



## الموضوع

دور المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية المؤسسة  
العمومية ذات الطابع الإداري  
دراسة حالة متوسطة المجاهد عميري السعيد الوطاية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية  
والمحاسبة  
تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:  
د/ غضاب رانيا

إعداد الطالبان:  
بورمل زوهير  
مرابطي عبير

### لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	قطاف عقبة	أستاذ محاضر(ب)	رئيسا	جامعة بسكرة
2	غضاب رانية	أستاذ محاضر(ب)	مشرفا	جامعة بسكرة
3	بوسكار ربيعة	أستاذ محاضر(أ)	ممتحنا	جامعة بسكرة



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed khider- biskra  
Faculté des sciences Economique,  
Commerciales et des Sciences de Gestion  
Département des Financières et comptabilité



جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

## الموضوع

دور المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية المؤسسة  
العمومية ذات الطابع الإداري  
دراسة حالة متوسطة المجاهد عميري السعيد الوطاية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية  
والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

د/ غضاب رانيا

إعداد الطالبان:

بورمل زوهير

مرابطي عبير

### لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	قطاف عقبة	أستاذ محاضر(ب)	رئيسا	جامعة بسكرة
2	غضاب رانية	أستاذ محاضر(ب)	مشرفا	جامعة بسكرة
3	بوسكار ربيعة	أستاذ محاضر(أ)	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2021/ 2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

رَبِّ أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ  
أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ

[الأحقاف: 15]

# شكر وحرفان

عن أبي هريرة -رضي الله عنه- قال ﷺ: "مَنْ لَا يَشْكُرُ النَّاسَ، لَا يَشْكُرُ اللَّهَ"

أشكر الله العليّ القدير الذي أنعم عليّ بنعمة العقل والدين، والقائل في محكم التنزيل: ﴿نَرْفَعُ دَرَجَاتٍ مَنْ نَشَاءُ وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ﴾ سورة يوسف: الآية - 76-

وأيضاً وفاءً وتقديراً واعترافاً منا بالجميل نتقدم بجزيل الشكر لأولئك المخلصين الذين لم يلوا جهداً في مساعدتنا في مجال البحث العلمي، وأخص بالذكر الأستاذة الفاضلة: "غضاب رانيا" على هذه الدراسة وصاحبة الفضل في توجيهنا ومساعدتنا في تجميع المادة البحثية، فجزاها الله كل خير.

أخيراً، أتقدم بجزيل شكري إلي كل من مدوا لي يد العون والمساعدة في إخراج هذه الدراسة علي أكمل

وجه.

الباحثان

الطائفة

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مفهوم المحاسبة العمومية وكيفية تطبيقها وفق القوانين والتشريعات المعمول بها، بالإضافة إلى إظهار الصعوبات التي تواجه كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في تطبيقها، وكيفية إعداد وتنفيذ الميزانية العامة وفق الاعتمادات الممنوحة والأخذ بعين الاعتبار نوعية المؤسسة العمومية، كما تهدف إلى إسقاط معالم الجانب النظري على الواقع الميداني من خلال تشخيص واقع المحاسبة العمومية في المؤسسة التربوية "المجاهد عميري السعيد-الوطاية" من خلال إعداد وتنفيذ الميزانية العامة لها كنموذج مقترح لمعرفة أهم العناصر التي تتكون منها وكيفية استخدامها للاعتماد الممنوح وتخصيصه لتغطية الإنفاق العام ومعرفة التغيرات التي حدثت للميزانية بعد استخدامها له. لتحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري في حين تم استخدام منهج دراسة حالة في الجانب الميداني، ومن أهم نتائج الدراسة أن تطبيق المحاسبة العمومية تساهم بشكل إيجابي في إعداد وتنفيذ الميزانية العامة وتفادي الأخطاء بالرغم من وجود بعض الصعوبات للمؤسسة محل الدراسة.

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة عمومية، إنفاق عام، اعتماد مفتوح، ميزانية عامة.

## **Abstract:**

this study aims at clarifying the concept of public accounting to apply it according to the laws and legislations that are worked with. In addition, to show the difficulties that face it's spend and public accountant in its application and how to reemplement the public budget according to the credits granted and taking into consideration the type of the public institutions

It's also aims at projecting the features of the theoretical side on the real world through diognizing public accounting in the educational institution "Elmoudjehid Amiri Said-Lotaya" through reimplementation if the public budget as a suggested sample to know the most important element that it is composed of and how it uses the credit granted and specify it to cover the outcomes and knowing the changes happened to the budget after using it.

To fulfill the targets of this study, we have followed the descriptive approach from the theoretical side meanwhile we have used an applicatory side. Among the most important results we find out that the public accounting takes part in preparing and applying the public budget so as to avoid the existence of some difficulties in the instructions as a case study.

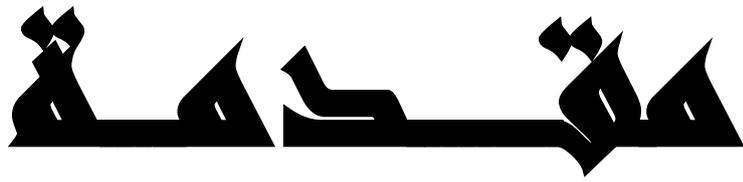
**Key words: public accounting, public expenditure, Open credit, Public budget**

قائمة الجداول

والأشكال

## قائمة الجداول والأشكال:

الصفحة	عنوان الجدول او الشكل	الرقم
<b>الجداول</b>		
66	جدول يبين مدونة ميزانية المتوسطة (جانبا إيرادات)	1
71	جدول يبين سعر الوجبة للمشاركين في الطاولة المشتركة	2
72	جدول يبين مدونة ميزانية المتوسطة (جانبا النفقات)	3
<b>الأشكال</b>		
-ج-	نموذج الدراسة	1
61	الهيكال التنظيمي لمتوسطة المجاهد عميري السعيد الوطاية	2



## مقدمة:

تعتبر المحاسبة العمومية نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية، تحكم وحدات النشاط المالي لوحدات القطاع العام، ذات الطابع الإداري أو غير الربحي، حيث تستمد هذه الخصوصية كونها تتناول آليات الرقابة المطبقة في صرف وتداول المال العام، ولهذا السبب ترتبط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية حيث خصها المشرع بإطار قانوني (القانون 90-21 الخاص بالمحاسبة العمومية) والذي يركز على مختلف القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة وضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية في ظل احترام تبويب الميزانية العامة للدولة، فهي تعتبر الركيزة الأساسية والدعامة الأولى لتسيير المؤسسات العمومية.

أما الجانب التقني للمحاسبة العمومية فيركز على بيان إثبات المعاملات المالية وقيدها في الدفاتر المحاسبية وإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية، لعرض نتائج نشاط وحدات القطاع العام حيث إن تصميم النظام المحاسبي يجب أن يأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح إضافة إلى ضرورة احترام الضوابط القانونية التي تنظم تداول المال العام.

## أولا: إشكالية الدراسة

## ◆ ما هو الدور الذي تلعبه المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري؟

ولمعالجة هذه الإشكالية ارتأينا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تختلف المحاسبة العمومية عن فروع المحاسبة الأخرى من حيث المفهوم والمضمون؟
- هل يمكن تقديم تعريف للميزانية العامة دون ذكر أهم خصائصها والعناصر المكونة لها؟
- هل تقوم المحاسبة العمومية بدورها اللازم في تنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؟

## ثانيا: الدراسات السابقة

تعتبر هذه المذكرة مساهمة بسيطة للدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع المحاسبة العمومية، ومن أهم هذه الدراسات:

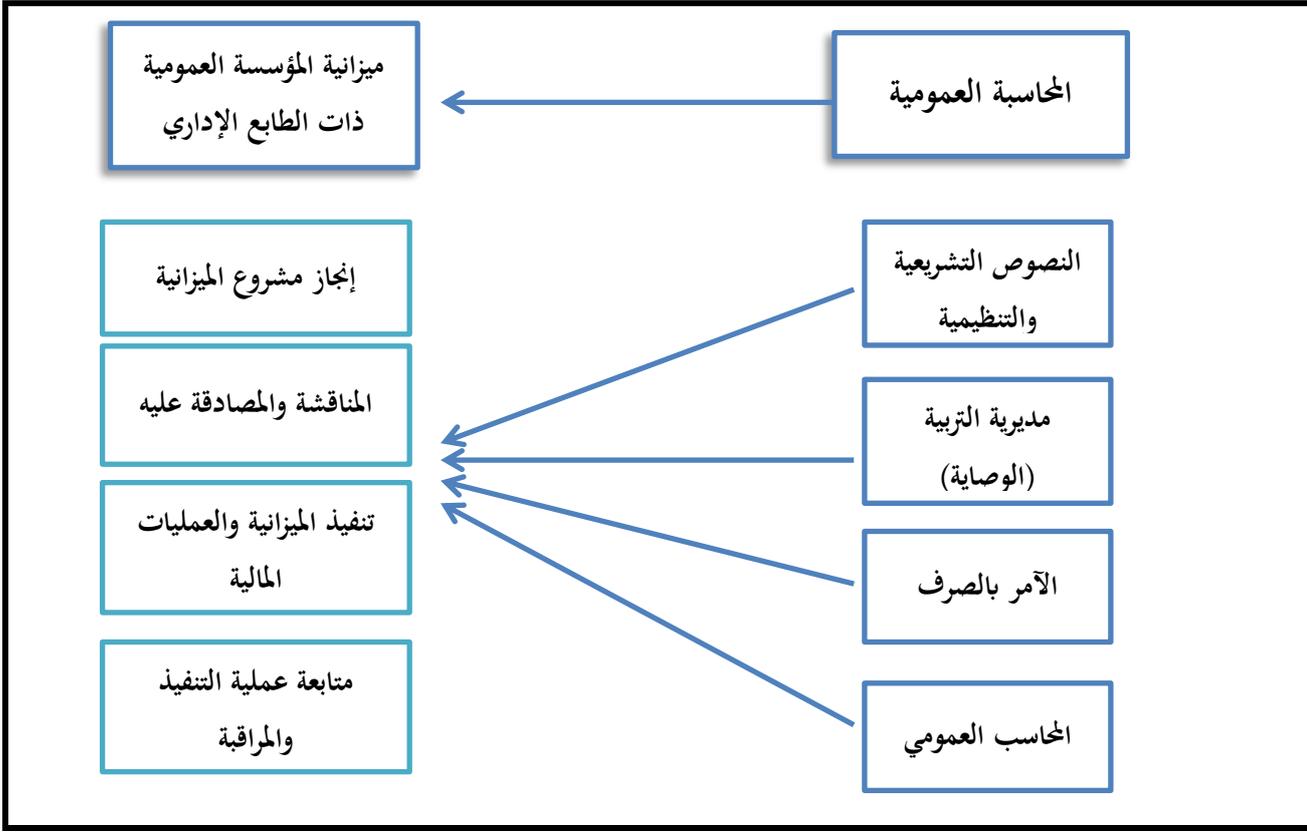
- **بوشنطر سليمة 2011**، مذكرة ماجستير تحت عنوان "المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة" بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير في جامعة الجزائر 03، حيث تتمحور إشكالية الدراسة حول الإجراءات والآليات المعتمدة لحماية الأموال العمومية في إطار المحاسبة العمومية ومدى فعاليتها وقامت الباحثة بدراسة نموذجية للمؤسسات الإدارية غير ربحية، الديوان الوطني للخدمات الجامعية من خلال أحد الإقامات التابعة له، هدفت هذه الدراسة في محاولة إظهار الإجراءات المعتمدة وآليات الرقابة المطبقة، وإلى أي مدى استطاعت أن تحمي الأموال العمومية من الاختلاسات والأخطاء، وتحديد مدى فعاليتها في الجانب النظري والتطبيقي، وخلصت هذه الدراسة إلى أن إجراءات المحاسبة العمومية وآليات الرقابة استطاعت أن تحصر مجال استخدام الأموال العمومية وإن تحدد إطارها، حيث كان لها دور هام في تحسين أداء المؤسسات العمومية الإدارية، وإحداث إطار محدود ومنهج قانوني واحد في كل المؤسسات المتماثلة،

حيث فرضت إجراءات صارمة لتحصيل الإيرادات وصرف النفقات، وبالرغم من ذلك إلا أنه لا يخلو من النقائص وهذا نظرا لتشعب الموضوع وتعدد القوانين الصادرة في هذا المجال.

-**أحمد بوجلال 2010**، رسالة ماجستير بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير في جامعة عمار ثليجي بالأغواط تحت عنوان "مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة" حيث عالج الباحث إشكالية مستوى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة ونوع العلاقة الموجودة بينهما، بالاعتماد على دراسة الحالة لمركز المراقبة المالية لولاية الأغواط، تهدف هذه الدراسة إلى قياس مدى فعالية المحاسبة العمومية في إنجاز العمليات المالية للميزانية ودورها في المساعدة على الرقابة وتقييم الأداء وتقويم الانحرافات، ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث هو أنه قياس مستوى ومدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة، وتعد هذه المرحلة من أهم المراحل بمعنى آخر فهي انتقال الميزانية العامة من التطبيق النظري إلى حيز التطبيق العملي الملموس، ودور الرقابة المالية الفعال في كشف الانحرافات والمخالفات وكذا الاختلاسات الممكنة للأموال العمومية باعتبارها أداة فعالة تضمن سلامة تنفيذ العمليات المالية، وذلك لكونها تعتمد على معايير وقواعد محددة وفقا للقوانين التي تمكن الجهة المكلفة بالعمل وفقها، فهي تعتبر المرآة التي تعكس سياسة الدولة المالية وبالتالي هي تجسيد للأهداف السياسية والاقتصادية ككل.

-**شلال زهير 2014**، أطروحة دكتوراه بكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير تحت عنوان " آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة " في جامعة أحمد بوقرة -بومرداس- حيث تمحورت إشكالية هذه الدراسة تدور حول واقع وآفاق تطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وتهدف هذه الدراسة إلى تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر عن طريق تحليل نقاط القوة والضعف لنظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على مجموعة حسابات الخزينة العمومية وتسعى لتقديم اقتراحات لمعالجة نقائص النظام الحالي، حيث قام الباحث بعرض المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق والأساس النقدي، ومن نتائج التي توصل إليها الباحث أن المعايير الدولية تسمح بتقديم أفضل الممارسات المحاسبية للقطاع العام، والمتفق عليها دوليا لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، وباعتبار أساس الاستحقاق الكامل كأفضل أساس للقياس المحاسبي الحكومي لكونه يسمح بتطوير نظام محاسبة حكومية فعال.

ثالثا: نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الدراسات السابقة

رابعا: فرضيات الدراسة

وللإجابة على التساؤلات الفرعية قمنا بطرح الفرضيات التالية والتي نسعى من خلال بحثنا إلى إثبات صحتها أو نفيها:

- يرى الكثير من الباحثين أن هناك اختلاف، وأن المحاسبة العمومية عبارة عن قواعد قانونية بحتة.
- هناك فرق بين المفاهيم التقنية والقانونية للميزانية العامة.
- نعم تقوم المحاسبة العمومية بدورها اللازم في تنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

خامسا: منهج الدراسة

للإجابة على الإشكالية الخاصة بالدراسة اتبعنا المنهج الوصفي بأسلوبه التحليلي في الدراسة النظرية ودراسة حالة في

الجانب التطبيقي بالمؤسسة التربوية.

سادسا: تصميم البحث:

### 1. هدف الدراسة:

الهدف الأساسي من هذه الدراسة هو إبراز الدور الذي تلعبه المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية (دراسة ميدانية) والتعرف على مدى فعالية هذه الإدارة في مجال التسيير.

كما أن هناك أهداف ثانوية تتمثل في:

- تقديم للأعوان المكلفين بالمحاسبة العمومية.
- التعرف على التطبيق الصحيح للمحاسبة العمومية.

### 2. نوع الدراسة:

تم الاعتماد على نوع الدراسة التجريبية والتطبيقية لتبيان العلاقة بين المتغيرين.

### 3. مدى تدخل الباحث:

تمثل تدخل الطلبة في تطبيق أدوات نظام جديد على عينة الدراسة وبذلك فقد كان تدخل مقصود.

### 4. التخطيط للدراسة:

قسمت متغيرات الدراسة إلى متغير مستقل ومتغير تابع، حيث تمثل المتغير المستقل في المحاسبة العمومية وأعوامها وقد اخترنا عونان رئيسيان يتمثلان في الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، أما المتغير التابع فهو المتغير المتأثر بالمتغير المستقل، ويتمثل في إنجاز مشروع ميزانية المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري، والمصادقة عليه وتنفيذه، وكذا متابعة عملية التنفيذ والمراقبة، حيث طبقت هذه الدراسة في دراسة ميدانية.

### 5. وحدة التحليل (مجتمع الدراسة):

مجتمع الدراسة تمثل في متوسطة المجاهد عميري السعيد بالوطاية.

### 6. المدى الزمني:

أجريت هذه الدراسة الميدانية خلال الأشهر الخمس الأولى للسنة الحالية 2021.

### سابعاً: أهمية الدراسة

تتمثل أهمية القيام بهذه الدراسة في إبراز الدور الذي تلعبه المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية ذات طابع الإداري.

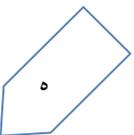
## ثامنا: خطة البحث

انطلاقاً من أهمية الموضوع والأهداف المرجوة منه، ومعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية ولاختبار صحة الفرضيات، سيتم إعداد هذا البحث في فصلين رئيسيين، فصل يمثل الجانب النظري وفصل ثاني يخص الدراسة الميدانية أو الجانب التطبيقي.

الفصل الأول والذي يضم ثلاثة مباحث رئيسية نتناول في المبحث الأول ماهية المحاسبة العمومية وذلك من خلال تقديم تعريف وأهداف المحاسبة العمومية، وكذا خصائصها ومبادئها والمعايير الدولية المنظمة لها، كما سنتطرق إلى ماهية الميزانية العامة (الموازنة) في المبحث الثاني وذلك بتقديم تعريفات للميزانية العامة وكذا ميزانية المؤسسات الإدارية العامة (المؤسسة التربوية)، وسنتطرق أيضاً إلى مبادئ وخصائص الميزانية العامة، أما المبحث الثالث فسيكون تحت عنوان دور المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري والذي يضم الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية، وكذا دور المحاسبة العمومية في تنفيذها.

أما الفصل الثاني (التطبيقي) فسيتم تخصيصه لدراسة الحالة في المؤسسة التربوية "متوسطة عميري السعيد"

الوطاية.



## الإطار النظري للمحاسبة العمومية

### المبحث الأول ماهية المحاسبة العمومية

تحتل المحاسبة الحكومية في الآونة الأخيرة مكانة هامة في حياة المجتمعات المعاصرة حيث لها دورا أساسيا في الإدارة المالية للدولة وفي صياغة السياسات المالية وتنفيذها للمساهمة من تفعيل دور الإدارة المالية العامة للدولة كما تبرز أهميتها في خدمة الجهاز الإداري الحكومي أو سياسية للدولة.

#### المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية وأهدافها

الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية

التعريف الأول:

" تعرف المحاسبة العمومية بأنها مجموعة من المفاهيم والمبادئ العلمية والأساسية الفنية التي يمكن بها ترشيد النشاط الحكومي والتقدير عن نتائجه بصورة دورية إلى الجهات المسؤولة عن إدارة ومراقبة الأموال العامة". (الحسين، 2017، صفحة 113)

التعريف الثاني:

"المحاسبة الحكومية أو العمومية هي فرع من فروع المحاسبة الذي يجري تطبيقه في الوحدات الإدارية الحكومية بما يتماشى وطبيعة النشاط العام الحكومي". (اسماعيل و عدس، 2010، صفحة 44)

التعريف الثالث:

"هي فرع من فروع المحاسبة تقوم على مجموعة من المبادئ والأسس العلمية الخاصة بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالنشاطات الحكومية بهدف فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ومصروفاتها والمساعدة في اتخاذ القرار". (المهتدي، 2015، صفحة 94)

التعريف الرابع:

هي عملية قياس وتسجيل وتفسير العمليات المالية والأحداث المتعلقة بجمع واستخدام الموارد المالية العامة والتي تتعلق بوحدات الجهاز الإداري الحكومية وإنتاج وتوصيل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات. (المعايطة و الحسيني، 2015، صفحة 18)

التعريف الخامس:

نص قانون المحاسبة العمومية الجزائري رقم 90\_21 المؤرخ في 15 أوت 1990 في مادته الأولى والثانية على أنه يقصد بالمحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تحكم تنفيذ ومراقبة الحسابات والعمليات الخاصة بالدولة، والمجلس الدستوري، والمجلس الشعبي الوطني، ومجلس المحاسبة، والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية، ذات الطابع

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

الإداري، كما يبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف، والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات. (الحكومة الجزائرية، 1990)

التعريف السادس:

يمكن تعريف المحاسبة الحكومية بأنها تتضمن مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي تحكم عملية تجميع وتسجيل وتبويب الإيرادات العامة وأوجه إنفاقها والخدمات التي تبغي الحكومة القيام بها وذلك تمهيدا لعرضها في شكل تقارير وقوائم مالية وتقديمها إلى الجهات المعنية بالتعرف على نتائج أداء الحكومة. (هاللي، 2002، صفحة 20)

واستنتاجا من كل ما سبق إن تعريف المحاسبة العمومية هو خليط بين القواعد والمبادئ والأسس التقنية التي تحكم عملية تجميع وتسجيل وتبويب العمليات المحاسبية، وبين القوانين والمراسيم التنظيمية التي تحدد الإطار القانوني للمحاسبة العمومية والأعوان المكلفين بتنفيذها والرقابة عليها.

#### الفرع الثاني: أهداف المحاسبة العمومية

تهدف المحاسبة الحكومية إلى تحقيق الأهداف التالية: (المعاينة و الحسيني، 2015، صفحة 20)

- ✓ إثبات العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الحكومية بغرض إمكانية الرجوع إليها للمحاسبة والمساءلة والتقييم.
- ✓ حصر استحقاقات الدولة من الضرائب والرسوم والإيرادات الأخرى.
- ✓ الرقابة على الأموال العامة للمحافظة عليها من التلاعب والغش.
- ✓ توفير البيانات اللازمة لمتابعة الموازنة العامة للدولة.
- ✓ إظهار المركز المالي الفعلي للدولة في نهاية السنة المالية.
- ✓ توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط له.
- ✓ توفير البيانات والمعلومات اللازمة للإدارات الحكومية لاتخاذ القرارات المناسبة.

بعض الأهداف الأخرى وذلك وفق: (المهتدي، 2015، صفحة 95)

- ✓ فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة وذلك بتتبع عمليات تحصيل الإيرادات والتأكد من أن جميع الإيرادات المستحقة للدولة قد تم تحصيلها وفقا للقوانين والأنظمة.
- ✓ فرض الرقابة المالية والقانونية على مصروفات الدولة، وذلك بتسجيل عمليات الإنفاق أولا بأول، بطريقة تمكن من تتبع الإنفاق، بحيث لا تتجاوز المصروفات الاعتمادات المخصصة من قبل السلطة (أي أن الإنفاق تم في الأوجه المخصصة له).

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

- ✓ المساعدة في اتخاذ القرارات وذلك عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة.
- ✓ إمكانية التعرف على الإيرادات الفعلية والنفقات الفعلية ومقارنة ذلك مع الإيرادات والنفقات المقدرة للوحدات الإدارية، وذلك بهدف التعرف على أسباب الفرق بين الفعلي والتقديري، ومن ثم اتخاذ الإجراءات المصححة التي تساعد على تفادي الفرق الغير مرغوب فيه.
- ✓ إحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية وحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام.

الفرع الثالث: المقارنة بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

يمكن التمييز بين أوجه التشابه والاختلاف بين النظامين من خلال الآتي:

أولاً: أوجه التشابه بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية: (شلال، 2014، الصفحات 15-16)

أ- مبدأ القيد المزدوج:

يطبق كل من النظام المحاسبي الحكومي والنظام المحاسبي المالي القيد المزدوج في إثبات العمليات المالية، ويقوم هذا المبدأ على أساس أن قيد العمليات المالية يتم عن طريق التسجيل في جانبين متساويين حسابين مختلفين، أحدهما دائن والآخر مدين، بحيث يساعد هذا المبدأ على التحقق من صحة القيد وتوازنه في السجلات المحاسبية.

ب- مبدأ ثبات وحدة القياس:

يتم استخدام الوحدة النقدية كوسيلة لإثبات العمليات المالية لكلا النظامين، مع ثبات قيمتها بغض النظر عن تغيير قدراتها الشرائية.

ج- مبدأ التكلفة التاريخية:

يقوم كلا النظامين على فرضية الاستمرارية ولهذا يتم تقييم معظم الأصول وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، حيث تتفق المحاسبة التجارية مع المحاسبة العمومية في أن يتم التعبير عن بنود الإيرادات والنفقات في كليهما بوحدات نقدية متجانسة، مفترضين أن القوة الشرائية للنقود لا تتغير، فالعمليات تثبت في الدفاتر على أساس تكلفتها التاريخية بصرف النظر عما قد يحدث من تغيير في المستويات.

د- الفترة المحاسبية:

يتفق كلا النظامين على مبدأ سنوية المحاسبة واستقلال السنوات المالية، بحيث يتم قياس نتيجة النشاط الاقتصادي للوحدات الهادفة إلى تحقيق الربح عند نهاية كل سنة مالية، في حين أن توقع الإيرادات والنفقات للوحدات الحكومية غير الهادفة إلى تحقيق الربح يكون لمدة سنة.

الإطار النظري للمحاسبة العمومية

هـ - الدورة المستندية:

يعتمد النظام المحاسبي في كل منهما على مجموعة متكاملة من الدفاتر والمستندات والسجلات المحاسبية وإن اختلفت في الشكل والمسميات.

و - توفير البيانات المالية:

كل من النظامين يتفقان من حيث الهدف والمتمثل في قياس وتوصيل معلومات المفيدة وذات معنى لفئات المستخدمين في شكل التقارير والقوائم الدورية الختامية.

ثانياً: أوجه الاختلاف بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

هناك العديد من أوجه الاختلاف بين كلا النظامين ومن أهم مجالات الاختلاف ما يلي: (شلال، 2014،

صفحة 17)

أ - تكوين المخصصات والاحتياطات:

تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر الذي يستند إلى الاحتياط المسبق لأي خسارة محتملة أو مؤكدة نتيجة لنقص في قيمة أصل من الأصول أو لمواجهة الالتزامات المترتبة على المؤسسة، أما في النظام المحاسبي الحكومي الذي يتناول تنفيذ الميزانية كخطة مالية تعكس نشاط الحكومة وفقاً للإيرادات المتوفرة، وعلى هذا الأساس لا مجال لمسك قيود لتكوين المخصصات من هذا القبيل، أما عند ظهور حالات طارئة تستدعي نفقات غير مخصصة في الميزانية، تقوم الحكومة بتدبير الأموال اللازمة لمواجهةها.

ب - خصوصية الشخصية المعنوية في القطاع العام:

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

ج - مقابلة الإيرادات بالنفقات:

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

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

د- تكوين الإهلاك على الأصول الثابتة:

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

هـ- حسابات النتائج والقوائم المالية:

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

و- الأسس النظرية:

يؤدي اختلاف طبيعة وتركيب وحدات القطاع العام مقارنة مع القطاع الخاص إلى تطبيق إطار نظري يأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام حيث تعتمد المحاسبة العمومية على نظرية الأموال المخصصة باعتبارها الأساس العلمي لتفسير الوحدة المحاسبية في وحدات الجهاز الإداري، بينما تعتمد المحاسبة المالية على نظرية الشخصية المعنوية أو نظرية أصحاب المشروع.

ز- الجرد والتسويات الجردية:

تعتمد المحاسبة في القطاع الخاص على إجراء تسويات جردية في نهاية السنة المالية، إما في نطاق محاسبة الوحدات الحكومية والتي تعتمد في الغالب على الأساس النقدي في قياس عناصر الإيرادات والمصروفات، فليس هناك ضرورة للتسوية الجردية لعدم الحاجة إليها، ولكن الأمر يتطلب ضرورة التحقق من الموجودات الحكومية وسلامتها بصفة دورية وعدم إهمالها أو تبديدها، ويمكن أن يتبع في ذلك الإجراءات والقواعد التي وضعتها الجهات والأجهزة الحكومية المختصة.

