظيم هو العمل وفق القوانين و القواعد خاصة ذلك المدرجة في القانون المالية و الميزانية.

الفرع الثاني: المبدأ الإداري

في الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسبين. فعليه تنفيذ الميزانية يضمها كل المساهمين في إنجاز العمليات المتعلقة بتحصيل الإيرادات، و تلك المتعلقة بدفع النفقات المرخص بها بموجب الميزانية. وهذه العمليات ينجزها أعوان إداريين يميز بينهم حسب طبيعة الوظائف المؤداة و هم الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين.

ويعتبر هذا المبدأ مبدءا أساسيا من مبادئ المحاسبة العمومية و يخضع لعدة أسباب و هي:

✓ تتعلق الوظائفان بمهمتين مختلفتين: مهمة إدارية و مهمة مالية.

✓ تجنب تداخل المهام.

✓ اختلاف الكفاءات.

أما مبررات هذا المبدأ فتتمثل في ما يلي:

تقسيم مهام التخصص: كل عملية متعلقة بالإيرادات أو النفقات هي في مضمونها عبارة عن دين للدولة لدى الغير مثل سند أو أمر التحصيل (تحصيل الإيرادات) أو دين يقع على عاتق الدولة مثل تعيين موظف

(دفع النفقات) في كلتا الحالتين لا بد من القيام بجملة من المهام الإدارية و المالية بالتالي فاختلاف المهام يتطلب اختلاف أعوان المكلفين بالانجاز.

المراقبة المشتركة: إمسك آمرون بالصراف حسابات التسيير (دخول و خروج الأموال) أي حركة الأموال، و هذا ما يسهل عملية المراقبة عن طريق مقارنة الحسابات و اكتشاف المخالفات و بالتالي تحديد المسؤوليات، كما تسهل للمراقبة المتبادلة فالأمر بالصراف يراقب المحاسب العمومي و العكس صحيح.

وحدة النشاط المالي: بما أن كل الأموال العمومية توضع في حساب واحد تحت مراقبة وزارة المالية فمن الطبيعي أن يكون كل المحاسبين تحت سلطتها المباشرة يخضعون لها في التعيين، الترقية، الفصل... الخ، كما يسمح بمراقبة كل الأنشطة المالية (الآلية العامة).¹

الفرع الثالث: المبدأ التقني

عدم تخصيص الإيرادات لدفع النفقات حسب هذا المبدأ، مجموع عناصر الميزانية يجب تسجيلها حسب قيمها الفعلية دون زيادة أو نقصان و هذا المبدأ تحكمه قاعدتان:

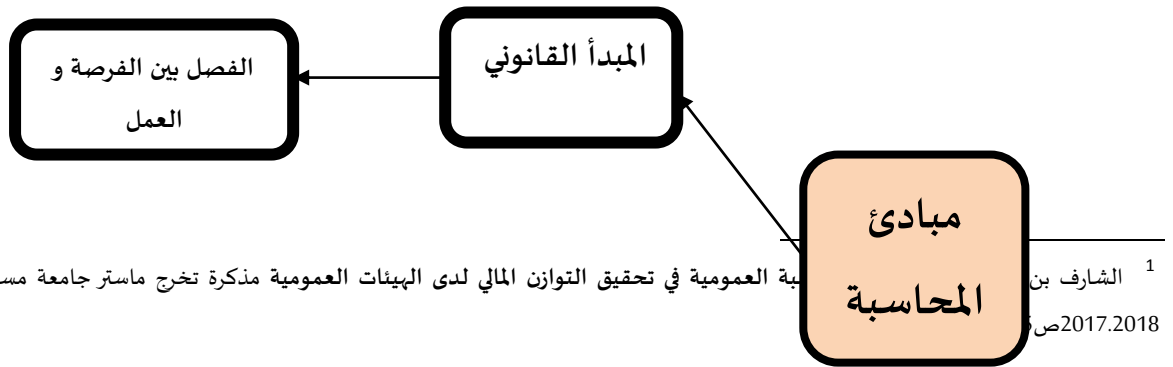
✓ القاعدة الأولى:

وحدة الأنشطة المالية لكل مؤسسة عمومية، و كل الأموال مهما كان مصدرها تستعمل لتغطية نفقاتها مهما كانت طبيعتها. ينتج عن هذه القاعدة وجود صندوق واحد و حساب جاري واحد لكل مؤسسة عمومية. و هذا ما تؤكدُه المادة 144 من قانون المحاسبة العمومية المحاسب له صندوق واحد، و بموجب ترخيص من الوزارة المالية حساب جاري واحد.

✓ القاعدة الثانية:

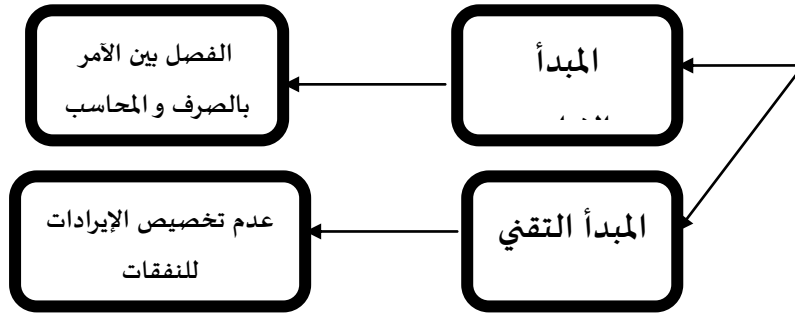
تسيير الخزينة من قبل الدولة و كذلك الأموال العمومية إذ تشكل جملة من الاستعدادات المالية التي توضع تحت تصرف المؤسسات العمومية و التي تسيير من طرف الدولة.²

الشكل 1-1: مبادئ المحاسبة العمومية



¹ الشارف بن 2017.2018 ص

² الشارف بن عطية تواتي، مرجع سابق الذكر ص6



المصدر: الشارف بن عطية تواتي ، دور المحاسبة العمومية في تحقيق التوازن المالي لدى الهيئات العمومية مذكرة تخرج ماستر جامعة مستغانم 2017.2018 ص5

المبحث الثاني: أهداف و خصائص المحاسبة العمومية وأسسها

يتناول هذا المبحث عرضا لمختلف أهداف المحاسبة العمومية و خصائصها وأسسها.

المطلب الأول: أهداف المحاسبة العمومية وأشكالها

من المهم التطرق في هذا المطلب إلى أهداف المحاسبة العمومية وكذا التطرق إلى أشكالها.

الفرع الأول: أهداف المحاسبة العمومية

تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير بيانات ومعلومات موضوعية ذات مصداقية حول نشاط القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافية والرشادة في صرف وتداول المال العام وذلك بهدف الوصول إلى التحديد الصادق مع الإفصاح الكامل عن الموقف المالي ونتائج تنفيذ العمليات المالية للدولة.

وفي هذا الإطار، يمكن تحديد أهداف المحاسبة فيما يلي:¹

*التحقق من احترام ترخيصات الميزانية في مجال الإيرادات والنفقات وذلك عن طريق " تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف وأثناءه للتأكد من أن الصرف يتم في حدود اعتمادات وأغراض الموازنة،

¹ شلال زهير أطروحة دكتوراه آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة .كلية العلوم الاقتصادية علوم التجارية وعلوم التسيير جامعة بومرداس سنة 2014\2013 ص11

وسلامة إجراءاته في حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية التصرف والحدود التي وضعت له، بما يكفل ترشيد النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة.

* توفير نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال العام، إضافة إلى "إثبات حقوق الدولة و إلتزاماتها المالية ومتابعة تحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها.

* تحقيق الرقابة على الإلتزامات المالية لمختلف وحدات القطاع العام ومتابعة الوفاء بها.

* توفير البيانات حول حركة التدفقات النقدية من أجل تحديد الوضعية المالية للخزينة العمومية ومن أجل اتخاذ القرارات و تحديد مصادر تمويل الخزينة.

* توفير المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية المختلفة ورسم سياساتها واتخاذ القرارات المتعلقة بها، بما يساعد على إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في الفترات المقبلة.

* إظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة.

* توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع توقعات الأداء المخطط له في الميزانية العامة.

* إحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام، وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات، والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية لتقييم أدائها.

الفرع الثاني: أشكال المحاسبة العمومية

المحاسبة العمومية تمسك للسنة الكاملة وهي فترة تنفيذ الميزانية وتشمل:¹

- ✓ العمليات المتعلقة بتنفيذ الميزانية وبالتالي الوثائق الملحقة بها وذلك لمدة سنة .
- ✓ عمليات الخزينة.
- ✓ عمليات التسوية.

بما أن المحاسبة تهدف أساسا إلى تحديد و تنفيذ العمليات و مراقبتها، وإعلام السلطات بنتائج مراقبة التسيير، فهي تتكون من جزأين: جزء إداري (محاسبة إدارية) و جزء مال (محاسبة مالية).

المحاسبة الإدارية:

¹ الشارف بن عطية تواتي، مرجع سبق ذكره، ص 7

هي محاسبة اتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ الميزانية، تضع الأوامر المتعلقة بدفع النفقات وتحصيل الإيرادات، تمسك من قبل الأمر بالصرف والمراقب المالي وتتمركز في وزارة المالية، فمحاسبة الالتزامات هذه تسمح بمتابعة استخدام الاعتمادات الملتزم بها والمتوفر منها فعلا.

المحاسبة المالية:

هي محاسبة عمليات الدفع والتحويل فهي عكس المحاسبة الإدارية. تهتم خاصة بحركة الأموال، ويتم تسجيل العمليات المنجزة وفق أسلوبين محاسبين :

التسجيل البسيط (القيود المنفرد): وفق هذا النظام كل عملية تحصيل للإيراد أو دفع لنفقة تسجيل مرة واحدة في دفتر اليومية إضافي تقييد فيه حركة الأموال حسب المصلحة أو القسم وطبيعة النشاط.

التسجيل المزدوج (القيود المزدوج) هذا النظام المحاسبي المتبع من قبل المحاسبون الرئيسيون للخزينة المؤسسات العمومية ذات طابع إداري، أمين الولاية، محصل الموارد المالية، ويضع حساب دائن وآخر مدين تسجل فيه العمليات بالمبلغ حسب طبيعتها ومصدرها.

المحاسبة المالية تمارس باستخدام مجموعة من الحسابات بعضها يمسك من طرف المحاسبون والبعض الآخر تعرف بالحسابات النظامية ويمسكها أعوان المحاسبون. هؤلاء الأعوان لا يقرون بتنفيذ عملية تحصيل الإيرادات و عملية دفع النفقات ، بل مهمتهم تتمثل في تجميع و تجميع و مراجعة كل العمليات المنجزة من قبل المحاسبون مثل الوكالة المركزية لمحاسبات الخزينة و أهم هذه الحسابات:

الحساب الإداري: و هو الحساب الذي يضمه الأمر بالدفع، كل الظروف التي نفذت فيها الميزانية تقدم الحسابات الإدارية للهيئة التي صادقت على الميزانية للحكم على سلامة أو عدم سلامة التنفيذ كما يجب أن تسلم مع وثائق الإثبات اللازمة لمجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 جويلية من السنة الموالية للسنة المنتهية.

حساب التسيير: هو الذي يبين من خلاله المحاسب كيفية تسيير الأموال العمومية و مقارنته بالحساب الإداري، يجب أن يقدم هذا الحساب مرفقا بوثائق الإثبات اللازمة لمجلس المحاسبة في نفس الأجال السابقة: 30 جويلية السنة الموالية للسنة المنصرمة و قبل 01 سبتمبر بالنسبة لمحاسب الخزينة و محاسب البريد و المواصلات.¹

المطلب الثاني: خصائص المحاسبة العمومية

¹ الشارف بن عطية تواتي، مرجع سبق ذكره، ص7

تتميز المحاسبة العمومية بمجموعة من الخصائص التي نوجزها فيما يلي:¹

الفرع الأول: المحاسبة العمومية هي عبارة عن إطار محاسبي مميز

المحاسبة بصفة عامة هي نظام معلومات و إطار تنظيمي الذي يسمح بتسجيل معطيات رقمية للمؤسسة أو هيئة معينة لفترة محددة تسمح بإعطاء معلومات تخص الذمة المالية للمؤسسة أصول و خصوم و نتيجة الدورة و وضعية المؤسسة اتجاه الغير و كذا كفاءات تكوين التكاليف و الأسعار بالنسبة للأشخاص المعنويين فإن المحاسبة العمومية تقليديا كانت تسمى محاسبة الصندوق، حيث كانت موجهة ليس لاتجاه إجراءات ميكانيزمات تطور عناصر الأصول الصافية، و لكن باتجاه المراقبة المحدد للنفقات و الوقاية من التهرب و تحويل الأموال و سرقتها أو تبديد المال العام أما النظرة الحالية للمحاسبة العمومية فهي تتعدى هذا المفهوم التقليدي و تتجه نحو تقرب محاسبة الدولة و الهيئات التابعة لها من المخطط المحاسبي الوطني، فهي تبحث عن استبعاد فكرة كونها منظم و ضابط للمال العام، إلى تحليل النتائج و وضع خطوط عريضة لمحاسبة الممتلكات و تسهيل استعمال الحسابات العمومية لفائدة المحاسبة الوطنية.

الفرع الثاني: المحاسبة العمومية هي فرع متخصص

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في القانون المالي الجزائري إلى جانب قانون الميزانية و القانون الجبائي، استقلالية قانون المحاسبة العمومية أصبح حقيقية واضحة و جلية، حيث أن تضاف قواعد خاصة بها في تسيير العلاقات الداخلية للهيئات العمومية و تعتبر هذه القواعد منظمة و مرقمة للعمليات المالية لدى هياكل و مؤسسات الدولة.

الفرع الثالث: المحاسبة العمومية مزيج من القواعد القانونية و القواعد التقنية

إذا اعتبرنا أن المحاسبة العمومية هي أداة تنفيذ و مراقبة المال العام فلأنها إنتاج و مزيج لقواعد قانونية و أخرى تقنية.

¹ أ. حسين الصغير، دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001، ص 111

أ- القواعد القانونية: يعتبر القانون رقم 90/21 المؤرخ في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه، هو المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر و يسمى عادة بقانون المحاسبة العمومية.¹
إضافة إلى هذا نجد:

* المرسوم التنفيذي رقم 311/91 المؤرخ في 1991/09/07 و المتعلق بتعيين و اعتماد المحاسبين العموميين،
* المرسوم التنفيذي رقم 312/91 المؤرخ في 1991/09/07 و المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين و إيرادات مراجع باقي الحسابات و كفيات اکتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين،
المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 1991/09/07 و المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف و المحاسبون العموميون و كفياتها و محتواها؛
* المرسوم التنفيذي رقم 314/91 المؤرخ في 1991/09/07 و 1991 و المتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

بعد الاستقلال صدرت مجموعة معتبرة من النصوص التنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب عن مجال المحاسبة العمومية، و عملت على تكييفها مع الواقع الجزائري، و لعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره هو رقم 259/65 المحدد للالتزامات و مسؤوليات المحاسبين.
كما وجدت عدة أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية و لاسيما تلك الواردة في القانون 84/17 المؤرخ في 1984/07/07 المعدل و المتمم و المتعلق بقوانين المالية و مختلف قوانين المالية السنوية. و إذا كان التشريع و التنظيم يعدان المصدرين الرئيسيين لقواعد المحاسبة العمومية فهناك مصادر أخرى لهذه القواعد تتمثل على وجه الخصوص في:

1-الدستور:

و هي الأحكام التي نص عليها دستور سنة 1996 و المتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية التي يقرها من طرف الحكومة.
و هناك مجموعة من مواد الدستور (دستور 1996) تعطي الحق للبرلمان في الرقابة، من بينها المادة 84 من الدستور: "تلتزم الحكومة بأن تقدم كل سنة بياناً عن السياسة العامة تعقبه مناقشة لعمل و أداء الحكومة لمعرفة مدى تنفيذ برنامج الحكومة الذي كان البرلمان قد وافق عليه لدى تقديمه من طرف الحكومة بعد تعيينها".
2-الاجتهاد القضائي:

¹ القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35 الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990

الذي يمكنه إعطاء تفسيراً لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة، أو محل انتقاد أو جدل أثناء التطبيق، وكذا سداً للفراغ القانوني في بعض الحالات.
ب/- القواعد التقنية:

تهدف القواعد التقنية الخاصة بالمحاسبة العمومية، بصفة عامة إلى بيان أو وصف العمليات المالية للهيئات العمومية، وتحديد كفاءات تسجيلها و عرض الحسابات المتعلقة بها، وتكون هذه القواعد في اغلب الأحيان محددة في مجموعة من التعليمات الصادرة عن وزارة المالية.

المطلب الثالث: أسس المحاسبة العمومية

وهي التي تتحكم أساساً في تحديد أرصدة الحسابات التي تقفل في أرصدة حسابات قياساً لنتيجة الحسابات الختامية في ختام السنة المالية:¹

الفرع الأول : الأساس النقدي

يعتمد هذا الأساس على تحميل حسابات الاستخدامات المختصة . و بالتالي حساب النتيجة بالمبالغ المدفوعة فعلاً خلال السنة المالية بغض النظر عما إذا كان الصرف متحققاً خلال السنة أو خلال السنوات السابقة أو يستحق صرفه خلال سنة مالية لاحقة.

وكذلك الأمر بالنسبة للموارد حيث يتحمل حساب المصدر بموجب هذا الأساس المحاسبي الإيرادات التي يتم قبضها فعلاً خلال السنة بغض النظر عن تاريخ تحقيقها، المهم هنا هو حدوث عملية الإنفاق أو تحقق الإيراد فعلاً بغض النظر عن زمن وقوعه.

تتكون عناصر القوائم المالية وفق هذا الأساس من التحصيلات النقدية و المدفوعات و الأرصدة النقدية، ولا يعرف بأية مطلوبات، أما الإيرادات فيعترف بها عند استلام النقدية.

أ. مميزات الأساس النقدي: يتميز بـ

- البساطة وسهولة فهم القوائم المالية.
- الرقابة والسيطرة على التدفقات النقدية.
- سرعة الحصول على النتائج وهذا يساعد على إعداد تقديرات الموازنة بسهولة.

¹ حنا رزوقي الصائغ، محاسبة وإدارة الأموال العامة المحاسبة الحكومية، الجامعة المفتوحة طرابلس الطبعة 1: 1998 ص 172 و ص 210

- ب. مساوى الأساس النقدي: رغم اتساع استخدام الأساس النقدي ألا أنه غير معترف به في المحاسبة المالية في المؤسسة الفردية لأغراض ضريبية. ومن أهم مساوئه ما يلي:
- لا يعكس حسابات الأصول و الخصوم مما يفقد النظام المحاسبي القدرة على إظهار المركز المالي و النتائج المالية الصحيحة.
 - لا يساعد على التخطيط و لا يقدم معلومات عن تكلفة الخدمات العمومية.

الفرع الثاني: أساس الاستحقاق

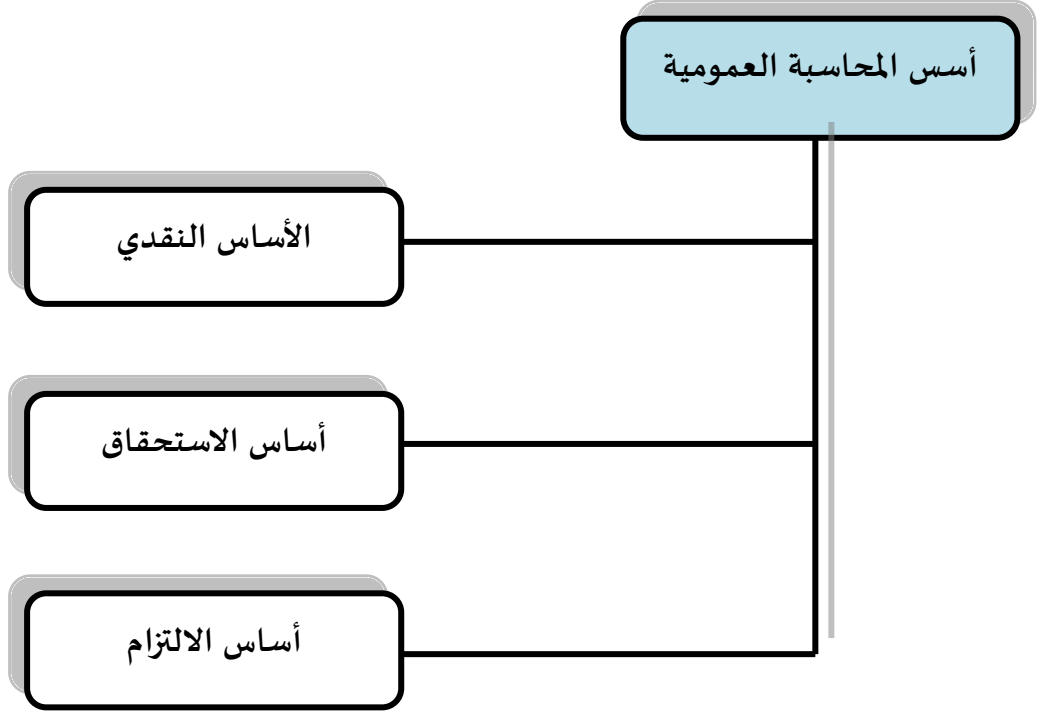
- يعرف هذا الأساس بالعمليات و الأحداث المالية خلال الفترة التي وقعت فيها، بغض النظر عن حركة النقدية الخاصة بها، و يترتب على ذلك إظهار الأصول و الالتزامات و التسويات الختامية كاملة، مما يسهل أداء كل سنة مالية عن غيرها. و بطبيعة الحال فان هذا الأساس لا يختلف بين أنواع المؤسسات سواء كانت حكومية أو غير حكومية. وفق هذا الأساس يتم الاعتراف بالموارد الاقتصادية كافة (المالية و العينية) و التغيرات التي تطرأ عليها و تتكون عناصر القوائم المالية من الإيرادات و النفقات المصروفات بما فيه الاستهلاكات و الأصول المالية و العينية و الالتزامات و صافي الأصول.
- يمتاز هذا الأساس بعدة محاسن منها:
- تمكين الوحدة من قياس أدائها.
 - مقارنة المخطط بالمحقق.
 - يسهل عملية الرقابة على التكاليف مما يساعد على ترشيد الإنفاق و تقليل التكاليف.