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

#### المطلب الثاني: خصائص ومبادئ المحاسبة العمومية

##### الفرع الأول: خصائص المحاسبة العمومية

تتميز المحاسبة العمومية بعدة خصائص تميزها عن أنواع المحاسبات الأخرى ومن أهم هذه الخصائص: (معياش،

2017، صفحة 11)

- لا تهدف إلى تحقيق الربح وإنما تهدف إلى تأدية مجموعة من الخدمات العامة مثل الأمن، والدفاع عن العدالة والصحة العامة، التي تقوم الحكومة بتوفيرها للأفراد دون مقابل أو بمقابل رسوم لا توازي الخدمة المؤداة.
- لا يوجد رأس مال معين للوحدات الحكومية بالمعنى المحاسبي المعروف، وإنما تعتمد على الموارد المخصصة لها سنويا، بحيث تخصص الدولة لكل وحدة حكومية الأموال اللازمة للإنفاق على أنشطتها خلال الموازنة العامة.
- النظام المالي الموحد، فهو مستمد من التعليمات المالية الصادرة من السلطة التشريعية إلى جميع الوحدات الحكومية.
- الملكية العامة للوحدات العمومية، حيث لا يسمح للأفراد والمؤسسات بتملكها.
- انعدام الشخصية الاعتبارية في الوحدات العمومية، حيث أن كل وحدة تمثل خلية في الجهاز الإداري للدولة مرتبطة بالخلايا الأخرى وذلك لاعتبارات إدارية وتنظيمية عديدة.
- العلاقة النسبية بين الإيرادات والمصروفات معدومة، فكل من العنصرين لهما طريق يختلف عن الآخر.
- تمتع الوحدات العمومية بالسلطة والسيادة اللازمة لأداء نشاطها، كما أنها تتصف بقوة الرقابة الداخلية اللازمة.

وانطلاقا مما سبق طرحه فالمحاسبة العمومية هي: (منصوري ، بدون سنة نشر، الصفحات 3-4)

#### إطار محاسبي مميز:

المحاسبة بصفة عامة هي نظام معلومات وإطار تنظيمي يسمح بتسجيل معطيات رقمية للمؤسسة أو هيئة معينة، تسمح بإعطاء معلومات تخص الذمة المالية للمؤسسة، أصول وخصوم ونتيجة الدورة ووضعية المؤسسة تجاه الغير، وكذا كيفية تكوين التكاليف والأسعار بالنسبة للأشخاص المعنويين، فإن المحاسبة العمومية تقليديا كانت تسمى محاسبة الصندوق، حيث كانت موجهة ليس باتجاه إجراءات ميكانيزمات تطور عناصر الأصول الصافية، ولكن باتجاه المراقبة على النفقات والوقاية من التهرب و تحويل الأموال وسرقتها وتبديد المال العام، أما النظرة الحالية للمحاسبة العمومية فهي تتعدى هذا المفهوم التقليدي وتتجه نحو تقريب محاسبة الدولة والهيئات التابعة لها من

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

المخطط المحاسبي الوطني، فهي تبحث عن استبعاد فكرة كونها منظم وضابط للمال إلى تحليل النتائج ووضع خطوط عريضة لمحاسبة الممتلكات، وتسهيل استعمال الحسابات العمومية لفائدة المحاسبة الوطنية.

✚ فرع متخصص:

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في القانون المالي الجزائري إلى جانب قانون الميزانية والقانون الجبائي، استقلالية قانون المحاسبة العمومية أصبح حقيقة واضحة وجلية، حيث يجب أن تضاف لها قواعد خاصة بها في تسيير العلاقات الداخلية للهيئات العمومية، وتعتبر هذه القواعد منظمة ومقومة للعمليات المالية لدى هياكل ومؤسسات الدولة.

✚ مزيج من القواعد القانونية والقواعد التقنية:

إذا اعتبرنا أن المحاسبة العمومية هي أداة تنفيذ ومراقبة المال العام، لأنها إنتاج ومزيج لقواعد قانونية وأخرى تقنية. ■ القواعد القانونية:

يعتبر القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه، المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر ويسمى عادة بقانون المحاسبة العمومية، كما وجدت عدة أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية ولا سيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في 7 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، ومختلف القوانين المالية السنوية. ■ القواعد التقنية:

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

الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية

تقوم المحاسبة العمومية على عدة مبادئ نوجزها فيما يلي: (بن قطاف ، بدون سنة نشر، الصفحات 2-3)

أولاً: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يقصد بهذا المبدأ على أنه لا يمكن أن يقوم الأمر بالصرف بالمهام الموكلة للمحاسب العمومي والعكس، بمعنى أنه يجب أن يكون الأمر بالصرف والمحاسب العمومي شخصين مختلفين يراقب كل منهما العمليات التي يقوم بها الآخر، وينتج عن هذا المبدأ أنه لا يجوز أن يخضع المحاسب العمومي لسلطة الأمر

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

بالصرف الوظيفية، كما نص القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على منع أن يكون الأمر بالصرف والمحاسب العمومي زوجين، وسيتم التطرق إلى التعريف بكل منهما بالتفصيل لاحقاً. ومن مبررات مبدأ الفصل ما يلي:

أ- تقسيم المهام:

إن عملية تنفيذ الإيرادات والنفقات تحتوي على نوعين من الأعمال الأولى إدارية والتي يقوم بها الأمر بالصرف والثانية محاسبية يكلف بها المحاسب العمومي، فالعمليات الإدارية تتطلب تقدير الملائمة وبالتالي تكمن فيها السلطة التقديرية للمدير ( الأمر بالصرف ) وتبرز فيها مقدرته الإدارية وذلك لأنها تصرفات إدارية موضوعية، أما الثانية فهي تستند إلى الشكلية والشرعية ودقة الحسابات، وحتى يؤدي كل موظف مهامه بإتقان وجب تخصيصه في إحدى الوظيفتين دون الأخرى، وبالتالي فإن تقسيم المهام يهدف إلى تنظيم العمل من جهة وممارسة الرقابة المخولة للمحاسب العمومي على الأمر بالصرف من جهة أخرى.

ب- تسهيل الرقابة:

بما أن الأمر بالصرف ملزم بمسك حسابات إدارية تخص الالتزام والأمر بالصرف في حين يمسك المحاسب العمومي حسابات التسيير أي حسابات دخول وخروج الأموال والأرصدة، فإنه يسهل عمل الأجهزة الرقابية بحيث يمكن استخراج المخالفات والأخطاء بمجرد المقارنة ما بين الحسابين، بالإضافة إلى ذلك فإن مبدأ الفصل بين الوظيفتين يمنع التزوير حيث يشكل كل عون مراقباً للآخر يتفحص حساباته فتقل بذلك فرص التواطؤ والاختلاف عما يمكن حدوثه لو كلف بالوظيفتين عون واحد.

ج- وحدة الصندوق:

كل الأرصدة توضع في صندوق واحد (الخزينة العمومية) تحت رقابة وإشراف وزير المالية إذا من الطبيعي أن يكون المحاسبون العموميون خاضعون لسلطة واحدة فيما يخص تعيينهم وعزلهم (وزارة المالية)، تختلف عن السلطة التي يخضع لها الأمر بالصرف (الوزارة الوصية).

ثانياً: مبدأ التمييز بين الملائمة والشرعية

يجب التمييز بين الملائمة والشرعية بحيث أن ميدان الملائمة مخصص للأمرين بالصرف في حين أن ميدان الشرعية مخصص للمحاسبين العموميين، والمقصود بالملائمة مدى ملائمة العمليات المالية التي يقوم بها الأمر بالصرف لأهداف المؤسسة، أما الشرعية فيقصد بها مدى تطابق العمليات المالية مع القوانين والتنظيمات المعمول بها.

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

ثالثا: مبدأ المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي

حسب المادة 46 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية فإن المحاسبين العموميين مسؤولين شخصيا وماليا عن العمليات الموكلة إليهم، ويكون المحاسب العمومي مسؤولا شخصيا عن كل مخالفة أو خطأ يرتكبه أثناء تنفيذه لمختلف العمليات المالية من تكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف إذا لم يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها.

رابعا: مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات:

ينص هذا المبدأ على أن جميع الإيرادات التي تحصلها الدولة تصب في الخزينة العمومية بحيث تمول كافة النفقات دون تخصيص، غير أنه يمكن تخصيص أو توجيه بعض الإيرادات لنفقات معينة بموجب قوانين المالية قصد تحقيق أهداف معينة.

#### الفرع الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

يعتبر مجال تطبيق المحاسبة العمومية محدودا قانون الكون ها تختص بتسجيل العمليات المالية المرتبطة بتحصيل وصرف المال العام المتداول عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة ومن هنا نتطرق لعرض نطاق المحاسبة العمومية ومجالات تطبيقها؛ حيث تطبق المحاسبة الحكومية في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة، وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور، بدون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة، كما أنها بصفة عامة تشتمل على الوحدة الإدارية التي تخضع للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث تدبير الأموال وتحديد طرق إنفاقها، وبصفة عامة يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح، والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بغض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة، حيث تمول نشاطها من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة. (هلاي، 2002، صفحة 39)

أما في الجزائر:

فقد حصر المشرع الجزائري مجال تطبيق المحاسبة العمومية وفق الأحكام المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والتي تنص على أن أسس وقواعد المحاسبة العمومية تطبق على تنفيذ الميزانيات الآتية: (الحكومة الجزائرية، 1990).

- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة.
- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة ومجلس المحاسبة.
- العمليات المالية للميزانية الملحقه.
- العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات والبلديات)

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

▪ المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

وبناء على ذلك، يمكن الاستنتاج بأن مجال اختصاص المحاسبة العمومية يمتد ليشمل مختلف وحدات القطاع العام التي تستفيد من ميزانية عمومية لتمويل نشاطها بهدف تحقيق خدمة عامة، ويمكن أن تقسم المؤسسات العمومية (الحكومية) إلى أنواع نذكر منها المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي التجاري، وبما أن مجال بحثنا يدور حول المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية الإدارية، كان لا بد من تعريف المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري.

وقبل أن نتطرق لمفهوم المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري سوف نقوم بتعريف المؤسسة العمومية بصفة عامة:

أولاً: تعريف المؤسسة العمومية

المؤسسات العمومية هي إحدى أشخاص القانون العام تنشؤها الدولة أو الجماعات الإقليمية، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتعتبر قراراتها إدارية، ويترتب على تمتع المؤسسة بالاستقلالية تمتعها بذمة مالية مستقلة واكتسابها لحق التقاضي وحق التعاقد دون الحصول على رخصة، مع تحملها لنتائج أعمالها والأفعال الضارة التي تلحق بالغير. (عصام، 2017، صفحة 291)

ثانياً: تعريف المؤسسة العمومية الإدارية

ويطلق عليها قطاع الخدمات ويقصد بها تلك الوحدات التي تقوم بأداء الوظائف السيادية للدولة كالدفاع والأمن والقضاء والخدمات الاجتماعية، كالصحة والتعليم وغيرها، وكذلك الوحدات التي تقوم على توجيه النشاط الاجتماعي للدولة وإقامة البنية الأساسية للمجتمع كإقامة الطرق والسدود والموانئ والمطارات والجسور... إلخ، وتقدم هذه الوحدات خدماتها إلى المواطن بدون مقابل أو بمقابل رمزي لا يغطي تكاليف تلك الخدمات (اسماعيل و عدس، 2010، الصفحات 24-25).

المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري هي في الواقع امتداد هيكلي ومالي لإدارات الدولة والجماعات المحلية، ولكن هذه المؤسسات تتميز من الناحية القانونية بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي، وهي تابعة من حيث الوصاية لشخص عمومي عام وهو الدولة، الجماعات المحلية، وتمارس مهامها حسب قطاع النشاط كالتربية، والتعليم العالي، التكوين المهني، الثقافة، الصحة عمومية... إلخ، ومن الجانب المالي هذه المؤسسات تتلقى إعانات تسييرها من طرف الدولة والمسجلة في الميزانية العامة للدولة، حيث تمثل إعانة الدولة ما يزيد عن 95% من موارد هذه المؤسسات، ويعود سبب ضعف الموارد الذاتية لهذه المؤسسات إلى طبيعة الخدمة العمومية وغياب أو ضعف النشاطات المكتملة المدرة للمداخيل. (معياش، 2017، صفحة 39)

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

#### المطلب الثالث: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

سنتناول في هذا المطلب عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق على النحو الموالي:

- معايير إعداد وعرض التقارير والبيانات المالية
- معايير معالجة الأصول الملموسة وغير الملموسة
- معيار الأدوات المالية
- باقي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق.

الفرع الأول: معايير إعداد وعرض التقارير والبيانات المالية:

تحدد معايير عرض البيانات المالية الحكومية طريقة وشروط إعداد القوائم المالية الحكومية وفق متطلبات المعايير

التالية: (شلال، 2014، صفحة 59)

المعيار رقم 01: عرض البيانات المالية

تم إصدار هذا المعيار في ماي 2000 حيث تعرض لعدة تعديلات وفقا لمشروع التحسينات التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والذي قام بصياغته في شكله النهائي سنة 2009، يهدف هذا المعيار إلى توضيح إجراءات وقواعد إعداد وعرض البيانات المالية للأغراض العامة مما يرفع من إمكانية المقارنة بين مختلف البيانات المالية لمؤسسات القطاع العام، حيث يبين هذا المعيار الإرشادات المتعلقة بهيكل وشكل البيانات المالية والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بنوعية ومحتوى البيانات المالية المعدة على أساس الاستحقاق حيث يجب أن تتوفر البيانات المالية للقطاع العام العناصر التالية:

- معلومات حول المصادر وتوزيع استخدامات الموارد المالية.
- توفير معلومات حول كيفية تمويل المؤسسات لأنشطتها وتلبيتها للمتطلبات النقدية.
- توفير معلومات مفيدة في تقييم قدرة المؤسسة على تمويل أنشطتها وتلبية التزاماتها وتعهدها.
- تفسير معلومات حول الوضع المالي للمؤسسة والتغيرات فيها.
- توفير معلومات كلية ومفيدة في تقييم أداء المؤسسة لتكاليف الخدمة والكفاءة والإنجازات.
- تبين ما إذا تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للموازنة التقديرية المعتمدة قانونيا.
- تبين ما إذا تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للمتطلبات القانونية والتعاقدية بما فيها الحدود المالية التي تضعها سلطات التشريع المناسبة.

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

المعيار رقم 02: بيانات التدفق النقدي

يعتبر هذا المعيار مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم 8 مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص القطاع العام، حيث ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يبلغ بيانات التدفق النقدي خلال الفترة التدفقات النقدية المصنفة حسب الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ونظرا لتنوع ممارسات إدارة النقد والمعاملات المصرفية في مختلف أرجاء العالم، ومن أجل الامتثال لمتطلبات هذا المعيار يجب على المنشأة أن توضح عن السياسة التي تتبناها في تحديد مكونات النقد والنقد المعادل ويعرض بيان التدفقات النقدية ومصادر الموارد المالية والبنود التي تم فيها الإنفاق عن طريق المقابلة بينهما من أجل تحديد رصيد النقد في تاريخ تقديم التقرير، حيث يقدم هذا البيان معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية في اتخاذ القرارات وذلك عن طريق تقديم معلومات حول طرق تمويل أنشطة المنشأة وتقييم أوجه الإنفاق فيها إضافة إلى امتثال وحدات القطاع العام للقوانين والتنظيمات المعمول بها وبما في ذلك مدى احترامها للموازنات التقديرية المعتمدة.

المعيار رقم 06: البيانات المالية الموحدة والمنفصلة

يطبق هذا المعيار عند إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة للمنشآت الاقتصادية المسيطر عليها من طرف الدولة أو المنشآت المشتركة الأجنبية والمحلية باستثناء الوحدات التي تكون فيها السيطرة مؤقتة لكونها مملوكة ومحتفظ بها بغرض التصرف فيها خلال اثني عشرة شهرا من تاريخ الامتلاك أو الوحدات التي تبحث فيها الإدارة عن مشتري، ووفقا لمتطلبات هذا المعيار عند إعداد البيانات المالية الموحدة يتم تجميع القوائم المالية للوحدة المسيطرة مع الوحدات التابعة لها عن طريق دمج البيانات المالية وفق كل سطر من خلال جمع البنود المتماثلة للأصول والالتزامات وصافي الأصول على حقوق الملكية والإيرادات والمصاريف من أجل أن تعرض البيانات المالية عن المنشأة الاقتصادية وكأنها منشأة واحدة مع ضرورة حذف الأرصدة و المعاملات فيما بين المنشآت، إضافة إلى الإفصاح عن حصص الأقلية بشكل منفصل.

المعيار رقم 10: التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم 29 وفقا لمتطلبات هذا المعيار يجب على وحدات القطاع العام إعادة تقدير وعرض البيانات المالية المسجلة في كل من بيان المركز المالي وبيان التدفقات النقدية وبيان الأداء المالي، عن طريق إعادة تقدير المبالغ المسجلة وتعديلها من خلال تطبيق المؤشر العام للأسعار لأن البيانات المالية في الاقتصاد ذات التضخم المرتفع تعتبر مفيدة إذا تم التعبير عنها وفقا لوحدة القياس السارية في تاريخ التقرير، وتجدر الإشارة في هذا الإطار بأن هذا المعيار لا يحدد معدلا مطلقا لتعريف التضخم المرتفع حيث أن عملية تحديد متى يصبح هذا المعدل مرتفعا يخضع للحكم الشخصي، لكن هنالك مؤشرات لمعدل التضخم المرتفع منها تفضيل عامة الناس الاحتفاظ بمدخراتهم بعملة غير عملة البلد الأصلي أي عملة مستقرة نسبيا والاحتفاظ بمدخراتهم كأصول غير نقدية.

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

المعيار رقم 14: الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الاعتراف وقياس الأحداث والوقائع التي تلي تاريخ إعداد القوائم المالية، حيث يجب التمييز بين آخر يوم من الفترة التي تغطيها القوائم المالية والذي يعبر عنه بتاريخ إعداد التقارير المالية وبين تاريخ اعتماد وإصدار البيانات المالية بشكلها النهائي، من أجل المصادقة عليها من طرف السلطات المختصة وبالتالي على المنشأة الإفصاح عن المبالغ المعدلة في القوائم المالية نتيجة تسويات محاسبية أو تصويب للأخطاء بحيث تظهر وتعكس وقائع معدلة بعد إعداد التقارير.

المعيار رقم 18: تقديم التقارير حول القطاعات

يهدف هذا المعيار إلى تحديد مبادئ لتقديم التقارير المالية حسب القطاعات، ويقصد بالقطاع النشاط أو مجموعة من الأنشطة القابلة للتمييز للمنشأة والتي يكون من الملائم تقديم المعلومات حولها بشكل منفصل لأغراض تقييم الأداء السابق للمنشأة في تحقيق أهدافها واتخاذ القرارات حول التوزيع المستقبلي للموارد، وفي معظم الحالات تعكس التصنيفات الرئيسية المعتمدة في الميزانية العامة للدولة القطاعات التي يتم تقديم التقارير المالية عنها، كما يشجع هذا المعيار عرض البيانات المالية والإفصاح عن أصول و إيرادات ونفقات والتزامات كل قطاع على حدى، مع ضرورة التمييز بين إيرادات القطاع من مخصصات الميزانية والإيرادات من مصادر خارجية.

المعيار رقم 24: عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية

يطبق هذا المعيار على وحدات القطاع العام باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية، والذي يحدد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية لنتائج تنفيذ ميزانيات وحدات القطاع العام من أجل تحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتفعيل أدوات المراقبة والمساءلة من خلال إظهار مدى الامتثال لبنود الميزانية المصادق عليها ومدى تحقيق النتائج المقدرة.

الفرع الثاني: معايير الأصول الملموسة وغير الملموسة

تحدد معايير عرض الأصول الملموسة وغير ملموسة طريقة وشروط معالجة البيانات المتعلقة بالأصول الملموسة وغير الملموسة وفق متطلبات المعايير التالية: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، صفحة 211)

المعيار رقم 07: الاستثمارات في المنشآت الزميلة

ينطبق هذا المعيار على المساهمات المباشرة لوحدات القطاع العام في رأس مال الشركات، والتي تكون في شكل حصص أو أسهم في الشركات الزميلة والتي تعبر عن المشاريع المشتركة التي يكون فيها للمستثمر نفوذ كبير، وبالتالي لا يمكن اعتبارها منشأة مسيطر عليها من طرف القطاع العام.

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

ووفقا لمتطلبات هذا المعيار تتم محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة بصفة موحدة باستعمال طريقة حقوق الملكية، وهو أسلوب محاسبي يتم عن طريقه الاعتراف وتسجيل الاستثمارات مبدئيا بمقدار سعر التكلفة ويتم تعديلها بعد ذلك حسب نتائج عمليات الشركة، حيث يجب إعداد البيانات المالية باستخدام سياسات المحاسبة الموحدة للمعاملات والأحداث المماثلة في الظروف المشابهة.

#### المعيار رقم 08: الحصص في المشاريع المشتركة

يتناول هذا المعيار شروط الإفصاح وعرض البيانات المالية عن أصول والتزامات المشاريع المشتركة التي تؤسسها منشآت القطاع العام وفقا لشروط تعاقدية تحدد التزامات وحقوق كل مشارك، حيث يحدد هذا المعيار ثلاثة أشكال لهذه الشراكة كالآتي:

- العمليات تحت السيطرة المشتركة
- الأصول تحت السيطرة المشتركة
- المنشآت تحت السيطرة المشتركة

ووفقا لمتطلبات هذا المعيار يترتب على وحدات القطاع العام تقديم تقرير عن الحصص في المشاريع المشتركة والإفصاح عن الالتزامات المحتملة ودمج أصولها في بياناتها المالية.

#### المعيار رقم 11: عقود الإنشاء

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات عقود الإنشاء، والتي يمكن التعبير عنها بعقود الصفقات العمومية حيث يوفر هذا المعيار إرشادات حول أنواع شروط عقود الإنشاء التي تنفذها الوحدات الحكومية والترتيبات المحاسبية للمشاريع متعددة السنوات، بما فيها شروط الاعتراف بإيرادات وتكاليف العقد والتغيير في التقديرات.

#### المعيار رقم 12: المخزون

الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للمخزون في وحدات القطاع العام تحت نطاق نظام التكلفة التاريخية، ويوفر عملية لتحديد مبلغ التكلفة الذي يجب الاعتراف به كأصل يدرج في الميزانية العمومية، والاعتراف اللاحق به كمصرف عند استهلاكه، حيث يجب أن تشمل تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى المتكبدة خلال نقل المخزون إلى موقعه ووضع الحاليين.

#### المعيار رقم 13: عقود الإيجار

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الإفصاح، والسياسات المحاسبية المتعلقة المستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التشغيلية والتمويلية، باستثناء عقود الإيجار المرتبطة باستغلال المصادر الطبيعية المتعلقة بالحرققات والمعادن والغابات، إضافة إلى العقود المتعلقة بالتسجيلات السينمائية وحقوق الطبع والبراءات.

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

المعيار رقم 16: العقارات الاستثمارية

وهي العقارات التي تمتلكها وحدات القطاع العام والمحتفظ بها بغرض تحقيق مكاسب من الإيجارات أو الزيادة في القيمة الرأسمالية للأصل أو كليهما، حيث يتم الاعتراف بالاستثمارات العقارية كأصل في القوائم المالية عندما يكون من المحتمل تدفق مكاسب اقتصادية مستقبلية أو خدمة لفائدة المنشأة من هذه الممتلكات، وعندما يمكن قياس القيمة العادلة لها بموثوقية، كما تقاس عند الاعتراف على أساس التكلفة ويتم إعادة تقييمها على أساس القيمة العادلة التي يجب أن تعكس حالة السوق الحقيقية، ويجب حذف الاعتراف بها من بيان المركز المالي عند التصرف فيها أو توقف تحصيل إيرادات منها.

المعيار رقم 17: الممتلكات والمصانع والمعدات

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية المتعلقة بشروط الاعتراف بها كأصل وتحديد المبالغ المسجلة وتكاليفها، إضافة إلى عرض طريقة معالجة خسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها، والمرتبطة باستثمارات وحدات القطاع العام من الممتلكات والمصانع والمعدات، بما فيها أصول البنية التحتية والمعدات العسكرية، باستثناء الأصول البيولوجية الزراعية وحقوق الانتفاع بالموارد الطبيعية غير المتجددة.

المعيار رقم 19: المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة

تعتبر جميع المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من حيث التوقيت أو من حيث المبلغ بحيث يتم تكوينها من أجل تغطية الالتزامات المحتملة لأحداث سابقة، والتي لم يتم الاعتراف بها لعدم التأكد من تحقيقها لكونها متعلقة بأحداث غير مؤكدة وخارجة عن نطاق سيطرة المنشأة، والتي يمكن أن يصدر عنها تدفق لمنافع اقتصادية أو نفقات استثنائية لتسوية الالتزامات.

وعلى هذا الأساس يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص هو أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية

الالتزام الحالي في تاريخ التقرير.

المعيار رقم 21: انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد

يعتبر هذا المعيار مستمد بشكل كبير من معيار المحاسبة الدولي رقم 24 انخفاض قيمة الأصول الصادر عن

مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث يهدف هذا المعيار إلى تحديد الخصائص الواجب تطبيقها لتحديد قيمة انخفاض

الأصول غير المولدة للنقد وآليات التقييم والاعتراف بخسائر القيمة ومعالجتها محاسبياً.

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

المعيار رقم 31: الأصول الغير ملموسة

يصف هذا المعيار شروط الاعتراف وقياس المعالجة المحاسبية للأصول الغير ملموسة مثل برنامج الحاسوب ملكية فكرية وحقوق التأليف علامات تجارية حيث يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس فقط إذا كان منافع اقتصادية من المحتمل أن ينتج عنها تدفقات نقدية مستقبلية ويجب أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بقيمته العادلة بموثوقية.

الفرع الثالث: معايير الأدوات المالية

تم عرض متطلبات الإفصاح عن آليات معالجة البيانات المالية للأدوات المالية لوحدة القطاع العام وفق أساس الاستحقاق في المعايير الآتية: (شلال، 2014، الصفحات 74-75)

المعيار رقم 15: الأدوات المالية (الإفصاح والعرض)

يشجع هذا المعيار الإفصاح عن طبيعة ونطاق استخدام الأدوات المالية والأغراض المالية التي تستخدم من أجلها والمخاطر المرتبطة بها، والسياسة المتبعة لتغطية هذه المخاطر ومن متطلبات هذا المعيار ضرورة الإفصاح عن الأدوات المالية المدرجة ضمن الميزانية أو خارجها، مع التمييز بين التدفقات النقدية الناتجة عن الالتزامات المالية وبين الفوائد المترتبة عنها التي يتم تصنيفها على أنها مصاريف يتم عرضها في بيان الأداء المالي.

الغرض من الإفصاحات المطلوبة في هذا المعيار هو تقديم المعلومات التي تعزز فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية في تقييم وتقدير التدفقات النقدية للوحدات الحكومية.

المعيار رقم 28: الأدوات المالية (العرض)

يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 15 الأدوات المالية الإفصاح والعرض الصادر في ديسمبر 2001 وينبغي تطبيقه للفترة السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2013 وذلك بتطبيق استراتيجية التقارب بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وفق متطلبات هذا المعيار وعند عرض الأدوات المالية يجب على وحدات القطاع العام التي تقوم بإصدارها، تصنيفها على شكل التزام مالي أو حق ملكية الذي يعتبر عقد يثبت حصة في أصول المنشأة بعد اقتطاع كل الالتزامات وذلك استنادا على جوهر الترتيب التعاقدي للأدوات المالية حيث تكون الأداة المالية حق ملكية إذا وفقط إذا تحقق الشرطان

الموالياين:

✗ لا تشمل الأداة المالية التزاما تعاقديا.

✗ إذا كانت أو سيتم تسوية الأداة في أدوات وحقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المصدرة.

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

في حين تعرض الأداة في الأدوات المالية على أنها التزام مالي إذا كانت الأداة تشتمل على التزام تعاقدي، ينتج عنه أصلاً مالياً يعبر عن حق تعاقدي لاستلام أو تسليم نقد في المستقبل، حيث يتم الاعتراف بالفوائد وأرباح وخسائر الأسهم والأدوات المالية الأخرى في بيان الأداء المالي للمنشأة كمصروفات أو كإيرادات صافية من الضرائب حسب طبيعة العملية.

المعيار رقم 29: الأدوات المالية الاعتراف والقياس

يهدف هذا المعيار إلى تحديد شروط الاعتراف وقياس الأدوات المالية الصادرة عن مختلف وحدات القطاع العام، حيث يتم الاعتراف المبدئي للأصول المالية في بيان المركز المالي عندما تصبح هيئات القطاع العام طرفاً في البنود التعاقدية للأدوات المالية والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة من دون أي خصم لتكاليف مختلف عمليات الأدوات المالية.

المعيار رقم 30: الأدوات المالية الإفصاحات

يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أن مستخدمي البيانات المالية الحكومية بحاجة إلى معلومات تسمح لهم بتقدير حجم مخاطر الأدوات المالية التي تصدرها وحدات القطاع العام وكيفية إدارتها لهذه المخاطر، ولهذا الأسباب يهدف هذا المعيار إلى حث الهيئات العمومية على توفير الإفصاحات التي تسمح بتقدير ما يلي:

- أهمية البيانات المالية للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة.
- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن البيانات المالية التي تتعرض لها المنشأة أثناء الفترة، وفي نهاية فترة إعداد التقرير، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.

الفرع الرابع: باقي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق

يتناول هذا الفرع عرض متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الآتية: حسب: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010،

الصفحات 106-107)

المعيار رقم 03: السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

وفقاً لهذا المعيار تعبر السياسات المحاسبية عن المبادئ والأسس والأعراف والقواعد التي تتبناها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية والتي تؤدي إلى تقديم بيانات مالية تحتوي على معلومات موثوقة وذات مصداقية بحيث تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات وليس فقط الشكل القانوني بحيث يجب أن يكون مستخدمو البيانات المالية قادرين على مقارنتها من فترة إلى أخرى.

وفق متطلبات هذا المعيار، يعتبر التغيير في تطبيق الأساس المحاسبي أو إعادة النظر في طريقة القياس والاعتراف والمعالجة المحاسبية لعمليات معينة بمثابة التغيير في السياسات المحاسبية والتي يجب الإفصاح عنها وتطبيقها بأثر رجعي للفترة السابقة قدر الإمكان، وذلك عن طريق تحديد الأثر التراكمي للتغيير من أجل تعديل الرصيد الافتتاحي لكل بند

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

متأثر في بيان صافي الأصول وحقوق الملكية، وفي حالة عدم إمكانية تحديد ذلك، تقوم المنشأة بتطبيق السياسة الجديدة بأثر مستقبلي من بداية أول فترة قابلة للتطبيق.

أما الأخطاء فهي الإغفالات أو السهو في المبالغ أو القيود المحاسبية التي ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة فيما يتعلق الأمر بالاعتراف، بالعرض أو القياس لمختلف عناصر البيانات المالية، يجب على المنشأة تصويب الأخطاء المكتشفة خلال الفترة الحالية قبل التصريح بإصدار البيانات المالية.

المعيار رقم 04: آثار التغيرات في أسعار الصرف

تم إصدار هذا المعيار سنة 2002 وهو مأخوذ بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم 21 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية والمعدل لسنة 2005، وفي إطار تطبيق سياسة المقاربة بين معايير القطاع العام ومعايير القطاع الخاص.

تم تنقيح متطلبات هذا المعيار سنة 2010 ليتماشى مع تغيرات نفس المعيار في القطاع الخاص، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص القطاع العام.

كما يهدف هذا المعيار إلى تحديد طريقة الإفصاح عن المعاملات بالعملة الأجنبية في البيانات المالية لوحدة القطاع العام التي يجب التعبير عنها بعملة الدولة المعدة للقوائم المالية، وهذا ما يتطلب تحديد سعر الصرف الذي يتم استخدامه من قبل المنشأة، وكيفية معالجة الأثر المالي للتغيرات في أسعار الصرف في البيانات المالية حيث أن للتغيرات في سعر صرف أثر مباشر على النقد والنقد المعادل المحتفظ به أو المبالغ مستحقة الدفع بالعملة الأجنبية.

المعيار رقم 05: تكاليف الاقتراض

يتناول هذا المعيار عرض متطلبات الإفصاح والمعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، والتي تتكون أساساً من الفوائد المصرفية والمصاريف العمالات التي تتحملها المنشأة عند اقتراض الأموال حيث يجب الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها، هذا ما ينتج عنه التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض على أنها أعباء تتحملها المنشأة عند تاريخ استحقاقها، كما يسمح هذا المعيار بمعالجة محاسبية بديلة لتكاليف الاقتراض يمكن للمنشأة استعمالها مع ضرورة الإفصاح عن ذلك، وبموجب هذه المعالجة البديلة المسموح بها يتم إدماج تكاليف الاقتراض لامتلاك أصل ضمن تكلفة حيازته، عن طريق رسملة لتكاليف الاقتراض واعتبارها كجزء من قيمة الأصل ولا تسجل على أنها أعباء للفترة، مع ضرورة تحديد حجم تكاليف الاقتراض الفعلية المؤهلة للرسملة لغرض الحصول على أصل مؤهل، عن طريق تحديد معدل رسملة تكاليف الاقتراض المطبقة على افتراضات المنشأة، حيث يقصد بالأصل المؤهل في هذا السياق، الأصل الذي يستغرق فترة زمنية طويلة ليصبح جاهز للاستعمال.

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

المعيار رقم 09: الإيراد من المعاملات التبادلية

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات التبادلية الناتجة عن تقديم خدمات بيع البضائع أو استخدام أطراف أخرى لأصول المنشأة المنتجة للفوائد والإتاوات وأرباح الأسهم، باستثناء المعاملات الناتجة عن عقود الإيجار والتأمين و أرباح أسهم الاستثمارات العمومية وأرباح بيع الممتلكات والمصانع والمعدات، وكذا التغيرات في قيمة الأصول والأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي إضافة إلى إيرادات استخراج الموارد الطبيعية والتي لها معايير خاصة بها، عند التمييز بين الإيرادات من المعاملات التبادلية أو المعاملات الغير تبادلية يجب النظر إلى جوهر المعاملة لا إلى شكلها بحيث يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون زيادة في منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة يمكن قياسها بشكل موثوق به، ويقاس الإيراد وفق هذا المعيار بمبلغ النقد أو النقد المعادل المستلم أو المستحق الاستلام.

المعيار رقم 20: الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

الهدف من هذا المعيار هو ضمان الإفصاح عن المعلومات التي تتم بين المنشأة وهيئات أخرى لها علاقة معها وذلك لأغراض المساءلة لتسهيل عرض المركز والأداء المالي للمنشأة عن طريق تحديد ما يلي:

✓ الأطراف المسيطرة أو المؤثرة بشكل كبير على المنشأة.

✓ طبيعة المعلومات حول العمليات التي تتم مع هذه الأطراف.

ويقصد بالأطراف ذات العلاقة وفق هذا المعيار كل الأطراف التي لها تأثير كبير على المنشأة عند اتخاذها عند اتخاذ القرارات المالية أو التشغيلية ويمكن ممارسة التأثير الهام في اتخاذ القرار بطرق عديدة، وغالبا ما تكون عن طريق التمثيل في مجلس الإدارة المنشأة، أو بموجب قانون أو اتفاقية تنص على ذلك.

يركز هذا المعيار على ضرورة الإفصاح بشكل منفصل ودقيق في البيانات المالية لوحدة القطاع العام عن طبيعة وجود سيطرة مباشرة أو غير مباشرة لأطراف أخرى على المنشأة العمومية مع تحديد العمليات والتحويلات المالية الناتجة عن هذه العلاقة.

المعيار رقم 22: الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية الموحدة لوحدة القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافية حول عرض المعلومات المالية لنشاط القطاع الحكومي العام وفصله عن الأنشطة العمومية ذات الطابع التجاري، حيث يجب التمييز بين المنشآت التي تعتمد أساسا على الإيرادات العمومية لتمويل أنشطتها وبين الهيئات التي تعتمد بشكل أساسي على الأنشطة التجارية لتمويل ميزانيتها.

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

المعيار رقم 23: الإيراد من المعاملات غير التبادلية

يحدد هذا المعيار متطلبات الإفصاح والاعتراف وقياس الإيرادات الناتجة عن المعاملات غير التبادلية لوحدة القطاع العام، والتي تتمثل في الإيرادات ذات الطابع الجبائي أو تحويلات سواء كانت نقدية أو غير نقدية، بما في ذلك المنح والهبات أو الإعفاء من الديون لفائدة وحدات القطاع العام، ووفق متطلبات هذا المعيار ينبغي الاعتراف بالإيرادات الناتجة من الضرائب عند التأكد من وقوع الحدث الخاضع للضريبة أي بمجرد تحديد الوعاء الضريبي.

المعيار رقم 25: منافع الموظفين

وفق هذا المعيار يقصد بمنافع الموظفين جميع أشكال التعويضات التي تقدمها وحدات القطاع العام مقابل الخدمات التي يقدمها الموظفون، حيث يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس للمحاسبة والإفصاح عن مختلف فئات منافع الموظفين والتي تتكون من:

- ◆ منافع الموظفين قصيرة الأجل والمتمثلة في مجموع نفقات مستخدمي القطاع المستحقة الدفع خلال 12 شهراً، في شكل أجور ورواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي أو التعويضات عن العطل المرضية أو الإجازات السنوية مدفوعة الأجر.
- ◆ منافع بعد التوظيف والمتمثلة في تعويضات الموظفين المستحقة الدفع بعد انتهاء التوظيف، باستثناء منافع إنهاء الخدمة، وتتمثل أساساً من معاشات التقاعد التأمين والرعاية الصحية لما بعد التوظيف لموظفي القطاع العام.
- ◆ منافع الموظفين طويلة الأجل والتي تتضمن مجموع المبالغ المستحقة الدفع في فترة تفوق 12 شهر مثل تعويضات العجز طويل الأجل أو مؤخرات الرواتب.
- ◆ منافع نهاية الخدمة والتي يقصد بها مختلف المبالغ المدفوعة لموظفي القطاع العام الناتجة عن انتهاء علاقة العمل قبل تاريخ التقاعد الطبيعي، التشجيع على الاستقالة الطوعية أو التقاعد المسبق والتي يجب الإفصاح عنها بشكل منفصل عن منافع الموظفين نتيجة تقديم خدمات.

المعيار رقم 27: الزراعة

يهدف في هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية الإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي لوحدة القطاع العام حيث يشتمل النشاط الزراعي على تسيير مختلف المحاصيل الزراعية والأصول البيولوجية الحيوانية والنباتية المتداولة أساساً لأغراض البيع أو من أجل توزيعها من دون مقابل أو بمقابل رمزي لا يغطي تكلفتها.

### المبحث الثاني: ماهية الميزانية العامة

أصبحت الموازنة العامة ضرورة لا بد منها لكل دولة من دول العالم، وتعتبر أهم الأدوات المالية العامة باعتبارها المحصلة التي تكشف لنا السياسة المالية للدولة خلال فترة زمنية معينة، فبدون الموازنة العامة يصعب أن تسيير المصالح

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

والمؤسسات الحكومية سيرًا منتظمًا، إذ أن الموازنة وثيقة مرخصة بموجب قانون المالية الذي يصادق عليه البرلمان، فتعتبر الميزانية العامة المحور الذي تدور حوله جميع أعمال الدولة ونشاطاتها في جميع المجالات على اختلاف أنواعها فهي المرآة التي تعكس صورة أي اقتصاد بكل أبعاده السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

#### المطلب الأول: مفهوم الميزانية العامة وأهميتها

سنتناول مفهوم الميزانية العامة من خلال ذكر مختلف تعريفاتها والتميز بينها وبين كل ما يمكن أن يختلط بها من مصطلحات مشابهة من حيث الاسم والمعنى:

##### الفرع الأول: تعريف الميزانية العامة

إن تعريف الميزانية العامة لا يجد له تعبيرًا موحدًا وشاملاً، إنما اختلف وتعدد فقد جاء تعريفها في العديد من القوانين والتشريعات والكتابات بعبارات عامة وخاصة أحياناً، كما أن مفهوم الميزانية العامة على قدر كبير من المرونة ليتغير حسب دور الدولة وتوجيهاتها ومستجداتها. ومن بين التعاريف العديدة التي صادفناها في بحثنا نذكر منها الآتي:

##### التعريف الأول:

"هي توقع وإجازة للنفقات العامة وللإيرادات العامة عن مدة مقبلة غالباً ما تكون سنة." (بعلي و ابو العلا، 2003، صفحة 86)

##### التعريف الثاني:

"هي بيان تقديري لما يجوز للحكومة إنفاقه وما ينتظر أن تجببه من المال خلال فترة معينة من الزمن." (العلي، 2010، صفحة 462)

##### التعريف الثالث:

"هي صك تشريعي تقدر فيه نفقات الدولة، وإيراداتها عن سنة مقبلة وتجاز بموجبه الجباية والإنفاق." (عصفور ، 2007، صفحة 3)

##### التعريف الرابع:

هي الوثيقة التي تحضرها السلطة العامة كل سنة على شكل مشروع يتضمن نفقاتها وإيراداتها السنوية معتبرا أن هذه التقديرات موضوعات لا بد منها أو هي تقدير وإجازة للنفقات العامة والإيرادات العامة في مدة غالباً ما تكون سنة،

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

أو هي عبارة عن التقابل الذي ينشأ بين الإيرادات من جهة والنفقات من جهة أخرى. (منصوري ، بدون سنة نشر، صفحة 13)

التعريف الخامس:

قام المشرع الجزائري بسن تعريف للميزانية وذلك حسب المادة الثالثة من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنها " الوثيقة التي تقدر وترخص للسنة المالية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار " (الحكومة الجزائرية، 1990)

أما بالنسبة للتشريع الفرنسي وذلك من خلال المرسوم الصادر بتاريخ 19 جوان 1957 على أنها: "الصيغة التشريعية التي تقدر بموجبها أعباء الدولة وإيراداتها، ويؤذن بها ويقررها البرلمان في قانون الميزانية الذي يعبر عن أهداف الحكومة الاقتصادية والمالية"

وقد جاء في التشريع الأمريكي أيضا بأنها: "صك تقدر فيه نفقات السنة المالية التالية وإيراداتها، بموجب القوانين المعمول بها عند التقديم واقتراح الجباية المبسطة بما "

وبدورنا قمنا باستنتاج تعريف من التعاريف التي قدمت للميزانية العامة، بأنها وثيقة مالية للدولة، تتضمن تقديرات للنفقات والإيرادات العامة، لسنة مالية مقبلة، تعدها السلطة التنفيذية (المسودة)، وتعتمد وترخص بواسطة السلطة التشريعية قبل تنفيذها، وهي تعكس أهداف الدولة.

الفرع الثاني: خصائص الميزانية العامة

ونستنتج من التعريفات السابقة الخصائص التالية: (مفتشي التربية الوطنية للتسيير المالي والمادي، 2005، الصفحات 17-18)

الميزانية وثيقة تقديرية:

تحدد الميزانية مسبقا الإيرادات الممكنة وتحدد أيضا مستوى النفقات وطبيعتها وحدودها، وتظهر الميزانية كاحتراس أو حيطة إدارية وعملية حسنة للتسيير المالي، وفيما يخص الإيرادات يمكن تجاوز تقديراتها كما يمكن أيضا ألا تصل إلى قبض كل المبالغ المتوقعة، وكلتا الحالتين تعبران عن سوء التقدير، وبالتالي يتوجب تجنبهما أثناء إعداد الميزانية. إن المسير الكفء والمتبصر هو الذي يسعى إلى تقدير دقيق للإيرادات لأنه يدرك بأن نقص تقدير الإيرادات في نهاية السنة المالية يتسبب في حالة عجز للمؤسسة، كما أن الإفراط في تقديرها يسبب فائضا في الموارد لا تستفيد منها المؤسسة.

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

الميزانية وثيقة ترخيص:

بعد المصادقة على الميزانية من طرف الوصاية، تصبح الوثيقة ترخيصا يسمح للموظفين المكلفين بتنفيذ الميزانية القيام بقبض الإيرادات وتحقيق النفقات لحساب المؤسسة.

الميزانية وثيقة دورية:

بما أن الميزانية وثيقة تقديرية، لا يمكن أن تدوم هذه التقديرات بلا نهاية في الزمن، وحتما تصبح الميزانية دورية أي محدد زمنها وفضلا على ذلك، التقديرات تحدد أثناء إعداد الميزانية من خلال التجربة وهذه الميزة تقتضي توقيفها لمدة معينة من الزمن.

الفرع الثالث: أهمية الميزانية العامة

للموازنة العامة للدولة أهمية كبيرة نذكر منها: (مفتاح، 2011، الصفحات 42-43)

الأهمية الاقتصادية:

لقد أصبح السعي وراء الموازنة العامة هو السعي لتحقيق الاستقرار الاقتصادي، فقد انتهى التحليل الاقتصادي إلى استخدام المالية العامة، وبخاصية عجز الميزانية العامة (التمويل بالعجز) وفائضها، كأداة لتحقيق توازن الاقتصاد القومي عند مستوى التشغيل الكامل، ففي حالة التضخم يستخدم الفائض لسحب القوى الشرائية للحد من الطلب الفعلي المتزايد، أما في حالة الكساد فيستخدم العجز المنظم لرفع القوة الشرائية وذلك في محاولة لرفع الدخل القومي، وأصبحت الموازنة تستعمل كأداة لتقديم العون والحماية اللازمة للصناعات الوطنية لمساعدتها على الصمود في وجه منافسة المنتجات المستوردة عن طريق فرض رسوم عالية على الاستيراد، وإعفاء الصناعات المحلية من الرسوم والضرائب، وفي بعض الحالات منح القروض الميسرة لدعم قيام النشاط والإنتاج المحلي.

الأهمية المالية:

تعد الموازنة المرآة التي تعكس المركز المالي للدولة، لأنها وثيقة مالية تفصل وتعدد كل المصادر التي تدر الإيرادات العامة خلال السنة المالية، كما أنها تضع الجداول المفصلة للنفقات العامة والأغراض التي اعتمدت لأجلها لذلك فهي تكشف بجلاء حقيقة الوضع المالي للدولة، كما تعتبر الميزانية الترجمة المالية للتدخلات الحكومية، فهي بيان لمختلف النفقات العمومية سواء كانت الوظيفية أو الاستثمارية، تعكس الحجم المالي لدور الدولة في الاقتصاد.

الأهمية الاجتماعية:

الميزانية هي أهم وسيلة لتحقيق إصلاحات هيكلية ذات انعكاسات اجتماعية، ذلك بالحديث عن الوظيفة التوزيعية للميزانية العامة، التي تهدف إلى تصحيح التفاوتات الاجتماعية وضمان الترابط الاجتماعي، ويتم التصحيح عن طريق فرض الضرائب التصاعدية وخاصة المباشرة منها وتوجيه حصيلتها لتمويل بعض النفقات المساعدة للطبقات ذات الدخل المحدود مثل إعانات الضمان الاجتماعي، ودعم السلع الاستهلاكية أو مجانية التعليم

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

والخدمات الصحية، كما يمكن للميزانية أن تكون وسيلة للتوجيه الاجتماعي من خلال ضرائب على السلع الاستهلاكية غير المرغوب في استهلاكها اجتماعيا.

الأهمية السياسية:

لم تعد الموازنة العامة بمجرد وثيقة محاسبية لنفقات الدولة وإيراداتها، بل أصبحت لها أهمية سياسية كبيرة في الدول ذات الأنظمة النيابية حيث يشترط لتنفيذ بنود الموازنة العامة أن يعتمد مشروعها من طرف البرلمان، وهذا الاعتماد يعد بمثابة الموافقة من ممثلي الشعب على خطة عمل الحكومة وعلى سياساتها المالية والاقتصادية بصفة عامة والموازنة تكون المرآة العاكسة لها، ومن الأهمية السياسية المتعاضمة للموازنة العامة كونها تمارس تأثيرا حقيقيا على طبيعة النظام السياسي، وكذلك على استقراره فتوجد علاقة وثيقة بين الموازنة والبرلمان، فقد ظهرت الموازنة العامة أحيانا كعامل لدعم البرلمان وأحيانا أخرى عاملا لاندثاره، ومما سبق يمكن القول أن الموازنة العامة تعتبر إحدى أدوات المؤسسات السياسية المؤثرة على أموال المجتمع من حيث تنظيم صرفها من جهة، والمحافظة عليها من جهة أخرى، كما تعني الموازنة أيضا السلطة السياسية التي ارتضاها المجتمع لنفسه.

#### المطلب الثاني: مبادئ الميزانية العامة وأنواعها

##### الفرع الأول: مبادئ الميزانية العامة

تتضمن الميزانية العامة عددا من المبادئ الأساسية التي لا بد من الالتزام بها أثناء القيام بإعدادها، ومن ثم اعتمادها وتنفيذها وهذه المبادئ هي: (الحاج، 1999، الصفحات 166-167)

مبدأ السنوية:

ويقصد بمبدأ السنوية بأن تحضير الميزانية من طرف السلطة التنفيذية والمصادقة عليها من طرف السلطة التشريعية يتم سنويا، كما أن المدة المحددة لتنفيذ عمليات الميزانية تكون سنوية، وحسب المادة 3 من القانون 84-17 فإنه "يقر ويرخص قانون المالية للسنة بالنسبة لكل سنة مدنية، بمجمل موارد الدولة وأعبائها." وحسب المادة 3 من القانون 21-90 فإن "الميزانية هي الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مشروع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال وترخص بها". وليس شرطا أن تتوافق السنة المالية للميزانية مع السنة العادية، وتوجد استثناءات لمبدأ السنوية فقد نجد بعض التأخير من قبل السلطة التنفيذية في تقديم مشروع الموازنة، وبالتالي تأخير في اعتماد الميزانية من قبل السلطة التشريعية، وقد انتهت السنة المالية، فالدولة لا تستطيع أن تتوقف عن الإنفاق، وبالتالي يجب الحصول على المال لتسديد النفقات الضرورية كالرواتب والأجور، ومن هنا وجد ما يطلق عليه بالميزانية الاثني عشرية، وهذا يعني أن السلطة التشريعية تمنح الموافقة للسلطة التنفيذية على فتح اعتمادات شهرية مؤقتة بما يتناسب مع آخر موازنة عامة، على حساب الميزانية الجديدة إلى حين اعتماد مشروع الميزانية العامة والمصادقة عليه.

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

والاستثناء الآخر قد يحدث في حالة اعتماد الموازنة العامة والشروع في تنفيذها، وأثناء التنفيذ قد يحصل طارئ لم يكن بالحسبان، كالكوارث الطبيعية أو تظهر الحاجة إلى نفقات إضافية للانتهاء من مشروع ما، وهذا يتطلب فتح اعتمادات ومخصصات إنفاق إضافية لمواجهة النقص الذي ظهر في الميزانية، وهذه الاعتمادات تسمى الاعتمادات الإضافية.

مبدأ الوحدة:

تدرج جميع الإيرادات العامة والنفقات العامة في وثيقة واحدة، حتى يتسنى للسلطة التشريعية ولكل من يطالع على موازنة الدولة التعرف وبسرعة على أهداف الدولة المستقبلية، وعلى بنود الإيرادات والنفقات في وقت واحد، وفي نهاية الأمر يظهر إن كانت الموازنة متوازنة أو بها عجز، أو فائض ويحدد المركز المالي الحقيقي للدولة، وإن هذا المبدأ يساعد أيضا في عملية الرقابة على المال العام، وبالتالي سهولة اكتشاف الانحرافات والاختلاسات ومحاسبة فاعليها.

مبدأ العمومية (الشمولية):

تدرج في الميزانية العامة جميع الإيرادات والنفقات دون إجراء مقاصة بينهما، فلا يجوز تخصيص إيراد معين لنفقة معينة، ويجب أن تتضمن الموازنة جميع مصادر الإيرادات العامة بشكل دقيق ومفصل وبمبالغها المحددة، ونفس الشيء بالنسبة للنفقات، وهذا المبدأ يظهر حقيقة المركز المالي للدولة ويسهل المراقبة على المال العام من حيث جباية الأموال أو إنفاقها.

مبدأ عدم التخصيص:

لا يجوز أن تخصص بعض الإيرادات بعينها لنفقه عامة بعينها، فمثلا لا يجوز أن تخصص ضريبة الدخل لبناء مدرسة حكومية، حيث تصب جميع الإيرادات العامة مهما كان نوعها في خزينة الدولة، وأن ينفق من خزينة الدولة، يساعد هذا المبدأ على عدالة الإنفاق العام، فلا تحصل منطقة أو جهة على إنفاق أكثر من الأخرى، وهذا يعني أيضا انه يساعد على تحقيق أهداف الدولة حسب الأولويات.

وفي حالة الابتعاد عن هذا المبدأ، هذا يعني فقدان الموازنة العامة لمرونتها كما قد يؤدي إلى الإسراف في بعض البنود والتوفير أي عدم تحقيق الأهداف في البنود الأخرى، والإسراف يحدث في الحالة التي تكون فيها إيرادات المورد المعني أكبر من مصروفات بند الإنفاق الذي خصصت له، مما يعني عدم تحقيق الأهداف المرجوة.

مبدأ التوازن:

يقصد بتوازن الميزانية العامة أن تتساوى جملة تقديرات النفقات العامة مع جملة تقديرات الإيرادات العامة، وفي هذا الاتجاه ذهبت المادة 121 من الدستور حينما نصت على ما يلي: " لا يقبل اقتراح أي قانون مضمونه أو

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

نتيجته تخفيض الموارد العمومية، أو زيادة النفقات العمومية، إلا إذا كان مرفقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها".  
يعني توازن الميزانية تحقيق التوازن الحسابي أو المالي بين جانبي الميزانية العامة وتجنب العجز أو الفائض، أما التوازن الاقتصادي أو الاجتماعي فيحدث تلقائيا.

#### الفرع الثاني: أنواع الميزانية العامة

مع التطور الذي مرت به الموازنة العامة ظهرت الأنواع التالية: (الحاج، 1999، الصفحات 149-150)

#### أولاً: أنواع الموازنات العامة

##### أ- الموازنة التقليدية:

وهي أولى أنواع الموازنات، وما زالت تستخدم حتى وقتنا الحالي، خاصة في الدول النامية، والمبدأ الذي تقوم عليه هو حصر جميع إيرادات ونفقات الدولة بوثيقة واحدة وبشكل منفصل والحصول على اعتمادها من قبل السلطة التشريعية لتتم الرقابة على مصادر الإيرادات، وأوجه الإنفاق من قبل السلطة التنفيذية، ومحاسبة السلطة التنفيذية عن أي تجاوزات مالية لم تعتمد.

ويطلق على هذا النوع من الموازنات أيضا بموازنة البنود أو "الموازنة الخطية" لأنه يتم تبويب النفقات العامة إلى عدة مجموعات، ثم إلى بنود ومواد حسب هدف الإنفاق.

##### ب- موازنة الأداء والبرامج:

تتمحور الفكرة الأساسية لهذا النوع من الموازنات على معرفة حجم النتائج للأعمال الحكومية ومقارنتها بالتكلفة المالية والزمنية والجهد الإنساني والموارد اللازمة لإنجاز تلك الأعمال، وبقية موازنة الأداء محافظة على مبدأ الرقابة على الإنفاق العام، بالتركيز على رقابة نتائج الأهداف الموضوعية، بدلا من التركيز على رقابة أوجه الإنفاق العام كما هو الحال في موازنة التخطيط.

##### ت- موازنة البرمجة والتخطيط:

إن الأساس الذي تقوم عليه الموازنة هو التحديد المسبق لجميع الأهداف، ومن ثم اختيار الأهداف المراد تحقيقها وتعيين البرامج اللازمة للوصول إلى هذه الأهداف، ويتم بنفس الوقت برمجة إجمالي التكاليف لكل برنامج بما يتلاءم مع الزمن اللازم لتحقيق الأهداف، فقد تكون الفترة الزمنية قصيرة الأجل أو قد تكون طويلة الأجل، ومن هنا تساعد هذه الموازنة على تحديد السياسات المستقبلية العامة للدولة، سواء الاقتصادية أو الاجتماعية أو المالية، لذا تم الفصل بين النفقات الرأسمالية والنفقات الخارجية ووضعها بما يتناسب مع الأهداف.

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

وبما أن الدولة دأبت على وضع خطط تنموية خمسية، ومنها الدول النامية فإن هذه الموازنة تساعد على تنفيذ هذه الخطط، ولكن تطبيقها منتشر فقط في أمريكا وبعض الدول الأوروبية، لأنها بحاجة إلى دقة ومعرفة كبيرة في الأساليب الكمية وتحليل النظم.

ث- الموازنة الصفرية:

الأساس الذي تقوم عليه هذه الموازنة هو توفير المال اللازم لتمويل البرامج دون الأخذ بعين الاعتبار لما تم إنفاقه سابقا، وبشكل فعلي على تلك البرامج، ومن هنا نبدأ من نقطة الصفر، وكأن تلك البرامج لم تكن موجودة. يستخدم هذا النوع من الموازنات في أمريكا، بشكل بدأ به القطاع الخاص والأسلوب المتبع لتطبيقها هو الجمع بين بدائل الأعمال الجديدة والقديمة واختيار أفضلها وبنفس الوقت استبعاد السيء منها.

ونستطيع القول إن مفهوم الموازنة الصفرية يركز على الأمور التالية:

- افتراض موازنة أي دائرة أو مؤسسة حكومية تساوي الصفر.
- الإنفاق لكل دائرة أو مؤسسة يقتصر على ما يمكن تحقيقه من أهداف مبرره ويمكن تحقيقها.
- التقدير الدقيق للأموال اللازمة للإنفاق على كل هدف وبأقل تكلفة ممكنة.
- يتم النظر لموازنة أي هدف أو نشاط في بداية السنة المالية، وكأنها صفر حتى ولو كان هذا الهدف مستمرا

من سنوات سابقة.