الفرع الثالث: أساس الالتزام

- يعتمد هذا الأساس على تحميل حساب الاستخدامات المتعلقة بالنفقات الملتزم بها المتعاقد عليها بتاريخ الالتزام التعاقد بمعزل عن تاريخ تنفيذ العقد. و تحقق الصرف أو دمج مبلغه أو جزء من مبلغه.
- و تزداد أهمية هذا الأساس في محاسبة العمومية من العلاقة بين التزام المتعاقدين و التخصيص المعتمد في حساب المختص (الغرض من الالتزام في الموازنة).
- يوفر البيانات المحاسبية اللازمة لمعرفة حدود تقييد الوحدة المحاسبية بالتخصيص المعتمد في أوسع نطاقه و هو الالتزام، و هي الحالة التي لا يظهرها محاسبيا أي من الأساس النقدي أو الأساس الاستحقاق. و من هنا نلاحظ أن تطبيقه في المحاسبة العمومية ينحصر في الاستخدامات و تزداد أثاره المحاسبية في

المشروع و العقود التي يتطلب تنفيذها في فترة زمنية قد لا تتجاوز السنة المالية التي تم فيها التعاقد أو أكثر من سنة مالية، وذلك في نشاط قطاع المقاولات و التشييد و البناء.

شكل (2-1) :أسس المحاسبة العمومية



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا حنا رزوقي الصائغ، محاسبة وإدارة الأموال العامة المحاسبة الحكومية، الجامعة المفتوحة طرابلس الطبعة 1: 1998

المبحث الثالث: الأعراف المكلفون بالمحاسبة العمومية

تستند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عدة أعراف يختص كل منهم إلى مهام و سلطات محددة قانونا، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية لأعراف المحاسبة العمومية كما يلي:

1. الأمر بالصرف.

2. المحاسب العمومي.

3. المراقب المالي.

المطلب الأول: الأمر بالصرف

تعتبر مهمة الأمر بالصرف من المهام التي تسري في الحدود القانونية للوظيفة ويمثل كل أمر بالصرف عون تنفيذ للمحاسبة العمومية حيث تسند له عملية تسيير الميزانية أو اعتمادات المالية للميزانية وهذا ما يجعله يتخصص بالمرحلة الإدارية و التي يمكن أن تجعله يخضع إلى سلطات مختلفة وذلك تحت رقابة المحاسب العمومي وكذلك للتأكد من مدى مطابقة كل الأوامر مع القانون والأنظمة المعمول بها.

الفرع الأول : تعريف الأمر بالصرف

يعد أمر بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص يؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في مرسوم تشريعي المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992 الأمر بالصرف هم من جهة إما أوليين أو رئيسيين و من جهة أخرى ثانويين أو أحاديين¹.

وفقا لنص المادة من قانون المتعلق بالمحاسبة العمومية يعرف الأمر بالصرف من خلال المهام الموكلة له، حيث يعتبر الأمر بالصرف كل عون معين قانونا لتنفيذ إجراءات الالتزام و التصفية و إصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات، و القيام بإجراءات الإثبات التصفية و إصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات.

المادة 23 من القانون 21/90 تعرف الأمر بالصرف كما يلي² :

يعد الأمر بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد بحكم التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها في الفقرة أعلاه و تنتهي صفة الأمر بالصرف قانونا و تزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة .

بالنسبة لمهام الأمر بالصرف فقد حدد قانون المحاسبة العمومية (21/90) في المواد من 16 إلى 21 منه حيث يعتبر الأمر بالصرف مسؤولا إداريا مطالبا بموجب مهامه الإدارية بقواعد المحاسبة العمومية و السهر على تطبيقها في الهيئات العمومية التي يشرف عليها و اتخاذ القرار في ما يخص عملياتها المالية سواء كانت إيرادات عامة أو نفقات عامة كما يلي :

¹ قانون المحاسبة ،مجموعة نصوص تشريعية و تنظيمية متعلقة بالقانون المحاسبة، الطبعة الثانية، برتي للنشر، ص 145

² المادة 23 من القانون 21\90 المتعلق بالمحاسبة العمومية مرجع ذكر سابقا

- مهام الأمر بالصرف بالنسبة للإيرادات:
* إثبات حقوق الهيئات التي يشرفون عليها.
* تصفية الإيرادات.
* إصدار أوامر الإيرادات التي تضمن تحصيلها و المصادقة عليها المحاسبين العموميين المكلفين بعملية التحصيل.

- مهام الأمر بالصرف بالنسبة للنفقات:
* عقد الالتزامات بالنفقات العامة.
* إصدار أوامر دفع النفقات و توجيهها مرفقة بوثائق الإثبات الضرورية للمحاسب العمومي المكلف بالتسوية أو الدفع.

و من أجل السير الحسن و المستمر و الدائم للمصالح و المؤسسات العمومية التي يشرف عليه الأمر بالصرف فقد ألزمهم قانون المحاسبة العمومية (21/90) بتعيين من ينوب عنهم. ففي حالة غياب الأمر بالصرف أو عدم قدرته على الحضور فإنه مطالب بتعيين نائب له لممارسة مهامه (الإنبابة بالسلطات) و ذلك بموجب عقد تعيين قانوني يصادق عليه المحاسب العمومي(المادة 28 من قانون المحاسبة العمومية). كما يستطيع الأمر بالصرف أن يعين من ينوب عنه في التوقيع (الإنبابة بالتوقيع) من الموظفين الأساسيين الذين يعملون تحت وصايته مباشرة المادة 29.

الفرع الثاني: أصناف الأمرين بالصرف

يصنف الأمرين بالصرف إلى نوعين :

الأمرين بالصرف الرئيسيين و الأمرين بالصرف الثانويين.

1* الأمرين بالصرف الرئيسيين:

هم الأشخاص المتواجدون في أعلى الهرم الإداري توضع لديهم الاعتمادات مباشرة لصرفها دون تدخل أي وسيط آخر و نجد ترتيب الأمرين بالصرف الرئيسيين في المادة 26 من قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية وهم كما يلي :

- الوزراء: لهم صفة الأمر بالصرف الرئيسي للميزانية العامة للدول و الأصل أن الوزير هو المؤهل الوحيد في إطار رخصة الميزانية بإقراره للإيرادات و تسديد النفقات.
- الولاة: وهم أمرون بالصرف الرئيسيين عندما يتصرفون باسم الولاية حيث تنص المادة 88 من قانون 90/7 المتعلق بقانون الولاية على أن الوالي هو الأمر بالصرف الرئيسي بالنسبة لميزانية الولاية.

- المسؤولين المعينين على المؤسسات ذات الطابع الإداري: عندما ينفذون عمليات خاصة بالمؤسسة المعينين على رأسها.
 - المسؤولين المعينين على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة: مع العلم أن الميزانية الملحقة الوحيدة التي كانت موجودة على مستوى قانون المالية.
- 2*أمرون بالصرف الثانويين: الأمرين بالصرف الثانويين بالنسبة للدولة هم المدراء الجهويين و مديري الولايات التابعين لكل من وزارة مثل النقل، التربية، الصحة و الجامعة.

الفرع الثالث: التزامات الأمرين بالصرف و مسؤولياتهم

تنص المادة 32 من قانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على ما يلي : الأمرون بالصرف مسؤولون مدنيا و جزائيا على صيانة و استعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية. و بهذه الصفة فهم مسؤولون شخصيا على مسك جرد للممتلكات المنقولة العقارية المكتسبة أو المخصصة لهم .

أ. مسؤولية الأمر بالصرف المنتخب

يمكن أن تكون مسؤوليتهم على ثلاث أشكال:

- *مسؤولية سياسية : و تنشأ نتيجة ارتكاب الأمر بالصرف مخالفات كالخطأ أو التهاون فيتعرض إلى سحب الثقة و تنتهي مهامه عن طريق اقتراع علي لعدم الثقة بأغلبية ثلثي الأعضاء.
- * مسؤولية مدنية : تنشأ نتيجة الخطأ الشخصي الذي قد يرتكبه الأمر بالصرف عند تنفيذ العمليات الموكلة إليه و الضرر الذي يمكن أن يلحق بالهيئة العمومية من جراء ذلك فتكون العقوبة إجباره على تعويض الضرر من ماله الخاص.

*مسؤولية جزائية: و تطبق في حالة ارتكاب الأمر بالصرف لجرائم مالية ينص عليه القانون الجزائي مثل الاختلاس التزوير، الغش، الرشوة، و يكون الأمر بالصرف في حالة ارتكابه لإحدى الجرائم المذكورة محل مسائلة من جهة القضائية المختصة.

ب. مسؤولية الأمر بالصرف المعين

و تكون أيضا على ثلاث أشكال:

- *مسؤولية تأديبية: و تنشأ عند ارتكاب الأمر بالصرف مخالفات تستحق هذه العقوبة التأديبية فتطبق عليه كتخفيض درجته من طرف رئيسه في العمل أو التأخير في ترقيته و كل هذا محدد في قانون الوظيف العمومي.
- *مسؤولية مدنية: ينفذ هذا النوع لنفس الأسباب و الظروف التي فيها يكون الأمر بالصرف منتخب حيث يعتبر مسئولا عن الأفعال اللاشعورية و الأخطاء التي يرتكبها.

*مسؤولية جنائية: الأمر بالصرف مسؤول جنائياً على صيانة و استعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية فهم مسؤولون شخصياً على مسك جرد للمنقولات و الممتلكات العقارية المخصصة له.

المطلب الثاني: المحاسب العمومي

يقوم المحاسب العمومي بمهام حساسة في مجال تنفيذ الميزانية لأنه يخص دون غيره بمسؤولية حيازة و تداول المال العام.

الفرع الأول: تعريف المحاسب العمومي

تنص المادة 33 من قانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية " يعد محاسباً عمومياً في مفهوم هذه الأحكام كل شخص يعين بصفة قانونية القيام بتحصيل الإيرادات و دفع النفقات، و ضمان حراسة الأموال و السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها و حفظها و كذلك تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد مع القيام بمسك الحسابات و حركة الموجودات.

من مهام المحاسب العمومي و"قبل القيام بتحصيل الإيرادات و دفع النفقات يقوم المحاسب العمومي بعدة مراقبات شرعية لتنفيذ العمليات المالية العمومية الموكلة له:

بالنسبة للإيرادات

المادة 35 من القانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تنص على أن المحاسب العمومي قبل التكلف بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف، أن يتحقق من أن هذا الأمر مرخص له بموجب القانون بتحصيل الإيرادات، فضلاً عن ذلك يجب عليه على الصعيد المالي مراقبة صحة إلغاء سندات الإيرادات و كذلك عناصر الخصم التي يتوفر عليها.

بالنسبة للنفقات

المادة 36 من القانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تنص على أنه على المحاسب العمومي قبل قبوله دفع أي نفقة أن يتأكد و يتحقق مما يلي: *مطابقة العملية للقوانين و الأنظمة المعمول بها.

* صفة الأمر بالصرف أو المفوض له.

* توفر الاعتمادات.

* تأشيرة عملية المراقبة التي تنص عليها القوانين المعمول بها¹

الفرع الثاني: تصنيف المحاسب العمومي

¹ الشارف بن عطية تواتي ،مرجع سابق الذكر ص13

تنص المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 91/313 المؤرخ 1991/09/07 والمتعلق بمراحل وإجراءات مسك محاسبة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين على "يكون المحاسبون العموميون إما رئيسين أو ثانويين ويتصرفوا بصفة مخصص أو مفوض¹.

وحسب المادة 31 من قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية يقسم المحاسبين العموميين إلى صنفين:
* المحاسبون الرئيسيون وهم²:

-العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية.

-أمين الخزينة المركزية.

-أمين الخزينة الرئيسية.

-أمين الخزينة الولائية.

* المحاسبون الثانويون وهم³:

-قابضو الضرائب.

-قابضو أملاك الدولة.

-قابضو الجمارك.

-أمين خزينة ما بين البلديات.

-الوكالات المالية.

-محافظ الرهون.

-أمناء خزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية.

الفرع الثالث: التزامات ومسؤوليات المحاسب العمومي

يخضع المحاسب المالي لجملة من الالتزامات المقررة في القانون الأساسي للوظيف العمومي بالإضافة إلى ذلك يتعرض إلى عدة مسؤوليات وذلك في حالة ما إذا لم يراعي أحكام المحاسبة العمومية.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 91/313 المؤرخ 1991/09/07 والمتعلق بمراحل وإجراءات مسك محاسبة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين

² المادة 31 قانون 21/90 مرجع سابق الذكر

³ شلال زهير/مرجع سابق الذكر ص10

1*التزامات المحاسب العمومي:¹

للمحاسب العمومي التزامات :

أ.تنصيب و تسليم المهام: لا يحق للمحاسب العمومي مباشرة مهامه دون تعيين مسبق في منصبه لكي يتم تنصيبه عليه بتقديم وثائق خاصة لذلك يتم التنصيب بحضور المعني بالأمر بكتابة محضر تسليم المهام لهذا الأخير الذي يجب أن يكون منفصلا مرفق بكشف موجز لما تبقى من التحصيل و الدفع علاوة على ميزان عام لمختلف العمليات و جرد الموجودات، و تكمن أهمية عملية تسليم المهام في تحديد مدى مسؤولية المحاسب الجديد عن تسير سلفه.

ب.أداء اليمين: يعتبر أداء اليمين من طرف المحاسب العمومي تعبير عن نية أدائه لواجبه طبقا للقانون و بإخلاص حتى يضمن حسن التصرف في أموال العمومية و يؤدي هذا اليمين مرة واحدة عند تنصيب المعني بالأمر.

ج.الاعتماد: يقصد به اعتماد المحاسب لدى الغير الذين سيتعامل معهم مستقبلا و السلطات الواجب اعتماد المحاسبين عليها هي : الآمرون بالصرف، المحاسبون الآخرون الذي يتعاملون معهم الهيئات المكلفة بحفظ أموال الخزينة في الحساب الجاري.

د.تعيين الوكلاء: يتم تعيين الوكلاء لمساعدة المحاسب في مهامه عن طريق تعويضهم الإمضاء على بعض الوثائق تحت مسؤوليته و باسمه و يكون هذا التوكيل إما عاما أو خاصا.

هـ. النواب: يستعمل طريقة الإنابة حينما تستدعي مصلحة الإدارة المعينة استخدام موظف يشغل منصب المحاسب في حالة توقف المحاسب عن أداء وظائفه أو تغيبه.

و.الانضباط: يفرض المحاسب العمومي الانضباط في المصلحة التي يتأصلها على جميع الموظفين الخاضعين لسلطته ضمنا لحسن سير هذه المصلحة.

ن.السير المهني: إن المحاسب العمومي يخضع لمبدأ المحافظة على السير المهني بشكل صريح و يخضع أيضا لأحكام قانون المحاسبة العمومية و القانون الجنائي المتضمن الأشخاص المكلفون بحفظ أسرار وظائفهم الدائمة أو المؤقتة.

ي.إيداع الحسابات: المحاسب ملزم بعد نهاية كل سنة مالية أو عند انتهاء مهامه بإيداع حسابات التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة لمراجعتها و مراقبتها.

¹ شاعة ابو بكر الصديق، دور المحاسبة العمومية في الرقابة على النفقات العمومية مذكرة تخرج ماستر تخصص التدقيق المحاسبي جامعة مستغانم 2018 2017ص29

***2 مسؤوليات المحاسب العمومي:**

تعرف مسؤوليات المحاسب العمومي كما يلي :

أ.مسؤولية مالية:

تنشأ هذه المسؤولية عن طريق دفع نفقة الخطأ، أو ضياع ملك من الأملاك العمومية أو إهمال المحاسب في أداء مهامه ويعد مسؤولاً عن ذلك وهذا بتعويض كل نقص في الخزينة من ماله الخاص.¹
ب.مسؤولية شخصية:

المحاسب العمومي مسؤول قانوناً عن المهام الموكلة إليه و لا يمكنه إرجاع هذه المسؤولية على الموظف أو عون ينتمي إليه.²

ج.مسؤولية تضامنية: تنشأ هذه المسؤولية عن الأخطاء او الإهمال اللذان ينتجان عن الأعوان التابعين إليه حيث يكون المحاسب العمومي أمام مسؤولية تضامنية معهم.

المطلب الثالث: المراقب المالي

"يعتبر المراقب المالي عون من أعوان المحاسبة العمومية التي تنحصر صلاحيته في مجال المراقبة القبلية لتنفيذ النفقات العمومية".

الفرع الأول: تعريف المراقب المالي

"هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية، من أجل مراقبة إجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفة نهائية".

يمارس المراقب المالي صلاحيته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية إجراءات الإنفاق و الذي ينتج عنها عبئ مستقبلي على عاتق الدولة.³

الفرع الثاني: مهام المراقب المالي

¹ المادة 42 من قانون 90/21 مرجع سابق الذكر

² المادة 38 من قانون 90/21 مرجع سابق الذكر

³ شهال زهير، مرجع سابق الذكر ص113

"تمثل المهمة الرئيسية له في مراقبة عمليات تنفيذ النفقات العمومية و مطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها قبل تنفيذها عن طريق التحقق من مشروعية إجراء الالتزام بالدفع. إضافة إلى المهام المرتبطة بالمراقبة القبلية للنفقات، فإن المراقب المالي مكلف بمسك محاسبة الالتزامات ذات الطابع الإحصائي من أجل تحديد مبلغ النفقات الملتزم بها من الاعتمادات المسجلة في الميزانية والأرصدة المتوفرة. هذه المحاسبة البسيطة لا تتطلب إجراء قيود محاسبية و سجلات محاسبية وفق القيد المزدوج"¹.

الفرع الثالث: طبيعة مسؤولية المراقب المالي

✓ "مسؤولية المراقب المالي وكذلك نوابه هي مسؤولية بدون تحديد خاص، فالنصوص لا تعطي تحديد للعقوبة المخصصة لهذه المسؤولية. ولكن يمكن تحديد هذه المسؤولية انطلاقاً من العناصر التالية: عقوبة من طرف غرفة الانضباط بالميزانية و المالية للمجلس الأعلى للمحاسبة، فهي بإمكانها فرض غرامات مالية على المراقب المالي في حالة عدم احترامه للقوانين المعمول بها في مجال الميزانية و المالية و ذلك تطبيقاً للمادة 88/7 للأمر رقم 95/29 المتعلقة بمجلس المحاسبة، حيث تعتبر هذه المادة مخالفة للقوانين وقواعد الميزانية و المالية".

✓ مسؤولية أمام وزارة المالية، حيث أن مهام و مسؤوليات المراقبين الماليين تخضع لنظام مسؤولية صارم من قبل وزارة المالية، فالمراقبون الماليون ملزمون بإرسال عند نهاية كل سنة مالية حوصلة سنوية إلى وزارة المالية تخص نشاطات و أعمال المراقبين الماليين و التي تقارن مع حسابات التسيير للمحاسب العمومي و مع الحساب الإداري للأمر بالصرف و ذلك للمقارنة و المقاربة بينهم. و هنا من الممكن أن تكون مسؤولية المراقب المالي موضوعة رهن الاهتمام، حالة منح تأشيريات غير مسموح بها و مخالفة للقوانين أو رفض البعض الأخر و هي مؤهلة للقبول"²

¹ منصور الزين مرجع سبق ذكره ص 51

² نفس المرجع، السابق ص 52

خلاصة

من خلال ما درسناه في هذا الفصل نستنتج أن المحاسبة العمومية تعتبر نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العمومي ذات الطابع الإداري أو الغير الربحي ، وتربط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية (قانون 21 - 90) ، حيث خصها المشرع بقانون يهدف إلى تقنين و ضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية و تنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية في ظل احترام تبويب الميزانية العامة للدولة أو الجماعات المحلية ، و من أجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية و تحديد الميزانية و صلاحياتهم و مسؤولياتهم عند تنفيذ العمليات المالية لوحدات القطاع العام لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية و مطابقتها للأنظمة و القوانين المعمول بها و حماية المال العام من الاختلاسات و الرشادة في استعمال الموارد العمومية.