ثانيا: أنواع الميزانيات العمومية في الجزائر

أما في الجزائر وفي القطاع العمومي الخاضع لقانون المحاسبة العمومية، يمكن التمييز بين الأنواع الآتية من الميزانيات العمومية والتي تدخل ضمن النوع الأول من أنواع الميزانيات العمومية وهو النوع التقليدي (الموازنة حسب البنود): (منصوري ، بدون سنة نشر، الصفحات 18-19)

الميزانية العامة:

ميزانية الدولة هي عبارة عن وثيقة أو مجموعة من الوثائق التي تبين ما ينتظر أن تحصله الدولة من أموال، وما يجوز أن تنفقه من نفقات الإشباع الحاجات العامة خلال السنة المالية المقبلة، كما تعتبر وثيقة إجازة تسمح للأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين بتسيير المصالح العمومية التي يشرفون عليها.

أ- الميزانيات الملحققة:

الميزانية الملحققة كما يدل عليها اسمها، هي ميزانية منفصلة عن ميزانية الدولة ولكن غير مستقلة عنها، بمعنى أنها ترفق بها وتخضع لنفس الإجراءات التي تخضع لها الأولى، فعندما تعددت نشاطات الدولة وبدأت تتعدى النطاق الإداري البحت إلى نطاق أكثر شمولاً وعمقا، وفي ميادين مختلفة، اقتصادية، واجتماعية وحتى سياسية، فكان من الضروري التفيتش على أساليب مرنة للإدارة المالية تتوافق مع هذه الأنشطة الجديدة، ولكي لا تطبق على هذه

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

الأنشطة القواعد الصارمة للقانون المالي والمحاسبة العمومية، تم إيجاد موازنات جانبية وموازنة للميزانية العامة، أطلق عليها اصطلاحا الميزانيات الملحقة.

وعليه فقد أنشئ لكل مرفق عام ذو طابع صناعي أو تجاري ميزانية ملحقة تسمح له بإدارة أمواله الذاتية بشكل منفصل عن الميزانية العامة، مما يتيح له تنظيم نشاطه الاقتصادي على أسس سليمة بعيدة عن القواعد الروتينية التي تميز المعاملات المالية المعتادة للجهاز العمومي، إذ أن الميزانيات الملحقة هي ميزانيات تستدعي حسن سير المرافق العامة القائمة بنشاط صناعي أو تجاري، حيث يوضع لهذه المرافق ميزانيات مستقلة تشتمل على إيراداتها وتلحق بميزانية الدولة، وفي هذه الحالة لا يعدو الأمر إلا أن يكون سوى إعطاء الشخصية المالية المستقلة للمرفق العام، و ليس الشخصية الاعتبارية المستقلة عن شخصية الدولة.

ب- ميزانيات غير العادية:

يقصد بالميزانيات غير العادية تلك الميزانيات التي توضع بصفة مؤقتة أو استثنائية أو في ظروف غير عادية وتمول بموارد غير عادية، بحيث لو أدرجت النفقات والإيرادات المذكورة فيها ضمن الميزانية العامة للدولة، أدت إلى عدم إعطاء صورة حقيقية عن صحة المقارنات التي يمكن أن تقدمه بين ميزانيات الأعوام المختلفة، ومن أمثلة النفقات غير العادية نفقات الحروب، ونفقات الأشغال العمومية التي تتطلب إنفاق مبالغ كبيرة، وكذلك نفقات المشروعات التي ترمي إلى مكافحة الركود الاقتصادي، والمشروعات الإنتاجية الكبرى، كما تستعمل بعض الدول الميزانيات غير العادية لتغطية مصروفات التسليح لشن حرب أو لمواجهة كارثة.

ت- الحسابات الخاصة للخزينة:

تشمل هذه الحسابات جميع العمليات المالية المترتبة عن خروج أموال من الخزينة العامة أو دخولها إليها بصورة غير نهائية، فهي لا تعتبر إنفاقا أو إيرادا بالمعنى الصحيح للكلمة، بل هي عبارة عن أموال تدخل الخزينة على أن تخرج منها فيما بعد والعكس صحيحا، وعليه فقد اقتضى المنطق العلمي بعدم تدوين هذه العمليات في الميزانية، على أن يفتح لها في قيود الخزينة حسابات مستقلة يطلق عليها الحسابات الخاصة للخزينة.

ث- الميزانية الأولية والميزانية الإضافية:

تعد الهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الميزانية الأولية التي تكون خلال السنة المعنية وهي توضع قبل بداية السنة المالية وبالتحديد قبل 31 أكتوبر من السنة التي تسبق سنة التنفيذ، والميزانية الأولية هي في الواقع عبارة عن كشف تنبئي بالإيرادات والنفقات وذلك اعتمادا على مجموعة من الوثائق والمعطيات التي تساعد في إعداد هذه الميزانية.

أما الميزانية الإضافية هي ميزانية تسمح بتعديل النفقات والإيرادات خلال السنة المالية تبعا لنتائج السنة المالية السابقة، وبعبارة أخرى فإن الميزانية الإضافية هي عبارة عن الميزانية الأولية مضافا إليها ترحيل بواقى الحساب الإداري

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

والتغيرات في الإيرادات والنفقات التي تعتبر ضرورية للسنة المعنية، وبالتالي يمكن القول أن الميزانية الإضافية هي ميزانية ترحيلية لأنها تتضمن كل ترحيلات النفقات المتبقية للسنة المنصرمة وكذا كالترحيلات الإيرادات والأرصدة للسنة المنصرمة سواء كانت دائنة أو مدينة، كما يمكن اعتبارها معدلة لأنه يمكن زيادة أو تخفيض النفقات المسجلة و المصادق عليها في الميزانية الأولية، ويتم المصادقة على الميزانية الإضافية قبل 15 جوان من السنة المطبقة خلالها هذه الميزانية.

#### المطلب الثالث: مراحل إعداد وتنفيذ الميزانية العامة

تعرف دورة إعداد الميزانية العامة بأنها المراحل الزمنية المتعاقبة والمتداخلة والتي تمر بها موازنة الدولة: (الحاج، 1999، صفحة 170)

#### الفرع الأول: مرحلة الإعداد والتحضير

##### أولاً: مرحلة الإعداد

يتولى عملية الإعداد للموازنة العامة، وفي جميع دول العالم على اختلاف أنظمتها السلطة التنفيذية، إذ يقع على عاتقها تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية والسياسية للمجتمع، وكما هو معلوم فإن السلطة التنفيذية لديها الإلمام الكافي عن أوضاع القطاعات الاقتصادية المختلفة، ولديها الأجهزة والخبرات الكافية لوضع الخطط المستقبلية وهي بنفس الوقت مسؤولة عن تنفيذ بنود الموازنة، كما أنها تترجم عملها السياسي والاقتصادي والاجتماعي والمالي المستقبلي من خلال الموازنة العامة، وهي المسؤولة عن إدارة المرافق العامة لذا فمن حقها أن تقوم بعملية إعداد للموازنة. وعندما نتفق على أن السلطة التنفيذية هي المسؤولة عن هذه المرحلة، فإن الاختلاف بين دولة وأخرى يكمن في تسمية الجهة المسؤولة عن ذلك.

ويتم إعداد مشروع الأولي للميزانية من طرف وزير المالية الذي يعرضه على الحكومة، ثم مجلس الوزراء، وبعد المناقشة، يضبط هذا الأخير المشروع النهائي الذي سيقدم للمجلس الشعبي الوطني، ومع ذلك يلاحظ أنه إذا كان الجهاز التنفيذي في مجمله هو الذي يتولى تحضير الميزانية العامة، فإن وزير المالية هو الذي يتولى تحضير الميزانية العامة، فإن وزير المالية هو الذي يتكفل بالإعداد التقني لها، وهذا ما يعطيه هيمنة واسعة على بقية الوزارات.

##### ثانياً: مرحلة الاعتماد

إن السلطة المخولة باعتماد الموازنة العامة هي السلطة التشريعية، التي تستمع إلى مشروع الموازنة العامة المعد من قبل السلطة التنفيذية حيث يقوم وزير المالية بإلقائه على السلطة التشريعية، وبعد المناقشة والتداول قد ينتج ثلاث أمور:

✚ اعتماد مشروع الموازنة وبعدها يطلق عليه "قانون الموازنة"

✚ رفض مشروع الموازنة، وهذا الإجراء له انعكاسات مختلفة من دولة لأخرى قد تؤدي إلى حل البرلمان، وقد يستمر

هذا الرفض بدخول السنة المالية الجديدة قبل اعتمادها وهنا يتم اعتماد الموازنة الاثني عشرية.

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

✚ إدخال بعض التعديلات على مشروع الموازنة وقبول ذلك من قبل السلطة التنفيذية، ومن ثم يتم الاعتماد. (الحاج، 1999، صفحة 175)

الفرع الثاني: مرحلة التنفيذ

يتولى تنفيذ الموازنة العامة السلطة التنفيذية، وتعني بعملية تنفيذ الموازنة تحصيل الإيرادات العامة، وصرف النفقات العامة كما ورد في قانون الموازنة العامة، ويتم عملية تنفيذ الموازنة على النحو التالي: (الحاج، 1999، صفحة 178)

أ- صرف بنود النفقات العامة

تحدد عملية صرف المال العام بمقدار اعتمادات الصرف لكل بند من بنود النفقات العامة، والتي تمثل الحد الأقصى للإنفاق، وتستند السلطة التنفيذية في عملية الإنفاق على قاعدة "تخصيص الاعتمادات" وبموجبه لا يجوز للسلطة التنفيذية أن تحول اعتماد صرف مبلغ ما من غرض خصص له إلى غرض آخر لم يخصص له، فمثلا إذا خصص مبلغ مليون دينار لبناء مدرسة ومبلغ مليون وربع دينار لبناء طريق خارجي، وحدث نقص مالي لإتمام عملية بناء المدرسة فلا يجوز أن يحول المبلغ المخصص للطريق لهذا الغرض، وإن احتاج الأمر إلى تحويل الأموال من الباب المخصص لها إلى غرض آخر وجب حصول السلطة التنفيذية على موافقة السلطة التشريعية.

ومن هنا تعتمد بعض الحكومات إلى إدراج اعتماد إجمالي أو أن تترك حرية نسبية للسلطة التنفيذية لتمويل بعض الاعتمادات وذلك بالرجوع إلى وزير المالية.

ب- تحصيل الإيرادات العامة

تقوم الجهات الحكومية المختلفة، من وزارات وهيئات ودوائر... الخ، كل حسب اختصاصه بتحصيل ما ورد في بنود الإيرادات العامة، وذلك ضمن القوانين والأنظمة والتعليمات الصادرة بهذا الخصوص، ولا يجوز لأي جهة حكومية أن تتجاوز الصلاحيات المخولة إليها بعملية جباية المال العام، والقاعدة هي "عدم تخصيص الإيرادات العامة"، وهي تعني أن تختلط جميع الإيرادات التي تحصلها الخزانة لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كافة النفقات العامة للدولة دون تمييز بين إيراد وآخر حسب مصدره، ويتم توريد الأموال العامة إلى خزانة الدولة، والتي هي عبارة عن عمليات وقيود محاسبية يحته يسجل فيها جميع مبالغ المتعلقة بنفقات الدولة، وجميع الأموال الواردة لها، فهي إذا ليست كما يتبادر إلى الذهن، مكان تتكدس فيه الأموال العامة، وليس شرطا أن تتساوى الإيرادات مع النفقات، فإن كانت الإيرادات أكبر من النفقات ظهر فائض في الخزانة العامة، يحول إلى احتياطي أما إذا كانت النفقات أكبر من الإيرادات ظهر عجز في الخزانة العامة.

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

#### المبحث الثالث: دور المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية المؤسسة

لتنفيذ الميزانية والقيام بالعمليات المالية يجب تدخل شخصين ذوي أدوار منفصلة ومتكاملة في الوقت نفسه، ويتعلق الأمر بالأمر بالصرف والمحاسب العمومي، اللذان يراقبان بعضهما البعض، ولقد كرس القانون مبدأ هام وهو الفصل بين مهام كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، والهدف من ذلك حماية المال العام.

#### المطلب الأول: أعوان تنفيذ الميزانية والعمليات المالية

يتم تنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات العامة في الوحدات الحكومية من قبل ما يطلق عليهم أعوان المحاسبة العمومية الذين ينقسمون إلى فئتين هما الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.

#### الفرع الأول: الأمر بالصرف

#### أولاً: تعريف الأمر بالصرف

هو كل شخص مكلف قانوناً بتسيير شؤون هيئة عمومية إدارية ذات طابع غير ربحي باسم الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسة، ويكمل مهمته الأساسية في ضمان حسن تسيير إدارته، وتجميع كل طاقاته للتكفل باحتياجات المستخدمين.

إن صفة رئيس أو مدير مؤسسة تعني السلطة الإدارية للعون العمومي التي تسمح له باتخاذ الإجراءات الإدارية اللازمة والتي يراها مناسبة لأداء مهامها على أكمل وجه، وبالإضافة إلى ما سبق ذكره فإن صفة الأمر بالصرف تعطي لرئيس أو مدير المؤسسة سلطة إعطاء الأوامر بتنفيذ العمليات المالية، إذ يكفي توقيعه للانطلاق في عملية تنفيذ العملية المالية باستعمال الاعتمادات المالية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة، ذلك لكون المحاسب العمومي للمؤسسة لا يعترف إلا بالأوامر الموقعة من قبل الأمر بالصرف، لصرف هذه الاعتمادات المالية. (الاسود، 2011، صفحة 19)

ويعرف الأمر بالصرف أيضاً وذلك حسب المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية، يعتبر أمراً بالصرف كل شخص يؤهل للقيام بإجراءات الإثبات والتصفية للإيرادات وإجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف للنفقات، وبمجرد تعيين الشخص في الوظيفة التي تحتوي ضمن مهامها هذه الإجراءات يحول القانون لهذا الشخص صفة الأمر بالصرف وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة. (الحكومة الجزائرية، 1990)

#### ثانياً: أصناف الأمرين بالصرف

إن الأمرين بالصرف إما ابتدائيين أو رئيسيين أو ثانويين: (الحكومة الجزائرية، 1991)

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

أ- الآمرون بالصرف الرئيسيون:

هم الذين يصدرون الأوامر بالدفع لفائدة الدائنين، وكذلك أوامر الإيرادات ضد المدينين وكذلك أوامر الاعتمادات لصالح الآمرين بالصرف الثانويين، والمتمثلين في المسؤولين المتواجدين على هرم السلطة والذين تم منحهم بطريقة مباشرة تراخيص الموازنة، والمكلفين باتخاذ القرارات المتعلقة بإيرادات ونفقات الميزانية. (الحكومة الجزائرية، 1991)

ويتم تصنيف الآمرين بالصرف الرئيسيين حسب هرم السلطة وبالاعتماد على ما جاء في نص المادة 26 من قانون المحاسبة العمومية: (الحكومة الجزائرية، 1990)

1. الدولة:

■ يعتبر الوزراء الآمرون بالصرف الرئيسيين، أثناء تنفيذ الميزانية العامة للدولة، ذلك لكون الوزير هو الوحيد المخول له قانونا بالتصرف في الميزانية الممنوحة لقطاعه في إطار الميزانية العامة للدولة.

■ كل من رئيس مجلس الأمة ورئيس المجلس الشعبي الوطني ورئيس مجلس المحاسبة عندما يتصرفون في إطار الميزانيات المخصصة لمؤسساتهم.

■ المسؤولون المعينون قانونا على رأس مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.

■ المسؤولون المعينون أو المنتخبون لوظيفة، لها من بين الصلاحيات إنجاز العمليات المالية التالية، الالتزام والتصفية والأمر بالدفع باسم الدولة.

وفي إطار تنفيذ ميزانية قطاعه فإن الأمر بالصرف الرئيسي للدولة مكلف باتخاذ الإجراءات الكفيلة لتحصيل حقوق الدولة المتواجدة لدى الغير، من جهة وبإبرام عقود التزامات الدولة تجاه الغير من جهة أخرى، كما يمكنه إصدار أوامر تفويض الاعتمادات المالية وكذلك تفويض تراخيص البرامج، لصالح الآمرين بالصرف الثانويين.

2. الجماعات المحلية:

يعتبر الوالي الأمر بالصرف الرئيسي، عندما يتصرف لحساب الولاية، كما يعتبر رئيس المجلس البلدي الأمر بالصرف الرئيسي عندما يتصرف لصالح البلدية.

3. المؤسسات العمومية الإدارية (ذات طابع غير ربحي):

يعتبر رئيس أو مدير المؤسسة، الأمر بالصرف الرئيسي لميزانية المؤسسة التي يرأسها.

ب- الآمرون بالصرف الثانويون:

وقد جاء في نص المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 أن الآمرون بالصرف الثانويون هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة لهم، أوامر الإيرادات ضد المدينين. (الحكومة الجزائرية، 1991)

ويصنف الآمرون بالصرف الثانويون حسب هرم السلطة:

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

#### 1. الدولة:

إن تنفيذ جزء من الميزانية العامة للدولة، والموضوعة تحت تصرف الوزراء، تتطلب تواجد ميدانيا، وفق التقسيم الإداري والذي يقسم التراب الوطني إلى ولايات، وعليه فإن الوزراء يقومون كل سنة مالية بتفويض رؤساء المصالح غير المركزية والمتواجدين على مستوى الولايات المختلفة، لإنجاز جزء من رخص الموازنة والمكلفين بإنجازها. وكذلك الأمر بالنسبة لميزانية التجهيز المركزية والمسجلة على رموز الوزراء، إذ يمكن لهؤلاء أن يقوموا بتفويض لرؤساء المصالح غير المركزية، لإنجاز رخص البرامج والتصرف في اعتمادات الدفع الموضوعة تحت تصرفهم. وبناء على ما سبق ذكره ووفق المادة 27 من القانون 90-21 فإن المدراء الجهويين ومدراء الولاية لكل قطاع وزارى يعتبرون أمراء بالصرف ثانويين بالنسبة للدولة داخل التراب الوطني، أما خارج التراب الوطني فإن السفراء والقناصل، المتواجدين على مستوى الممثلات الدبلوماسية والقنصليات في الخارج يعتبرون أمراء بالصرف ثانويين بالنسبة للدولة. (الحكومة الجزائرية، 1990)

#### 2. المؤسسات العمومية الإدارية:

في هذا المجال وإن لم يتم قانونا تعيين الأمراء بالصرف الثانويين المتكفلين بميزانيات الجماعات المحلية، والمؤسسات العمومية الإدارية، فإن المادة 61 من المرسوم التنفيذي 91-313 سمحت بتعيين أمراء بالصرف ثانويين حسب الكيفيات المنصوص عليها في النص المتضمن إنشاء المؤسسة، وذلك لحل الإشكال الذي قد تقع فيه المؤسسات العمومية الإدارية ذات الصبغة الوطنية، والتي نشاطاتها تفرض عليها إنشاء فروع أو ملحقات لها عبر التراب الوطني، مما يستلزم تواجد للأمراء بالصرف بعين المكان، من أجل تسجيل الإيرادات والنفقات المنجزة من قبل هذا الفرع أو الملحقة. (الحكومة الجزائرية، 1991)

#### ج- الأمراء بالصرف الأحاديين:

صفة الأمر بالصرف الأحادي منحت للولاة بغرض تنفيذ عمليات التجهيز العمومية غير المركزية، حيث أن برامج القطاعات المختلفة وغير المركزية بالنسبة للدولة تخص برامج التجهيز المقيدة على رمز كل والى، بما في ذلك رخص البرامج ضمن خانة شبه القطاع في القوائم الإسمية، والمسجلة بناء على مقرر برنامج لوزير المالية، وتماشيا مع برنامج التجهيز السنوي الموافق عليه من قبل الحكومة، حيث يقوم وزير المالية بتوجيه اعتمادات الدفع المخصصة لكل شبه قطاع إلى الوالى ليقوم بعد ذلك هذا الأخير، وبواسطة قرار بتوزيع الاعتمادات الممنوحة له إلى أبواب وفقرات، كما يمكن للوالى وفي حدود اعتمادات الدفع المتوفرة لديه أن يقوم بتحويلات من شبه قطاع إلى آخر ضمن نفس القطاع.

إن الأمر بالصرف الأحادي وفي إطار إنجاز ما سبق ذكره، لا يعتبر بأي حال من الأحوال أمرا بالصرف رئيسيا، لأنه ليس في حالة التصرف في الميزانية المخصصة له أصلا، والاعتمادات المالية المتواجدة لديه، والتي يقوم بتنفيذها ما هي إلا مخصصات مالية محددة في إطار البرنامج السنوي لميزانية التجهيز للدولة، كما أنه لا يعتبر وفي نفس الإطار أمرا بالصرف

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

ثانويا، لأن الاعتمادات الممنوحة له في هذا المجال لم تمنح له عن طريق أمر بتفويض اعتماد ولكن عن طريق تخصيصات عند بداية السنة المالية تدخل في إطار إنجاز البرنامج السنوي للتجهيز. (الاسود، 2011، صفحة 22)

د- الأمرين بالصرف المفوضين:

إن الأمر بالصرف المفوض هو الموظف الذي يفوضه الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الأحادي لتوقيع، هذا التفويض يسمح له بأداء بعض المهام المدرجة ضمن التسيير المالي للمؤسسة، ولكن تحت مراقبة ومسؤولية الأمر بالصرف المعين، وعادة ما يكون الأمر بالصرف المفوض من بين الموظفين المساعدين المقربين للأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الأحادي، وفي واقع الأمر ليس للأمر بالصرف المفوض مكان في القوانين الأساسية لكون هذه الصفة (الأمر بالصرف المفوض) ليست نابعة من إجراءات قانونية أو تنظيمية ولكنها نابعة فقط من قرار التفويض الذي يصدره الأمر بالصرف، إذ أن القرار بالتفويض هو الذي يسمح للأمر بالصرف المفوض له بإنجاز عمليات مالية باسم المؤسسة كهيئة عمومية، وإن كان تنفيذ هذه العمليات هو موكل أصلا وفق ما تنص عليه النصوص القانونية إلى الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الأحادي، إلا أن متطلبات التسيير الإداري، مع توفر جو الثقة المتبادلة بين الأمر بالصرف ومساعديه المقربين، تسمح بتجديد عملية التفويض هذه. (الاسود، 2011، صفحة 23)

هـ- الأمرين بالصرف المستخلفين:

الأمر بالصرف المستخلف هو الذي يتم تعيينه قانونا في حالة وجود مانع قانوني أو غياب للأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الأحادي، مع وجوب إشعار كل من المراقب المالي والمحاسب العمومي، المعنيين فقد جاء في نص المادة 28 من القانون 90-21 ما يلي:

"في حالة غياب أو مانع، يمكن استخلاف الأمرين بالصرف في أداء بعقد تعيين يعد قانونا ويبلغ للمحاسب العمومي المكلف بذلك (الحكومة الجزائرية، 1990)"

ثالثا: المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف

حسب ما جاء في نص المادة 62 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، يقوم الأمرون بالصرف بمسك محاسبة إدارية للإيرادات والنفقات التي يقومون بها خلال السنة المالية، بحيث يتضمن الحساب الإداري للأمر بالصرف ما يلي: (الحكومة الجزائرية، 1991)

أ- محاسبة الإيرادات:

تعرض محاسبة الإيرادات التي يقوم بها الأمرون بالصرف في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ما يأتي وذلك حسب ما ذكر في نص المادة 63 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313: (الحكومة الجزائرية، 1991)

- الديون الدائنة المثبتة والمسددة.
- أوامر تحصيل الإيرادات وكذلك ما يجري على هذه الأوامر من تخفيضات أو إلغاءات.
- التحصيلات المنجزة من هذه الأوامر.

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

ب- محاسبة الالتزامات:

"تتيح محاسبة الالتزامات القيام في كل لحظة بتحديد مبلغ الالتزامات المنجزة قياسا إلى الاعتمادات المتاحة"  
(الحكومة الجزائرية، 1991)

كما تهدف هذه المحاسبة إلى معرفة المبالغ التي تم الالتزام بدفعها بالنسبة لاعتمادات الدفع المرخص بها، إلى جانب بيان مبلغ الأرصدة المتاحة، حيث لا يستطيع الأمر بالصرف أن يقوم بالالتزام بالدفع إلا في حدود الاعتمادات المتاحة وبالتالي تسمح هذه المحاسبة بمعرفة:

- مبلغ الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب أبواب وبنود ميزانية التسيير.
- مبلغ تفويضات الاعتمادات الممنوحة للآمرين بالصرف الثانويين
- مبلغ الالتزامات بالدفع التي تم القيام بها
- المبلغ الإجمالي للاعتمادات، الأذونات والبرامج المرخصة والتي تنجز عن طريق البرامج المأذون بها بالنسبة لنفقات التجهيز.

ج- محاسبة أوامر الصرف:

تعرض محاسبة الأوامر بالصرف وهذا وفق ما جاء في نص المادة رقم 65 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، ما يأتي:  
(الحكومة الجزائرية، 1991)

- مبلغ الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة.
- مبلغ الأوامر بالصرف المقبولة.
- الأرصدة المتاحة.

يقدم الآمر بالصرف الثانويون تقارير عن حوالات الدفع المقبولة للإنفاق عن طريق الوضعيات المالية الشهرية

التي يرسلونها إلى الأمر بالصرف الرئيسي.

رابعا: مسؤولية الأمرين بالصرف

جاء في نص المادة 31 من قانون المحاسبة العمومية:

"الآمر بالصرف مسؤول عن الإثباتات الكتابية التي يسلمونها، كما أنهم مسؤولون على الأفعال التشريعية والأخطاء التي يرتكبونها والتي لا يمكن أن تكشفها المراقبة الحسابية للوثائق، وذلك في حدود الأحكام القانونية المقررة في هذا المجال". (الحكومة الجزائرية، 1990)

وقد قام المشرع الجزائري بتقسيم المسؤولية التي تقع على عاتق المحاسب العمومي في المادة 32 من القانون 90-

21 والتي جاء فيها ما يلي:

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

"الأمرون بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية وبهذه الصفة، فهم مسؤولون شخصيا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة والمخصصة لهم." (الحكومة الجزائرية، 1990)

وسنقوم بتفصيل وتبيان أنواع المسؤوليات التي تقع على عاتق الأمرين بالصرف: (شلال، 2002، الصفحات 18-19)

أ- المسؤولية المدنية:

تنشأ المسؤولية المدنية نتيجة ارتكاب أخطاء غير متعمدة تجاه الغير، وعليه يلزم الأمر بالصرف بتعويض الضرر الذي يسببه للأفراد المتضررين.

ب- المسؤولية الجزائية:

وهي الناجمة عن كل مخالفة صريحة لقواعد الميزانية وقوانين المالية والتي ألحقت ضررا بالخزينة العمومية، وهذا بعد أن يتم اكتشافها من طرف مجلس المحاسبة عند فحص وتدقيق الحساب الإداري، إذا اكتشف مجلس المحاسبة أية أخطاء من طرف الأمر بالصرف مؤهلة للعقوبة، فإنه يحول الملف إلى النائب العام المختص إقليميا، ويقوم هذا الأخير بمواصلة التحقيق ثم يرفع دعوى قضائية ضد الأمر بالصرف المعني، كما أنه يقوم بإعلام وزارة العدل باتخاذ هذه الإجراءات.

ج- المسؤولية السياسية:

مسؤولية خاصة بالأمرين بالصرف لاسيما الوزراء، حيث تخصص لهم اعتمادات مالية من أجل تنفيذ برامج الحكومة وهم مسؤولون أمامها وأمام المجلس الشعبي الوطني على مدى تحقيق الأهداف المسطرة، والرشادة في استعمال الأموال العمومية، وتنفيذ الميزانية، وتنفيذ برامج التجهيز للدولة.

خامسا: اعتماد الأمر بالصرف من طرف المحاسب العمومي المختص

تنص المادة 24 من القانون 90-21 على أنه: "يجب اعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين المكلفين بالإيرادات والنفقات الذين يأمرون بتنفيذها." (الحكومة الجزائرية، 1990)

أما طريقة الاعتماد فهي إشعار المحاسب العمومي بوثيقة التعيين الإداري للأمر بالصرف أو محضر انتخاب الأمر بالصرف الجديد، وهذا الإشعار يكون بتسليم نموذج تعيين أو انتخاب الأمر بالصرف الجديد للمحاسب العمومي.

إن للأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي مدة زمنية معينة في ممارسة مهامه وصلاحياته، وسواء كان هذا الأخير معينا أو منتخبا فإنه بزوال هذه الوظيفة تزول معه صفة الأمر بالصرف، وهذا ما أكدته المادة 23 من قانون 90-21 في فقرتها الثانية منه والتي جاء فيها: "يحول التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها في الفقرة أعلاه صفة الأمر بالصرف قانونا، وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة".

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

الفرع الثاني: المحاسب العمومي

أولاً: تعريف المحاسب العمومي

يعد محاسباً عمومياً في مفهوم نص المادة 34 من القانون 90-21 كل شخص يعين قانوناً، لضمان القيام بالعمليات التالية:

✚ تحصيل الإيرادات العامة، إذ لا يحق لأي كان بتحصيل إيرادات المؤسسة إلا إذا كان يتصف بصفة المحاسب العمومي للمؤسسة ذاتها، أو بالنيابة عنه.

✚ تسديد النفقات العامة إذ يعتبر المحاسب العمومي المسؤول الأول والوحيد على تسديد نفقات المؤسسة وتبرئة ذمتها تجاه الغير.

✚ ضمان الحراسة والمحافظة على الأموال والسندات والقيم والأشياء والمواد المكلف بها، إذ أن تحديد مجال تسجيل الممتلكات في مجموعة حسابات الاستثمارات والممتلكات التي تستعمل من طرف المرافق العمومية من أجل تحقيق منفعة عامة، دون الأخذ بعين الاعتبار الممتلكات التي لها قيمة تاريخية أو ثقافية.

✚ تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد، ذلك أن القاعدة العامة تنص على أن المحاسب العمومي مسؤول مسؤولية شخصية ومالية على جميع العمليات المكلف بها.

✚ حركة حسابات الموجودات وفي هذا المجال على المحاسب العمومي تحمل مسؤولية متابعة ومراقبة حركة كل الحسابات والموجودات بالمؤسسة، والإلمام بمبررات كل الفوارق الموجودة. (الحكومة الجزائرية، 1990)

ثانياً: تصنيف المحاسبين العموميين:

"يكون المحاسبون العموميون للدولة إما رئيسيين أو ثانويين ويتصرفون بصفة مخصص أو مفوض." (الحكومة الجزائرية، 1991)

أ- المحاسبون العموميون الرئيسيون للدولة:

هو المحاسب الذي يكون مكلفاً بإجراء القيد النهائي في سجلات المحاسبة للعمليات المالية للدولة، حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لرقابة مجلس المحاسبة، ووفقاً لنص المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07-09-1991 والمتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها، يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من: (الحكومة الجزائرية، 1991)

1. العون المحاسبي المركزي للخزينة:

ويحتل المكانة المرموقة على رأس المحاسبين العموميين للدولة، لكونه المحاسب العمومي لأهم مؤسسة مكلفة

بتسيير الأموال العمومية في الجزائر، ألا وهي الوكالة المحاسبية المركزية للخزينة، وهو مكلف ب:

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

✓ تجميع محاسبة حسابات الدولة من خلال الوضعيات المالية الدورية المقدمة من قبل أمناء الخزائن، والتأكد في عين المكان من التسجيلات المحاسبية وصحة الوثائق المحاسبية المتعلقة بها إذا اقتضت الضرورة لذلك.

✓ تنفيذ العمليات المالية المتعلقة ب:

- الحسابات الجارية للخزينة والمفتوحة على مستوى مركز الصكوك البريدية.
- حسابات تسوية مع أمناء الخزائن الأجنبية.
- الحسابات الخاصة المفتوحة على مستوى دفاتره.

2. أمين الخزينة المركزي: وهو مكلف ب:

- تنفيذ العمليات المالية للدولة والمأمور بصرفها من قبل الوزراء أو مفوضيهم وكذلك المتعلقة بالمؤسسات العمومية الإدارية ذات الصبغة الوطنية.
- تنفيذ عمليات خزينة الدولة (إيداع أموال الأشخاص المعنويين والطبيعيين المتعلقة بعملياتهم بالديون العمومية).
- مسك المحاسبة العامة للدولة.
- مراجعته وكالات صرف التطبيقات والإيرادات المفتوحة على مستوى الوزارات.
- تنفيذ العمليات المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة.

3. أمين الخزينة الرئيسي:

ويعتبر المحاسب المفوض بالمنح العسكرية ومنح الأعطال والمعاشات، وإضافة إلى ما سبق ذكره فهو مكلف بتنفيذ العمليات المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة والقروض، كما هو مطالب بمسك المحاسبة العامة للدولة.

4. أمناء الخزينة في الولايات:

ويمثلون هيكلًا معتبرا نظرا لعدد هائل نسبيا إضافة للمهام المعتبرة المسندة لهم إذ أنهم مكلفون ب:

- تنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات والخزينة المتعلقة بالميزانية العامة للدولة والحسابات الخاصة للخزينة إضافة إلى ميزانيات المؤسسات العمومية الإدارية المكلفون بها.
- مراقبه ومراجعته وكالات صرف التطبيقات والإيرادات وعمليات التسيير المالي التي يقوم بها المحاسبون العموميون للمؤسسات العمومية الإدارية المتواجدة على مستوى إقليم كل ولاية من الولايات.
- مطالبون أن تكون تسجيلاتهم المحاسبية متوافقة مع التسجيلات المحاسبية للآمر بالصرف.
- مطالبون بتقديم وضعياتهم المالية الشهرية وكذلك السنوية إلى العون المحاسب المركزي للخزينة.

5. العون المحاسب الجامع للميزانيات الملحقه:

وهو المكلف بتجميع عمليات الميزانيات الملحقه بالتوازي مع الحسابات المعدة بخصوص التسيير المالي المكلف به

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

شخصيا، اذ يقوم بتجميع عمليات المحاسبين الرئيسيين باستثناء تلك التي يمسكها محاسب أموال صندوق التمويل إذ أنه يجمع ويقفل الحساب العام للاستغلال وحساب التجهيز والموازنة.

كما أنه مكلف شخصيا بالإشراف على العمليات المنجزة على الحساب الجاري مع الخزينة، وكذلك مطالب بإعداد الوضعية الحسابية الشهرية في العمليات المالية إضافة إلى إعداد موازنه حسابات الدفتر الكبير سنويا، وقد نصت المادة 36 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 على ما يلي:

"يرسل المحاسبون الرئيسيون إلى العون المحاسب المركزي للخزينة شهريا وفي نهاية التسيير، موازنة الأموال والقيم المسجلة على دفاترهم المحاسبية الكبرى، ويرسلون فضلا عن ذلك للمحاسب نفسه جميع البيانات الحسابية والوثائق المنصوص عليها في التعليمات المعمول بها." (الحكومة الجزائرية، 1990)

ب- المحاسبين الثانويين للدولة:

المحاسب العمومي الثانوي هو الذي يتولى تجميع حساباته، محاسب عمومي رئيسي، يتصف بصفة المحاسب الثانوي للدولة كل من: (الحكومة الجزائرية، 1991)

- أمناء خزائن البلديات.
- أمناء خزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية.
- قابضي ضرائب
- قبضي أملاك الدولة
- قابضي الجمارك
- محافظ الرهون

كما يتصف بصفة المحاسب الثانوي للبريد والمواصلات السلوكية واللاسلكية كل من: (الحكومة الجزائرية، 1991)

قابض البريد والمواصلات السلوكية واللاسلكية، ورؤساء مراكز البريد والمواصلات السلوكية واللاسلكية.

وهم مكلفون ب:

- تثبيت العمليات المحاسبية الداخلية في إطار الميزانية وكذلك الخارجة عن إطار الميزانية والمنجزة لحساب مؤسساتهم في حساباتهم.
- متابعه وضعيه الخزينة التي يمكن استعمالها للوفاء بالنفقات.
- الوضعية المالية الشهرية لمؤسساتهم، ومع نهاية كل سنة مالية، بإعداد حساب التسيير الخاص بالسنة المالية المعنية، والتي تمتد إلى غاية 31 مارس من السنة المالية الموالية، والتي تعرض تقديرات الإيرادات وأوامر تحصيل الإيرادات الصادرة وما يجري عليها من عمليات إلغاء أو تخفيض بالإضافة إلى التحصيلات المنجزة، والبواقي

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

المطلوب تحصيلها، أما في مجال النفقات فيقوم بالعمل على متابعة النفقات المنجزة، ومقارنتها مع الاعتمادات المفتوحة، واستخراج الأرصدة المتاحة. (الحكومة الجزائرية، 1991)

ثالثا: تصرفات المحاسب العمومي

يتصرف المحاسب العمومي إما بصفته محاسب عمومي مخصص أو محاسب عمومي مفوض. (الحكومة الجزائرية، 1991)

المحاسب العمومي المخصص:

هو المؤهل القانوني للقيام بعمليات التسجيل النهائي للعمليات المنجزة في إطار تنفيذ الميزانية، والتي يعتبر مسؤولا عنها أمام الجهات المعنية (الوصاية، وزارة المالية، مجلس المحاسبة).

المحاسب العمومي المفوض:

هو الذي يقوم بتنفيذ عمليات التسجيل المحاسبي لحساب المحاسب العمومي المخصص، وهو مطالب بتحويلها لهذا الأخير والذي يعتبر المؤهل الوحيد لترصيدها نهائيا.

رابعا: اعتماد المحاسبين العموميين

حسب المادة 34 من القانون 90-21: "يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية، ويخضعون أساسا لسلطته، كما يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية كما قد تحدد كيفية تعيينهم أو اعتمادهم عن طريق التنظيم." (الحكومة الجزائرية، 1990)

حيث يكون التعيين (nomination) خاص بالموظفين التابعين لوزارة المالية، أما الاعتماد

(agreement) فهو خاص بالمحاسبين الخارجيين عن وزارة المالية مثل المقتصد بالمؤسسات التربوية.

وحسب المواد 2 3 4 6 من المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بتعيين

المحاسبين العموميين واعتمادهم:

"يعين الوزير المكلف بالمالية المحاسبين العموميين حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف من أصناف المحاسبين، كما ينجم الاعتماد على الموافقة التي يعطيها الوزير المكلف بالمالية أو الممثل المؤهل قانونيا لتعيين عون محاسب ويخوله صفة المحاسب العمومي." (الحكومة الجزائرية، 1991)

يعين الوزير المكلف في المالية محاسبي الدولة الأتية بيناتهم: (الحكومة الجزائرية، 2011)

- العون المحاسب المركزي للخزينة.
- أمين الخزينة المركزي.
- أمين الخزينة الرئيسي.
- أمناء الخزينة في الولايات.

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

- أمناء الخزينة في البلديات.
  - أمناء الخزينة في المراكز الاستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية.
  - قابضو الضرائب.
  - قابضو أملاك الدولة.
  - قابضو الجمارك.
  - محافظو الرهون.
- يعين أو يعتمد من قبل وزير المالية كل من المحاسبين العموميين للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والمؤسسات العمومية الإدارية باستثناء التابعة لقطاعي التربية والتكوين والتعليم المهنيين.
- كما يعين أو يعتمد من قبل وزير المالية وباقتراح من وزير البريد وتكنولوجيات الإعلام الآلي كل من قابضو البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية-رؤساء مراكز البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية.
- كما يتم على مستوى كل هيئة دبلوماسية أو قنصلية بالخارج اعتماد المحاسب العمومي من قبل وزير المالية، أما المحاسبين العموميين العاملين في مؤسسات التربية والتعليم والتكوين المهني فيتم اعتمادهم من قبل أمين الخزينة المختص إقليميا وذلك بناء على تفويض من وزير المالية. (الاسود، 2011، صفحة 10)

خامسا: تنصيب وتسليم المهام للمحاسب العمومي الجديد  
من أجل ضمان عملية تنصيب المحاسب العمومي يجب أن تكون بحوزة هذا الأخير الوثائق التالية: (الحكومة الجزائرية، 1991)

- قرار التعيين أو الاعتماد الصادر عن وزير المالية.
- شهادة تأدية اليمين الصادرة من المحكمة المختصة إقليميا.
- عقد التأمين، اذ يتعين على المحاسب العمومي أن يقوم باكتتاب تأمين يخصصه شخصيا ويضمن المخاطر المتعلقة بمسؤوليته والمرتبطة بالمهام الموكلة له اذ يغطي هذا التأمين مسؤولية المحاسبين، المالية وإن ما يتعلق منها بفعلهم شخصيا أو بفعل الغير ويتحقق هذا التأمين إما بعقد تأمين فردي يكتب لدى هيئة التأمين أو بالانضمام إلى جمعية تعاضدية المحاسبين العموميين.

ويمكن التمييز بين ثلاث حالات للتنصيب: (الاسود، 2011، الصفحات 15-16)

أ- في حالة المؤسسة الجديدة:

إذا كانت مؤسسة حديثة العهد فان المحاسب العمومي يعتبر الأول بالنسبة لها، وبالتالي يتم تنصيبه في مهامه الجديدة من قبل المدير أو رئيس المؤسسة بعد إطلاع هذا الأخير على قرار تعيين أو الاعتماد وشهادة تأدية اليمين وكذلك عقد

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

التأمين، ويتم بالمناسبة التوقيع على محضر التنصيب من قبل كل من رئيس أو مدير المؤسسة وكذلك المحاسب العمومي المعني.

ب- في حالة إقالة أو استقالة المحاسب العمومي واستخلافه بآخر:

في هذه الحالة فإن الأمر يتعلق بعملية تسليم واستلام المهام، ومن أجل ضمان تحديد مسؤولية المحاسبين (السابق والجديد) مستقبلاً، يتم تحديد لجنة يتكون أعضائها من مدير المؤسسة أو ممثل عنه وممثلاً عن وزارة المالية وممثلاً عن الوزارة الوصية.

وتتمثل مهمة هذه اللجنة أساساً في حضور مراسيم تسليم واستلام المهام بين المحاسبين العموميين المعنيين، وتنطلق العملية بإحضار الدفاتر المحاسبية الرئيسية للمؤسسة والتي كانت ممسوكة من قبل المحاسب العمومي السابق والاطلاع عليها والتأكد من شرعيتها وصحتها (أي أنها مرقمة وممضاة وغير متلفة وأن العمليات المحاسبية المسجلة عليها مرتبة ومنظمة) وبعد ذلك تتم عملية توقيفها (إقفالها) وذلك بوضع خط بارز مباشرة بعد آخر عملية محاسبية قام بتسجيلها المحاسب العمومي السابق ثم يوقع كل عضو من أعضاء اللجنة إضافة إلى المحاسبين العموميين عند هذا الخط، وبعد ذلك تتم عملية تحرير محضر تسليم المهام.

ج- في حالة وفاة المحاسب العمومي:

في حالة وفاة المحاسب العمومي السابق، وتعيين محاسب عمومي جديد في هذه الحالة مباشرة بعد الوفاة يقوم رئيس أو مدير المؤسسة بإشعار الوزارة الوصية، التي بدورها تقوم بإشعار وزارة المالية، فتقوم هذه الأخيرة باتخاذ كل التدابير اللازمة لإثبات شغور المنصب، وتشكيل لجنة تكلف بمعاينة الوضعية المالية للمؤسسة عند الوفاة، وتعيين محاسب عمومي مؤقت لتسيير الشؤون المحاسبية للمؤسسة إذا اقتضت الضرورة لذلك.

تبدأ اللجنة المكلفة بمعاينة الوضعية المالية للمؤسسة والمشكلة أصلاً من خبراء ومختصين في المحاسبة العمومية مهمتها في المؤسسة بالاطلاع على الدفاتر المحاسبية للمحاسب العمومي المتوفي، ومعاينة وضعيتها والتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية المقيدة عليها، وخاصة الأخيرة منها، لتفادي استغلال هذه الدفاتر في تسجيل عمليات مالية غير شرعية بعد وفاة المحاسب العمومي.

ثم تقوم اللجنة بتحديد الوضعية المحاسبية الحقيقية لأرصدة الحسابات الجارية للمؤسسة، والتأكد أساساً من صحة شرعية عمليات السحب والتحويل التي تمت مباشرة بعد الوفاة، وذلك بغرض الكشف الفوري عن كل حالة اختلاس محتملة.

وإضافة إلى ما سبق ذكره، تقوم اللجنة بالإشراف على عملية فتح الصندوق المصفح للمؤسسة، من قبل المختصين في هذا المجال، وتحرير محضر خاص بمحتويات الصندوق، وبناء على ما سبق ذكره يتم إعداد محضر معاينة للوضعية المالية للمؤسسة عند الوفاة، يشبه إلى حد بعيد محضر تسليم واستلام المهام، الذي تم تطرق إليه في الحالة السابقة وبناء على

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

محضر المعاينة هذا والمسلم إلى وزارة المالية، يتم تسليم المهام إلى المحاسب العمومي الجديد، والذي له الحق في إبداء وتسجيل كل تحفظ يراه ضروريا لإعفائه من أي مسؤولية مستقبلا.

وأخيرا وبعد تسليم المهام إلى المحاسب العمومي الجديد من قبل اللجنة المشكلة من رئيس أو مدير المؤسسة وممثل وزارة المالية وممثل الوزارة الوصية، يقوم كل من رئيس أو مدير المؤسسة برفقه المحاسب العمومي الجديد بالإمضاء على محضر التنصيب لفتح المجال للمحاسب العمومي الجديد، لمباشره مهامه.

سادسا: مسؤولية المحاسب العمومي:

يتم تعيين المحاسبين العموميين من طرف وزير المالية ويخضعون لسلطته ولحمايته، كما أن لوزير المالية تعيين بعض المحاسبين الذين لا ينتمون إلى وزارة المالية وفيما يلي سنبين مسؤولية المحاسبين العموميين: (لوبي، 2014، صفحة 11)

مهما كان المنصب الذي يوجد فيه المحاسب العمومي، سواء كان رئيسي أم ثانوي، فإنه يعتبر مسؤولا مسؤولية شخصية ومالية عن مسك المحاسبة والمحافظة على الوثائق المبررة لعمليات المحاسبة، ويحمي قانون المحاسبة العمومية كل المحاسبين العموميين من العقوبة إذا أثبتوا أن الأوامر التي رفضوا الامتثال لها من شأنها أن تحرك مسؤولياتهم الشخصية والمالية، حيث جاء في نص المادة 39 من قانون رقم (90-21) على:

"تعد باطلة كل عقوبة سلطت على محاسب عمومي إذا ثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها كان من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية والمالية". (الحكومة الجزائرية، 1990)

"دون الإخلال بأحكام المادتين 38 و46 يمكن أن تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والأشخاص الموضوعين تحت أوامهم". (الحكومة الجزائرية، 1990)

ويعد المحاسب العمومي مسؤولا عن كل العمليات المالية التي تقع داخل القسم الذي يسيره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى حين تاريخ انتهاء مهامه، غير أنه لا يمكن إقحام هذه المسؤولية بسبب تسيير أسلافه إلا في العمليات التي يتكفل بها، بعد التحقيق دون تحفظ أو اعتراض عند تسليم المصلحة الذي يتم وفق كفاءات تحدد عن طريق التنظيم. (الحكومة الجزائرية، 1990)

"تكون المسؤولية المالية المنصوص عليها في المادة 41 أعلاه قائمة عندما يثبت نقص في الأموال أو القيم". (الحكومة الجزائرية، 1990)

"يكون المحاسب العمومي مسؤولا شخصيا عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المشار إليها في المادتين 35 و36 أعلاه". (الحكومة الجزائرية، 1990)

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

"لا يكون المحاسب مسؤولاً شخصياً ومالياً عن الأخطاء المرتكبة بشأن وعاء الحقوق وتلك المرتكبة عند تصفية الحقوق التي يتولى تحصيلها". (الحكومة الجزائرية، 1990)

"يكون المحاسب العمومي مسؤولاً شخصياً ومالياً عن مسك المحاسبة والمحافظة عن سندات إثبات وثائق المحاسبة وعن جميع العمليات المبينة في المادتين 35 و36 من هذا القانون". (الحكومة الجزائرية، 1990)

وفي جميع الحالات، لا يمكن أن تقحم المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب إلا من طرف الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة، وبغض النظر عن أحكام المادة 188 من القانون رقم 84-21 المؤرخ في 24 ديسمبر سنة 1984، المتضمن قانون المالية لسنة 1985، يمكن للوزير المكلف بالمالية أن يقوم بإبراء مجاني جزئي أو كامل من دفع باقي الحساب المطلوب من المحاسبين العموميين كلما تم إثبات حسن نيتهم. (الحكومة الجزائرية، 1990)

#### المطلب الثاني: دور المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية المؤسسة الإدارية.

بعد المصادقة على ميزانية المؤسسة العمومية الإدارية (ذات الطابع الإداري)، من قبل الوصاية يقوم الأعوان المختصين بتنفيذها في الميدان، أي الانتقال من مجال التقدير والتوقع للسنة المقبلة إلى مجال الواقع الملموس في وقت حاضر سواء من حيث تحصيل الإيرادات وجبايتها أو صرف النفقات المعتمدة.

#### الفرع الأول: تنفيذ الميزانية من جانب الإيرادات

"يتم تنفيذ الميزانية والعمليات المالية من حيث الإيرادات عن طريق إجراءات الإثبات والتصفية والتحصيل. (الحكومة الجزائرية، 1990)

أولاً: تحصيل الإيرادات

أ- شروط تحصيل الإيرادات:

"إن عملية تحصيل الإيرادات ليست عشوائية، وإنما تتركز على شروط قانونية وتنظيمية وضعها المشرع الجزائري لتقنين عملية تحصيل الإيرادات حتى لا يستطيع المحاسب العمومي تحصيل الإيرادات عن طريق استعمال السلطة العمومية إلا في حدود ترخيص قانون المالية". (بوشنتر، 2011، صفحة 65)

فيعتبر ترخيص الموازنة العمومية من قانون المالية الشرط الأساسي لمباشرة تحصيل الإيرادات فالموازنة تعتبر الوثيقة الرسمية التي ترخص وتحدد توقعات الإيرادات والنفقات العمومية للسنة، وهذا ما أقرته المادة 03 من القانون 17-84 المؤرخ في 07 جويلية 1984 والمتعلق بقانون المالية" يقر ويرخص قانون المالية للسنة بالنسبة لكل سنة مدنية بمجموع موارد الدولة وأعبائها". (الحكومة الجزائرية، 1984)

الإطار النظري للمحاسبة العمومية

ب- مبادئ وقواعد تحصيل الإيرادات:

تتمثل أساسا فيما يلي:

1. عدم تخصيص الإيرادات:

ومعناها أن تختلط كل الإيرادات التي تحصلها الخزينة العامة لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تستعمل في تمويل كل النفقات العامة دون تمييز وهذا ما أقرته المادة 08 من القانون 84-17 "لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة". (الحكومة الجزائرية، 1984)

2. خاصية التقادم الرباعي:

وقد نصت عليه المادة 16 من قانون 1984 تسقط بالتقادم وتسدّد نهائيا لفائدة المؤسسة العمومية المعنية كل الديون المستحقة للغير من طرف الدولة أو أحد هيئاتها والمستفيدة من إعانات ميزانية التسيير عندما لا يتم دفع هذه الديون في حدود أربع سنوات ابتداء من اليوم الأول للسنة المالية الموالية لنشوء الدين. (الحكومة الجزائرية، 1984)

وقد نصت المادة 17 من نفس القانون على بعض الاستثناءات التي ترد على هذا المبدأ كحالة رفع الطعن لدى هيئة قضائية. (الحكومة الجزائرية، 1984)

3. مواعيد وإجراءات التحصيل:

يجب مراعاة مواعيد التحصيل وإجراءاته المنصوص عليها في القوانين وإلا تعرض القائمون بذلك للعقوبات.

(الحكومة الجزائرية، 1993)

4. إلزامية التحصيل:

يلتزم محاسبو الجهات الإدارية المختصة بتحصيل الإيرادات على اختلافها، حيث لا تتمتع بحرية أو أية سلطة تقديرية في التقاعس عن ذلك خلافا لصرف النفقات العامة. (الحكومة الجزائرية، 1990)

ج- مراحل تحصيل الإيرادات:

تمر عملية تحصيل الإيرادات على مرحلتين الأولى إدارية تقرر وتنشئ من خلالها الإيرادات، والثانية محاسبية تتم فيها عملية التحصيل، علما بأن هاتين العمليتين منفصلتين عن بعضهما ومسدّتين لفئتين مختلفتين من الأعوان العموميين وهذا طبقا للمبدأ الأساسي والتقليدي للمحاسبة العمومية، والمتمثل في الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي. (مفتشي التربية الوطنية للتسيير المالي والمادي، 2005، صفحة 41)

وتتألف المرحلة الإدارية التي هي من صلاحيات الأمر بالصرف من:

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

#### 1. مرحلة الإثبات:

وتعرف على أنها: "الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي". (الحكومة الجزائرية، 1990) حيث يقوم الأمر بالصرف من خلال عملية الإثبات، إعطاء الإيراد صبغته الشرعية وذلك بإدراجه ضمن بنود الموازنة مع وضع وتحديد مبرراته القانونية التي يتركز عليها، أي أنه يقوم بتطبيق ترخيصات الموازنة في مجال تحصيل الإيرادات، وتهدف هذه العملية إلى إثبات الحقوق الدائنة المستحقة من طرف الدولة أو الهيئات العمومية والمتوقعة في الموازنة والتي يجب تحصيلها. (بوشنتر، 2011، صفحة 67)

#### 2. مرحلة التصفية:

"تسمح تصفية الإيرادات بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي والأمر بتحصيلها". (الحكومة الجزائرية، 1990) "أي أن الأمر بالصرف يقوم بتحديد مبلغ الإيراد النهائي لكل مدين والواجب تحصيله لفائدة ميزانية الدولة أو المؤسسات العمومية الإدارية اعتمادا على شرعية وطبيعة الإيراد والوثائق الثبوتية". (بوشنتر، 2011، صفحة 67)

وتتطلب هذه المرحلة بالذات نوعا من الدقة من طرف الأمر بالصرف حتى لا يكون هناك أي إغفال أو خطأ تنجر عنه عواقب وخيمة، حيث: "لا يجوز التخلي عن الحقوق والديون العمومية وعن كل تخفيض مجاني لهذه الديون، إلا بمقتضى أحكام وقوانين المالية أو قوانين تصدر في مجال الجباية وأملاك الدولة، والجباية البترولية". (الحكومة الجزائرية، 1990)

وإذا لم تقم المؤسسة العمومية بعملية مطالبة المدين بدفع المبلغ المستحق عليه في المدة الزمنية المحددة في المادة 316 من القانون المدني فأنها ستضيع حقها إلى الأبد (وهو ما يعرف بالأجل الرباعي) أي أن الأجل المسموح به لطلب حق الإيراد (04 سنوات).

وتتألف المرحلة المحاسبية التي هي من صلاحيات المحاسب العمومي من:

#### 3. مرحلة التحصيل:

يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي، وهو من اختصاص المحاسب العمومي، حين تقوم على عاتقه مهمة تحصيل الديون المستحقة من طرف الدولة والهيئات العمومية المرخصة في الميزانية، ويقوم بعملية التكفل بسندات الإيرادات في حساباته، وبذلك يصبح مسؤول مسؤولية شخصية ومالية عن تحصيل الإيرادات التي يسجلها في السجلات المحاسبية المخصصة لهذا الغرض. (الحكومة الجزائرية، 1990) وقبل المباشرة في عملية التحصيل يجب أن يتأكد المحاسب من توفر الشروط القانونية للتحصيل، أي مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها، والتحقق من صحة وشرعية عمليات الإثبات والتصفية وضرورة توفر

الإطار النظري للمحاسبة العمومية

ترخيص التحصيل في الميزانية، وأن الديون لم تسقط أجالها، ومن الطابع الإبرائي للدفع، وأهم ما يجب أن يتأكد منه المحاسب قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من صفة الأمر بالصرف. (الحكومة الجزائرية، 1990)

الفرع الثاني: تنفيذ الميزانية من جانب النفقات

"يتم تنفيذ الميزانية والعمليات المالية من حيث النفقات، عن طريق إجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع والدفع". (الحكومة الجزائرية، 1990)  
أولاً: تنفيذ النفقات

وضع المشرع الجزائري عدة قيود قانونية وتنظيمية للحد من الاختلاسات وتبديد الأموال العمومية، حيث قام المشرع بتحديد مجال صرف النفقات بشكل مسبق في أبواب وبنود الميزانية العامة للدولة، كما قام أيضاً بتحديد الحد الأقصى للمبالغ المصرح بإنفاقها لكل غرض، حيث لا يجوز للإدارة تجاوز الاعتمادات المقررة تطبيقاً للمادة 75 من القانون 84-17 التي تنص على ما يلي:

"لا يجوز صرف أية نفقة بما يتجاوز مبلغ الاعتمادات المقترحة ضمن الشروط المحددة في هذا القانون ما لم تقض أحكام تشريعية على خلاف ذلك". (الحكومة الجزائرية، 1984)

وهذا ما يعرف بقاعدة تخصيص الاعتمادات أي أن توزيع النفقات على مختلف الوزارات وبالنسبة لمختلف الأبواب في صور اعتمادات معينة ومحددة لكل منها، كما يقصد بهذه القاعدة أيضاً عدم رصد مبلغ إجمالي للنفقات تنصرف فيه الإدارة كما تشاء، مما يترتب منه عدم تحويل الاعتماد من باب إلى آخر إلا بترخيص من الوصاية.  
أ- شروط تنفيذ النفقات:

ومما سبق يمكن أن نستنتج أن عملية تنفيذ النفقات العمومية تتطلب توفير شرطين أساسيين:

✚ من حيث المضمون:

والمتمثل في ضرورة وجود دين أو التزام مستحق اتجاه الدولة أو الهيئات العمومية، أي أن الدولة أو إحدى هيئاتها تقوم بإنشاء اتفاقيات وصفقات بغض النظر عن مضمونها لتسيير مرافقها، وبذلك يترتب عليها دين أو التزام.