ومنه تعتبر المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية التي تطبق على الميزانيات والعمليات التي تشمل عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة وهي المختصة بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة مع الأخذ بعين الاعتبار بعدة خصائص من حيث أنها نشاط لا يهدف إلى تحقيق الربح وإنما إلى تادية مجموعة من الخدمات العامة وتحقيق الرقابة على صرف المال العام ، حيث تتمتع الوحدات الحكومية بالسلطة والسيادة اللازمة لحفظ المال العام من سوء الاستخدام كما أن المحاسبة العمومية تتضمن معايير وإجراءات رقابية وأكثر من تلك المستخدمة في الأنظمة الأخرى.

وفي هذا الإطار تسند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عدة أعوان يختص كل منهم إلى مهام و سلطات محددة قانونا والمتمثلة في الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والتي من غير هؤلاء لا تصرف النفقة و لا يحصل الإيراد.

الفصل الثاني

آليات المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العمومية

المبحث الأول: عموميات حول الميزانية العمومية

المبحث الثاني: دورة حياة الميزانية العامة

المبحث الثالث: أثر المحاسبة العمومية على

تمهيد

تتمتع المؤسسات العمومية في التنظيم الإداري الجزائري بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وعلى المؤسسات العمومية إعداد وتنفيذ ميزانياتها السنوية، لأنها تعتبر الصورة العاكسة لنشاط الجماعة و سياساتها المنتهجة باعتبارها تظهر في جانبها أوجه الإنفاق هذا من جهة ومن جهة أخرى نجد أن المؤسسات العمومية في الجزائر منحها التشريع باستقلالية المالية وذلك لأنه خصص لها ميزانية ترصد فيها جميع نفقاتها ومواردها وحتى تؤدي هذه الميزانية وظائفها حسب ما هو مخطط له، فهي تحتاج إلى قدر كاف من الحيوية المالية والتي تعد أحد المتطلبات الضرورية لتقوية وتدعيم دورها وكذا محددات أساسية في تحقيق أهدافها.

و من أجل التعمق أكثر في صلب الموضوع سنتناول في هذا الفصل عن آليات المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العمومية، حيث سنتطرق في المبحث الأول إلى عموميات حول الميزانية العمومية.

أما المبحث الثاني فقد خصص دورة حياة الميزانية التي تتمثل في إعداد الميزانية العمومية ومناقشة واعتمادها وتنفيذها.

وفي المبحث الأخير عرضنا من خلاله أثر المحاسبة العمومية على تنفيذ الميزانية.

المبحث الأول: عموميات حل الميزانية العمومية

إن الميزانية لأي هيئة عمومية كانت أم لا، تعتبر بمثابة المرآة العاكسة لها نظرا لأهميتها وذلك من عدة جوانب من الجانب الضريبي وأيضا تقييمها لنفسها "المركز المالي" وأي مؤسسة مجبرة وملزمة بأن تكون لها ميزانية خاصة بها، لهذا الغرض سنتطرق في المطلب الأول إلى تعريف الميزانية وخصائصها وفي المطلب الثاني إلى أهمية الميزانية وعناصرها وأنواعها، كما سنتطرق إلى المطلب الثالث إلى قواعد ومبادئ الميزانية العمومية.

المطلب الأول: نشأة الميزانية، تعريفها وخصائصها

اختلفت التعاريف الخاصة بالموازنة، سواء كان هذا التعريف قد ورد في التشريعات الدول الأجنبية أو العربية وامتازت الميزانية العامة بخصائص في مختلف النواحي السياسية والاقتصادية.

الفرع الأول: نشأة الميزانية¹

يرجع نشأة الميزانية في النظام الحديث إلى القرن السابع عشر عندما قامت في إنجلترا ثورة سنة 1688م ثم انتشر نظام الميزانية في بلدان العالم ومن بينها فرنسا حيث اجتمعت الجمعية الوطنية الفرنسية في سنة 1789م، وقد كان الهدف من إقرار نظام الميزانية يرمي إلى فرض رقابة السلطة التشريعية على الحكومة حيث قرر البرلمان ضرورة موافقة النواب إلى ما يفرض من ضرائب ثم امتدت إلى ضرورة رقابة كيفية لإنفاق المال العام وهكذا أخذت الميزانية شكلها النهائية. وكانت الميزانية في الدول الإسلامية عبارة عن ما يتجمع عند الرسول صلى الله عليه وسلم من الصدقات والزكاة ينفقها على المصلحة العامة، وكانت الجزائر قبل الاحتلال الفرنسي تضبط شؤونها المالية حسب أحكام تشريعية الإسلامية من حيث الإيرادات والنفقات وكانت تصك نقودها وتنظم ميزانيتها حسب الأنماط المرعية في الأحكام الشرعية الإسلامية والذي كان يتكلف بيت المال هو الخزناجي وهو بمثابة وزير المالية في الوقت الحالي، وبعد الاحتلال مباشرة أحدثت المحتل الفرنسي لجنة سميت لجنة الحكومة وألغيت وظيفة الخزناجي وألحقت أموال الدولة الجزائرية بأموال الدولة الفرنسية ورغم هذا العمل الاستعماري بقي الأمير عبد القادر يدير شؤون دولته التي نظم أموالها حسبما كان جاري به العمل قبل الاحتلال مع بعض الإضافات التي اقتضتها حالة الحرب التي كانت قائمة ضد الوجود الفرنسي، وكانت الميزانية من إيرادات التي تأتي من التبرعات والاشتراكات وغيرها وتنفق على شراء الأسلحة والتموين الخاص بجيش التحرير الوطني والأجهزة التابعة للثورة.

¹ علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر سنة 2004 ص 68* 67

الفرع الثاني: تعريف الميزانية العمومية

تعددت التعاريف المتعلقة بموضوع الميزانية، و تفاوتت من حيث شموليتها و تكاملها و يعود ذلك بالدرجة الأولى إلى طبيعة النظرة التي ينظر من خلالها الباحثون ومن هذه التعاريف نجد:

☞ الميزانية هي عبارة عن وثيقة أو مجموعة من الوثائق تبين ما ينتظر أن تحصله الدولة من أموال، وما يجوز أن تنفقه لإشباع الحاجات العامة خال السنة المالية المقبلة، كما تعتبر وثيقة إجازة تسمح للآمرين بالصرف و المحاسبين بتسيير المصالح العمومية التي يشرفون عليها¹

☞ تتشكل الميزانية العامة للدولة من الإيرادات و النفقات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية، و الموزعة وفق الأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها²

☞ الميزانية هي الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة بالتسيير و الاستثمار منها نفقات التجهيز العمومي و النفقات بالرأسمال و ترخص بها³

الفرع الثالث: خصائص الميزانية العمومية

للميزانية عدة خصائص نذكر أهمها فيما يلي:⁴

☞ الميزانية وثيقة محاسبية: حيث تخضع الميزانية للشكليات التي يعرفها نظم المحاسبة العمومية على هيئات عمومية ذات طابع إداري غير ربحي و التي تعتمد في مسك محاسبتها على تقسيم الميزانية إلى قسم خاص بالإيرادات و الآخر بالنفقات و وكل جانب مقسم إلى فصول، و كل فصل إلى أبواب و كل باب إلى مواد ثم بنود.

☞ الميزانية وثيقة تقديرية: تبقى الميزانية وثيقة تقديرية، تمتاز بعدم اليقين، حتى ولو اعتمد في إعدادها على عناصر موضوعية لأنها تحوي بيانات تقديرية عن فترة مقبلة لا تستوجب التنفيذ حتى يتأكد من تحقيقها و يرجع سبب ذلك إلى عدم التأكد.

☞ الميزانية وثيقة مساعدة لاتخاذ القرار: تعتبر الميزانية قاعدة لاتخاذ القرار بالنسبة لمسؤولي المؤسسات حيث يعتمد في اتخاذ قراراتهم بصفة أساسية على معطيات الميزانية، نظرا لطبيعة و مميزات

¹ حسين الصغير، دروس في المالية و الحاسبة العمومية، مرجع سابق الذكر ص 129

² المادة 06 من القانون 17/84 المؤرخ في 07 جويلية 1984 يتعلق بقوانين المالية.

³ المادة 3 من القانون 21/90 مرجع سابق الذكر

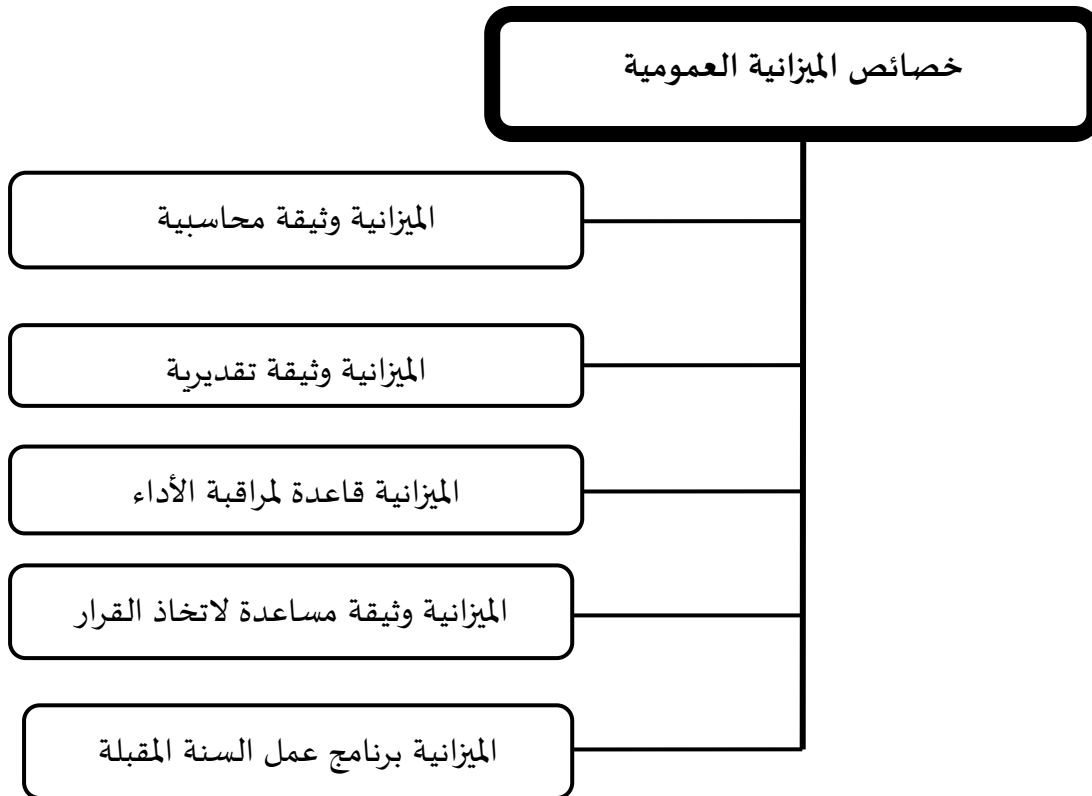
⁴ حسن الصغير، مرجع سابق ص 30

المعلومات التي تتضمنها والتي تسمح بالتعبير عن كل الإمكانيات والموارد بطريقة مبسطة ومعبرة وسهلة التحليل.

الميزانية قاعدة لمراقبة الأداء: كما تم تعريف الميزانية سابقا فهي تعبر عن برنامج أو خطة عمل للمؤسسة لفترة زمنية محددة و بالتالي تعتبر كأداة لمراقبة الأداء من خلال قياس حجم ونسبة ما تم تحقيقه من البرامج المسطرة والمقارنة بين ما كان مقررا وما تم تحقيقه فعلا.

الميزانية برنامج عمل السنة المقبلة: لقد استقر مفهوم الميزانية على أن مدتها سنة على كامل المشروعات الخاصة والعامة حدا طبيعيا لإعداد ميزانيتها واحتساب نتائج أعمالها وتحديد أرباحها، وتحديد فترة السنة كأنسب فترة في الأحوال العادية وهذا لا يعني أن تبدأ السنة من 1 جانفي فكل دولة تحدد بداية سنتها المالية لما يتناسب مع ظروفها السياسية ومكانتها الإدارية والعلمية.

الشكل (II-3): خصائص الميزانية العمومية



المصدر: حسين الصغير دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دارالمحمدية، الجزائر الطبعة 19، ص 30

المطلب الثاني: أنواع، عناصر وأهمية الميزانية العمومية

من تعريف الميزانية وخصائصها رأيناها لزاما على المؤسسة مسك الميزانية وذلك لضمان وجودها وبقائها و السير الحسن خلال السنة حيث اعتبرت المرآة التي تنعكس عليها مختلف السياسات المالية والاقتصادية للدولة. ومن هنا كان لزاما علينا أن نذكر عناصر وأنواع وأهمية الميزانية.

الفرع الأول: أنواع الميزانية العمومية

تنقسم الميزانية للمؤسسات العمومية على نوعين أساسين:¹

***1 الميزانية الأولية (المقررة):** وهي الميزانية التي تتلقاها المؤسسة من الوزارة الوصية بناء على الميزانية التمهيدية التي قدمتها من قبل، قد تكون اعتمادات هذه الميزانية مطابقة لإ اعتمادات الميزانية التمهيدية أو طرأت عليها بعض التعديلات سواء بالزيادة أو بالنقصان. وتظهر على شكل جداول محاسبية تقديرية للنشاطات والقرارات المرتقبة من قبل المؤسسة.

تفتح الميزانية العامة بمقدمة عامة تتطرق إلى تعريف عام للمؤسسة ثم يأتي تفصيل الإيرادات والنفقات وتكون مقسمة إلى فصول وكل فصل يحتوي على أبواب وكل باب إلى مواد وكل مادة إلى بنود، تعد الميزانية على عدة نسخ، وكل نسخة تبقى لدى الوزارة الوصية للمؤسسة المعنية، ونسخة ترسل إلى المؤسسة، وتوضح الميزانية بغرض مساعدة المسؤول على اتخاذ القرارات المناسبة مع الأهداف المسطرة.

***2 الميزانية الإضافية أو المعدلة:** عادة ما يجد مسؤول المؤسسة عند تنفيذ الميزانية الأولية أن المعطيات التي تم على أساسها تحديد الاعتمادات المالية قد تغيرت وذلك لطول المدة الزمنية بين مرحلة التحضير واعتمادها، لذلك عادة ما تلجأ المؤسسة إلى إجراء تعديل على ميزانيتها وطلب اعتمادات إضافية، وتتبع نفس الإجراءات والخطوات المتبعة أثناء تحضير الميزانية الأولية لكن تكون الخطوات والإجراءات أسرع نظرا لأن الحسابات المعنية يكون عددها محصور ويتم عموما إعدادها خلال الثلاثي الأخير من السنة المالية على أن يتم الصرف فيها قبل إقفال حسابات السنة المالية المقررة.

الفرع الثاني: عناصر الميزانية العمومية

¹ حسين الصغير مرجع سابق الذكر ص 38

بما أن الميزانية العامة هي نظرة توقعية لنفقات وإيرادات الدولة عن مدة مقبلة و تخضع لرخصة من السلطة التشريعية، فإنه يتضح أنها تتضمن عنصرين أساسيين هما:¹

*1 النفقات العامة: تعرف النفقات العامة بأنها تلك المبالغ المالية التي تقوم بصرفها السلطة العمومية (الحكومة و الجماعات المحلية) أو أنها مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامة كما يمكن تعريفها بأنه استخدام مبلغ نقدي من قبل هيئة عامة بهدف إشباع حاجة عامة. وفقاً لهذا التعريف يمكن اعتبار بأنها مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بغرض تحقيق منفعة عامة.

إذن النفقة العامة هي أن الدولة في سبيل مواجهة إشباع الحاجات العامة تقوم بقدر من النفقات العامة سواء كان ذلك لإنتاج سلع و خدمات أو من خلال توزيع دخول تحويلية داخلية أو خارجية لتحقيق أهداف اجتماعية أو اقتصادية كمساعدة الأسر محدودة الدخل بقصد تصحيح ما يقع من اختلال في توزيع الدخل أو من خلال الإعانات التي تقدم بصورة مباشرة أو غير مباشرة للأفراد أو بعض الاقتصاد الخاص.

*2 الإيرادات العامة: يقصد بالإيرادات العامة، كأداة مالية، "مجموعة الدخل التي عليها الدولة من المصادر المختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي"

فقد اقترح البعض تقسيم الإيرادات العامة إلى إيرادات شبيهة بإيرادات النشاط الخاص، و مثالها إيرادات ممتلكات الدولة الخاصة، وإيرادات متعلقة بالنشاط العام وليس لها نظيرة في الإيرادات الأفراد، و مثالها الرسوم و الضرائب و الغرامات المالية. ويعيب هذا التقسيم أن الدولة وهي بصدد إدارة ممتلكاتها الخاصة، تتمتع بسلطات عامة لا يتمتع بها الأفراد. و قد تستعمل الدولة هذه السلطات لتضمين أثمان مبيعاتها جزء منها يعتبر ضريبة في الواقع، و من ثم لا يمكن القول بأن إيرادات ممتلكاته الدولة تعتبر شبيهة بإيرادات نشاط الأفراد شهما كاملاً.

الفرع الثالث: أهمية الميزانية العمومية

تكمن أهمية الميزانية العمومية في ما يلي:²

- السعي لتحقيق الاستقرار الاقتصادي، فمثلا في حالة التضخم يستخدم الفائض لسحب القوى الشرائية للحد من الطلب المتزايد، و في حالة الكساد يستخدم لرفع القوة الشرائية كمحاولة لرفع الدخل القومي.

¹ محرز محمد عباس، مرجع سابق الذكر، ص 233

² حسن الصغير مرجع سابق ص 38

- تستخدم الميزانية العامة للدولة كأداة لحماية الصناعات الوطنية للصدوم في وجه المنتجات المستوردة، من خلال فرض رسوم عالية على المستوردات وإعفاء الصناعات المحلية.
- تعد الميزانية العامة للدولة مرآة عاكسة للمركز المالي للدولة من خلال تفصيلها في النفقات العامة وفي أغراضها، وكذا تعداد كل مصادر الإيرادات العامة، كما أنها تعد ترجمة لتدخلات الدولة.
- تعد الميزانية العامة للدولة وسيلة للقيام بإصلاحات هيكلية ذات انعكاسات اجتماعية، كفرض ضرائب تصاعدية. وتوجيه حصيلتها لمساعدة الطبقات ذات الدخل المحدود، كمجانية التعليم والصحة.

المطلب الثالث: مبادئ الميزانية

تحصر مبادئ الميزانية في خمسة مبادئ أساسية هي (السنوية، الشمولية، تخصيص الاعتمادات العمومية، توازن الميزانية، مبدأ الوحدة).

الفرع الأول: مبدأ الشمولية و مبدأ السنوية

في هذا الفرع سنتكلم على مبدأين مبدأ الشمولية و مبدأ السنوية.

***1 مبدأ الشمولية:** ويقصد بهذه القاعدة أن تتضمن الميزانية على تقديرات لكافة الإيرادات و النفقات العامة دون أنقاص وإغفال حيث يجب أن يذكر في ميزانية المؤسسة كل إيراداتها أي كان مصدرها و كل نفقاتها أي كان اتجاهها أو حجمها في حدود القوانين المعمول بها و أن تقيّد كل الأموال التي تصرف في حساب المؤسسة مهما كانت الغاية في إنفاقها مهما كانت مبالغها في دفاتر النفقات و حدود القوانين المعمول بها.

***2 مبدأ السنوية:** و يقصد به أن تعد الميزانية لمدة زمنية تقدر بسنة و التي تتعلق بسنة مدنية بدايتها من 01/01/ن إلى 31/12/ن من نفس السنة و يطلق عليها بالسنة المالية و يعين هذا المبدأ ضرورة إعداد الميزانية لتغطية الفترة الزمنية مقدارها سنة.

الفرع الثاني: مبدأ الوحدة و مبدأ العمومية

في هذا الفرع سنتطرق على مبدأين آخرين :

***1 مبدأ الوحدة:** يقصد بها أن تدرج جميع نفقات الدولة و إيراداتها في وثيقة واحدة حتى يسهل معرفة مركزها المالي و يجب عدم الخلط بين الميزانية ذات الوثائق المتعددة و بين الميزانيات المتعددة، فقد تكون الميزانية موحدة و مع ذلك تقدم في وثائق متعددة، كما هو الحال في بريطانيا. أما الميزانيات المتعددة فيؤخذ بها

بالنسبة لبعض الوحدات الاقتصادية حتى تمكنها من أن تتمتع بالاستقلال المالي في مواجهة الميزانية العامة لأداء وظائفها على أكمل وجه. يستند مبدأ وحدة الميزانية على اعتبارين أساسيين: أولهما مالي يتمثل في تحقيق الوضوح والنظام في عرض ميزانية الدولة، مما يؤدي إلى تسهيل مهمة الباحثين في معرفة ما إذا كانت متوازنة أم لا هذا من جهة، وعرض المركز المالي للدولة من جهة أخرى. وثانيهما سياسيا يتجسد في مساعد السلطة التشريعية في مباشرة رقابتها على النفقات والإيرادات العامة.¹

2* مبدأ العمومية: يقصد به أن الميزانية يجب أن شاملة لكل الإيرادات و النفقات المتعلقة بالدولة دون أي زيادة أو نقصان و يؤدي هذا المبدأ إلى مبادئ فرعية وهي :

أ/ مبدأ عدم تخصيص الإيرادات: و يقضي هذا المبدأ أن لا يخصص أي إيرادات الدولة لتغطية نفقة معينة، بل تدخل كل الإيرادات إلى الخزينة العمومية دون تخصيص ثم توزع بعد ذلك حسب احتياجات كل مصلحة.