✚ من حيث الشكل والتأجيل:

عند تطبيق قواعد الميزانية والمتمثلة في ضرورة وجود الترخيص السنوي في الميزانية، والتأكد من أن النفقات التي تم الالتزام بها مرخص بها في بنود الميزانية، وفي حدود المبالغ التي تستطيع الهيئة العمومية تحملها (الاعتمادات المفتوحة والمرخص بصرفها..)

الإطار النظري للمحاسبة العمومية

ب- مراحل تنفيذ النفقات العمومية:

تمر النفقات العمومية على أربعة مراحل: الالتزام والتصفية والأمر بالصرف والدفع، حيث تعتبر المرحلة الأولى فعلا إداريا ينشئ قرار تنفيذ النفقة، أما المرحلة الأخيرة فهي عملية مالية حسابية يتم بموجبها دفع النفقة، ويتولى تنفيذ هاتين العمليتين فئتين من الأعوان العموميين هما الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، حيث أن عملية الالتزام والتصفية والأمر بالصرف من مهام الأول، والدفع من مهام الثاني. (مفتشي التربية الوطنية للتسيير المالي والمادي، 2005، صفحة 44)

1) مرحلة الالتزام:

"بعد الالتزام على أنه الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين". (الحكومة الجزائرية، 1990)

وما يمكن استنتاجه من هذا التعريف أن عملية الالتزام تتمثل في الإجراء الذي ينتج عنه عبء مستقبلي على عاتق الدولة التي توضع بدورها في وضعية المدين، فهو يعتبر همزة الوصل الشرعية بين المؤسسة بصفتها شخصية معنوية من جهة وبين غيرها من المتعاملين من جهة أخرى، فالمؤسسة بطلبها للخدمات أو للبضاعة لا بد عليها أن تقدم المقابل لهذه الخدمات أو لهذه البضاعة.

وأول خطوة لتنفيذ النفقة العمومية بين المؤسسة والمورد تكون عن طريق تحرير سند الطلب إلى المورد، والذي يحتوي على بيان المورد، نوعية البضاعة، مواصفاتها كمية البضاعة، السعر التفصيلي والإجمالي، المخصص المالي (الباب، المادة)، وتاريخ إصدار الطلبية إمضاء الأمر بالصرف، وقبل تقديم الطلبية يجب أن يتأكد الأمر بالصرف من: (بوشنتر، 2011، صفحة 71)

✓ توفر المبلغ المالي اللازم للدفع وفق الباب والمادة والفقرة.

✓ التأكد قدر الإمكان من اختيار المورد الجيد من حيث نوعية البضاعة وتناسبها مع السعر، عن طريق

إجراء مناقصة لتحديد السعر الأدنى أو صفقة لتحديد السعر والجودة.

✓ التأكد من الصحة القانونية للنفقة حتى لا تكون محل رفض المراقب المالي أو المحاسب العمومي.

وبعد تأكد الأمر بالصرف من الوثائق والصحة القانونية للنفقة يقوم بالالتزام، وبناء على ما سبق فإن الالتزام لا

يمثل عملية الإنفاق بل يعتبر ميلادا للنفقة فقط، وعليه فإن للالتزام جانبين: (بوشنتر، 2011، صفحة 72)

الجانب القانوني: حيث يتجسد إجراء الالتزام من المفهوم القانوني في العقد الذي يتم بواسطته إنشاء الدين

اتجاه الجهات العمومية، فيصبح إلزاميا على الجهة أو المؤسسة العمومية دفع المبلغ المحدد للمورد عندما تتم

عملية استلام البضاعة، إذا توفرت فيها النوعية والكمية المحددة مع احترام أجل التسليم، وكذا احترام شروط

وأوقات التسديد.

الإطار النظري للمحاسبة العمومية

الجانب المحاسبي: تتجسد في عملية تخصيص مبلغ مالي في إطار الاعتمادات التي تصبح غير متاحة وغير متوفرة لتغطية باقي النفقات أي أن ذلك المبلغ يعتبر من حق المورد بعد موافقته على الطلبية، ولكنه يبقى في حوزة المؤسسة العمومية إلى حين استلام البضاعة.

(2) مرحلة التصفية:

"تسمح التصفية بالتحقق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية" (المادة 20 من القانون 90-21).

حيث يتم تقدير المبلغ المستحق للدائن وخصمه من الاعتماد المقرر في الموازنة وينبغي التأكد في هذه المرحلة من حلول تاريخ استحقاق الدين والتأكد من عدم تسديده، فمرحلة التصفية تبدأ مباشرة عند استلام البضاعة موضوع الطلبية ويتم عن طريق عملية المقارنة بين الوثائق الثبوتية (سند الطلب-الفاتورة-وصل الاستلام) والبضاعة المستلمة، للتأكد من مدى احترام المورد لمحتوى الطلبية (الالتزام). (بوشنتر، 2011، صفحة 73)

(3) مرحلة 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". (الحكومة الجزائرية، 1990) ومنه نستنتج أن الأمر بالصرف يقوم بتوجيه أمر للمحاسب العمومي لتنفيذ وتسديد النفقة التي كانت محل التزام وتصفية سابقتين، ويشترط في الأمر بالصرف أن يكون مكتوبا ومحرا على نموذج وثيقة صادرة عن وزارة المالية (حوالة الدفع) وما تحتويه من بيانات ووثائق ثبوتية والتي تقدم للمحاسب العمومي ليقوم بالإجراءات المحاسبية اللازمة. (عكسة، 2018، صفحة 24)

(4) مرحلة الدفع:

"هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي". (الحكومة الجزائرية، 1990) وهو المرحلة المحاسبية في تنفيذ النفقات العمومية، حيث أن أوامر أو حوالات الدفع التي يصدرها الآمرون بالصرف ترسل إلى المحاسبين العموميين المخصصين، أي المكلفين دون غيرهم بدفع مبالغها، ودور المحاسبين هنا لا يقتصر فقط على إنجاز العمليات المالية المتمثلة في إخراج النقود من الصندوق لتسديد النفقات، بل أن دورهم أهم بكثير، حيث يتم تعاون في هذا المجال بنوع من السلطة الرقابية وفي حدود صلاحياتهم، على عمليات الأمرين بالصرف. (منصوري ، بدون سنة نشر، صفحة 36)

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

وعليه فإن المحاسبين العموميين ملزمين وتحت طائلة القيام بمسؤولياتهم المالية بالتحقق من شرعية النفقات قبل دفعها، أي إجراء كل عمليات الرقابة المفروضة عليهم قانوناً وفق ما جاء في نص المادة 36 من القانون 90-21 والمتمثلة في: (شلال، 2014، الصفحات 133-134)

✚ مراقبة مدى مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها:

قبل قبول دفع النفقة يقوم المحاسب بمراقبة احترام مختلف الإجراءات والمراحل الإدارية لتنفيذ النفقات العمومية، إضافة إلى التحقق من استثناء جميع الشروط القانونية لعقد الالتزام واحترام ضوابط اختيار الموردين وتطبيق إجراءات إبرام الصفقات العمومية.

✚ التحقق من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له:

يجب على المحاسب العمومي التأكد من أن الأمر بالصرف يمتلك صلاحيات إصدار سندات الأمر بالدفع عن طريق إجراء الاعتماد لدى المحاسب العمومي، حيث مباشرة بعد تنصيبه، يجب على الأمر بالصرف إيداع نسخة من قرار التنصيب ونموذج عن التوقيع والختم في سجل الاعتمادات، عن طريق هذا النموذج يستطيع المحاسب العمومي مطابقة الإمضاء مع حوالات الدفع المرسلة من طرف الأمر بالصرف.

✚ التأكد من شرعية عمليات تصفية النفقات

في هذه المرحلة يتحقق المحاسب من صحة العمليات الحسابية المحددة للمبلغ الواجب دفعه ومطابقته في مختلف وثائق إثبات النفقة، إضافة إلى التحقق من توفر شهادة أداء الخدمة مصادق عليها من طرف الأمر بالصرف في ظهر الفاتورة، وتوفر القيد في سجل الجرد بالنسبة إلى السلع المستلمة، كما يتحقق المحاسب من تطبيق جميع الاقتطاعات والرسوم القانونية لتحديد المبلغ الصافي للدفع.

✚ التحقق من توفر الاعتمادات المالية

يقوم المحاسب العمومي بمسك محاسبة يومية تختص بمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية وفقاً للأبواب الميزانية لكل أمر بالصرف معتمد لدى مصالحه، حيث تمكنه هذه المحاسبة من معرفة في أي وقت قيمة الاعتمادات المالية المفتوحة وقيمة الاعتمادات المستهلكة والباقية المتعلقة بكل باب من أبواب الميزانية، قبل قبول دفع النفقة يجب على المحاسب التأكد من كفاية الاعتمادات المالية لتغطية النفقة موضوع الدفع.

✚ التحقق من أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها ليست محل معارضة:

يرفض المحاسب العمومي دفع النفقات التي سقطت نتيجة التقادم الرباعي (أربع سنوات)، كما يجب عليه التأكد من تنفيذ المقاصة مع معارضات الدفع المرسلة من المحاسبين العموميين على مستوى التراب الوطني لتنفيذ التحصيل الإجباري لحقوق الدولة.

✚ التأكد من الطابع الإبرائي للدفع:

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

ويقصد بهذا الإجراء التحقق بأن الدولة سوف تتخلص نهائياً من الدين المترتب عليها عند تنفيذ الدفع النهائي للنفقة لفائدة المستفيد الحقيقي، والذي يحميها من كل متابعة قانونية مستقبلية.

مراقبة توفر تأشيريات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها:

عن طريق التحقق من توفر تأشيرة المراقب المالي على بطاقة الالتزام وتوفر تأشيرة لجنة الصفقات العمومية المختصة في حالة تنفيذ الصفقات العمومية.

التحقق من الصحة القانونية للمكسب الإبرائي:

ويقصد به أن يتحقق المحاسب العمومي من أن الدفع يتم لصالح الدائن الأصلي الذي قام بأداء الخدمة، عن طريق التحقق من مطابقة اسم ولقب المستفيد ورقم حسابه في مختلف وثائق إثبات النفقة.

التأكد من صحة إنشاء وتبويب النفقة العمومية:

يجب على المحاسب العمومي أن يتحقق من مدى مطابقة باب ومادة النفقة المسجلة في سند الأمر بالصرف مع أبواب ومواد نفس النفقة المسجلة في الميزانية، بهدف خصم الاعتمادات المالية لتغطية تسديد النفقة من الباب الذي يتناسب مع تبويب الميزانية.

يقوم المحاسب العمومي بمراقبة تنفيذ النفقات العمومية على أساس الوثائق فهو ليس مسؤول في حالة تزوير وثائق إثبات النفقة العمومية، كما لا يحق له التدخل في مجال اختصاص الأمر بالصرف لا سيما في ميدان اختيار نوع أو سعر السلع أو الخدمات أو اختيار الموردين، لأن الهدف الأساسي لمراقبة المحاسب العمومي هو ضمان مشروعية تنفيذ النفقات العمومية من حيث الشكل ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها في مجال صرف المال العام.

وبعد التحقق من توفر الشروط القانونية يقوم المحاسب العمومي بتسديد النفقة عن طريق تحويل المبلغ إلى حساب المستفيد الذي يستلم الإشعار بالدفع، في حين أن الوثائق الأصلية وحوالة الدفع يتم حفظها في حساب التسيير لدى المحاسب العمومي، أما الأمر بالصرف فيستلم النسخة الزرقاء من حوالة الدفع عليها ختم وتأشيرة المحاسب العمومي الذي قام بالدفع والتي تحمل عبارة (حقوق ودفع) من أجل أن تحفظ في الحساب الإداري للأمر بالصرف.

أما في حالة الإخلال بأحد الشروط القانونية المذكورة أعلاه يجب على المحاسب العمومي رفض دفع تسديد النفقة، ويقوم بإبلاغ الأمر بالصرف المعني بالرفض عن طريق إرسال إشعار برفض دفع النفقة مبرراً فيه الأسباب القانونية للامتناع عن الدفع، حيث يحتفظ المحاسب العمومي بالنسخة الصفراء لسند الأمر بالصرف ويرسل باقي النسخ ووثائق إثبات النفقة إلى الأمر بالصرف من أجل تصحيح الأخطاء. (شلال، 2014، صفحة 134)

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

وقد جاء في نص المادة 47 من القانون 90-21 ذلك: "إذا رفض المحاسب العمومي القيام بالدفع، يمكن للأمر بالصرف أن يطلب منه كتابيا وتحت مسؤوليته أن يصرف النظر عن هذا الرفض حسب الشروط المحددة في المادة 48 أدناه".

وبعد تصحيح الأخطاء الواردة سواء في نقص الوثائق أو الخطأ في إعداد حوالة الدفع، أو بعد الطلب الكتابي (التسخير) التي يقدمها الأمر بالصرف للمحاسب العمومي، يقوم هذا الأخير بعملية التسديد، وإذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير، تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية، وعليه أن يرسل حينئذ تقريرا حسب الشروط والكيفيات المحددة عن طريق التنظيم.

وأما في حالة تعارض العملية مع الشروط التالية: (الحكومة الجزائرية، 1990)

- ✗ عدم توفر الاعتمادات ماعدا بالنسبة للدولة.
- ✗ عدم توفر أموال في الخزينة.
- ✗ انعدام إثبات أداء الخدمة.
- ✗ طابع النفقة غير الإبرائي.
- ✗ انعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة، إذا كان ذلك

منصوصا عليه في التنظيم المعمول به.

فان المحاسب يضطر إلى الرفض النهائي، وإرسال إشعار بالرفض النهائي للأمر بالصرف، ويحدد أسباب امتناعه عن الدفع، وقد جاء ذلك في الفقرة الثانية من نص المادة 48 من القانون 90-21 والتي جاء في مضمونها انه يجب على كل محاسب أن يرفض الامتثال للتسخير إذا كان الرفض معللا بالشروط الضرورية السابقة الذكر.

### الإطار النظري للمحاسبة العمومية

#### خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل استخلصنا أن المحاسبة العمومية تحتل مكانة هامة في تنظيم عمل المؤسسات الحكومية والهيئات العمومية، حيث تعتبر هذه الأخيرة جزء متكامل من الهيكل المالي للدولة، وتقوم المحاسبة العمومية بتحديد الإجراءات القانونية والتقنية الواجب احترامها من طرف أعوان المحاسبة العمومية في إطار قيامهم بالعمليات المالية وتنفيذ الميزانية العامة، وتعتبر الميزانية العامة وثيقة مالية للدولة تتضمن تقديرات للنفقات والإيرادات العامة لسنة مالية مقبلة، تعدها السلطة التنفيذية (المسودة)، وتعتمد وترخص بواسطة السلطة التشريعية قبل تنفيذها، وهي تعكس أهداف الدولة، ويتم تنفيذها من طرف أعوان التنفيذ، ولقد كرس القانون لهم مبدأ هام وهو مبدأ الفصل في المهام الذي ساعد في عملية الرقابة من خلال جعل كل منهما في رقابة دائمة مع الآخر.

وقد استخلصنا أيضا في هذا الفصل إلى تعريف للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والتي هي في الواقع امتداد هيكلية ومالي لإدارات الدولة والجماعات المحلية، ولكن هذه المؤسسات تتميز من الناحية القانونية بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي، وهي تابعة من حيث الوصاية لشخص عمومي عام وهو الدولة، الجماعات المحلية، وتمارس مهامها حسب قطاع النشاط كالتربية، والتعليم العالي، التكوين المهني، الثقافة، الصحة عمومية... الخ.

**الفصل الثاني:**

**الإطار التطبيقي**

**للدراسة**

### الإطار التطبيقي للدراسة

#### تمهيد:

تعتبر المؤسسات التربوية مؤسسات عمومية تتمتع بالشخصية المعنوية وكذا الاستقلال المالي وتخضع إلى سلطة وزارة التربية الوطنية وتعمل تحت وصايتها ولتحقيق هذه المؤسسة لأهدافها التربوية، لا بد لها من توفير اعتمادات مالية مخصصة لتسيير شؤونها وهو ما يدعى بميزانية التسيير.

ونظرا لأهمية الميزانية ودورها الفعال في ضمان السير الحسن للمؤسسات التربوية، التي تسعى هي الأخرى بدورها إلى توفير الإمكانيات الضرورية لتتمدرس التلاميذ، يقوم كل من مدير المؤسسة أي الأمر بالصرف والمقتصد الذي يعتبر المحاسب العمومي في المؤسسة بالسعي جاهدا من أجل حسن تنفيذ الميزانية، واستغلال كل الاعتمادات المالية المتوفرة. ولقد ارتأينا في بحثنا المتواضع هذا أن نعرض على كل ما هو ممكن ومتاح، محاولين تقريب ووضع القارئ في وضعية يستطيع من خلالها فهم واستيعاب ما يذكر أمامه بكل سهولة ويسر، فقمنا بإعداد هذا الفصل الذي يحتوي على مفاهيم عامة حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، احتوى الأول منهما على تقديم للمؤسسة التربوية محل الدراسة (متوسطة المجاهد عميري السعيد الوطاية)، وتبيان مراحل وإجراءات إعداد وتنفيذ ميزانيتها، والعمليات المالية المتعلقة بها.

#### المبحث الأول: التقديم بمتوسطة المجاهد عميري السعيد الوطاية

تعرف المؤسسة التربوية بأنها امتداد طبيعي للأسرة أوكلت لها مهمة تربوية وتعليمية وتكوينية علمية ومهنية، وطبقا لأحكام العامة لأمر رقم 76-72 بتاريخ 16-04-1976، فهي مؤسسة عمومية للتعليم تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي يمنح فيها التعليم الثانوي والأساسي قد تكون ثانوية أو متقنة أو ثانوية متشعبة أو إكمالها داخلية أو نصف داخلية أو خارجية، مختلطة أو خاصة بالبنات فقط.

#### المطلب الأول: تعريف متوسطة المجاهد عميري السعيد الوطاية وموقعها الجغرافي

باعتبار أن المؤسسة التربوية تشكل ههما مؤسساتنا يسهر على التربية والتعليم فانه من الضروري قبل دراسة ومعرفة كيفية قيام هذه الأخيرة بمهامها لا بد من التعرف على هذه المؤسسة وأخذ لمحة عنها.

#### الفرع الأول: تعريف متوسطة المجاهد عميري السعيد الوطاية.

متوسطة المجاهد عميري السعيد هي مؤسسة عمومية للتربية والتعليم تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والإداري النسبي، تابعة لوزارة التربية الوطنية وتوضع تحت وصاية مديرية التربية لولاية بسكرة، تحدث وتغلق بمرسوم وتلغى بنفس الشكل وهي كباقي المؤسسات العمومية تخضع لقواعد المحاسبة العمومية لها حق الاكتساب والملكية، بواسطة مدير يعرف بالأمر بالصرف ومسير مالي وهو يعرف بالمحاسب العمومي، وهذا طبقا لقاعدة فصل السلطة وثنائية التنفيذ.

الإطار التطبيقي للدراسة

أنشأت متوسطة عميري السعيد في سنة 2013 تحت رقم قرار الإنشاء 0.3.8/234 /2013، وفق المنشور الوزاري 1252 المؤرخ في 19 جوان والمتضمن إنشاء المؤسسات التعليمية، حيث اجتمعت اللجنة الوزارية لإنشاء المؤسسات في دورة أوت وسبتمبر سنة 2013 وبالتحديد في يوم 03 سبتمبر، ومن بين القرارات التي أسفرت عن هذا الاجتماع إنشاء متوسطة الوطاية ذات القاعدة 06، ذات نظام نصف داخلي وهي ناجمة عن تحويل ثانوية متعددة الأطوار، تاريخ إنجازها سنة 1989.

سميت على المجاهد عميري السعيد المولود خلال عام 1928م بجبل زيارة بن جيدل ببلدية بيطام ولاية باتنة، ابن كل من أحمد بن العيد و نوة بنت مسعود، كان له أخت وثلاث أخوة من بينهم الشهيد علي الذي استشهد خلال سنة 1960 برتبة رقيب أول، عرفت عائلة عميري السعيد بتمسكها بالدين والأخلاق الإسلامية ومحافظتها على التقاليد الوطنية ومحبتها لأهل الدين والمعرفة، نتيجة الظلم الذي فرضه الاستعمار على الوطن وغيره الرجل على دينه ووطنه جعله يلتحق بصفوف الجيش الوطني الشعبي سنة 1955، توفي سنة 1969 بالوطاية.

الفرع الثاني: الموقع الجغرافي لمتوسطة المجاهد عميري السعيد

تقع متوسطة المجاهد عميري السعيد في بلدية الوطاية، دائرة الوطاية، ولاية بسكرة في حي ميموني الطاهر تبعد على مقر الولاية بحوالي 26 كم وتبعد عن مقر البلدية والدائرة بحوالي 500متر، وتتربع على مساحة تقدر ب 7565 م<sup>2</sup> يقدر الجزء المبني منها حوالي 2349م<sup>2</sup> ويقدر الجزء الغير مبني منها يقدر ب 3963م<sup>2</sup>.



المصدر: <https://earth.google.com/web/search+/El+Outaya/متوسطة+الوطاية+،>

الإطار التطبيقي للدراسة

المطلب الثاني: هياكل متوسطة المجاهد عميري السعيد وهيكلها التنظيمي.

الفرع الأول: هياكل المؤسسة

إن متوسطة المجاهد عميري السعيد التي نحن بصدد دراستها تمتاز بتوفير جيد لمعظم الهياكل المطلوبة في كل المؤسسات من هذا النوع وهاته الهياكل موزعة كالتالي:

- ← حجرات الدراسة: 20 حجرة
- ← مكاتب إدارية: 06 مكاتب
- ← مكتبة: 01
- ← مخبر إعلام آلي: 01
- ← المخابر: 02
- ← الساحة: 02
- ← الورشات: 02
- ← قاعة أساتذة: 01
- ← ملعب: 01
- ← مطبخ + مطعم: 01+01
- ← السكنات وظيفية: 05 ، سكن واحد فقط مشغول من طرف المقتصد.
- ← حجرة الأرشيف: 01.
- ← ورشة الصيانة: 01.
- ← مخزن المؤسسة: 02 مخزن خاص بأدوات النظافة والصيانة واللوازم المكتبية، ومخزن آخر خاص بالتجهيز.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمتوسطة المجاهد عميري السعيد الوطاية.

بعد التطرق إلى التعريف بمتوسطة المجاهد عميري السعيد الوطاية بصفة عامة، سنتطرق الآن إلى معرفة هيكلها التنظيمي من خلال تعريف مصالحها، ولأن المتوسطة حسب هيكلها تضم مصلحتان تتعاملان فيما بينهما وفق النصوص التنظيمية سارية المفعول، وتتفاعلان لتتمكننا من التسيير الحسن لشؤون المؤسسة، بحيث يشرف على كل مصلحة مسؤول مباشر يعمل تحت إشراف رئيس المؤسسة وينوب عنه في جملة من الأعمال المحددة بالنصوص التشريعية المدرسية.

أ- مدير المؤسسة:

المدير هو الأمر بالصرف والمسؤول الأول في المؤسسة والممثل الوحيد للمؤسسة بصفة قانونية أمام الهيئات سواء كانت داخلية أو خارجية، وله مهام بيداغوجية وهي تلك المتعلقة بالأساتذة وبرامج التدريس وبرامج الامتحانات، ومهام ومسؤوليات مادية ومالية متعلقة بالحفاظ على ممتلكات المؤسسة ومتابعة حضور العمال ومدى قيامهم

الإطار التطبيقي للدراسة

بأعمالهم، باعتباره السلطة العليا في المؤسسة، وكذلك المساهمة في إعداد وتقدير الميزانية وتنفيذها بالتنسيق مع المقتصد خاصة في جانبه الإداري.

ب- أمانة مدير المؤسسة:

هي أقرب المصالح التابعة بصفة مباشرة لمدير المؤسسة، وبذلك كونها المسؤولة على تنفيذ كل العمليات السكرتارية الخاصة بالسيد المدير " الأمر بالصرف"، فهي تتولى عمليات الاستقبال والتوزيع وكذا أرشفة المعلومات من وإلى المدير أي هي الواسطة بين المدير وباقي المصالح، وتتكون أمانة المدير من 3 موظفين هم:

✚ عون إداري.

✚ عون حفظ البيانات.

✚ موظف في إطار عقود ما قبل الإدماج.

ج- مصلحة الاستشارة التربوية:

تعتبر من أهم المصالح حسب المخطط الهيكلي التنظيمي للمؤسسات التربوية، فهي تتولى المتابعة البيداغوجية والتربوية أي تعتبر المتعامل الوحيد المباشر مع الوسط التربوي " الأساتذة والتلاميذ"، وتعمل تحت الإشراف المباشر لمستشار التربية أو المستشار الرئيسي للتربية، فهو يسير جميع شؤون التلاميذ والأساتذة أي كل ما يتعلق بهم (غياب حضور، انضباط.

وتتكون مصلحة الاستشارة التربوية من:

✚ مستشار التربية

✚ مستشار التربية والإرشاد المدرسي.

✚ مشرف للتربية.

✚ مساعد رئيسي للتربية

✚ الأساتذة

فهي مصلحة تشرف تربويا على تسيير ومتابعة 38 أستاذ مؤطر لتلاميذ المؤسسة البالغ عددهم 826 تلميذ

مقسمين على 23 فوج حسب الإحصائيات الشهرية للتلاميذ (حالة أول أكتوبر).

د- المصلحة الاقتصادية:

هي مصلحة يشرف عليها المسير المالي "المقتصد" ويعتبر محاسب عمومي معتمد يخضع للقانون 90-21 المؤرخ في 15-08-1990 والمتعلق بالحاسبة العمومية فهو يشرف على تسيير المؤسسة من الناحية المالية بالتنسيق مع الأمر بالصرف، وبمساعدة نائب المقتصد، ومن المهام الموكلة لهذه المصلحة تسيير ومتابعة العمال المهنيين البالغ عددهم 12 عامل، وكذا القيام بالخدمة الداخلية ومراقبة نظافة المحلات وسلامة التجهيز المدرسي، وزيادة على

الإطار التطبيقي للدراسة

ذلك تسييرها لمخازن المؤسسة، ومسؤولياتها على مسك جرد جميع الممتلكات والمعدات، وعلى صيانة المؤسسة هيكلًا وتجهيزًا، وهذا كله يدخل ضمن التسيير المادي للمصلحة الاقتصادية.

وهي مسؤولة أيضا عن الأمور المالية أي التسيير المالي داخل المؤسسة، والمتكون من المساهمة في إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسة ومسك السجلات المحاسبية، ومسك أجور العمال ومتابعة التغيرات المتعلقة بالمنح والعلاوات، كذا متابعة سير عمل المطعم ابتداء من مرحلة التوريد والمتمثلة في اختيار المومنين الجيدين ومتابعة عمليات الطلب والتسليم ودخول السلع، مرورًا بتحديد قائمة الوجبات الغذائية، ومتابعة عملية إعداد الطعام للتلاميذ المنتمين للنظام النصف داخلي، وانتهاء بتحديد سعر الوجبة وتسديد النفقات، وتتكون المصلحة الاقتصادية الخاصة بمتوسطة المجاهد عميري السعيد من :

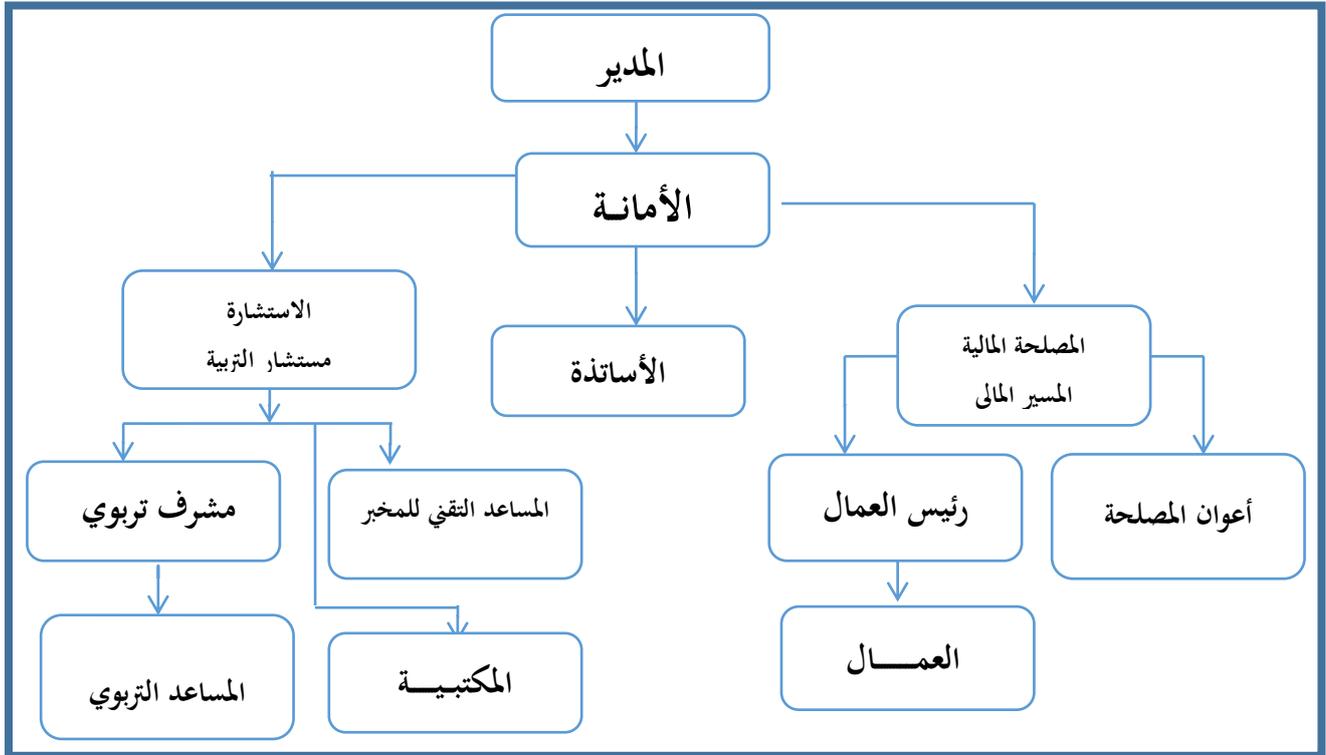
المقتصد.

نائب مقتصد.

موظفة في إطار عقود ما قبل التشغيل.

العمال المهنيين

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمتوسطة المجاهد عميري السعيد



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المتوفرة من المؤسسة.

**المطلب الثالث: الخريطة التربوية والإدارية لمتوسطة عميري السعيد الوطاية (الملحق رقم: 05)**

متوسطة المجاهد عميري السعيد، كغيرها من المؤسسات التربوية في الجزائر تمتلك طاقم بشري، يسهر على سير العملية التربوية والإدارية والمالية لصالح التلميذ المتمدرس، أي تملك ما يعرف بالخريطة الإدارية والتربوية للمؤسسة.

**الفرع الأول: الخريطة التربوية**

وتتكون من الطاقم التربوي للمؤسسة حسب المناصب المفتوحة تحت رقم 44 المؤرخة في 02/11/2020، حيث

تتكون المؤسسة من 38 أستاذ مؤطر و826 تلميذ مقسمين على 23 فوج مفصلين كالتالي:

- السنة أولى متوسط: 307 تلميذ مقسمين على 09 أفواج.
- السنة الثانية متوسط: 229 تلميذ مقسمين على 06 أفواج.
- السنة الثالثة متوسط: 157 تلميذ مقسمين على 04 أفواج.
- السنة الرابعة متوسط: 133 تلميذ مقسمين على 04 أفواج.

أما الأساتذة المؤطرين حسب المناصب المالية هم 38 أستاذ مقسمين حسب المواد التالية:

- مادة الرياضيات: 06 أستاذ.
- مادة العلوم الطبيعية: 04 أستاذ.
- مادة التربية التكنولوجية: 05 أستاذ.
- مادة اللغة العربية: 08 أستاذ.
- مادة الاجتماعيات: 03 أستاذ.
- مادة اللغة الفرنسية: 06 أستاذ.
- مادة اللغة الإنجليزية: 04 أستاذ.
- مادة التربية البدنية: 02 أستاذ.

**الفرع الثاني: الخريطة الإدارية**

تتكون من الطاقم الإداري المسير للمؤسسة هذا وحسب الخريطة الإدارية للمناصب المفتوحة للمؤسسة رقم 44

المؤرخة 02-11-2020، حيث تتكون المؤسسة من 17 عون إداري و14 عامل مهني مفصلين كالتالي:

أ- مدير المؤسسة: وتتكون مؤسسة عميري السعيد من مدير إداري مكلف بالأمور الإدارية، ومدير آخر الأمر بالصرف مكلف بالأمور المالية.

ب- أمانة المدير: وتتكون من 3 موظفين:

- عون إدارة: 01
- عون حفص بيانات: 02

ج- مصلحة المستشارية: وتتكون من:

- مستشار التربية: 01
- مشرف للتربية: 06
- مستشار التربية والتوجيه المدرسي: 01
- موظف في إطار عقود ما قبل التشغيل: 03

د- مصلحة المقتصدية: وتتكون من:

- المقتصد: 01
- نائب مقتصد: 01
- موظف في إطار عقود ما قبل التشغيل: 01

هـ- العمال المهنيين ويتكونون من:

- عامل مهني من المستوى الأول: 10
- عامل مهني من المستوى الثاني: 01
- عامل مهني من المستوى الثالث: 02
- عون وقاية من المستوى الأول: 01

#### المبحث الثاني: دراسة ميزانية متوسطة المجاهد عميري السعيد الوطاية

تعتبر ميزانية المؤسسة التربوية وثيقة مالية مصادق عليها من طرف الوصاية (مديرية التربية)، حيث يتم فيها تقدير تعدادي مفصل للإيرادات والنفقات، باستخدام اعتمادات ممنوحة من طرف وزارة التربية، ولا يمكن في أي حال من الأحوال تجاوزها مهما كانت الأسباب، ولذلك يقتضي الأمر على كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي التقيد بهذه الاعتمادات وفي حالة مخالفة القوانين المعمول بها في مجال المحاسبة العمومية فالمسؤولية تقع على عاتقهما معا.

#### المطلب الأول: إعداد ميزانية المتوسطة والمصادقة عليها

تعد الميزانية كل سنة مدنية من طرف الأمر بالصرف (رئيس المؤسسة) بالمشاركة التقنية للمسير المالي، وتتطلب عملية الإعداد من كليهما، الدقة والتقييد بالتعليمات والنصوص المتعلقة بإعداد مشروع الميزانية.

#### الفرع الأول: إنجاز مشروع الميزانية

أولاً: الوثائق اللازمة لإنجاز مشروع الميزانية

لإعداد مشروع الميزانية في المؤسسة التربوية نحتاج إلى وجود مجموعة من الوثائق التي تكون لازمة وضرورية للاستناد عليها في تحضير وإعداد مشروع الميزانية للسنة الحالية، وقبل التطرق إلى الوثائق، تجدر الإشارة هنا إلى نوعية المؤسسة

الإطار التطبيقي للدراسة

التربوية أي بمعنى آخر النظام المتبع في المؤسسة، التي قد تكون ذات نظام خارجي أو نظام نصف داخلي أو نظام داخلي، أو ذات نظام مشترك، ولهذا هناك وثائق إضافية نحتاج إليها وفقا للنظام المتبع في المؤسسة التربوية، وبما أن المتوسطة محل الدراسة خاضعة للنظام النصف داخلي سنتعرف على كل هذه الوثائق والمتمثلة في:

✓ المنشور الوزاري الخاص بإعداد ميزانية التسيير.

✓ مقرررة إعانة التسيير (قرار فتح الاعتماد).

✓ مدونة ميزانية السنة الماضية.

✓ البطاقة الوصفية.

✓ حالة أول أكتوبر.

✓ وضعية السكنات الوظيفية.

✓ الخريطة الإدارية والتربوية.

✓ قائمة المسجلين في الطاولة المشتركة.

✚ التعليمات والمناشير الوزارية: (الملحق رقم: 01)

هي نصوص تشريعية وتنظيمية صادرة عن وزارة التربية، توضح وتضبط طرق تقدير الإيرادات والنفقات، وهي المرجع القانوني للميزانية، تحتوي المناشير على تعليمات وزارية يجب على كل من الأمر بالصرف والمسير المالي عند إعداد مشروع الميزانية التقيد بها.

✚ مقرررة إعانة التسيير (قرار فتح الاعتماد): (الملحق رقم: 02)

وهي وثيقة تعد وترسل من طرف مديرية التربية وذلك استنادا للبطاقة الوصفية وهي وثيقة تحتوي على الاعتمادات والمبالغ المالية المخصصة للمؤسسة في إطار ميزانية التسيير للسنة المعنية، ويتم في نفس الوثيقة توزيع هذه الاعتمادات المالية حسب النظام المتبع في المؤسسة سواء داخلي أو نصف داخلي أو خارجي وكذلك حسب احتياجات المؤسسة، ولا يمكن للأمر بالصرف أو المسير المالي تجاوز هذه الاعتمادات بأي شكل من الأشكال وتحت أي ظرف من الظروف، وإن أي تجاوز يعرضهما للمسؤولية.

✚ مدونة ميزانية السنة الماضية:

وهي ميزانية السنة الماضية، ويعتمد عليها في إعداد تقديرات الميزانية الحالية، لتجنب الوقوع في أخطاء التقدير التي وقعت فيها المؤسسة خلال السنة السابقة، كاللجوء إلى التحويلات مثلا لتغطية عجز في باب أو مادة ما.

✚ البطاقة الوصفية: (الملحق رقم: 03)

هي وثيقة رسمية يعدها رئيس المؤسسة بمساعدة المسير المالي في شهر أكتوبر، ويحدد فيها العدد الإجمالي للتلاميذ وعدد الأفواج مع التخصصات المتواجدة وتحديد نوعية وصفة التلاميذ " داخلي، نصف داخلي،

### الإطار التطبيقي للدراسة

خارجي" كما نجد فيها نجد معلومات عامة حول المؤسسة ونوع النظام فيها، وعدد محلاتها التربوية والإدارية وتجهيزاتها، وعلى ضوءها تمنح الدولة اعتمادات التغذية والمصالح المشتركة.

حالة أول أكتوبر (تعداد التلاميذ الحاضرين إلى غاية 01-10):

وهي قائمة تقوم بإعدادها أمانة المدير وتحت إشرافه، انطلاقاً من سجل الدخول والخروج قبل 10\_02 وتمضى من طرف هذا الأخير وتنجز ابتداء من المستوى الأعلى إلى الأدنى، وبصفة الداخلي ثم نصف داخلي ثم الخارجي، وعدد التلاميذ الممنوحين والغير ممنوحين ويكون الترتيب، الاسم و اللقب، تاريخ ومكان الازدياد.... الخ.

وضعية السكنات الوظيفية: (الملحق رقم:04)

وهي وثيقة يقوم بإعدادها الأمر بالصرف بمساعدة المسير المالي، وهي وثيقة تحتوي على معلومات خاصة بكل ما يتعلق بالسكنات الوظيفية من اسم المستفيد من السكن الوظيفي، مكان العمل، رقم الشقة، عدد الغرف، نوع الاستفادة أي يتم التمييز بين منفعة الخدمة وضرورة الخدمة، وذلك لتحديد تقديرات عائدات الإيجار والتي تعتبر إيرادات ذاتية للمؤسسة.

الخريطة الإدارية والتربوية: (الملحق رقم:05)

وهي وثيقة تعد وترسل من طرف مديرية التربية، وهي تحتوي على عدد المناصب المشغولة والشاغرة ويستند عليها سابقاً في إعداد مشروع الميزانية من أجل الرواتب، عند ما كانت تدفع من طرف مؤسسات التربية وبعد ذلك أصبحت الرواتب تدفع من طرف مديرية التربية على مستوى كل ولاية وذلك ابتداء 01-01-2002 وذلك طبقاً للمرسوم التنفيذي رقم 01-232 المؤرخ في 09 أوت 2001، لذلك لم يعد لها أهمية في إعداد مشروع الميزانية.

قائمة المسجلين في الطاولة المشتركة:

ويتم إعداد هذه الوثيقة من طرف رئيس المؤسسة وذلك بعد تقديم الطلبات من قبل الأساتذة والإداريين من أجل التسجيل في الطاولة المشتركة، ويتم الاستناد عليها من أجل تقدير الاعتماد الخاص بالإطعام.

ثانياً: عملية الإنجاز

مرحلة الإعداد أو الإنجاز تعني تحضير الميزانية عن طريق وضع تقدير للإيرادات لتغطية النفقات المقدرة حسب احتياجات المؤسسة لفترة مقبلة، وبما أن هذه المرحلة مبنية على التقدير فيجب التزام الدقة إلى أقصى حد ممكن، حتى لا تقع المؤسسة في حالة العجز أو الفائض، والذي ينتج عن الخطأ في تقدير الإيرادات أو في تقدير النفقات، وتتم هذه العملية من خلال التنسيق بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، حيث يقومان بتوزيع إيرادات المؤسسة الناتجة عن الاعتمادات المخصصة في المقررة (مقرر الاعتماد المخصص المعد من طرف مديرية التربية والذي تم التطرق إليه سابقاً)، وكذا الإيرادات الذاتية للمؤسسة والمتمثلة عادة في بيع بقايا الخبز، عائدات الإيجار، عائدات بيع منتجات المؤسسة،

الإطار التطبيقي للدراسة

عائدات الإسقاط، حقوق الإطعام المحصلة على العائلات، حقوق التسجيل وغيرها، على أبواب ومواد الميزانية مستنديين في ذلك على مختلف الوثائق الضرورية المساعدة في الإنجاز، والتي تم ذكرها سابقا، ووفق المعادلة التالية:

$$\text{إعانات التسيير} + \text{إيرادات ذاتية} = \text{مجموع نفقات التسيير}$$

كما تجدر الإشارة إلى أن إيرادات ميزانية المؤسسة والمتحصل عليها من طرف الوصاية محددة سلفا في مقرر الاعتماد المفتوح تكون مقننة وموجهة حسب مراسيم ومناشير وأن البعض الآخر يتم تقديره من طرف الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، وهنالك بعض المواد لا يتم تقديرها إلا بعد الحصول على مقرر خاصة بما مثل الإعانات الخاصة من الجماعات المحلية والهبات وغيرها، حيث لا يتم تقديرها في الميزانية الأولية وتظهر في الميزانية المعدلة، وينطبق ذلك على النفقات أيضا. أ- تقدير الإيرادات:

تتكون ميزانية المؤسسة التربوية من أبواب وكل باب يحتوي على مواد سنقوم بعرضها وشرح كيفية تقديرها. (انظر الملحق

رقم 07)

الجدول رقم (01): جدول يبين مدونة ميزانية المتوسطة (جانب الإيرادات)

العنوان الأول: الإيرادات

الأبواب	المواد	العناوين	الاعتمادات المخصصة
1		إعانة التسيير الممنوحة من طرف الدولة	
	1	إعانات التسيير	3502288.00
	2	منح الداخلي ونصف الداخلي والتجهيز	370 800,00
	3	إعانات تسيير وحدة الكشف والمتابعة	0,00
		<b>مجموع الباب 1</b>	<b>3873088.00</b>
2		الإعانات الممنوحة من الجماعات المحلية والمؤسسات والهيئات العمومية	0,00
		<b>مجموع الباب 2</b>	<b>0,00</b>
3		الهبات والوصايا	0,00
		<b>مجموع الباب 3</b>	<b>0,00</b>
4		إيرادات مرتبطة بنشاط المؤسسة	750,00
		<b>مجموع الباب 4</b>	<b>750,00</b>
5		إيرادات مختلفة	0,00
		<b>مجموع الباب 5</b>	<b>0,00</b>
6		إيرادات ناتجة عن تسديد حقوق التسجيل وعائدات التلاميذ	8 442,00

8 442,00	مجموع الباب 6		
	إيرادات الإطعام		7
66 600,00	مساهمة عائلات التلاميذ	1	
52 120,00	إيرادات ناتجة عن إطعام مستخدمي قطاع التربية	2	
0,00	إيرادات ناتجة عن إطعام تلاميذ مؤسسات أخرى، وآخرون	3	
118 720,00	مجموع الباب 7		
0,00	المنحة المدرسية الخاصة لفائدة التلاميذ المعوزين		8
0,00	مجموع الباب 8		
0,00	النفقات الخاصة بمجانبة الكتاب المدرسي لفائدة التلاميذ المعوزين تسديد		9
0,00	مجموع الباب 9		
0,00	الإعانة الخاصة بالنشاط التربوي الاستثنائي الواردة من الباب 12-24 / المادة 1		10
0,00	مجموع الباب 10		
0,00	إيرادات واردة من الباب 04-43 المعنون التحسين المستمر للمستوى المنظم على المستوى الولائي، نفقات التكوين ما قبل الترقية و نفقات الامتحانات والمسابقات المهنية		11
0,00	مجموع الباب 11		
0,00	إيرادات واردة من الباب 64-43 المعنون تشجيع التكوين أثناء الخدمة وعن بعد لمعلمي التعليم الابتدائي		12
0,00	مجموع الباب 12		
0,00	إيرادات واردة من الباب 02-43 المادة 03 المعنون التحسين المستمر للمستوى المنظم على المستوى الجهوي أو الوطني، التكوين ما قبل الترقية، نفقات الامتحانات		13
0,00	مجموع الباب 13		
4001000.00	المجموع		

المصدر: مدونة ميزانية التسيير لمتوسطة المجاهد عميري السعيد الوطاية سنة 2021.

يحتوي جانب الإيرادات على 13 باب مفصلا كما يلي:

الباب 01: إعانات التسيير الممنوحة من طرف الدولة ويتكون من مادة وحيدة بنفس التسمية، وتفيد به:

- ✗ إعانة التسيير للتغذية
- ✗ إعانة التسيير للمصالح المشتركة.
- ✗ المنح (منح النظامين الداخلي والنصف داخلي ومنح التجهيز).
- ✗ دعم الدولة للتلاميذ الممنوحين.

الإطار التطبيقي للدراسة

✘ إعانات تسيير وحدات الكشف والمتابعة.

الباب 02: الإعانات الممنوحة من الجماعات المحلية والمؤسسات والهيئات العمومية ويتكون من مادة وحيدة بنفس التسمية، وتفيد به:

✘ إعانات الإصلاحات الكبرى

✘ إعانات المؤسسات والهيئات العمومية

✘ إعانات تنظيم مراكز التجميع والتصحيح للامتحانات المدرسية السنوية.

✘ إعانات أخرى على عاتق الولاية.

الباب 03: الهبات والوصايا ويتكون من مادة وحيدة بنفس التسمية وتفيد به:

✘ الهبات والوصايا التي تحصل عليها المؤسسة بعد قبولها وفق التنظيم والتشريع المعمول به أي بعد تقديم طلب للوصاية مرفقا بالوثائق والمعلومات المتعلقة بالهبة وانتظار الرد والقبول ولا يتم تسجيله في سجل الجرد أو استعمالها إلا بعد الحصول على القبول وتأشيرة مديرية التربية.

الباب 04: إيرادات مرتبطة بنشاط المؤسسة ويتكون من مادة وحيدة بنفس التسمية وتفيد به:

✘ عائدات الإيجار.

✘ إيرادات الإيجار (الكهرباء، الغاز، الماء).

✘ مستحقات المبيت.

✘ إيرادات بيع بقايا الخبز والشحوم والخردوات.

✘ إيرادات بيع أشياء مصنوعة ومنتوج الحداثق.

✘ إيرادات بيع الكتاب المدرسي.

✘ إيرادات شبه المدرسية (الدفتر الصحي، دفتر المراسلة، أوراق الامتحانات).

كل إيراد آخر مرتبط بالنشاط العادي للمؤسسة، ويتم تقدير مبالغ اعتمادات الإيرادات الذاتية للمؤسسة بالاعتماد على تقديرات الميزانية السابقة، وكذا عدد التلاميذ والذي يستخدم في احتساب إيرادات بيع الكتاب المدرسي، ودفاتر المراسلة، وكذا وضعية السكنات الوظيفية والتي يتم من خلالها معرفة عدد الشاغلين للسكن وتحديد مبلغ العائدات من الإيجار وتكاليف السكن.

الباب 05: إيرادات مختلفة، ويكون من مادة وحيدة بنفس التسمية وتفيد به:

✘ تحصيل الدفع غير المستحق.

✘ تعويض التأمينات وتعويضات أخرى.

✘ الباقي للتحصيل للسنوات السابقة.

الإطار التطبيقي للدراسة

× تصفية الحسابات خارج الميزانية.

× تعويض العجز في الميزانية.

الباب 06: إيرادات ناتجة عن تسديد حقوق التسجيل ويتكون من مادة وحيدة بنفس التسمية وتفيد به: حقوق التسجيل (حقوق المراسلة)، ويتم احتسابها عن طريق ضرب عدد التلاميذ في 10 دج وهو المبلغ المقدر لحقوق التراسل الذي يبقى لصالح المؤسسة ويسجل في ميزانيتها.

الباب 07: إيرادات الإطعام ويتكون من ثلاث مواد وهي:

× المادة 01: مساهمة عائلات التلاميذ غير الممنوحين في التغذية.

× المادة 02: إيرادات ناتجة عن إطعام مستخدمي قطاع التربية ضمن الطاولة المشتركة والإطعام في الملتقيات.

× المادة 03: إيرادات ناتجة عن إطعام المدعوين وآخرون.

ويتم تقدير وتحديد إيرادات الإطعام من خلال تعداد التلاميذ المنتميين للنظام النصف الداخلي، وتبيان التلاميذ الممنوحين والغير ممنوحين منهم، بالاستناد على وثيقة "حالة أول أكتوبر" وكذا "البطاقة الوصفية" وقد تم احتساب مبلغ الاعتماد لميزانية عميري السعيد سنة 2021 كالتالي:

المادة الأولى والمتعلقة بمساهمة عائلات التلاميذ والمقدرة ب: 66600.00 دج.

عدد التلاميذ غير ممنوحين أي غير المستفيدين من منحة ودعم الدولة والمنتمين للنظام الداخلي والذين يقومون بدفع مبلغ 600.00 دج لكل ثلاثي مقابل التغذية، أي:

$$1800.00 \text{ سنويا} \leftrightarrow 37 * 1800.00 = 66600.00$$

المادة الثانية: إيرادات ناتجة عن إطعام مستخدمي قطاع التربية ضمن الطاولة المشتركة والإطعام في الملتقيات والذي يقدر عن طريق الطلبات المقدمة من طرف الأساتذة للدخول للطاولة المشتركة، ويحدد مبلغ الوجبة حسب المنشور الوزاري رقم 15-169 المؤرخ في 25 مارس 2015 والمتعلق بمشاريع المؤسسات التعليمية لسنة 2015.

الجدول رقم (02): سعر الوجبة للمشاركين في الطاولة المشتركة

التصنيف	سعر الوجبة
من الصنف 1 إلى الصنف 6	70.00 دج
من الصنف 7 إلى الصنف 10	80.00 دج
من الصنف 11 إلى الصنف 17	100.00 دج
ضيوف قطاع التربية الوطنية	200.00 دج
ضيوف من خارج قطاع التربية الوطنية	400.00 دج

المصدر: المنشور رقم 15-169 المؤرخ في 25 مارس 2015 والمتعلق بمشاريع المؤسسات التعليمية لسنة 2015.

الإطار التطبيقي للدراسة

الباب 08: المنحة المدرسية الخاصة لفائدة التلاميذ المعوزين ويتكون من مادة وحيدة بنفس التسمية وتفيد به: اعتمادات المنحة المدرسية الخاصة لفائدة التلاميذ المعوزين.

الباب 09: مساهمة الدولة في مجانية الكتاب المدرسي لفائدة التلاميذ المعوزين ويتكون من مادة وحيدة بنفس التسمية وتفيد به: الاعتمادات المخصصة لتغطية تكاليف مجانية الكتاب المدرسي.

الباب 10: الإعانة الخاصة بالنشاط التربوي الاستثنائي الواردة من الباب 42-12 المادة 1، ويتكون من مادة وحيدة بنفس التسمية وتفيد به الاعتمادات الخاصة بالتلاميذ الصحراويين حيث تصب الاعتمادات المالية المخصصة لهذا الغرض من قبل مديرية التربية إلى المؤسسات المعنية.

الباب 11: إيرادات واردة من الباب 43-03 المعنون التحسين المستمر للمستوي المنظم على المستوى الولائي، نفقات التكوين ما قبل الترقية ونفقات الامتحانات والمسابقات المهنية: ويتكون من مادة وحيدة بنفس التسمية، وتفيد به: الإيرادات المخصصة لتغطية العمليات التكوينية المنظمة على المستوى الولائي ونفقات التكوين ما قبل الترقية ونفقات الامتحانات والمسابقات المهنية.

الباب 12: إيرادات واردة من الباب 43-60 المعنون تشجيع التكوين أثناء الخدمة وعن بعد لمعلمي التعليم الابتدائي: ويتكون من مادة وحيدة بنفس التسمية وتفيد به الاعتمادات المخصصة لتشجيع التكوين أثناء الخدمة وعن بعد لفائدة معلمي الابتدائي.

الباب 13: إيرادات واردة من الباب 43-02 المادة 03 والمعنون بالتحسين المستمر للمستوي المنظم على المستوى الجهوي أو الوطني، التكوين ما قبل الترقية، نفقات الامتحانات.  
ب- تقدير النفقات:

الجدول رقم (03): جدول يبين مدونة ميزانية المتوسطة (جانب النفقات)

العنوان الثاني: النفقات			
الفرع الأول: نفقات التسيير			
الأبواب	المواد	العناوين	الاعتمادات المخصصة
1		تسديد المصاريف	
	1	مصاريف المهام والتنقلات والاستقبالات داخل التراب الوطني والخرجات البيداغوجية	3000.00
	2	مصاريف الدراسة، الخبرة، الحمامون والمضربون القضائيون	0.00
مجموع الباب 1			3000.00
2		التكاليف الملحقة	
	1	الماء، الكهرباء والغاز، الوقود، والطاقة الشمسية	350000.00

الإطار التطبيقي للدراسة

53000.00	مصاريف البريد والمواصلات (إتاوات الهاتف، التلكس، الأنترنت والرسوم المختلفة)	2	
0.00	مصاريف الإعلان في الصحف	3	
0.00	تعويض مصاريف الاستهلاك المنزلي للكهرباء والغاز بنسبة 50% للجنوب	4	
0.00	اقتناء وتركيب لواحق الهاتف والربط بالأنترنت	5	
0.00	تأمين المباني	6	
403000.00	مجموع الباب 2		
	اللوازم		3
40000.00	اقتناء لوازم المكتب	1	
15000.00	مستهلكات وبرامج الإعلام الآلي	2	
40000.00	مصاريف النسخ والطبع	3	
0.00	البياضة	4	
5000.00	المواد الصيدلانية	5	
40000.00	مواد التنظيف	6	
140000.00	مجموع الباب 3		
	الأدوات والأثاث		4
20000.00	تجديد وصيانة أدوات وأثاث المكاتب والعتاد المدرسي	1	
10000.00	اقتناء وصيانة أجهزة الإعلام الآلي	2	
30000.00	اقتناء وصيانة أدوات الوقاية والأمن	3	
15000.00	تجديد وصيانة لوازم ومستلزمات المطعم	4	
10000.00	اقتناء الستائر والأعلام ولوازم الداخلية	5	
85000.00	مجموع الباب 4		
	اللوازم البيداغوجية		5
10000.00	لوازم التجارب	1	
5000.00	مواد التجارب والكواشف ومواد المخابر	2	
126880.00	الاستنساخ، الطباشير، الأقلام، الطلاسات وغيرها	3	
141880.00	مجموع الباب 5		
	الإطعام		6
2916000.00	إطعام التلاميذ	1	
	داخليين = العدد × المدة × سعر الوجبة		
	نصف الداخليين = العدد × المدة × سعر الوجبة		
52120.00	إطعام المستخدمين = العدد × المدة × سعر الوجبة	2	
-	إطعام المدعوين و آخرون = العدد × المدة × سعر الوجبة	3	
2968000.00	مجموع الباب 6		

## الفصل الثاني

### الإطار التطبيقي للدراسة

	الألبسة		7
10000.00	ملابس العمال (السائق، الحاجب، عون الاستقبال، أعوان الخدمات)		مادة وحيدة
10000.00	مجموع الباب 7		
	التأمين		8
0.00	تأمين التلاميذ أثناء الخرجات البيداغوجية		مادة وحيدة
0.00	مجموع الباب 8		
	نفقات التكوين		9
0.00	نفقات التكوين والتحسين المستمر للمستوى المنظم على المستوى الولائي	1	
0.00	نفقات التكوين ما قبل الترقية على المستوى الولائي	2	
0.00	نفقات الامتحانات والمسابقات المهنية على المستوى الولائي	3	
0.00	تشجيع التكوين أثناء الخدمة وعن بعد لمعلمي التعليم الابتدائي	4	
0.00	نفقات التكوين الخاصة للتحسين المستمر للمستوى المنظم على المستوى الجهوي أو الوطني التكوين ما قبل الترقية، نفقات الامتحانات	5	
0.00	مجموع الباب 9		
	حظيرة السيارات		10
-	اقتناء وتجديد السيارات	1	
-	الوقود والزيوت	2	
-	صيانة وتصليح وشحن السيارات وشراء قطع الغيار	3	
-	اقتناء العجلات	4	
-	مصاريف الترقيم والتعريف	5	
-	تأمين السيارات	6	
-	مصاريف اقتناء قسيمة السيارات	7	
-	مصاريف المراقبة التقنية للسيارات	8	
-	مجموع الباب 10		
-	نفقات تسيير وحدات الكشف والمتابعة (UDS)		11
-	مجموع الباب 11		
	المكتبة المدرسية		12
10000.00	شراء كتب ومجلات تربوية	1	
0.00	الاشتراك في المجلات والدوريات البيداغوجية	2	
10000.00	مجموع الباب 12		
	النفقات المتعلقة بالنشاط الثقافي والرياضي		13
30000.00	النفقات المتعلقة بالنشاط الثقافي	1	
10000.00	النفقات المتعلقة بالنشاط الرياضي	2	

مجموع الباب 13			
	0.00	1	14
	200000.00	2	
	0.00	3	
	0.00	4	
	200000.00	مجموع الباب 14	
	-	مادة	15
	-	وحيدة	
	-	مجموع الباب 15	
	4001000.00	مجموع الفرع الأول	

المصدر: مدونة ميزانية التسيير لمتوسطة المجاهد عميري السعيد الوطاية سنة 2021

أما جانب النفقات فيتفرع إلى ثلاث (03) فروع ونذكر منها: الفرع الأول والمعنون بنفقات التسيير ويحتوي على خمسة عشرة (15) بابا مفصلا كما يلي: انظر (الملحق رقم: 08)

الباب 01: تسديد المصاريف ويتكون هذا الباب من مادتين وتخص:

- ✗ مصاريف المهام والتنقلات والاستقبالات داخل التراب الوطني والخرجات البيداغوجية.
  - ✗ مصاريف الدراسة، الخبرة، المحامون والمحضرون القضائيون.
- ويتم تقديرها من طرف الأمر بالصرف من خلال الاعتماد على تقديرات سابقة.