ب/ مبدأ تخصيص النفقات: إذا كان مبدأ عدم التخصيص هو الذي يحكم الإيرادات فان النفقات يحكمها مبدأ التخصيص، أي أن الاعتمادات المفتوحة في الميزانية يجب أن تخصص بدقة لكل نوع من أوجه الإنفاق و ذلك حتى لا تترك الفرصة للأميرين بالصرف بالتصرف في الميزانية بذلك يصبح هذا المبدأ لمنع الإسراف من جهة و تمكين الهيئات المعنية بالرقابة من جهة ثانية.

الفرع الثالث: مبدأ عدم التخصيص و مبدأ توازن الميزانية

في هذا الفرع سنتطرق على مبدأ عدم التخصيص و مبدأ توازن الميزانية:

1* مبدأ عدم التخصيص: يقصد به تخصيص مبلغ معين لنفقة معينة فعند إقرار الميزانية يتم تخصيص مبالغ الاعتمادات فيجب على المؤسسة لا نجيزها بصورة إجمالية بل تتعرض لها بصورة تفصيلية تقوم على تخصيص مبالغ محددة لكل وجه من الأوجه الإنفاق فتكون الميزانية مقسمة إلى قسمين يكون الجزء الأول للإيرادات و الجزء الثاني للنفقات و كل واحدة منها تقسم إلى أبواب و كل باب إلى مواد ثم إلى بنود و الهدف من التخصيص هو مراقبة الإنفاق من ناحية و حتى تنفيذ المؤسسة في إنفاقها من ناحية أخرى بالمبالغ المعتمدة دون تجاوزها.

2* مبدأ التوازن: يقصد بتوازن الميزانية هو تساوي الإيرادات مع النفقات و إذا كانت الميزانية إيراداتها أكبر من نفقاتها في هذه الحالة الميزانية بها فائض (الإيرادات) إلا أن العرض الذي جرى به قانون المالية يعتبرها في حالة توازن خاصة إذا كان الفائض قليل أما إذا كان العكس ففي هذه الحالة يكون فائض النفقات و هنا

¹ محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر سنة 2005 ص 330-331

نكون أمام حالة العجز لأنه في هذه الحالة تضطر الدولة إلى الأخذ من الاحتياطي أو الافتراضي لسداد هذا العجز.

المبحث الثاني: دورة حياة الميزانية العامة

تمر الميزانية العمومية من بدء الإعداد لها حتى ظهورها بعدة مراحل أساسية وهي مرحلة الإعداد و التحضير ثم مرحلة الاعتماد و الإجازة بعد أن تتم مناقشتها و الموافقة عليها من قبل السلطة التشريعية. و ذلك بوضع تصور شامل و كامل لمجموع نشاطها المستقبلي بهدف تحقيق الأهداف المسطرة.

و سنتناول في هذا المبحث هذه المراحل بالتفصيل.

المطلب الأول: تحضير الميزانية العامة¹

تستلزم دراسة إجراءات و إعداد الميزانية أن نمر على ثلاث مراحل هي :

الفرع الأول: السلطة المختصة بتحضير الميزانية العامة

تلعب السلطة التنفيذية الدور الأساسي في هذه المرحلة ، ويرجع ذلك إلى عدة اعتبارات وهي كالتالي:

*الاعتبار الأول: فالموازنة هنا تعبر عن البرامج و الخطط الحكومية في المجالات المختلفة.

*الاعتبار الثاني: أن السلطة التنفيذية تتولى إدارة وحدات القطاع العام ، و من ثم فهي وحدات التي تعلم ما تتطلب هذه الإدارة من نفقات.

¹ سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، سنة 2003 ص 309- 311

*الاعتبار الثالث : أن هذه السلطة تعد أكثر السلطات معرفة بالمقدرة المالية للاقتصاد القومي، وذلك بفضل الأجهزة الإحصائية المختلفة التي تشرف عليها والتي توفر لها البيانات و التقديرات الضرورية في هذا الصدد.

*الاعتبار الرابع : أن السلطة التنفيذية تعتبر في وضع أفضل من السلطة التشريعية فيما يتعلق بتحديد الحاجات العامة و الأولويات الاجتماعية لعدم خضوعها للاعتبارات المحلية و الإقليمية التي تؤثر على أعضاء المجالس الممثلة للشعب .

إن السلطة التنفيذية تتولى مهام تحضير الميزانية بينما تتركز مهام السلطة التشريعية في مرحلة ثانية تخص اعتماد الميزانية. فالسلطة التنفيذية هي أقدر من السلطة التشريعية على تقدير أوجه التي يحتاجها كل من مرافق الدولة بفروعه المختلفة ، وكذلك أيضا بشأن تقدير أوجه الإيرادات المختلفة و المبالغ التي تحصل من كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة. كما أن السلطة التنفيذية هي التي يعول عليها في تنفيذ الميزانية، و ثم فانه من المنطقي أن يعهد إليها بإعداد و تحضير الميزانية على نحو ملائم للظروف الاقتصادية التي تمر بها كل دولة، و يكون من المؤكد أنها ستقوم بهذه المهمة بكل دقة و عناية . و أخيرا ، فان الميزانية تعبر عن النشاط المالي للدولة خلال فترة مقبلة، ولذا فانه يجب أن يسود الانسجام و التوافق بين أجزاء و بنود و تقسيمات الميزانية المختلفة.

و لا يمكن أن يتحقق ذلك لو ترك الأمر للسلطة التشريعية فأعضاء هذه السلطة الأخيرة يحاولون غالبا بكافة السبل الممكنة كسب رضا ناخبهم عن طريق إعداد ميزانية شعبية لا يراعي فيها القواعد الفنية من جهة ، و لا توازن الإيرادات مع النفقات من جهة أخرى . مما يؤدي في النهاية إلى إخراج ميزانية غير متناسقة ، و لا تعبر عن الواقع الفعلي لخطط و برامج الحكومة المستقبلية و بالرغم من ذلك فانه من المتوقع أن تطالب السلطة التشريعية السلطة التنفيذية بمراعاة بعض الاعتبارات في عملية إعداد و تحضير الميزانية ، كأن تلزمها باحترام الخطة الاقتصادية العامة للدولة التي سبق له الاقتراح عليها بالموافقة و هي في الصدد يتوقف دورها عند حد التوجهات العامة دون الدخول في تفاصيل الإعداد و تحضير الميزانية .

و إذا كان من المتفق عليه بين الدول المختلفة أن السلطة المختصة بتحضير و إعداد الميزانية هي السلطة التنفيذية ، إلا انه من غير المتفق عليه تحديد شخص المسؤول الذي يقوم بهذه المهمة و حدود سلطاته . و علي سبيل المثال فان وزير المالية الانجليزية يعد المسؤول الأول عن إعداد الموازنة و يتبع بسلطات واسعة في هذا الصدد فتقدر النفقات بمعرفة كل وزير المالية الذي يكون له سلطة إعادتها إلى الوزراء مرة أخرى إذا ارتأى ضرورة إدخال تعديلات معينة عليها ، فإذا لم يوافق هؤلاء على إجراء هذه التعديلات فإنه يكون من حقه منفردا إجراء تلك التعديلات و على العكس من ذلك فان وزير المالية الأمريكي لا يكون له مثل هذه السلطات فدوره كباقي الوزراء ، إذ أن رئيس الدولة بنفسه يقوم بالإشراف على عملية

إعداد و تحضير الميزانية ، و الفصل في الخلافات بين الوزراء حول توزيع المواد العامة على مختلف المرافق العامة و هو ما يطلق عليه " بنظام الحكم الرئاسي " فرئيس الدولة هو الذي يعد رئيس السلطة التنفيذية و يعتبر باقي الوزراء مساعدين له و هو يتولى تحضير الميزانية عن طريق " مكتب الميزانية " دون أن يترك أمر تحضيرها إلى وزراء المالية . أما في فرنسا و مصر ، فان وزير المالية يتولى إعداد الميزانية بصورة عامة دون أن ينفرد مستقلا بها فإذا أراد إدخال أي تعديلات في الميزانية دون موافقة الوزير المختص عليها فانه لا يملك إجراء هذا التعديل بل يتم عرض هذا الاقتراح بالتعديل على رئيس الوزراء الذي يحيل الأمر بدوره إلى مجلس الوزراء للفصل في هذا الخلاف فهذه الدول ، فرنسا ، مصر لا تؤخذ بالتوسيع أو التضيق في سلطات وزير المالية بل تحدد سلطاته بما يحقق منفعة للدولة . و يلاحظ بوجه عام انه كلما اتجهت الدولة إلى توجيه اقتصادها و أخذت بمبدأ التخطيط في هذا الصدد كلما تضاءلت أهمية الدور الذي يلعبه وزير المالية في عملية الإعداد .

الفرع الثاني: الإجراءات الفنية المتبعة بصدد تحضير الميزانية

لقد جرى العمل على أن وزير المالية باعتباره ممثلاً للسلطة التنفيذية، يقوم بمطالبة كافة الوزارات و المصالح بإرسال تقديراتهم لإيراداتهم و نفقاتهم عن السنة المالية المقبلة في موعد يحدده لكي يتسنى له الوقت اللازم لإعداد ميزانية الدولة في الوقت المناسب.

و بمعنى آخر ، فان المرحلة تبدأ عادة من الوحدات الحكومية الصغيرة، حيث تتولى كل مصلحة أو هيئة أو مؤسسة عامة إعداد تقديراتها بشأن ما تحتاج إليه من نفقات و ما تتوقع الحصول عليه من إيرادات خلال السنة المالية الجديدة المطلوبة إعداد ميزانيتها. و تقوم كافة الهيئات في الدولة بإرسال هذه التقديرات إلى الوزارة التابعة لها و تقوم هذه الأخيرة بمراجعتها و تنقيحها و يكون من سلطاته إجراء التعديلات الجوهرية التي تراها ملائمة ثم تقوم بإدراجها في مشروع واحد متكامل لميزانية الدولة حيث يرفع مع البيان المالي إلى السلطة التشريعية لحظة اعتماده.

و تتولى إدارة الميزانية بالوزارة جمع كافة التقديرات المشار إليها و تنسيقها بعد أن تتصل بالوزارات المختلفة إذا اقتضى الأمر، و يكون مشروع الميزانية الذي يرسل إلى اللجنة المالية في الوزارة مشروع الميزانية و يتم عرضه على مجلس الوزراء الذي يتولى عرضه بعد ذلك على السلطة التشريعية في الموعد المنصوص عليه في الدستور، و قد أخذت العديد من الدول بتقسيمين بصدد إعداد ميزانيتها العامة هما :

1*التقسيم الإداري و هو الأسلوب التقليدي: لإعداد و تحضير الميزانية العامة في تقسيم و تصنيف و تبويب النفقات و الإيرادات وفقا للوحدات الحكومية في الدولة (الوزارة - المصالح - الهيئات - الإدارات...الخ). كما يسمح هذا التقسيم بإجراء المقارنة فيما يتعلق بالنفقات العامة وكيفية توزيعها على وظائف الدولة و اتجاهات هذا التوزيع، أخيرا فبواسطة يمكن تحليل النشاط الحكومي و الوقوف على التغيرات التي تحدث في طبيعة هذا النشاط و نطاقه في عام لأخر.

أ*الرجوع إلى السلطة التشريعية على أن يتم عرض الأمر عليها فيما بعد الحصول على موافقتها أي أن موافقة السلطة التشريعية عليها تعد موافقة شكلية.

ب*اعتمادات البرامج : و هذه الطريقة لتقدير النفقات تتعلق بالمشروعات التي يتطلب تنفيذها فترة طويلة و يتم تنفيذ هذه البرامج بطريقتين ، إما عن طرق أن يتم تحديد مبلغ النفقات بصورة تقديرية و تسمى هذه الطريقة بطريقة الاعتمادات الارتباط أو عن طريق إعداد قانون خاص مستقل عن الميزانية يسمى قانون البرنامج توافق عليه السلطة التشريعية ، و يقسم عدة سنوات و يقرر لكل جزء منها الاعتمادات الخاصة بها.

2*تقدير الإيرادات : يثير تقدير الإيرادات العامة صعوبات فنية، إذ أنه يرتبط أساسا بالتوقع فيما يتعلق بالظروف و المتغيرات الاقتصادية التي قد تطرأ على اقتصاد القومي من أجل تحديد مصادر الإيرادات المختلفة و خاصة الضرائب في السنة المالية المقبلة ، و يتم تقدير الإيرادات العامة باستخدام عدة طرق :

أ- التقدير الآلي : تتمثل هذه الطريقة في تقدير الإيرادات المقبلة علي أساس آلي لا يترك للقائمين بتحضير الميزانية أي سلطة تقديرية فيما يتعلق بتقدير الإيرادات المتوقع الحصول عليها .

و تستند هذه الطريقة أساسا علي قاعدة السنة الأخيرة ، إذ يتم تقدير الإيرادات على أساس الاسترشاد بنتائج آخر ميزانية نفذت أثناء تحضير الميزانية الجديدة و قد أضيفت قاعدة أخرى إليها هي قاعدة الزيادات التي بموجبها يتم إضافة نسبة مئوية علي آخر ميزانية نفذت تحدد على أساس متوسط الزيادة التي حدثت في الإيرادات العامة خلال الخمس (05) سنوات السابقة . و تتميز هذه الطريقة بأن تحديد حجم الإيرادات و النفقات يتم بصورة تحفظية .

ب- التقدير مباشر : تستند هذه الطريقة أساسا علي التوقع أو التنبؤ باتجاهات كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة على حدا، و تقدير حصيلته المتوقعة بناء على هذه الدراسة مباشرة .

فتطلب السلطة المختصة من كل مشروع في القطاع العام أن يتوقع حجم مبيعاته و إيراداته العامة للسنة المالية المقبلة ، على أن يكون لكل وزارة أو هيئة حكومية تقديرا ما يتوقع الحصول عليه من الإيرادات في شكل رسوم أو ضرائب عن نفس السنة المالية موضوع الميزانية الجديدة.

و إذا كانت طريقة التقدير المباشرة تمثل أفضل الطرق لتقدير الإيرادات فان اللجنة المتخصصة يجب عليها الاسترشاد بعدة أمور لكي تصل إلى تقديرات قريبة جدا من الواقع تتمثل في مبلغ الإيرادات الفعلية السابق تحصيلها و مستوى النشاط الاقتصادي المتوقع و التغيرات المنتظرة في التشريع الضريبي (باعتباره أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق..الخ) مع مراعاة عدم المغالاة في التقدير حتى يكون أقرب ما يكون إلى الواقع.

المطلب الثاني : اعتماد الميزانية العامة¹

لا يعتبر مشروع الميزانية العامة موازنة تلتزم الحكومة بتنفيذها إلا بعد اعتماده من السلطة المختصة طبقا للنظام السياسي لكل دولة، و السبب الرئيسي في ذلك أن الميزانية العامة تمثل تدفقات مالية يترتب عليها إعادة توزيع الدخل القومي الحقيقي بين الطبقات و الفئات و الأفراد، و بالتالي تحرص الدول المختلفة على ضرورة اعتماد السلطة الممثلة للشعب أي السلطة التشريعية لمشروع الموازنة حتى يصبح قابلا للتنفيذ و السلطة المختصة باعتماد الميزانية هي المجلس التشريعي، و يتم اعتماد الموازنة داخله بإجراءات معينة تختلف باختلاف دستور كل دولة و عليه سنتطرق إلى عنصريين و هما :

الفرع الأول : السلطة المختصة باعتماد الميزانية

تقوم السلطة المختصة باعتماد و إجازة الميزانية هي السلطة التشريعية، فهذا الاعتماد شرط أساسي لا يمكن الاستغناء عنه لوضع الميزانية موضع التنفيذ و ذلك طبقا للقاعدة المشهورة "أسبقية الاعتماد على التنفيذ" و قد تنشأ حق السلطة التشريعية في اعتماد الموازنة و إقرارها من حقها في الموافقة على الضرائب و على مراقبة موارد الدولة عامة، إذ من الواضح أن هذا الحق أي حق في فرض الضرائب يعد قليل القيمة إذا لم تعترف السلطة التشريعية بحق آخر مقابل له هو الحق في الموافقة على النفقات. و هذا أمر بديهي، إذ لا فائدة ترجى من مراقبة الإيرادات طالما أن الحكومة ستستأثر بسلطة إنفاقها كيفما يحلو لها .

و يمر اعتماد الموازنة داخل المجلس التشريعي بثلاث مراحل علي النحو التالي :

مرحلة الأولى – المناقشة العامة: حيث يعرض مشروع الموازنة العامة للمناقشة العامة في البرلمان و هذه المناقشة تنصب غالبا على كليات الميزانية العامة و ارتباطها بالأهداف القومية كما يراها أعضاء المجلس .

مرحلة الثانية – المناقشة التفصيلية المتخصصة : و تضطلع به لجنة متخصصة متفرعة عن المجلس النيابي (لجنة الشؤون الاقتصادية و المالية) و لها أن تستعين بما تراه من خبراء استشاريين من خارج البرلمان و تقوم اللجنة بمناقشة مشروع الميزانية في جوانبها التفصيلية ثم ترفع بعد ذلك تقريرها إلى المجلس.

¹ محرزي محمد عباس، مرجع سابق الذكر ص 363- 366

مرحلة الثالثة – المناقشة النهائية: حيث يناقش المجلس مجتمعنا تقرير اللجنة ثم يصير التصويت على الموازنة العامة بأبوابها وفروعها وفقا للدستور والقوانين المعمول بها في هذا الشأن. بطبيعة الحال تتوقف كفاءة السلطة التشريعية في فحصها لمشروع الميزانية العامة على اعتبارات متعددة منها توفر قدر وافي من الإحاطة بمختلف جوانب النشاط الحكومي و مكونات ميزانية الدولة فضلا عن توفر المعلومات المالية و الاقتصادية لدى المجلس ووصولها إليه في الوقت المناسب ، مدى نضج المؤسسات السياسية و الاقتصادية و النقابية حيث كلما كانت هذه المؤسسات ناضجة تتوفر للسلطة التشريعية قوة سياسية يمكن أن ترفع تأثير تلك السلطة في اعتماد و إقرار البرامج الاقتصادية و المالية، و على العكس كلما كانت هذه المؤسسات غير ناضجة كلما كانت السلطة التشريعية ضعيفة و كان تأثير السلطة التنفيذية أقوى.

الفرع الثاني: أداء اعتماد الميزانية العامة

إذا وافق البرلمان على مشروع الميزانية العامة ، فإنه يقوم بإصدارها بمقتضى قانون يطلق عليه " قانون المالية " و هو قانون يحدد الرقم الإجمالي لكل من النفقات و الإيرادات العامة و يرفق به جدولان يتضمن الأول بيانا تفصيليا للنفقات و الثاني بيانا تفصيليا للإيرادات.

ولقد رآي الخلاف حول إذا ما كان قانون المالية يعد قانونا بالمعنى الفني الدقيق للكلمة خاصة وأنه لا يقرر قواعد عامة مجردة و إنما يقرر حسب اعتماد البرلمان لمبالغ النفقات و الإيرادات الواردة في الميزانية و دون ما دخول في تفاصيل النقاش حول هذا الموضوع فإن قانون المالية يعد قانونا بالمعنى العضوي لكونه صادرا من سلطة المختصة بالتشريع .

و جدير بالملاحظة أن اعتماد البرلمان للإيرادات يختلف في طبيعته عن اعتماده للنفقات فاعتماده للإيرادات يعد بمثابة إجازة منه للحكومة بتحصيلها و من ثم فإن الحكومة لا تستلزم فحسب بتحصيل المبالغ المستحقة لها في حدود رقم للإيرادات الإجمالي الوارد بقانون الميزانية بل يحق لها أن تتعدى هذا الرقم دون

الحصول على إذن مسبق من البرلمان بذلك. إذ الخطأ في تقدير الإيرادات لا يستوجب بوجه عام تدخل ما من مجلس النواب للتوفيق بين الإيرادات المقدره والإيرادات الفعلية.

المطلب الثالث: تنفيذ الميزانية العامة¹

تعتبر مرحلة تنفيذ الميزانية العامة من أهم المراحل وأكثرها خطورة و المرحلة الأخيرة من مراحل الميزانية. ويقصد بها وضع بنودها المختلفة موضع التنفيذ وتختص بها السلطة التنفيذية، وتشرف على هذا التنفيذ وزارة المالية التي تعتبر أهم أجزاء الجهاز الإداري للدولة. ولضمان تنفيذ الميزانية في الأوجه المحددة لها فقد اقتضى الأمر إيجاد وسائل مختلفة لمراقبة الميزانية لتأكد من مراعاة واحترام المكلفين بالتنفيذ كافة القواعد المالية أثناء ممارستهم لوظائفهم. لهذا سوف نتطرق إلى عنصرين هما:

الفرع الأول: عمليات تحصيل الإيرادات والنفقات

تتولى وزارة المالية باعتبارها عضوا من أعضاء السلطة التنفيذية مهمة تنفيذ الميزانية عن طريق تجميع إيرادات الدولة من مختلف مصادرها وإيداعها في الخزينة العمومية أو في البنك المركزي وفقا لنظام حسابات الحكومة المعمول به.

كما يتم الإنفاق في الحدود الواردة في اعتمادات الميزانية ويتم تسجيل إيرادات الدولة في خزانة الدولة أو البنك المركزي وتحسب منها النفقات التي تلتزم بدفعها. ومن هنا فإن عمليات تنفيذ الميزانية تتمثل في أمرين : عمليات تحصيل الإيرادات العامة وعمليات النفقات. وسنتطرق بالتفصيل في المبحث الثالث من هذا الفصل.

الفرع الثاني : الرقابة على تنفيذ الميزانية

تعد هذه المرحلة هي المرحلة الأخيرة التي تمر بها الميزانية العامة للدولة وتسمى مرحلة مراجعة تنفيذ الميزانية والهدف منها هو التأكد من أن تنفيذ الميزانية قد تم على الوجه المحدد ووفق السياسة التي وضعتها السلطة التنفيذية وإيجازتها من طرف السلطة التشريعية ، ولهذا سنتطرق فيما يلي إلى :

***1 الرقابة الإدارية :** تتولى وزارة المالية الرقابة الإدارية علي تنفيذ الميزانية، حيث يقوم الرؤساء من موظفي الحكومة بمراقبة مرؤوسهم وكذلك مراقبة موظفي وزارة المالية عن طريق المراقبين الماليين و مديري الحسابات على عمليات المصروفات التي يأمر بدفعها المختصون أو من يناوبون عنهم حيث :
أ*تنقسم الرقابة الإدارية من الناحية العملية في طريقتين عملتين هما:

¹ محرزى محمد عباس ،مرجع سابق ذكره ص 367-378

*الرقابة الموضوعية :

تعني انتقال الرئيس إلى مكان عمل مرؤوسيه ليتأكد مباشرته لعمله على نحو دقيق .

*الرقابة علي أساس الوثائق: هنا لا ينتقل الرئيس إلى عمل مرؤوسيه و لكن يقوم بفحص أعمالهم من خلال التقارير و الوثائق و الملفات .

ب* تنقسم الرقابة الإدارية من حيث ترقيتها إلى :

*الرقابة السابقة : تتمثل الجزء الأكبر و الأهم من الرقابة الإدارية و تكون مهمتها عدم صرف أي مبلغ مالي إلا إذا كان مطابقا لقواعد المالية المعمول بها سواء كانت قواعد الميزانية القواعد المقررة في اللوائح الإدارية المختلفة .

*الرقابة اللاحقة على تنفيذ الميزانية : يقصد بها الرقابة الإدارية اللاحقة على حسابات و تلخص في إعداد حسابات شهرية و ربع سنوية و سنوية و يقوم المراقب المالي في كل وزارة أو مصلحة بمناسبة إعدادها بفحصها التأكد من سلامة المركز المالي للوزارة أو المصلحة لمراجعة دفاتر الحسابات المختلفة و يضع عن كل هذا تقرير يرسله مع الحسابات إلى المديرية العامة للميزانية في وزارة المالية.

2*الرقابة التشريعية : تتولى البرلمان في الدول الديمقراطية مباشرة الرقابة التشريعية على تنفيذ الميزانية العامة للدولة فإذا كانت المجالس هي التي تقوم باعتماد ميزانية الدولة فإنه من الطبيعي أن يمنح لها حق الرقابة على تنفيذها التأكد من سلامة و صحة تنفيذها على النحو الذي اعتمدها و إجازتها به. و على هذا فان الرقابة التشريعية على الميزانية تتمثل في مرحلتين هما:

أ- المرحلة المعاصرة لتنفيذ الميزانية : تختص بالرقابة التشريعية لجنة الشؤون المالية في البرلمان التي لها أن تطلب البيانات و المستندات و الوثائق اللازمة عن تنفيذ الميزانية العامة لثناء السنة المالية.
ب- الرقابة اللاحقة على تنفيذ الميزانية : تتعلق تلك المرحلة بغرض الحساب الختامي عن السنة المالية المنتهية لمناقشة و اعتماده ثم إصداره إما في شكل قانون أو في شكل قرار من رئيس الدولة.

3*الرقابة المستقلة : تعتبر هذه الرقابة أكثر أنواع الرقابة فاعلية و يقصد بها الرقابة على تنفيذ ميزانية العامة للدولة عن طريق هيئة مستقلة عن كل من الإرادة و السلطة التشريعية تنحصر مهمتها في رقابة تنفيذ الميزانية و التأكد من أن عمليات النفقات و الإيرادات قد تمت على النحو الصادرة به أجازة السلطة التشريعية و طبقا لقواعد المالية المقررة في الدولة.

المبحث الثالث: أثر المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العمومية

إن قانون المحاسبة العمومية يدرج النفقات العمومية في طبيعة العمليات المنفذة في إطار المحاسبة العمومية تحت عنوان عمليات التنفيذ و تدخل كل عون لا يمكن أن يكون إلا في حدود صلاحياته الخاصة و باحترام مسؤولياته، و تعدد هذه العمليات في تنفيذ الميزانيات يجعل أنه من الضروري تنظيم تلك الإجراءات ذلك لمعرفة طريقة تنفيذ الميزانية من طرف الأمر بالصرف و كذلك لتحديد صلاحيات المحاسب العمومي و خاصة فيما يخص تنظيم المخزون المالي في الخزينة.

المطلب الأول : تنفيذ النفقات

إن تنفيذ أي نفقة يمر بالمراحل التالية : الالتزام ، التصفية ، الأمر بالدفع و هي المراحل الإدارية و التي تدخل في إطار مهام الأمر بالصرف العمومي و هذا تطبيقا لنص القانون 21-90 الذي ينص على أن النفقات العمومية ومنها نفقات التجهيز العمومي للدولة التي يتم تقديرها في الميزانية هذا من جهة ، ومن جهة أخرى يلتزم بها ، تصفى و يأمر بصرفها قبل أن يتم دفعها من طرف المحاسب العمومي .

الفرع الأول: المرحلة الإدارية

تكون على مستوى الأمر بالصرف و تبدأ من تسجيل العملية أي الالتزام بالنفقة، التصفية، الأمر بالصرف¹:

1/ * الالتزام بالنفقة :

الالتزام هو عملية ضرورية من أجل فتح مجال إلى إخراج مبلغ مالي من الخزينة لصالح دائن للإدارة ، و تهدف الالتزامات إلى تحديد ما ألتزم بدفعه من المبلغ بالنسبة إلى البرامج المأذون بها في أي لحظة و كذلك معرفة اعتمادات الدفع و مبلغ الأرصدة ، وقد عرف القانون 21-90 في مادته 19 الالتزام بأنه : " يعد الالتزام الإجراء الذي يتم بموجبها إثبات نشوء الدين سواء كان هذا الدين على عاتق الدولة أو جماعاتها المحلية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، و يكون الالتزام غالبا بمبادرة من مسؤول المصلحة الإدارية و الذي تنسب إليه صفة الأمر بالصرف ، و ينشأ الالتزام بقرار فعلي للأمر بالصرف و يكون على ورقة مكتوبة تثبت و تمثل تعهد من الأمر بالصرف للنفقة ، مثلا تحرير صفقة عمومية أو سند طلب ، أو مقرر تعيين موظف ،

و إذا كان الالتزام له أساس تعاقدية يجب كذلك موافقة الدائن على نفس الوثيقة ، و من هنا يمكننا التفرقة بين الالتزام القانوني و الالتزام المحاسبي .

1/ *1- الالتزام القانوني :

وله أشكال مختلفة تبعا لطبيعة النفقة ، فقد يكون ناتجا عن تطبيق نص قانوني أو تنظيمي مثل المعاشات ، أو عن إجراء فردي و نص قانوني في آن واحد مثل نفقات المستخدمين ، وقد يكون ناتج عن أفعال مستقلة عن الإدارة مثل حالة النفقات الإضافية الناتجة عن ارتفاع أسعار في صفقة عمومية معينة .

1/ *2- الالتزام المحاسبي :

¹ من الموقع الإلكتروني www.m5zn.com تم الاطلاع عليه بتاريخ 2019/04/25 على الساعة 21 سا 40 د ص 14-15

و يتمثل في إعداد بطاقة الالتزام من طرف الأمر بالصرف ، يسجل فيها مبلغ الاعتماد لنفقة معينة ، وهذه التفرقة تسمح بمقارنة الاعتمادات المفتوحة في الميزانية مع المبالغ الملتزم بها فعلا. ويجب أن يخضع ملف الالتزام إلى تأشيرة المراقب المالي قبل إمضائه من طرف الأمر بالصرف ، ويبقى بهذا الالتزام قابل لتنفيذ إلى غاية نهاية السنة المالية ، وعندئذ يسقط الالتزام الغير متبوع بأمر الدفع و ليس للأمر بالصرف الحق في المطالبة بإعتمادات جديدة بعد نهاية سنة الالتزام، لكن له الحق و الحرية المطلقة بالنسبة لتنفيذ الالتزام أو الامتناع عنه .

***/2* التصفية :**

من الناحية القانونية التصفية مشار إليهما في المواد 15،20،36 من القانون 90-21 حيث تنص المادة 20 منه على ما يلي " تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق المحاسبية بتحديد المبلغ الصحيح للنفقة العمومية "

فالملاحظ في هذه المادة أنها لا تعطي لنا معنى التصفية ولكن الهدف منها . ويمكن تعريف عملية التصفية على أنها الإجراء الثاني الموضوع تحت مسؤولية الأمر بالصرف بهدف إثبات وجود دين عمومي على عاتق الدولة لصالح دائن معين ، وللتصفية بعد كبير يتمثل في أنها تسمح ب:

- الإثبات بصفة نهائية وجود دين عمومي ، فيجب على الأمر بالصرف التحقق من أن السند أو الخدمات التي طلبتها الإدارة كانت محل التزام مسبق و تحصلت عليها الإدارة فعلا .
 - تحديد نوعية وكمية السلع المشتراة و مقارنتها و محتوى ملف الالتزام .
 - تصفية النزعات بين الإدارة و الممون في ما يتعلق بعملية تنفيذ الالتزام و يجب التحقق من صحة العملية و بصلاحيات المشتريات قبل الانطلاق في عملية الدفع .
 - التأكد من شرعية الإنفاق و نزاهته ، فالأمر بالصرف له دراية أكثر من غيره بشرعية النفقة لأن لديه المعلومات والمعطيات التي قد لا توجد في الملف و هذا يؤدي إلى فكرة النزاهة ، لذلك يجب على الأمر بالصرف أن يطلب مساعدة المختصين في المجال المعني .
 - تحديد المبلغ الفعلي و النهائي للنفقة و المقارنة بين المبلغ المطلوب من طرف الممون، و المبلغ الفعلي للنفقة.
 - تحديد الدائن الفعلي ، و التحقق من طبيعة الممون المستحق للاستفادة من الدفع ، عند انتهاء هذه العملية يحرر الأمر بالصرف الأمر بالدفع .
- */3* الأمر بالصرف:**

هو المرحلة الأخيرة من الجانب الإداري وتعرفه المادة 21 من القانون 90-21 بأنه " يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية".
 فالأمر بالصرف هو الأمر الذي يعطيه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي لتنفيذ الدفع بالنسبة لعملية كانت محل التزام وتصفية سابقتين .
 ويشترط في الأمر بالصرف أن يكون مكتوبا ومحرا على نموذج وثيقة صادرة عن وزارة المالية تحتوي على البيانات التالية : تعيين السنة المالية , الفصل , المادة , السطر الميزاني , توقيع الأمر بالصرف المعتمد لدى المحاسب العمومي , تأشيرة المراقب المالي .
 وللأمر بالصرف السلطة التقديرية في مجال الأمر بالصرف حيث يبقى يتحكم في العملية ما لم يقدم حوالة الدفع إلى المحاسب العمومي , فيمكنه تحديد آجال الدفع مباشرة بعد التصفية .
 بعد إصدار الأمر بالصرف يرسل الملف إلى المحاسب العمومي ليقوم بالإجراءات المحاسبية اللازمة .

الفرع الثاني : المرحلة المحاسبية

بعد الإجراءات الإدارية الثلاث السابقة التي يقوم بها الأمر بالصرف , تأتي مرحلة الدفع وهي الإجراءات الأخير وينفرد بها المحاسب العمومي , ويتمثل هذا الإجراء في إصدار سندات لفائدة الدائنين فتتحرر الإدارة بموجبه من دينها , حيث تنص المادة 22 من القانون 90-21 " يعد الدفع الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي "¹.
 وقبل قبول أي نفقة يجب على المحاسب العمومي التحقق من :
 - مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها .
 - صفة الأمر بالصرف أو المفوض له .
 - شرعية عملية تصفية النفقات وتوفير الاعتمادات اللازمة .
 - أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة.
 - الطابع الإبرامي للدفع أي المستفيد من النفقة هو الشخص المسموح له قانونيا من استلام المبلغ .
 - تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها .
 - الصحة القانونية للمكسب الإبرامي ، أي التأكد من صحة الدفع وأن الشخص هو نفسه المعني بالنفقة وهو الذي له صفة الإمضاء .
 - التأكد من وجود المخزون المالي الكافي لتغطية النفقات .

¹ المادة 22 من قانون المحاسبة العمومية مرجع سابق ذكره.

- يجب على المحاسب العمومي أن يحترم الأجل القانوني للدفع وذلك حسب المرسوم التنفيذي 93-46 حيث يجب على المحاسب العمومي أن يحول الأوامر بالصرف إلى حوالات الدفع في أجل أقصى 10 أيام من تاريخ استلامها، ويتم حسابها ابتداء من شهر إصدارها وفي حالة عدم مطابقة الأمر بالصرف أو محاولة الدفع للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها يقوم المحاسب العمومي بإبلاغ الأمر بالصرف كتابيا رفضه القانوني للدفع في أجل أقصاه 20 يوما ابتداء من تاريخ تسلمه الأمر بالصرف أو حوالة الدفع . وبعد عملية الدفع يرسل المحاسبون العموميون للأمرين بالصرف نسخة من الأمر بالصرف أو حالة الدفع عليها تأشيرة التسديد .

المطلب الثاني : الإستثناءات الواردة على تنفيذ النفقات العمومية¹

في الحالة العادية يمر تنفيذ النفقة العمومية بالمراحل الربعة السابقة : التزام، التصفية، الأمر بالصرف و الدفع بهذا الترتيب ، لكن هناك بعض النفقات لها طابع خاص يخرجها من هذا التسلسل و يضع لها إجراءات خاصة تعتبر استثناء لمبدأ التفرقة بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي ، نظرا لكون هذه النفقات تنفذ دون أمر دفع مسبق ، أو دون أمر بالدفع أصلا :

الفرع الأول : وكالات التسبيقات

من الناحية القانونية فإن القانون 90-21 يتطرق إلى مسألة الوكيل في المادتين 49 و 50 ويذكر الوكيل فقط من ناحية المسؤولية ولا يعطي تعريفا له ، فالوكيل ليست له سلطة التصرف كما يتمتع بها المحاسب العمومي أو الأمر بالصرف كما أن تعيينه لا يكون من طرف الوزير المكلف بالمالية بل يعينه الأمر بالصرف ولهذا لم يصنف من المحاسبين العموميين ، ولكنه مسؤول شخصيا وماليا عن العمليات الموكلة إليه.

ويمكن تعريف الوكالة المحاسبية بأنها مصلحة منصبة على مستوى الأمر بالصرف وتحت سلطته الإدارية، وهي إجراء استثنائي لتنفيذ صنف من الإيرادات و النفقات العمومية التي يمكنها نظرا لحالتها الإستعجالية انتظار الأجل الطبيعية للإثبات و الالتزام والتصفية و الأمر بالصرف و الدفع ، وتنشأ الوكالة بمقرر من الأمر بالصرف لميزانية الهيئة العمومية المعنية بعد الموافقة الكتابية للمحاسب العمومي المعين والمختص و يجب أن يحمل مقرر إحداث الوكالة البيانات التالية : الهدف ، المقر ، التسمية ، الدليل ، أبواب النفقات أو حساب الاقتطاع من الإيرادات المبلغ المقصى للتسبيق المرخص به للوكيل ، مبلغ النفقة الموحد و اجل تقديم

¹ الموقع الإلكتروني www.m5zn.com مرجع سابق ذكره

الإثباتات هذا ما نصت عليه المادة 04 من المرسوم التنفيذي 108-93 الذي يحدد كيفية إحداث وكالات النفقات و الإيرادات وتنظيمها وسيرها.

و الوكيل يجب أن يكون موظفا مرسما تابعا للمصالح الإدارية الموضوعه تحت سلطة الأمر بالصرف و يجب أن يكون الوكيل معتمدا من طرف المحاسب العمومي المعني و يكون ذلك بمعرفة الشخص و تحديده و طريقة إمضاءه و هو إجراء إجباري قبل أن يشرع الوكيل في عمله و يتم ذلك عن طريق رسالة تزكية ، و يرسل قرار التعيين إلى المحاسب العمومي و المراقب المالي و تعطى نسخة إلى الوكيل، و باعتبارنا سندرس تنفيذ النفقات العمومية فسنقتصر الدراسة على وكالات النفقات .

تنفذ وكالات النفقات عن طريق التسبيقات حيث تسبق مرحلة الدفع عن مرحلة الأمر بالدفع و يتم تسويتها لاحقا بحوالات منفذة من الاعتمادات لميزانية الهيئة المعنية ، و تكفل الوكالات بالنفقات التالية:

- نفقات صغيرة تخص الأدوات و التسيير .

- أجور الموظفين العاملين بالساعة أو اليوم .

- تسبيقات عن مصاريف التكاليف بمهمة .

- الأشغال المنجزة في الوكالات .

و تنفذ هذه الوكالات بتسبيق يساوي المبلغ المحدد في إنشاء الوكالة ، و يدفع المحاسب المختص هذا المبلغ بطلب من الوكيل إلى الحساب المفتوح باسم وكالة النفقات و يكون ذلك على حساب ميزانية الهيئة المعنية ، بعد ذلك يقوم الوكلاء بدفع المبالغ المستحق للمدينين بالتحويل أو بواسطة صك او بحوالة أو بالنقد، و ذلك ضمن الشروط نفسها الخاصة بالمحاسبين العموميين .

و تكون التسوية شهريا حيث يستلم الوكيل جميع الوثائق الثبوتية اللازمة للأمر بالصرف في نهاية كل شهر ، حينئذ يصدر الأمر بالصرف أمر أو حوالة التسوية لصالح حساب إيداع أموال الوكالة يتضمن مبلغ النفقة المؤشر عليها من طرف المراقب المالي .

عند نهاية السنة المالية و إلغاء الوكالة يجب على الوكيل إرجاع مبلغ التسبيق الذي منح له إلى حساب إيداع الأموال على مستوى الخزينة .

الفرع الثاني : الدفع عن طريق القرض المستند

من الناحية المبدئية تعتبر القروض إيرادات الدولة لكن بمجرد وصول آجالها تصبح ديون يجب تسديدها ، وبذلك تصبح نفقة يجب تسديدها ولا تحتاج إلى تسلسل المراحل الأربع السابقة نظرا لطابعها الإستعجالي .

فالقروض إذن تختلف عن العمليات المالية الأخرى من هذه الناحية ، فمثلا تسديد فوائد الديون الخارجية يتم من طرف العون المحاسبي المركزي للخزينة حيث تسجل في حساب خاص لذلك و تتم التسوية النهائية من طرف الأمر بالصرف المعني لأن تسديد الديون لا يقبل الانتظار إلى غاية إصدار الحوالات ، فهنا أيضا عملية الدفع تسبق عملية الأمر بالصرف .

الفرع الثالث : الدفع دون أمر بالصرف

إن بعض العمليات أو النفقات نظرا لطبيعتها المتكررة، فإن عملية التصفية تتم مرة واحدة و يغيب فيها الأمر بالصرف، و تظهر هذه العمليات من خلال المعاشات، الأموال الخاصة، و أجور أعضاء الحكومة و الإدارات السياسية .

/1 المعاشات :

إن المعاشات تعتبر عبئا على ميزانية الدولة و من ثم يتم دفعها من طرف المحاسبين العموميين دون أمر بالصرف ، و تخص هذه المعاشات المتقاعدين و المجاهدين و أبناء و أرامل الشهداء، فالإعتمادات الخاصة بهذه النفقات هي اعتمادات تقديرية ، فبالنسبة إلى عملية الدفع فإن المستفيد باعتباره حائز لعلى سند دائن يتمثل في مقرر التسجيل و دفتر الإيصال، حيث يمكنه إظهار هذه السندات إلى المحاسب لعمومي ليقبض المبلغ المستحق بعد الموافقة التي يبديها المحاسب العمومي على دفتر الإيصال.

/2 الأموال الخاصة :

هي أموال عمومية توضع تحت تصرف رئيس الجمهورية أو رئيس الحكومة ويتم تسليمها من طرف الوزراء ويطلق عليها الأموال السرية .

وتعتبر هذه الأموال استثناء لمبدأ تخصيص النفقات لأنها تخرج من مبدأ الحد الأقصى لإعتمادات المخصص لنفقة معينة ، لذلك فإن المحاسب العمومي يضع تحت تصرف المسير (الوزير أو الوالي) الأموال المخصصة في حدود الاعتمادات الإجمالية التي يستعملها المسير بكل حرية ، لكن عليه إرسال كشف خاص بتوظيف تلك الأموال لرئيس الجمهورية أو رئيس الحكومة حسب الحالة .

3/ * أجور أعضاء الإدارة السياسية وأعضاء الحكومة :

إن هذا النوع من النفقات يظهر عن طريق تخصيصات ممنوحة في إطار نفقات التسيير للدولة وتشمل :
أجور رئيس الجمهورية ، رئيسي غرفتي البرلمان ، رئيس المجلس الدستوري ، حيث يتم تنفيذ تسبيق شهري لهؤلاء الأعضاء بأمر من وزير المالية.

المطلب الثالث:تنفيذ الإيرادات

إن ازدياد النفقات العامة و تعدد أنواعها يتطلب بالمقابل إيرادات متنوعة لتغطية هذه النفقات.

ومنه إن تنفيذ إيرادات المؤسسات العمومية هو الآخر يمر بمرحلتين وهما:

الفرع الأول: المرحلة الإدارية

يقوم في هذه المرحلة الأمر بالصرف بالقيام بعمليتين وهما:

1/ الإثبات :حسب المادة 16 من قانون المحاسبة العمومية يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي، ويقصد بالدائن العمومي هنا المؤسسة العمومية.¹

2/ التصفية: وهي تحديد مبلغ الدين المستحق للمؤسسات العمومية والقابل للتحصيل وهذه المرحلة تسمح بتحديد المبلغ الصحيح للمؤسسات العمومية وحسب نص المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية السالفة الذكر.

¹ المادة 16 من قانون المحاسبة العمومية ،مرجع سبق ذكره.

إن إجراء إثبات وتصفية الإيرادات مبدئياً وقانونياً من اختصاص الأمر بالصرف وهذا لا يعني أنها تتم بمعرفتهم وتحت مسؤوليتهم المباشرة.¹

الفرع الثاني: المرحلة المحاسبية

وهي المرحلة الأخيرة من مراحل تنفيذ الإيرادات وتسمى هذه المرحلة بعملية التحصيل.

1/التحصيل: يقوم المحاسب العمومي في هذه العملية بتحصيل المبلغ المستحق للمؤسسات العمومية بعد التأكد من صحة وسلامة العمليات الإدارية التي قام بها بالصرف، إلا أنه في بعض الحالات تكون عملية التحصيل بصفة آلية كالإعانات والهبات .

¹ المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية مرجع سبق ذكره

خلاصة:

ومنه نستخلص أن المؤسسات عمومية ذات طابع إداري وهيئة إدارية فهي ملزمة باستخدام الأحكام والقواعد التنفيذية لقانون 21 _ 90 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، من أجل تسيير وتنفيذ ميزانياتها المحلية لان الميزانية تلعب دورا مهما وفعالا في تنفيذ الخطط الاقتصادية والاجتماعية داخل إقليم الجماعات وأنها تعتبر وثيقة الأكثر أهمية كونها تستعمل لمعرفة الوضعية المالية للمؤسسات العمومية خلال السنة، وبالإضافة إلى الرقابة عليها قبل وأثناء وبعد التنفيذ، والهدف الرئيسي للميزانية هو إشباع حاجات المتزايدة للسكان من خلال توفير أحسن الخدمات الضرورية.

الفصل التطبيقي

دراسة ميدانية في كلية العلوم الاقتصادية ،
التجارية و علوم التسيير

المبحث الأول: عموميات عن كلية العلوم الاقتصادية،
التجارية و علوم التسيير

المبحث الثاني: مبادئ الميزانية، أنواع الميزانيات
و مكوناتها لدى الكلية

المبحث الثالث: مراحل تنفيذ الميزانية و
الرقابة عليها

تمهيد

بعدما تطرقنا في الجانب النظري المتعلق بالمحاسبة العمومية والميزانية العامة سوف نمر الآن إلى الجانب التطبيقي الذي سوف نتعرض من خلاله إلى مراحل إعداد الميزانية ودور الأعوان المكلفين بالمحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية على مستوى كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير بجامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ولهذا قسمنا هذا الفصل إلى :

المبحث الأول:عموميات عن كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير
المبحث الثاني:مبادئ الميزانية،أنواع الميزانيات ومكوناتها لدى الكلية
المبحث الثالث:مراحل تنفيذ الميزانية والرقابة عليها

المبحث الأول: عموميات عن كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير بجامعة مستغانم

قبل أن نتطرق إلى ميزانية الكلية وكيفية أعدادها كان لزاما علينا أن نأخذ نظرة شاملة عن الكلية
كنشأتها وهيكلها التنظيمي وشرح مختلف مصالحتها.

المطلب الأول: تقديم كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

سنعطي لمحة تاريخية عن الكلية، نشأتها ومهامها.

الفرع الأول: لمحة تاريخية عن الكلية

أنشأت سنة 2012، تحت اسم كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير بموجب المرسوم
التنفيذي رقم 77/12 المؤرخ في 12 فبراير 2012 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 220/98 المؤرخ في 07
جويلية 1998 والمتضمن إنشاء جامعة مستغانم، حيث مرت عملية إنشاء الكلية على عدة مراحل كمايلي:

- 1978 : إنشاء المركز الجامعي بمستغانم.
- 1984: تقسيم المركز الجامعي إلى عدة مدارس و معاهد نذكر منها المدرسة الوطنية للعلوم الأساسية.
- 1988: إنشاء قسم المحاسبة والجباية على مستوى المدرسة الوطنية للعلوم الأساسية.
- 1989: إنشاء قسم الإعلام الآلي والتسيير على مستوى المدرسة الوطنية للعلوم الأساسية.
- 1991: إدراج تخصص العلوم التجارية ضمن تخصصات المركز الجامعي بمستغانم.
- 1998: مع إنشاء جامعة مستغانم أصبحت تضم معهد الحقوق و العلوم التجارية.
- 2012: تقسيم كلية الحقوق والعلوم التجارية إلى كليتين لتصبح:

1.كلية الحقوق والعلوم السياسية

2-كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

تضم كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير عدد معتبر من الموظفين والأساتذة حيث تضم
120 أستاذا جزائريا دائما و أستاذ واحد أجنبي وتضم 64 موظف و 11 عاملا متعاقدا و 6 في إطار ما
قبل التشغيل.

كما تضم الكلية خمسة أقسام وهي:

1-قسم الجذع المشترك 2- قسم المالية والمحاسبة 3-قسم العلوم التجارية 4-قسم العلوم
الاقتصادية.

5-قسم علوم التسيير.

كما تحتوي أيضا على مركز للإعلام الآلي ومكتبة الكلية.

الفرع الثاني: مهام الكلية

من مهام الكلية ما يلي :

- تلقين الطلبة مناهج البحث وترقية التكوين بالبحث وفي سبيل البحث.
- المساهمة في إنتاج ونشر معهم للعلم والمعارف وتحصيلها وتطويرها.
- وتمثل المهام الأساسية للكلية في مجال البحث العلمي والتطوير التكنولوجي على الخصوص فيما يأتي:

- مساهمة في الجهد الوطني للبحث العلمي والتطوير التكنولوجي.
- ترقية الثقافة الوطنية ونشرها.
- المشاركة في دعم القدرات الوطنية.
- تامين نتائج البحث ونشر الإعلام الدولية في تبادل المعارف وأثرها.
- توفير كل الإمكانيات للطلبة للوصول إلى أحسن درجة من التكوين النوعي والذي يمكنهم من اقتحام المجال الاقتصادي في أي مكان وفي أي وقت.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للكلية ومهام مختلف مصالحتها

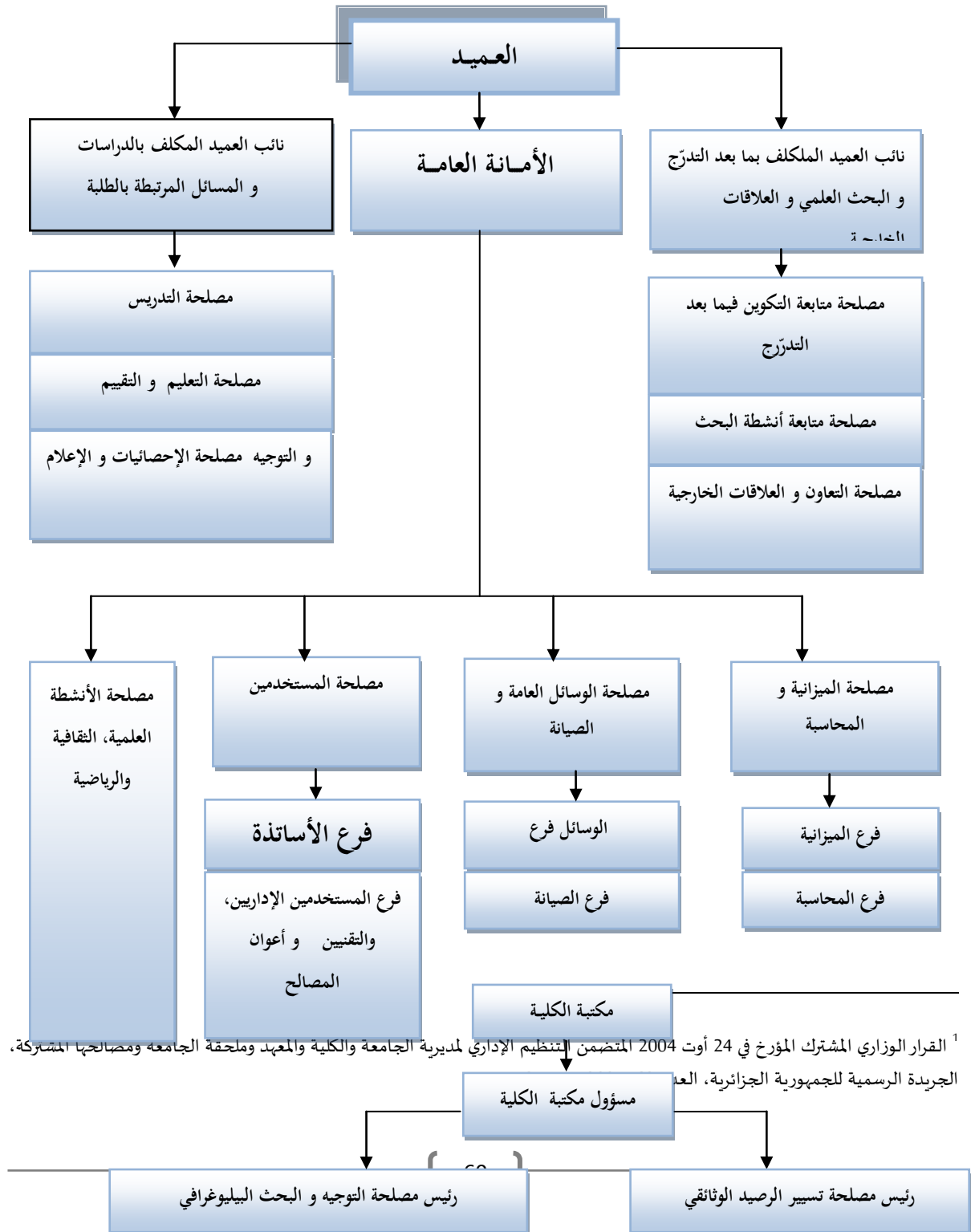
سنعرض في هذا المطلب الهيكل التنظيمي للكلية وكما سنعرض مهام مختلف مصالحتها

الفرع الأول : الهيكل التنظيمي للكلية

يتكون الهيكل التنظيمي للكلية من عمادة الكلية ونواب العميد، الأقسام، الأمانة العامة ومختلف المصالح الأخرى بالإضافة إلى مكتبة الكلية وهذا بناء على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 أوت 2004 المتضمن

التنظيم الإداري لمديرية الجامعة والكلية والمعهد وملحقة الجامعة ومصالحها المشتركة، والشكل التالي يبين التنظيم الإداري لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة مستغانم¹.

الشكل رقم III-4: الهيكل التنظيمي لكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير



المراجع: من إعداد الطلبة، استنادا على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 أوت 2004، مرجع سبق ذكره

الفرع الثاني: مهام مصالح الكلية

1. عميد الكلية

- يدير الكلية وهو المسؤول عن سيرها ويتولى تسيير وسائلها البشرية والمالية والمادية، وبهذه الصفة يتولى:
- ← هو الأمر بالصرف اعتمادات التسيير التي يفوضها له رئيس الجامعة.
 - ← يعين مستخدمي الكلية الذين لم تتقرر طريقة أخرى لتعيينهم
 - ← يتولى السلطة السلمية ويمارسها على جميع المستخدمين الموضوعين تحت سلطته.
 - ← يحضر اجتماعات مجلس الكلية.
 - ← يعد التقرير السنوي للنشاطات ويرسله إلى رئيس الجامعة بعد المصادقة عليه من مجلس الكلية.
 - يساعده نائبان وأمين عام للكلية و مسؤول مكتبة الكلية ورؤساء أقسام
- #### 2. نائب العميد المكلف بالدراسات والمسائل المرتبطة بالطلبة
- فهو يتكفل بما يلي:

- ضمان تسيير ومتابعة تسجيل طلبة التدرج
- متابعة سير أنشطة التعليم وأخذ أو اقتراح كل إجراء من أجل تحسينه على العميد
- مسك القائمة الاسمية والإحصائية للطلبة
- جمع الإعلام البيداغوجي لفائدة الطلبة ومعالجته ونشره

وينقسم إلى عدة مصالح

1.2 مصلحة التدريس:

تكلف مصلحة التدريس للكلية بمتابعة المهام التالية:

1. التحضير والإشراف على عملية التسجيلات لحاملي شهادة البكالوريا الجدد

2. الإشراف على عملية تحويلات الطلبة.
3. متابعة طلبات العطل الأكاديمية والتجميد للطلبة.
4. متابعة الحالة التأديبية لطلبة الكلية.
5. الإشراف على تسجيلات طلبة الماجستير 1.
6. إعداد نسخ طبق الأصل لشهادات النجاح (مصلحة الشهادات) لطلبة الماجستير عند الطلب.
7. الاحتفاظ بشهادة النجاح (ليسانس) الخاصة بطلبة الماجستير خلال فترة الدراسة وتسليمها لمصلحة الشهادات التابعة للكلية عند التخرج الطالب وتسلم للطلبة الراسبين في طور الماجستير عند الطلب.
8. متابعة ومراجعة قاعدة البيانات البيداغوجية لطلبة الكلية.
9. متابعة ومراجعة قاعدة البيانات (ملف الخدمة الوطنية) لطلبة الكلية.
10. متابعة ومراجعة قاعدة البيانات (ملف التأمينات) لطلبة الكلية.
11. متابعة ومراجعة مختلف الإحصائيات البيداغوجية لطلبة الكلية.
12. متابعة وضعية الطلبة الأجانب بالكلية.
13. إعداد الحصيلة النهائية لنتائج طلبة الكلية.
14. إعداد نسخ ثانية لبطاقة الطالب أو شهادة التسجيل في حالة التلف أو الضياع.
15. متابعة و مراجعة محاضر المداورات والاحتفاظ بنسخ منها.
16. التنسيق والمتابعة لمصالح متابعة التعليم والتقييم التابعة للكلية.

2.2 مهام مصلحة التعليم والتقييم:

- متابعة سير الدروس والبرامج البيداغوجية.
- متابعة سير الامتحانات.
- السهر على حسن سير أداء اللجان البيداغوجية.
- معالجة ونشر المعلومة التربوية.
- السهر على الأداء الحسن لبرامج التربص والتكوين.
- متابعة كل إشكال مطروح في التربص أو التكوين المنظم من طرف الطلبة

3.2 مهام مصلحة الإحصاء والإعلام والتوجيه:

- إحصاء عدد الطلبة المسجلين والمتخرجين كل حسب تخصصه
- إحصاء عدد الأساتذة حسب الصنف
- إحصاء عدد العمال حسب الرتبة

3. نائب العميد المكلف بما بعد التدرج والبحث العلمي والعلاقات الخارجية

فهو يتكفل بما يلي:

- ② متابعة سير امتحانات الالتحاق بما بعد التدرج.
- ② أخذ أو اقتراح الاجراءات الضرورية لضمان سير التكوين لما بعد التدرج.
- ② السهر على سير مناقشة المذكرات و أطروحات ما بعد التدرج.
- ② متابعة سير أنشطة البحث العلمي.
- ② تنفيذ برامج تحسين مستوى الأساتذة وتجديد معلوماتهم.
- ② متابعة سير المجلس العلمي للكلية والمحافظة على أرشيفه.

تتبعه مصلحتين هما:

1.3 مصلحة متابعة أنشطة البحث وتثمين نتائجه

المهام

متابعة أنشطة البحث الخاصة بمخابر البحث العلمي وتثمين نتائجه.

- تسيير مشاريع البحث. (CNEPRU)
- إصدار شهادات البحث العلمي وكذا رخص البحث.
- متابعة حصيلة ميزانية كمخابر البحث العلمي.
- جمع ونشر المعلومات الخاصة بالأنشطة بحث التي تقودها الجامعة.

2.3 مصلحة التعاون والعلاقات الخارجية: وتتلخص مهام المصلحة فيما يلي:

- المبادرة بأعمال الشراكة مع القطاعات الاجتماعية والاقتصادية.
- المبادرة بأعمال من أجل تنشيط ودعم التعاون ما بين الجامعات الوطنية والدولية.

4. الأمين العام للكلية

هو يتكفل بما يلي:

- تحضير مشروع مخطط تسيير الموارد البشرية للكلية وضمان تنفيذه.
- تسيير المسار المهني لمستخدمي الكلية.
- ضمان تسيير الأرشيف وتوثيق الكلي والمحافظة عليهما.
- تحضير مشروع ميزانية الكلية وضمان تنفيذه.

- ترقية الأنشطة العلمية والثقافية والرياضية لفائدة الطلبة بالتنسيق مع الهيئات المعنية لمديرية الجامعة.
- تسيير الوسائل المنقولة والعقارية للكلية والسهر على صيانتها.
- ضمان تنفيذ مخطط الأمن الداخلي للكلية.

1.4 مصلحة النشاطات الثقافية والرياضية والعلمية

تعد مصلحة النشاطات الثقافية والرياضية والعلمية إحدى المجالات التي تمكن الطالب من التعبير عن مواهبه العلمية والثقافية والرياضية حيث يتمثل الهدف الأساسي للمصلحة اكتشاف مواهب الشباب الجامعي و توظيفها في النشاطات التي تقوم بها المصلحة هذا ما يساعدنا على تكوين جيل جامعي مثقف و رياضي يجمع بين الخلق و العلم ، حيث تقوم مصلحة النشاطات العلمية و الثقافية و الرياضية بالمهام التالية :

النشاطات الثقافية والعلمية :

- إنشاء النوادي الثقافية والعلمية.
- القيام بمسابقات ثقافية على مستوى الكلية.
- القيام بالتبادلات الثقافية بين كليات الجامعة وكذا بين الجامعات الأخرى.
- تنظيم ندوات و محاضرات و أيام دراسية في مواضيع مختلفة.

النشاطات الرياضية :

- . إنشاء فرق الكلية في جميع الرياضات.
- . المشاركة في البطولات الجامعية المحلية و الجهوية و الوطنية في كل الرياضات.
- . المشاركة في كاس الجامعة التي تنظم في (كرة القدم، كرة اليد، كرة الطائرة، كرة السلة).
- . المشاركة في التجمعات الرياضية الوطنية (ألعاب القوى).
- . تنظيم دورات رياضية بين أقسام الكلية في المناسبات الوطنية.
- . تنظيم حملات توعوية لأهمية الرياضة ودورها في الوسط الجامعي.
- . تنظيم دورات ودية و استضافة بعض الجامعات الأخرى بهدف تبادل الخبرات.

2.4 مصلحة المستخدمين

تحدد مهام المصلحة طبقاً للقرار الوزاري المشترك المتضمن التنظيم الإداري لمديرية الجامعة والكلية والمعهد وملحق الجامعة ومصالحها المشتركة وعليه فمهام هذه المصلحة هي:

- تحضير مشروع مخطط تسيير الموارد البشرية للكلية و ضمان تنفيذه.
- تسيير المسار المهني لمستخدمي الكلية.

وتشمل هذه المصلحة على فرعين اثنين: فرع للمستخدمين وفرع للأساتذة

3.4 مصلحة الوسائل والصيانة. (فرع الوسائل ، فرع الصيانة)

- ضمان تزويد مصالح الكلية بوسائل السير.
- ضمان صيانة الممتلكات المنقولة وغير منقولة للكلية في حدود الإمكانيات المتاحة.
- مسك سجل الجرد .
- ضمان الحفاظ على أرشيف الكلية .
- ضمان تسيير حاضرة السيارات بالكلية .

4.4 مسؤول مكتبة للكلية

وهو مكلف بما يلي:

- اقتراح برامج اقتناء المؤلفات والتوثيق الجامعي
- تنظيم الرصيد الوثائقي باستعمال أحدث الطرق للمعالجة والترتيب
- صيانة الرصيد الوثائقي والتحيين المستمر لعملية الجرد
- وضع الشروط الملائمة لاستعمال الرصيد الوثائقي من قبل الطلبة والأساتذة
- مساعدة الأساتذة والطلبة في بحوثهم.

5.4. مصلحة الميزانية والمحاسبة (فرع الميزانية، فرع المحاسبة). محل دراستنا

مهامها :

- اقتراح مشروع ميزانية الكلية وإرساله إلى مديرية الجامعة .
- متابعة تنفيذ ميزانية الكلية.
- تحسين محاسبة الكلية .

وتنقسم إلى فرعين فرع المحاسبة و فرع الميزانية

1- فرع المحاسبة : بحيث يتكفل بمصاريف المستخدمين وأجور الأساتذة و العمال الإداريين ومخلفات رواتبهم للأساتذة والإداريين.

2- فرع الميزانية : يتكفل هذا الفرع في المصلحة بنفقات التسيير الإداري بما فيه الفاتورات و نفقات تربص الأساتذة ، تتبع ومراقبة تنفيذ الميزانية والحسابات.

المبحث الثاني:مبادئ الميزانية،أنواع الميزانيات و مكوناتها لدى الكلية

في هذا المبحث سنتناول فيه عن أنواع الميزانية و مبادئها و مكوناتها.

المطلب الأول: مبادئ ميزانية الكلية

تتميز ميزانية الكلية بعدة مبادئ تقوم عليها و تتمثل في ما يلي:

*1 مبدأ السنوية: يجب أن تكون مدة سريان الميزانية سنة واحدة بموافقة الجهة التشريعية سنويا عليها و تعتبر فترة السنة المدة المثلى لتحديد الإنفاق العام للإيرادات العامة.

*2 مبدأ الوحدة: يقضي هذا المبدأ بأن تدرج كافة عناصر الإيرادات العامة و النفقات العامة في بيت واحد دون تشتتها في بيانات مختلفة و الهدف من أظهار الميزانية في صورة موحدة لكافة عناصر الإيرادات و المصروفات هم:

- سهولة عرض الميزانية و توضيحها للمركز المالي ككل.
- تجنب الفاحص أو الباحث إجراء النسب الحسابية التي يستلزمها الأمر لدراسة أو فحص الميزانية.

3* مبدأ العمومية: يقضي هذا المبدأ بإظهار كافة الإيرادات و كافة النفقات مهما كان حجمها بحيث يتضح جليا جميع عناصر الإيرادات و جميع المصروفات دون أن تتم مقاصفة بين النفقات و الإيرادات و إظهار الرصيد المعبر عن الإيرادات أو العكس.

المطلب الثاني : أنواع الميزانيات و مكوناتها

سنتناول في هذا المطلب أنواع الميزانيات الموجودة في الكلية مع ذكر مكوناتها.

الفرع الأول: أنواع الميزانيات

1* الميزانية الأولية : سميت بالأولية لأنها أول ميزانية تعدها الكلية (مصلحة المحاسبة) خلال السنة من تنفيذها و هي توضع قبل بدأ السنة المالية، بالضبط قبل 31 أكتوبر .

و الميزانية الأولية عبارة عن كشف تنبؤي بنفقات و إيرادات المؤسسة و التي تبني على مجموعة من وثائق. بعد إعداد الميزانية الأولية بمصلحة المحاسبة ترسل إلى المراقب المالي تحت إشراف عميد الكلية ليتم المصادق عليها، ثم ترجع إلى مصلحة المحاسبة بعد المصادقة عليها فترسل نسخة منها إلى المحاسب العمومي لكي يقوم بمراقبة عمليات التي تقوم بها مصلحة المحاسبة استنادا إلى الميزانية الأولية.

حيث يعتمد عليها ليتأكد من صحة العمليات التي تقوم بها الكلية، من خلال التدقيق من مدى مطابقة النفقات التي تقوم بها، و ما هو المذكور في الميزانية الأولية.

2* الميزانية الإضافية : [انظر الملحق رقم 01 : الميزانية التعديلية للسنة المالية 2018]

المقصود بها هو تصحيح الميزانية الأولية و تعد آخر أجل في جوان من السنة التي ستطبق فيها و التصويت عليها يكون من قبل السلطة الوصية و تعرف أيضا بميزانية التعديلية.

و للميزانية الإضافية ثلاث مهام هي:

*الارتباط بالنسبة للسنة المالية السابقة التي تترك لسنة جارية عمليات لم تتم بعد أو فائض من الموارد أو عجز في المالية.

*ضبط الميزانية الأولية للسنة الجارية.

*برمجة العتاد.

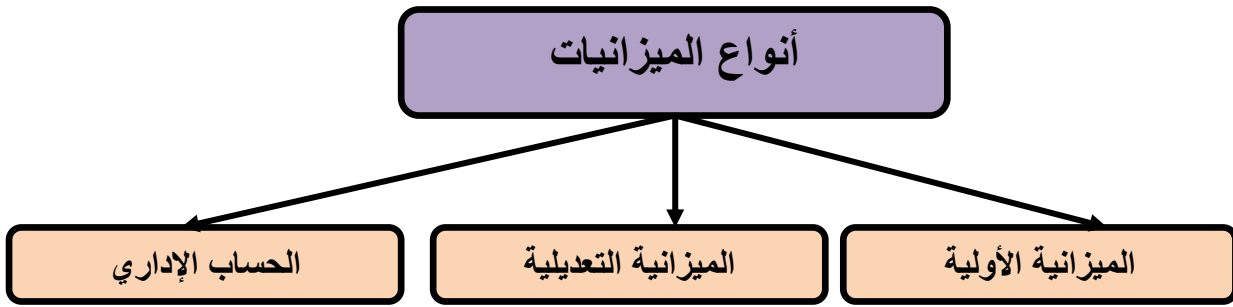
بالنسبة للميزانية الإضافية تتخذ نفس الإجراءات التي تتبع الميزانية الأولية ، حيث ترسل نسخة إلى المحاسب العمومي لمطابقة كل عمليات التي تقوم بها البلدية استنادا إلى الميزانية الإضافية.

*3 الحساب الإداري :يعد المحاسب العمومي عند نهاية الفترة الإضافية لسنة المالية الحساب الإداري للمؤسسة، وهو حصيلة العمليات التي أنجزت بالفعل خلال السنة.

تتم المصادقة على الحساب الإداري و إعداد حساب التسيير و كذا تقريب الدوري للكتابات طبقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما.

ملاحظة: في حالة نقص في الاعتمادات يمكن تحويل الاعتمادات من باب إلى باب و ذلك بتحرير مقرر و جدول التحويل ممضي من طرف الوالي ،أما من مادة إلى مادة فيتم الإمضاء فقط من طرف عميد الكلية.

شكل (III - 5) أنواع الميزانيات



المصدر اعداد الطالبة اعتمادا على ما سبق

الفرع الثاني: مكونات الميزانية و الأعوان المكلفين بتنفيذها

*1 مكونات ميزانية تسيير الكلية

تكون الميزانية من الإيرادات و النفقات، حيث تتمثل الإيرادات في إعانة الدولة و النفقات التي تتفرع إلى فرعين: فرع نفقات المستخدمين و فرع نفقات التسيير.

تنقسم النفقات إلى عدة أبواب و كل باب ينقسم إلى عدة مواد

أ.نفقات المستخدمين

الباب 1/22: الراتب الرئيسي للنشاط

الباب 3/22: تعويضات و منح مختلفة

الباب 5/22 الأعباء الاجتماعية

الباب 8/22 أجور الأساتذة المؤقتين و المشاركين و المدعويين

ب.نفقات التسيير

الباب 11/22: تسديد النفقات

الباب 12/22:الأدوات و الأثاث

الباب 13/22 اللوازم

الباب 14 /22 التوثيق

الباب 15/22 تكاليف ملحقة

الباب 17/22:حظيرة السيارات

الباب 18/22 أشغال الصيانة

الباب 19:/22 مصاريف التكوين و تحسين المستوى في الخارج و تسييرها

الباب 21/22:عتاد و لوازم الإعلام الآلي

الباب 22/22 عتاد و أثاث البيداغوجية

الباب 23/22المصاريف المرتبطة بالدراسات لما بعد التدرج و الطور الثالث

الباب 27/22: النشاطات الرياضية و العلمية و الثقافية لفائدة الطلبة

الباب 30/22 مصاريف التربصات الميدانية و في الوسط المهني لفائدة الطلبة

2*الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية

في الكلية يوجد شخصين مؤهلين لتنفيذ ميزانية التسيير هما الأمر بالصرف و المحاسب العمومي.

1*2 الأمر بالصرف:

الأمر بالصرف هو كل شخص مؤهل لتنفيذ الإيرادات و النفقات، في كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير يعتبر عميد الكلية الأمر بالصرف فهو المسؤول عن تنفيذ الميزانية و يعطي الأمر بذلك لمرؤوسيه.

2*2 المحاسب العمومي

المحاسب العمومي هو كل شخص مكلف قانونيا بمسك الحسابات الخاصة بالأموال العمومية و حراستها. ويتم توفير فيه عدة شروط أهمها أن يكون لديه رتبة محاسب رئيسي و خبرة مهنية لا تقل عن 4 سنوات.

*تقديم طلب كتابي لعميد الكلية لتعيينه و بعد الموافقة يرسل الطلب إلى أمين الخزينة للولاية. ومن ثم يتم تحقيق إداري و تحقيق آخر تقوم به الشرطة لمعرفة سلوك الموظف. سم يتم فتح حساب خاص بالكلية: حساب بالخزينة و حساب جاري بريدي.

المطلب الثالث: دراسة تطور نفقات التسيير خلال السنوات 2016-2017-2018

سنحاول في هذا المطلب تسليط الضوء على الميزانيات للسنوات الأخيرة مبرزة المقارنة بين هذه السنوات.

الفرع الأول: تحليل نفقات التسيير لسنة 2018

سنعرض في الفرع الأول تحليل نفقات التسيير للميزانية التعديلية 2018 من خلال نفقات المستخدمين و نفقات التسيير موضحين ذلك في الجدول التالي:

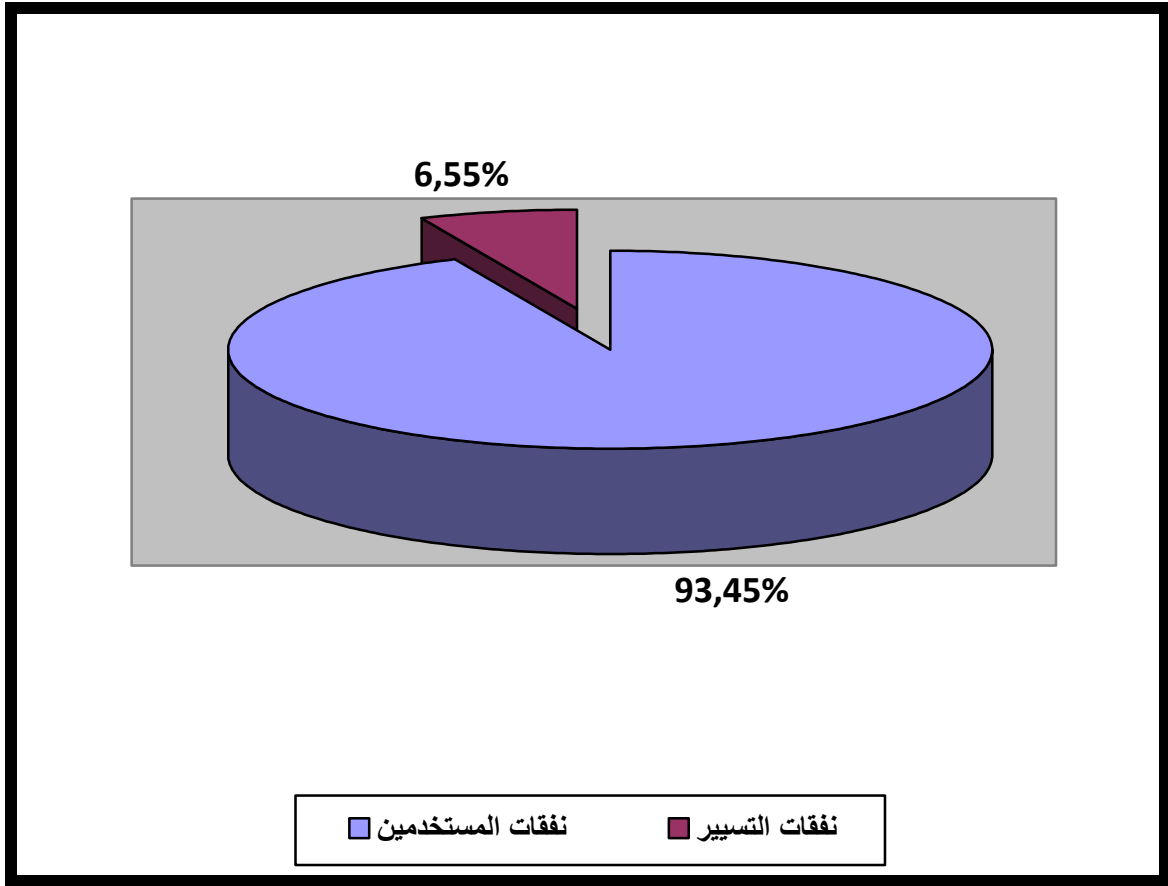
جدول (1-III) نفقات المستخدمين و نفقات التسيير

الميزانية التعديلية 2018	الميزانية الاضافية 2018	الميزانية الأولية 2018	البيان
351 653 312.55	28 000 000.00	323 653 312.55	نفقات المستخدمين
24 630 000.00	0.00	24 630 000.00	نفقات التسيير
376 283 312.55	28 000 000.00	348 283 312.55	المجموع

المصدر: إعداد الطالبة استنادا على معلومات و وثائق مصلحة الميزانية و المحاسبة

من خلال معطيات الجدول السابق قمنا بالتمثيل البياني التالي :

الشكل (III-6) التمثيل البياني نفقات المستخدمين و نفقات التسيير لسنة 2018



المصدر: إعداد الطالبة استنادا على معلومات ووثائق مصلحة الميزانية و المحاسبة

التحليل: من خلال الجدول و التمثيل البياني لنسبة نفقات المستخدمين و نسبة نفقات التسيير و التي كانت النسبة الأولى 93.45% مرتفعة بالنسبة إلى نسبة نفقات التسيير و التي قدرت ب 6.55% و هذا راجع للزيادة في كتلة الأجور و نقص في مصاريف التسيير بسبب ترشيد النفقات.

الفرع الثاني: تحليل ميزانيات التسيير التعديلية لسنة 2016-2017-2018 و المقارنة بينهم

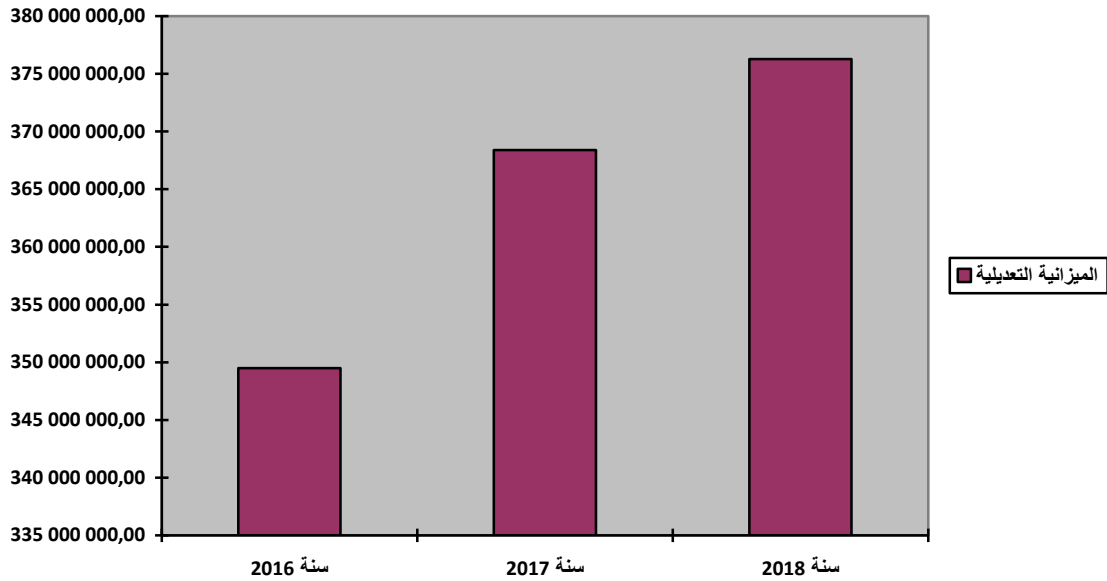
سنيين في هذا الجدول نفقات التسيير خلال السنوات الأخيرة.

جدول (2-III) نفقات التسيير للسنوات 2016-2017-2018

سنة 2018	سنة 2017	سنة 2016	البيان
348 283 312.55	353 384 148.00	327 650 000.00	الميزانية الأولية
28 000 000.00	15 000 000.00	21 828 000.00	الميزانية الاضافية
376 283 312.55	368 384 148.00	349 478 000.00	الميزانية التعديلية (المجموع)

المصدر: إعداد الطلبة استنادا على معلومات ووثائق مصلحة الميزانية والمحاسبة

الشكل (III-7) التمثيل البياني يوضح تطور نفقات التسيير خلال السنوات 2016-2017-2018



المصدر: إعداد الطلبة استنادا على معلومات ووثائق مصلحة الميزانية والمحاسبة

التحليل: عرفت تطورا ملحوظا خلال السنوات الثلاث الأخيرة، حيث شهدت ارتفاعا و السبب راجع إلى ارتفاع في الإيرادات مما أدى إلى التطور المتزايد للنفقات وخاصة أعباء المستخدمين و الأساتذة المتزايدة من سنة إلى أخرى بسبب تطور الأجور بالترقيات في الدرجات و الرتب و توظيف موظفين و أساتذة جدد كل سنة و ارتفاع الأعباء الاجتماعية التي تنجز عنها.

المبحث الثالث: مراحل تنفيذ الميزانية و الرقابة عليها

إن الكلية باعتبارها تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي فإنها تخضع في سيرها المالي لقواعد قانون المالية والمحاسبة العمومية و الأمر الذي يجعلها تتمتع بميزانية مستقلة حيث تخضع مختلف الوسائل المالية لإجراءات و قيود على مستوى التحضير و اعتمادها وتنفيذها و على مستوى مراقباتها من قبل السلطة الوصية.

المطلب الأول: إعداد الميزانية و اعتمادها

تبدأ حياة الميزانية بمرحلة تقدير النفقات و الإيرادات فيتم تقدير النفقات الخاصة بكل دائرة وزارية انطلاقا من القاعدة وصولا إلى القمة حيث يتم التفاوض على عدة مستويات سواء على مستوى الدائرة الوزارية أو على مستوى المديرية العامة للميزانية بينما تقدير الإيرادات تقوم به وزارة المالية (المديرية العامة للميزانية).

الفرع الأول: إعداد الميزانية

السلطة المخولة لها قانونا بتحضيرها هي السلطة التنفيذية، وتعتمد وزارة المالية في إعدادها لمشروع الميزانية على توجهات المخطط السنوي أي من خلال الأهداف العامة المراد انجازها في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية.

قبل الحصول الكلية على اعتماداتها عليها بتحضير الميزانية التقديرية و المشكلة من نفقات المستخدمين وكذا نفقات التسيير التي يتم المطالبة بمقدارها و التي تتماشى مع احتياجات الكلية و كذا ما تفرضه الجامعة.

الفرع الثاني: اعتماد الميزانية

بعد قيام السلطة التنفيذية و انتهائها من عملية التحضير تودع لدى السلطة التشريعية لأن الاعتماد يسبق التنفيذ و يمر بمراحل: 1/ المناقشة. 2/ التعديل 3/ التصويت.

و هذا عن الميزانية العامة أما ميزانية التسيير و بعد القيام بإعداد الميزانية التقديرية و إرسالها للمديرية الفرعية للمحاسبة و التي بعد وصول الاعتمادات من طرف وزارة التعليم العالي و المخصصة لجامعة مستغانم و كليتها تقوم المديرية الفرعية بما يلي:

أولا: المناقشة

تقوم بدراسة مشروع الميزانية المرسل إليها من طرف كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير التي قامت بتحضيرها رئيسة مصلحة المحاسبة و الميزانية آخذة بعين الاعتبار النفقات المقدرة للموظفين و الأساتذة، و كذا دراسة كل ما يتعلق بنفقات التسيير من احتياجات الكلية .

ثانيا: التعديل

تلجأ إلى عملية التعديل في حالة إذا رأت أن هناك تضخيم في المبلغ المطالب به، لأن الميزانية فيها نفقات المستخدمين التي غالبا ما تكون حقيقة، وهذا حسب عدد الموظفين و الأساتذة و الأساتذة المؤقتين و المشاركين، أما نفقات التسيير تكون محل تعديل خاصة عدم تناسب المبالغ مع الأبواب، وعليه تقرر بالاعتماد المخصص لكلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير.

ثالثا: عملية التصويت

بعد قيام المديرية الفرعية للمحاسبة بعملها ترسل لنا الاعتماد المخصص لكلية على شكل أبواب مع مقرر توزيع الاعتمادات المخصصة للكليات والمعاهد، و تقوم رئيسة المحاسبة و الميزانية يتوزع الاعتماد على الأبواب ثم إلى مواد بشرط أن لا تتجاوز مقدار الاعتمادات، و بالتالي تعرضها على المراقبة المالية للمصادقة عليها يعني التأشير عليها و هذا إجراء ضروري قبل تنفيذ الميزانية، لأنه لا يمكن بعد وصول الاعتمادات المالية أن نوزعها كما يحلو لمصلحة المحاسبة و الميزانية، و تقوم بتنفيذها دون مراعاة دور المراقبة المالية، لأن هذه الأخيرة تتفحصها من أول باب إلى آخره.

في حالة وجود خلل لا يقوم المراقب المالي بتأشير عليها، و على رئيسة مصلحة المحاسبة و الميزانية بإعادة ترتيب الميزانية.

تتضمن وثيقة الميزانية طلب المصادقة على الميزانية الممضي من طرف الأمر بالصرف أي عميد الكلية و المراقب المالي، و المرسل إلى والي ولاية، و بعد الانتهاء من المصادقة عليها يتم تنفيذها .

المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ الميزانية

بعد إتمام المصادقة على ميزانية التسيير للكلية، و جب التطرق إلى كيفية تنفيذها.

سنتناول في هذا المطلب إلى كيفية تنفيذ الميزانية من خلال شرح عملية تحصيل الإيرادات و النفقات و كذا الأشخاص المكلفين بتنفيذها.

الفرع الأول: تحصيل الإيرادات

يتم اللجوء إلى هذا الإجراء من خلال ما هو مدرج في الميزانية العامة للدولة وهذا بعد اعتمادها من قبل السلطة المختصة.

من الملاحظ أن الكليات ممولة من طرف الدولة، و بالتالي فلا تتحقق إيرادات إلا استثناء ما نلاحظه من خلال بداية كل سنة جامعية، و تحقيقها لرسوم التسجيلات الجامعية.

هذه الإيرادات لا تمول نفقاتها فهي نادرة، و توضع في خزانة الدولة و بالتالي لا تكتسبها الكلية فتدخل ضمن إيرادات الدولة، و بالتالي نتطرق إلى قواعد التي تحكم التحصيل مادام الإيرادات غير مخصصة لا نتطرق إلى كيفية تحصيلها.

- عدم تخصيص الإيرادات وهذا يعني هي مخصصة لتغطية نفقة معينة فهي موجهة لكافة النفقات.
- تحصيل الإيرادات المرخص بها دون تجاوزها ولا يمكن التقاعس بشأنها¹.

الفرع الثاني: صرف النفقات

حسب المادة 75 من قانون 17/84 "لا يجوز صرف أية نفقة بما يتجاوز مبلغ الاعتمادات المفتوحة ضمن الشروط المحددة في هذا القانون، ما لم تنص أحكام تشريعية على خلاف ذلك" معنى ذلك فالجامعة لا يمكنها أن نصرف نفقات تتجاوز المبلغ المحدد لها في الميزانية، وتحكم النفقات قاعدة تخصيص الاعتمادات .

فالإنفاق يستلزم المرور بالمراحل التالية المرحلة الرادارية تتكون من الالتزام بالنفقة، التصفية، الأمر بالدفع ثم المرحلة المحاسبية وهي مرحلة الدفع.

*1 الالتزام بالنفقة:

حيث بموجبهما تصبح الكلية دائنة للغير، لكن هذا الالتزام لا يصبح صحيحا إلا إذا كان مرخص ومقيد في الموازنة، ولا يمكن بأية حال من الأحوال أن يتجاوز الالتزام الاعتمادات المقدرة والمصادق عليها. وإذا حدث ذلك يتحمل الأمر بالصرف المسؤولية الشخصية والمالية. انظر ملحق رقم 02 بطاقة الالتزام تتكون بطاقة الالتزام من ثلاث مربعات وهي الرصيد السابق و مبلغ العملية و الرصيد الجديد. الرصيد السابق هو الرصيد الجديد لبطاقة الالتزام السابقة. مبلغ العملية و ندون فيه الاعتمادات للنفقة التي سيتم صرفها . أما الرصيد الجديد هو المبلغ المتحصل عليه من طرح مبلغ العملية من الرصيد السابق. لبطاقة الالتزام عدة أشكال و أهم البيانات التي لا بد توافرها فيها:

* ذكر السنة المالية.

* طبيعة الالتزام سواء نفقة أو اقتصاد.

* رقم الإسناد و هو الباب و المادة.

* ملاحظات المصلحة و هو تسمية الإسناد حسب الميزانية مثلا التزام يخص الترقية في الدرجات.

* تفصيل الالتزامات و يكون على ظهر بطاقة الالتزام و يتعلق بتفصيل ما هو موجود داخل بطاقة الالتزام.

* كتابة الالتزامات بالأحرف و الأرقام.

¹ دمحم صغير بعلي و ديسري ابو العلاء، المالية العامة، دار نشر العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، سنة 2003 ص105-ص106

***2 التصفية:** هي مرحلة التحقيق و التدقيق من الوثائق المحاسبية (بطاقة الالتزام، سند الطلبية، فاتورة ...) و تحديد المبلغ الصحيح.

بعد أن تأتي هذه الوثائق إلى المصالح المعنية في الكلية يأخذ المورد سند الطلبية مؤشر عليه للممون ثم يأتي باللوازم إلى المخزن مع الفاتورة يقدم له أمين مخزن وصل استلام و يضع تأشيرته على الفاتورة من أجل الدفع. في هذه المرحلة تقوم مصلحة المحاسبة بعملية التدقيق و التأكد من المبلغ الصحيح في الفاتورة و سند الطلبية و كذلك الكمية التي دخلت إلى المخزن مع وصل الاستلام.

***3 الأمر بالدفع:**

في هذه المرحلة تقوم مصلحة المحاسبة بالمطابقة و التدقيق ما بين السند الطلبية و الفاتورة و وصل الاستلام.

ثم تقوم بتحرير حوالة باسم الدائن حيث يكون في الخانة الأولى: اسم المورد، عنوانه، حساب جاري

البريدي، مركز الصكوك البريدية، حساب مصرفي. (انظر ملحق رقم 03 حوالة الدفع)

في الخانة الثانية: نذكر المستندات المثبتة للنفقة مع ذكر رقم الحوالة، تاريخها، والسنة المالية.

في الخانة الثالثة: يتم تحديد موضوع النفقة و مبلغها.

يجب أن تكون هذه الحوالة ممضية من طرف الأمر بالصرف (عميد الكلية).

يجب أن ترفق هذه الحوالة بفاتورة ، سند طلبية، و وصل الاستلام، و من ثم تقوم مصلحة المحاسبة بتحرير

كشف (ملحق رقم) 03 الذي يسجل فيه اسم المورد أو المؤسسة، مبلغ الحوالة، رقم الحوالة، ثم تقوم مصلحة

المحاسبة بإرسال الكشف مرفق بالحوالة و المستندات المثبتة لها المحاسب العمومي.

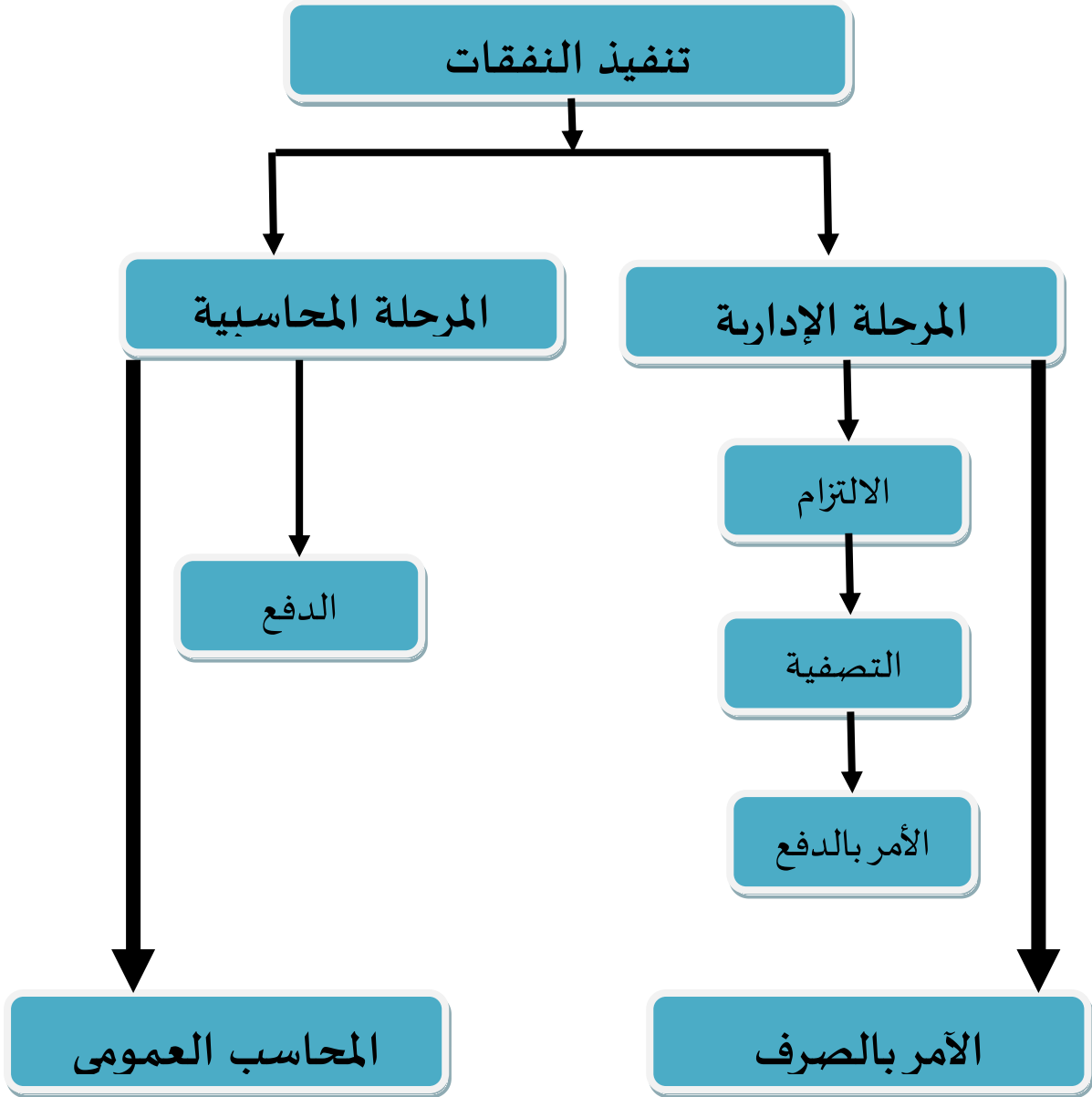
***4 الدفع:**

في هذه المرحلة يراقب المحاسب العمومي (العمليات الإدارية السابقة ليتأكد من توفر الاعتمادات المالية

و إجراء العمل المقصود بالدفع، بعد ذلك يحضر المحاسب شيكا الدفع ليصب المبلغ في الحساب البنكي أو البريدي

الجاري أو بواسطة حوالة بريدية أو في شكل مبلغ نقدي لفائدة المعني.

الشكل (III- 8) : تنفيذ النفقات



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على ما سبق

المطلب الثالث: الرقابة على تنفيذ الميزانية

إن الهدف من الرقابة على الميزانية طبقاً للمادة 58 من القانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية هو:

- ❖ السهر على صحة توظيف النفقات.
- ❖ التحقق من توفر الاعتمادات.
- ❖ إثبات صحة النفقات بوضع التأشيرة على الوثائق الخاصة بالنفقات أو تعليل رفض التأشيرة عند الاقتضاء وذلك في الأجل المحددة.

الفرع الأول : رقابة المحاسب العمومي

إن المحاسب العمومي له دور هاماً خاصة في عملية الدفع والرقابة ولا يمكن قبول أي نفقة لا تحمل تأشيرة المحاسب العمومي، فهذا الأخير قبل قبول النفقة يقوم بالتأكد مما يلي:

- ☞ توفر الاعتمادات فلا تفتح إلا في حدود تخصيصها من قبل الأمر بالصرف.
- ☞ مطابقة العملية للقوانين والتنظيمات سارية المفعول.

وتكون مسؤولية المحاسب العمومي على جميع العمليات التي يقوم بها على مستوى الكلية منذ تنصيبه إلى غاية انتهاء مهامه.

الفرع الثاني: رقابة المراقب المالي

المراقب المالي موظف عين من طرف وزير المالية، مهمته الرقابة على تنفيذ الميزانية والتأشير على مشروع الالتزام .

وحتى يمنح المراقب المالي تأشيرته لملف الالتزام هذا يتأكد من النقاط التالية:

- ☞ مطابقة الالتزام للنصوص القانونية المعمول بها.
- ☞ توفر الاعتمادات المالية والمناصب المالية.
- ☞ وجود تطابق بين مختلف المبالغ المدرجة في وثائق ملف الالتزام.

إذا اختلفت إحدى هذه النقاط يرفض المراقب المالي التأشير ورفضه يكون مؤقتاً إذا أمكن تصحيح الخلل ويكون نهائياً إذا لا يمكن تصحيحه وفي هذه الحالة يمكن أن يلجأ الأمر بالصرف إلى حق التغاضي حسب المادة 18 من المرسوم التنفيذي 414/92 فان الأمر بالصرف يمكن أن يقوم بهذا الإجراء في حالة الرفض النهائي لوضع التأشيرة على عملية الالتزام بالنفقة.

الفرع الثالث: رقابة المفتشية العامة للمالية

تنصب الرقابة المالية العامة على التسيير المالي و المحاسبي للدولة، و المؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، فمهمة هذه الرقابة هي وضع حد لكل أشكال الاختلاس أو تحويل الأموال العمومية.

- تقوم بفحص تطور عدد المستخدمين العددي مع ملاءمتها للمناصب المفتوحة.
- سجل حركات الموظفين و الأساتذة، محاضر اللجان متساوية الأعضاء، جداول الترقية.
- مراقبة الميزانية الأولية، التعديلية، الحساب الإداري و الوضعيات المالية و حساب التسيير.

خلاصة

تعرفنا من خلال هذا الفصل على كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير لجامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، وكذا تحليل المصالح الإدارية التي تسيير وفقها، كما تطرقنا إلى إجراءات إعداد وتنفيذ ميزانية الكلية عن طريق أعوان مكلفين لذلك، ومما سبق استنتجنا ما يلي:

-تحتوي الكلية على عدة وثائق مالية ألا وهي الميزانية الأولية، الميزانية الإضافية والحساب الإداري، مقسمة إلى قسمين الإيرادات والنفقات وتنقسم النفقات إلى فرعين نفقات المستخدمين و نفقات التسيير وتكون مجزأة إلى أبواب وكل باب مجزأ إلى مواد.

-تخضع الميزانية أثناء عملية إعدادها إلى مراحل متعددة من تحضير، تصويت ومصادقة وفق ما نص عليه المشرع الجزائري.

-كما تمر عملية تنفيذ النفقة بثلاث مراحل وهي: الالتزام بالنفقة، التصفية والأمر بالصرف.

-تعتمد عملية تنفيذ موازنة الكلية وثائق على تمثل حوالات دفع، بطاقات الالتزام.....الخ،

-تخضع ميزانية الكلية وجوبا وبأمر القانون إلى رقابة مالية سابقة تتمثل في رقابة المراقب المالي، المحاسب العمومي. بالإضافة إلى رقابة لاحقة يمارسها كل من المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

من خلال دراستنا لموضوع مذكرتنا " المحاسبة العمومية و دورها في تنفيذ الميزانية العمومية " من جانبين النظري والتطبيقي ، حيث تعرضنا إلى مفاهيم أساسية حول المحاسبة العمومية و الميزانية و الأعوان المكلفون بتنفيذها، و بنوع من التفصيل في محتوياتها من الإيرادات و النفقات، و كيفية تنفيذها بمختلف مراحلها، و لضمان حسن تنفيذ العمليات طبقا للقواعد القانونية. و مما تناولناه توصلنا إلى الاستنتاجات التالية نظرا لأهميتها:

- 1- يعتبر القانون المصدر الأساسي الذي تستنبط منه قواعد إعدادها و الأعوان المكلفون بها و اختصاصات كل منهم، و مختلف الجوانب الأخرى التي تساعد على تنظيم العمل في مجال المالية العامة.
- 2- الميزانية هي المجال الوحيد الذي يمارس فيه الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية المختلفة الموكلة لهم وفقا للقواعد القانونية (خاصة قواعد المحاسبة العمومية) دون تجاوز محور الاختصاصات الموضوعة لهم.
- 3- يتكفل بتنفيذ عمليات الميزانية عونين متميزين هما الأمر بالصرف و المحاسب العمومي.
- 4- يختص الأمر بالصرف بالمرحلة الإدارية في حين يتكفل المحاسب العمومي بالمرحلة المحاسبية، حيث أن مراحل تنفيذ النفقات العمومية هي: الالتزام، التصفية، الأمر بالدفع (مهام الأمر بالصرف) مهمة المحاسب العمومي تتمثل في الدفع، أما مراحل تنفيذ الإيرادات العمومية فهي الإثبات، التصفية، الأمر بالتحصيل (من صلاحيات الأمر بالصرف) أما التحصيل فيعود لمحاسب العمومي.
- 5- الفصل بين مهام العونين يسهل و بشكل كبير الحصول على نتائج دقيقة و يساعد على ضمان الرقابة الفعالة على الأموال العمومية، حيث أن كل عون يراقب الآخر قبل عمله النهائي.
- 6- يرسل كل عون نتائج حساباته إلى الجهة المختصة بالرقابة على أعماله و هي مجلس المحاسبة في نهاية كل دورة.
- 7- الميزانية هي وسيلة من شأنها مساعدة المستويات المختصة على الرقابة حول مدى تنفيذها بمختلف محتوياتها (إيرادات، نفقات) وفق ما هو مشروع حيث أنها تبلور ما تم تنفيذه فعلا.
- 8- الرقابة المالية هي إما:

- رقابة قبلية: تتمثل في رقابة المراقب المالي.
 - رقابة أثناء التنفيذ: تتمثل في رقابة المحاسب العمومي.
 - رقابة بعدية: تتمثل في رقابة مجلس المحاسبة و المفتشية العامة للمالية .
- 9- لا تنفذ أية نفقة دون التأشيرة المسبقة على بطاقة التزامها من طرف المراقب المالي.
 - 10 - ترسل حوالة الدفع الخاصة بنفقة معينة من قبل الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي لدفعها لكن بعد تأكده الفعلي من شرعية هذه النفقة.

الخاتمة العامة

11- يمكن للمحاسب العمومي أن يرفض دفع نفقة معينة التي يراها هو غير شرعية و بالتالي يكون هنا أمام حالة منح تسخير من طرف الأمر بالصرف للمحاسب العمومي الذي يجبره من خلاله على دفع النفقة مع تحمل المسؤولية من طرف الأمر بالصرف.

12- للأمر بالصرف إمكانية إصدار ر تغاض ي للمراقب المالي إذا رفض نهائيا التأشير على بطاقة الالتزام.

توصيات البحث:

1- يجب على الأمر بالصرف الدراية التامة بالمبادئ والقوانين المحاسبية للوصول إلى مراقبة تامة وناجعة حسب الأهداف المخطط لها.

2- على المحاسب العمومي و الأمر بالصرف الخضوع للتكوين الدائم بغية مواكبة التغيرات التي تحصل في القوانين والأنظمة المحاسبية والإدارية.

3- تفعيل الرقابة وذلك خلق طرق جديدة و الرقابة الميدانية اليومية للمحاسب العمومي والأمر بالصرف.

4- على المهتمين بميدان المالية العامة توسيع المفاهيم الأساسية فيما يخص المحاسب العمومي والأمر بالصرف وذلك بخلق محاضرات وملتقيات بغية التعرف أكثر على هذين العونين من قبل العامة.

المراجع

المصادر و المراجع

الكتب:

1. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية الاسكندرية 1988
2. حسين الصغير، دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر 2001
3. حنا رزوقي الصائغ، محاسبة و ادارة الاموال العامة المحاسبة الحكومية، الجامعة المفتوحة طرابلس الطبعة 1: 1998
4. سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، سنة 2003
5. علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر سنة 2004
6. قاسم إبراهيم الحسيني، محاسبة الحكومية و الميزانية العامة، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 1999
7. محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2005
8. محمد جمال علي هلالى، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر، عمان ط 1، 2002 .
9. محمد صغير بعلي و ديسري ابو العلا، المالية العامة، دار نشر العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، سنة 2003
10. مسعى محمد، المحاسبة العمومية، الدار الهدى للنشر الجزائر 2003

المذكرات و الأطروحات

11. شلال زهير أطروحة دكتوراة آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، كلية العلوم الاقتصادية علوم التجارية و علوم التسيير جامعة بومرداس سنة 2013\2014
12. شاعة ابوبكر الصديق، دور المحاسبة العمومية في الرقابة على النفقات العمومية مذكرة تخرج ماستر تخصص التدقيق المحاسبي جامعة مستغانم 2017 2018
13. الشارف بن عطية تواتي، دور المحاسبة العمومية في تحقيق التوازن المالي لدى الهيئات العمومية مذكرة تخرج ماستر جامعة مستغانم 2017.2018

القوانين و المراسيم

14. قانون المحاسبة، مجموعة نصوص تشريعية و تنظيمية متعلقة بالقانون المحاسبة، الطبعة الثانية، برتي للنشر

15. القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، الجريدة الرسمية رقم 35 الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990

16. المرسوم التنفيذي رقم 91/313 المؤرخ 07/09/1991 و المتعلق بمراحل و إجراءات مسك محاسبة الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين

17. القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 أوت 2004 المتضمن التنظيم الإداري لمديرية الجامعة والكلية والمعهد وملحقة الجامعة ومصالحها المشتركة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 62، 2004،

المواقع الالكترونية

18. منصوري الزين، دروس المحاسبة العمومية تم الاطلاع عليه من الموقع الالكتروني www.stagemaster.jimdo.com

19. الموقع الالكتروني www.m5zn.com

الملاحق