الباب 02: التكاليف الملحقمة: ويتكون من ست (06) مواد وتخص:

- ✗ الماء، الكهرباء والغاز، الوقود، والطاقة الشمسية
- ✗ مصاريف البريد والمواصلات (إتاوات الهاتف، التلكس، الأنترنت والرسوم المختلفة)
- ✗ مصاريف الإعلان في الصحف
- ✗ تعويض مصاريف الاستهلاك المنزلي للكهرباء والغاز بنسبة 50% للجنوب
- ✗ اقتناء وتركيب لوحات الهاتف والربط بالإنترنت
- ✗ تأمين المباني

ويتم تقدير مصاريف استهلاك الكهرباء والغاز استنادا على استهلاكات سنوات سابقة وبالاعتماد على فواتير سابقة.

الإطار التطبيقي للدراسة

الباب 03: اللوازم (المستهلكات): ويتكون من ست (06) مواد مخصصة لـ:

- ✘ اقتناء لوازم المكتب أي احتياجات مختلفة للإدارة من سجلات ومطبوعات ولوازم مكتبية مختلفة.
- ✘ وسائل الطبع والنسخ.
- ✘ مستلزمات الإعلام الآلي.
- ✘ البياضة
- ✘ المواد الصيدلانية.
- ✘ ومواد التنظيف.

ويتم تقدير الاعتماد المخصص للوازم من خلال الاستعانة بميزانيات سابقة وتقدير الاستهلاك السنوي لما يمكن استهلاكه.

الباب 04: الأدوات والأثاث ويتكون من (05) مواد مخصصة لـ:

- ✘ تجديد وصيانة أدوات وأثاث المكاتب والعتاد المدرسي
- ✘ اقتناء وصيانة أجهزة الإعلام الآلي.
- ✘ اقتناء وصيانة أدوات الوقاية والأمن.
- ✘ تجديد وصيانة لوازم ومستلزمات المطعم.
- ✘ اقتناء الستائر والأعلام ولوازم الداخلية.

ويتم تقدير الاعتماد المخصص للاعتقاد المخصص للصيانة حسب استهلاكات السنة السابقة ويؤخذ بعين الاعتبار عمر المؤسسة وقدم عمرها حيث كلما كانت قديمة كانت تحتاج للصيانة أكثر وبالتالي وجب توفير مبلغ مالي معتبر لتغطية مصاريف الصيانة وتجديد الأثاث.

الباب 05: اللوازم البيداغوجية ويتكون من ثلاث (03) مواد مخصصة لـ:

- ✘ لوازم التجارب
  - ✘ مواد التجارب والكواشف ومواد المخابر
  - ✘ الاستنساخ، الطباشير، الأقلام، الطلاسات وغيرها
- ويتم تقدير مبلغها اعتمادا على التقديرات السابقة وكذا عدد التلاميذ وبالاستناد أيضا على متطلبات الأساتذة.

الباب 06: نفقات الإطعام ويتكون من ثلاث (03) مواد مخصصة:

✘ المادة 01: إطعام التلاميذ

داخليين = العدد X مبلغ الاعتماد المالي المخصص لكل تلميذ.

نصف الداخليين = العدد X مبلغ الاعتماد المالي المخصص لكل تلميذ.

الإطار التطبيقي للدراسة

وقد حدد المنشور الوزاري رقم 689-18 المؤرخ في 17 أبريل 2018 المتعلق بمشاريع ميزانيات المؤسسة

التعليمية، الاعتماد المالي المخصص لكل تلميذ في مجال التغذية:

تلميذ داخلي: 24000.00 دج

تلميذ نصف داخلي: 12000.00 دج

✘ المادة 02: إطعام المستخدمين = العدد X سعر الوجبة

✘ المادة 03: إطعام المدعوين وآخرون = العدد X المدة X سعر الوجبة

ويختلف سعر الوجبة من شخص إلى آخر، حسب الصنف وقد ذكرنا ذلك سابقا ووفقا للمنشور رقم 169-15 المؤرخ في 25 مارس 2015 والمتعلق بمشاريع المؤسسات التعليمية لسنة 2015.

الباب 07: ملابس العمال المهنيين ويتكون من مادة وحيدة يتم فيها اقتناء المآزر وبدلات العمال وأحذية الوقاية وقفازات النظافة والصيانة وبزات أعوان الأمن والوقاية.

الباب 08: والمعنون بالتأمين ويتكون من مادة وحيدة تخصص اعتماداتها لتأمين التلاميذ أثناء الخرجات البيداغوجية المختلفة لفائدة التلاميذ.

الباب 09: نفقات التكوين ويتكون من أربع (04) مواد مخصصة ل:

✘ نفقات التكوين والتحسين المستمر للمستوى المنظم على المستوى الولائي.

✘ نفقات التكوين ما قبل الترقية على المستوى الولائي.

✘ نفقات الامتحانات والمسابقات المهنية على المستوى الولائي.

✘ تشجيع التكوين أثناء الخدمة وعن بعد لمعلمي التعليم الابتدائي.

✘ نفقات التكوين الخاصة للتحسين المستمر للمستوى المنظم على المستوى الجهوي أو الوطني التكوين ما قبل الترقية، نفقات الامتحانات.

الباب 10: حظيرة السيارات ويتكون من ثماني (08) مواد مخصصة لتسيير حظيرة السيارات والمتمثلة في:

✘ اقتناء وتحديد السيارات.

✘ الوقود والزيوت.

✘ صيانة وتصليح وشحن السيارات وشراء قطع الغيار.

✘ اقتناء العجلات.

✘ مصاريف التزقيم والتعريف.

✘ تأمين السيارات.

✘ مصاريف اقتناء قسيمة السيارات.

الإطار التطبيقي للدراسة

✘ مصاريف المراقبة التقنية للسيارات.

وبما أن المؤسسة لا تمتلك سيارة فلا يتم تخصيص اي مبلغ مالي في هذا الباب.

الباب 11: والمعنون بنفقات تسيير وحدات الكشف والمتابعة، ويتكون من مادة وحيدة والمتمثلة في اقتناء المستلزمات المكتبية ومواد التنظيف والصيانة والوسائل والمواد الصيدلانية الموجهة لوحدة الكشف والمتابعة، ولا يتم تقدير اعتمادات ومبالغ هذا الباب بما أن المؤسسة لا تتوفر فيها وحدة الكشف.

الباب 12: المكتبة المدرسية: ويتكون من مادتين (02) مخصصتين ل:

✘ شراء كتب ومجلات تربوية.

✘ الاشتراك في المجلات والدوريات البيداغوجية.

الباب 13: النفقات المتعلقة بالنشاط الثقافي والرياضي، ويتكون من مادتين (02) مخصصتين لاقتناء الوسائل والمستلزمات المتعلقة بالتربية الفنية والتشكيلية والرياضية الصفية وتوزيع الجوائز التحفيزية للتلاميذ:

✘ النفقات المتعلقة بالنشاط الثقافي.

✘ النفقات المتعلقة بالنشاط الرياضي.

الباب 14: صيانة وتصليح المباني البيداغوجية والإدارية، ويتكون من (03) مواد مخصصة ل:

✘ صيانة وتصليح المباني البيداغوجية والإدارية والهياكل الملحقة.

✘ اقتناء مواد البناء، الترخيص، الخردوات، كهرباء، التدفئة التكييف وأدوات الصيانة الصغيرة.

✘ صيانة المساحات الخضراء والمسالك.

✘ مصاريف نقل (الخردوات والمهمات...).

ويتم تقدير اعتمادات الصيانة استنادا على التقديرات السابقة في الميزانيات السابقة وبحسب احتياجات هياكل المؤسسة للصيانة.

الباب 15: المصاريف القضائية والتعويضات المستحقة على عاتق الدولة، ويتكون من مادة وحيدة يتم التكفل من خلالها بتغطية الاقتطاعات من حساب المؤسسة الناتجة عن تنفيذ الأحكام القضائية.

الفرع الثاني: مناقشة مشروع الميزانية

بعد إنجاز مشروع الميزانية يقدم إلى مجلس التربية والتسيير على مستوى المتوسط ومجلس التوجيه والتسيير على المستوى الثانوي لمناقشة الميزانية باب باب ومادة بمادة، والإدلاء ببعض الاقتراحات والملاحظات لإعطاء الصبغة الرسمية للمشروع،

الإطار التطبيقي للدراسة

وإعداد محضر الاجتماع من طرف كاتب الجلسة حيث يذكر فيه جدول الأعمال وأسماء الحاضرين والغائبين مع تحديد الوظيفة والإمضاء وذكر سبب الغياب للأعضاء الغائبين، ويتشكل هذا المجلس من أعضاء شرعيين وأعضاء منتخبين: الأعضاء الشرعيون:

مدير المؤسسة، المقتصد، الناظر (في الثانوي)، مستشار التربية.

الأعضاء المنتخبون:

ممثل عن الإداريين، ممثل عن العمال، ممثل عن المساعدين التربويين، ممثلين عن الأساتذة (03)، ممثلين عن جمعية أولياء التلاميذ (02).

الفرع الثالث: المصادقة على الميزانية

بعد قيام كل من رئيس المؤسسة بمساعدة المسير المالي بتحضير مشروع الميزانية وذلك في بداية كل سنة مالية بناء على تعليمات وزارية وعادة تكون بين شهري [فيفري ومارس] يقدم مشروع الميزانية في ثلاثة نسخ قبل تاريخ 31-03 من أجل المصادقة عليه قبل تاريخ 20-04، وتحفظ المسودة بالمؤسسة، ويكون مرفقا بمحضر مداولة المجلس وبالوثائق الرسمية التالية:

مستخرج من محضر مجلس التربية (أو التوجيه) والتسيير. (الملحق رقم: 09)

تقرير مدير المؤسسة يوضح فيه الجوانب المختلفة التي تمت على أساسها تقدير الإيرادات والنفقات. (الملحق رقم: 10)

كشف مفصل للتلاميذ الحاضرين إلى غاية 31-01-2021 (الملحق رقم: 11)

وضعية التلاميذ الممنوحين استنادا إلى مقرر الاستفادة الوارد من مديرية التربية (جدول تصفية المنح المدرسية) مصادق عليه من طرف مدير التربية.

بطاقة فنية لوحدة الكشف والمتابعة (تخص المؤسسة التي توجد بها الوحدة).

وضعية مفصلة لشغل السكنات تبين حقوق الإيجار وأعباء الإيجار الخاصة بكل شاغليها.

وضعية حضيرة السيارات الخاصة بالمؤسسة.

تم مراقبة مشروع الميزانية من طرف مصلحة المالية والوسائل لمديرية التربية (مكتب الميزانية والمصالح الاقتصادية) وتقوم هذه الأخيرة بدراسة مفصلة لجميع عناصر الميزانية، لأجل التأكد ومراقبة المجاميع وملاحظة ما إذا كان التوازن بين الإيرادات والنفقات، مع إمكانية تعديل في مبالغ البنود أو تصحيحها ومدى احترام المؤسسة للتعليمات والمناشير الوزارية وكذا المقاييس الواجب اتخاذها عند تحضير مشروع الميزانية، وبعد المراقبة الدقيقة يصادق مدير التربية على ميزانية المؤسسة لتصبح وثيقة ذات طابع قانوني قابلة للتنفيذ، وبعد المصادقة يحتفظ مدير التربية بنسخة من الميزانية ويرسل نسخة إلى المؤسسات التعليمية، كما يجب على مديرية التربية إرسال نسخة من الميزانية إلى مديرية المالية والوسائل بالوزارة قبل تاريخ 10-05. (هذا التاريخ ليس دوما ثابتا فهو يكون محدد من المنشور الخاص بمشاريع الميزانيات لكل سنة).

**المطلب الثاني: تنفيذ ميزانية المتوسطة**

تواجه المؤسسة التعليمية نفقات عديدة ومتنوعة تعد ضرورة لتسيير مختلف المصالح وهذا يقضي حتما الإنفاق وهذا الإنفاق يستدعي وجود أموال محصلة عن طريق الإيرادات تسمى هذه العمليات تنفيذ الميزانية، وبعد موافقة الوصاية على مشروع الميزانية تعاد إلى المؤسسة لتنفيذها ويتولى المسير المالي هذه المهمة تحت إشراف رئيس المؤسسة، ويقوم بتنفيذها وفق التنظيمات والقوانين المحددة من مسك الحسابات واحترام قواعد المحاسبة العمومية والرقابة على أعمال أعماله.

**الفرع الأول: تنفيذ الإيرادات**

**أولاً: مراحل التنفيذ**

تمر عمليات تنفيذ الإيرادات على مرحلتين، الأولى إدارية تقرر وتنشأ من خلالها الإيرادات، والثانية حسابية تتم فيها التحصيلات علماً بأن هاتين العمليتين منفصلتين عن بعضهما ومسدتين لفتتين مختلفتين من الأعوان العموميين، وهذا طبقاً للمبدأ الأساسي والتقليدي الذي يتشكل منه الفصل في المهام بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

**المرحلة الأولى: الإثبات**

هو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي فتسجل من خلاله حقوق المؤسسة على مدينيها فهو يعد تصرفاً إدارياً من صلاحيات الأمر بالصرف.

**المرحلة الثانية: التصفية**

وهو إجراء يقوم به الأمر بالصرف في تسليم سند القبض للمحاسب العمومي الذي يدونه في كتاباته المحاسبية، ويصبح بعدها مسؤولاً عن تغطية وتحصيل الإيرادات ومن أمثلة ذلك يقدم المدير إلى المحاسب العمومي (المقتصد) قوائم التلاميذ المسجلين إلى غاية أول أكتوبر والتي تعتبر كسند تحصيل، ويقوم المحاسب العمومي بتحصيل حقوق التمدرس على التلاميذ استناداً عليها، ونفس الشيء بالنسبة لحقوق الإطعام على العائلات أو حقوق الطاولة المشتركة.

**المرحلة الثالثة: التحصيل**

التحصيل هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي، حيث يتعين على المحاسب العمومي قبل القيام بتحصيل الإيرادات أن يتحقق من شرعيتها ومن أنها مرخص بها في الميزانية، ويجب عليه أن يتأكد أيضاً من أن مرسل السندات مرخص له بذلك قانوناً (شرعية الأمر بالصرف)، وإن عدم متابعة وتحصيل الإيرادات من طرف المحاسب العمومي الذي هو مسؤول شخصياً ومالياً عليها، يعتبر خطأ جسيماً يعرضه إلى العقوبات التي ينص عليها القانون.

يتولى مهمة التحصيل أو القبض المحاسب العمومي أو أحد أعماله دون غيرهم، ويمنع بالخصوص على نائب المدير للدراسات أو مستشار التربية بقبض الأموال، ويتم قبض وتحصيل الإيرادات بإحدى الطرق التالية:

الإطار التطبيقي للدراسة

- ✘ نقدا وتدفع لصندوق المؤسسة مباشرة.
  - ✘ التحويل إلى الحساب الجاري بالخبزينة للمؤسسة.
- وكل قبض للإيرادات مهما كان مصدرها يكون مصحوبا بوصل إيراد من دفتر الوصولات.

ثانيا: سندات تحصيل الإيرادات:

قبل قيام المحاسب العمومي بتحصيل الإيرادات عليه أن يستلم من الأمر بالصرف سند التحصيل ومن بين السندات التي يستلمها المحاسب العمومي هي:

- ✓ كشف التلاميذ الحاضرين إلى غاية 1 أكتوبر التي تعتبر وثيقة مالية وإدارية أساسية لمتابعة وتحصيل حقوق التسجيل وتكاليف النظاميين الداخلي والنصف الداخلي والتي يستند عليها المسير المالي لفتح سجل الحقوق المثبتة على العائلات.
- ✓ بطاقات الدخول والخروج للتلاميذ بعد وضعية أكتوبر.
- ✓ وصولات الإتااف.
- ✓ قائمة المشاركين في الطاولة المشتركة.
- ✓ قائمة الموظفين الساكنين بالمؤسسة، لتحصيل حقوق الكراء وأعباء الكراء (الماء، الكهرباء، الغاز).

ثالثا: السجلات المحاسبية المستعملة في تحصيل الإيرادات

يترتب عن عملية تحصيل الإيرادات استعمال السجلات المحاسبية التالية:

✚ دفتر الوصولات:

كل الإيرادات مهما كان نوعها ومن أي جهة كانت لا بد أن تسجل في دفتر الوصولات ولا يمكن أن يكون دفتر ثان موازن لدفتر الوصولات، ولا يستمر هذا الدفتر لسنة مالية ثانية، بل يشطب ويمزق النصف الثاني للوصولات عند آخر رقم من الوصولات في نهاية السنة المالية، ويجب أن يكون محتوما ومرقما ويحمل العبارات التالية: (يحتوي دفتر الوصولات على ... ورقة و...وصلا محتوما ومرقما من طرفنا نحن مدير المؤسسة (الاسم واللقب) للسماح للسيد/ المسير المالي (الاسم واللقب) بتسجيل كل إيرادات المؤسسة" يضم الدفتر مجموعان: المجموع الأول يعني مجموع إيرادات اليوم سواء كانت تحتوي على وصل واحد أو عدة وصولات، أما المجموع الثاني فيمثل الإيرادات من بداية السنة إلى آخر الصندوق، يوقف هذا الدفتر عند كل صندوق ويؤشر من طرف المقتصد والمدير عند نهاية كل شهر ويوقف بالأحرف مع التأشير عند نهاية الثلاثي، وبصفة أخص عند نهاية السنة.

✚ سجل الإيرادات:

يسجل فيه رقم وموضوع الوصول واسم المستفيد وكذلك المبلغ ثم يوزع في العمود الخاص به، حيث يقسم هذا السجل إلى أعمدة بأسماء أبواب إيرادات الميزانية، وهذا السجل يجب أن يكون مرقما ومحتوما ولا ينتهي بنهاية السنة

### الإطار التطبيقي للدراسة

المالية بل يتواصل لعدة سنوات، توقف الأعمدة الثلاثة الأولى عند كل صندوق، حتى وإن لم يكن هناك إيرادات وتوقف كل الأعمدة (السطر كاملاً) مع التأشير من طرف المدير والمسير المالي عند نهاية كل شهر، زيادة على ذلك يوقف بالحروف نهاية كل ثلاثي.

✚ سجل الحقوق المثبتة:

في بداية السنة الدراسية يحرر نائب المدير للدراسات بالنسبة للتعليم الثانوي والمستشار التربوي بالنسبة للتعليم المتوسط، وثيقة تشمل كل تلاميذ المؤسسة مرتبة حسب الأفواج الأعلى فالأسفل (السنة 3، السنة 2، السنة 1) وداخل الأفواج حسب النظام (داخلي، نصف داخلي، خارجي) بالتسلسل، وتعرف هذه الوثيقة (بجالة أول أكتوبر) وعلى ضوء هذه المعطيات، وتلك يشرع في إعداد ومسك سجل الحقوق المثبتة حيث ينقسم إلى ثلاثة أقسام:

- القسم الأول: مخصص للتلاميذ الداخليين.

- القسم الثاني: مخصص للتلاميذ النصف داخليين.

- القسم الثالث: مخصص للتلاميذ الخارجيين.

✚ سجل الحساب المفتوح لدى الخزينة والغير:

خاص بإيرادات الميزانية حيث يخصص لكل باب ورقة تحتوي على شقين الشق الأول خاص بالتثبيث والثاني خاص بالتحصيل وداخل كل باب توجد مواد حيث تملأ الخانات وتسجل فيه كل المعلومات في الجهة الأولى (تاريخ الإثبات واسم المعني والمبلغ) والجهة الثانية (رقم الوصل والتاريخ والمبلغ)، وإن كانت هذه الإيرادات مصدرها الخزينة فإننا نسجل رقم الحوالة وتاريخها الخاص بالخزينة، وهذه مهمة لأننا نحتاج إلى تسجيلها في حساب التسيير، ويمتد لأكثر من سنة مالية ويوقف عند نهاية كل ثلاثي بالأرقام فقط مع تأشيرة المسير والمدير، أما في نهاية السنة فإنه يوقف بالحروف.

✚ سجل الحسابات خارج الميزانية:

هذا السجل يخص الإيرادات والنفقات الخارجية عن الميزانية، بحيث يخصص لكل حساب ورقة أو أكثر حسب حركة أموال هذا الأخير، وتسجل فيه كل المعلومات: رقم الوصل وتاريخه ومبلغه ومصدره، وكذلك الشأن بالنسبة للنفقات.

✚ دفتر الخزينة:

تسجل فيه كل العمليات المالية الخاصة بالإيرادات عن طريق الخزينة، بحيث يسجل تاريخ الإيرادات والمبلغ والموضوع، وفي نفس الوقت يحدد الرصيد، ويحتم ويرقم من طرف أمين الخزينة.

الفرع الثاني: تنفيذ النفقات

أولاً: مراحل تسديد النفقات

تمر النفقات العمومية على أربعة مراحل نذكر منها:

✚ المرحلة الأولى: الالتزام

وهو إبرام عقد ويقوم بهذا العمل مدير المؤسسة كأن يمضي على طلب بضاعة أو طلب القيام بخدمة أو الالتزام بصفقة، فتتحمل المؤسسة في ذمتها المالية التزام تسديد تكاليف الصفقة المبرمة، والمؤهل الوحيد لعقد مثل هذه الصفقات هو رئيس المؤسسة لأن ذلك يدخل في نطاق الصلاحيات المخولة له بصفته الأمر بالصرف، ويمكن له أن يخول للمقتصد حق القيام بذلك خاصة إذا كان الأمر يخص المصاريف العادية كالتأمينيات الغذائية مثلاً.

✚ المرحلة الثانية: التصفية

وهي تحديد مبلغ معين لنفقة معينة ومراقبة الوثائق المبررة التي تسلم إلى المسير المالي للقيام بعملية الدفع، والتأكد من أن الخدمات المطلوبة قد أنجزت فعلاً وفق للشروط والمواصفات المتفق عليها في العقد وتتمثل أيضاً في مراقبة الفواتير بالنسبة للبضائع والكشوف بالنسبة للخدمات الأخرى كالكهرباء والغاز والماء.

✚ المرحلة الثالثة: الأمر بالصرف

حيث جاء في نص المادة 21 من القانون 90-21 " بعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالة، الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية".

فهذه المرحلة هي المرحلة الأخيرة للأمر بالصرف والتي بموجبها يأمر المحاسب العمومي (المقتصد) بتسديد دين المؤسسة عن طريق حوالة الدفع الممضاة من قبل المدير مرفقة بالوثائق الثبوتية التي ذكرها في عملية التصفية.

✚ المرحلة الرابعة: الدفع

ويقوم بهذا العمل المسير المالي كمحاسب عمومي تحت مسؤوليته الشخصية، إذ يجب أن يتحقق ثمانية من أن الالتزام قانوني وأن الاعتماد المخصص كافي، ويقوم بمراقبة الحوالات والوثائق المبررة كالفواتير والكشوف وقائمة التصفية، وبعد ذلك تسجل الحوالة في سجل الصندوق اليومي وفي سجل النفقات، بعدها يقوم المحاسب العمومي بإنجاز كشوف الدفع لصالح المومنين، والإمضاء على صك الدفع، وإيداع هذه الوثائق لدى الخزينة العمومية للتحويل لصالح المومنين الدائنين، وأخيراً تحفظ حوالة الدفع داخل كشف الحوالات المدفوعة الذي يفتح لكل باب من أبواب الميزانية، كما تجدر الإشارة انه لا يمكن بأي حال من الأحوال دفع وتسديد النفقات نقداً إلا برخصة ونذكر كمثال منحة 5000 دج الممنوحة للتلاميذ المعوزين.

الإطار التطبيقي للدراسة

ثانيا: الوثائق والسندات المتعلقة بدفع النفقات

✓ سند الطلب:

يمثل سند الطلب الرابطة القانونية التي تنشأ بين المؤسسة والأعوان الاقتصاديين كلما توفرت الاعتمادات اللازمة، وهو التزام من طرف المؤسسة إزاء الغير، يفتح دفتر سند الطلب في بداية كل سنة مالية ولا يمكن الخلط بين سنتين في دفتر واحد، عند القيام بملاء سند الطلب يجب مراعاة المعلومات الضرورية التالية:

اسم المؤسسة التي قدمته، كمية السلع المراد اقتنائها، اسم وعنوان الممون أو الشركة، نوعية السلع أو المواد المطلوبة، ثمن الوحدة، الباب والمادة الذي سيتم تسديد السلع منها، وبعد الانتهاء من تحريره يتم إغلاقه بسطر عند آخر شيء يراد اقتنائه.

✓ وصل الاستلام:

هو وثيقة يجررها الممون عند تسليمه للسلع أو المواد للمؤسسة فبواسطة الاستلام يقوم المخزني بتسجيل السلعة المطلوبة على بطاقات المخزون بعد أن تتم مراقبتها من طرفه، ثم يوقع على هذا الوصل ليثبت دخول كل المواد أو السلع وأنه قد تكفل بها تكفلا تاما.

✓ فاتورة الشراء:

هي عبارة عن كشف تفصيلي للمواد والسلع التي استلمتها المؤسسة وتعتبر أهم وثيقة ترفق بحوالة الدفع، وتسمح للمؤسسة من تسديد مستحقات المومنين وتكون كيفية تحرير الفاتورة وفقا للمنشور الوزاري رقم 96-71 المؤرخ في 14-04-1996 والمتعلق بشكل ومحتوى الفاتورة القانونية.

✓ حوالة الدفع:

عند إعداد حوالة الدفع لابد من مراعاة المعلومات التالية:

السنة المالية، الباب، المادة والفقرة، المجموع الإجمالي للدفع بالأرقام والحروف، موضوع الدفع مع التفصيل والتحديد وتعيين الدائن، رقم حسابه، تسجيل عدد الوثائق الثبوتية بما في ذلك وصولات الطلب ووصل الاستلام وأرقام وتواريخ الفواتير، تاريخ ورقم سند الطلب، ومعلومات عن الصك.

ثالثا: السجلات المتعلقة بالنفقات

عند القيام بتنفيذ النفقات ودفعها يجب على المحاسب العمومي تسجيل العمليات المالية في سجلات محددة ومخصصة للنفقات نذكر من أهمها:

✚ سجل النفقات:

هو سجل رئيسي يتم بواسطته التحكم ومراقبة عمليات الإنفاق المالي التي تقوم به المؤسسة سواء كانت ضمن حسابات الميزانية أو خارج الميزانية، وبمعنى آخر فإن أي مبلغ تنفقه المؤسسة لابد أن يقيد في هذا السجل حيث يحتوي على أعمدة تصنف النفقات وأسطر تساعد على التسجيل الحاسبي الجيد.

الإطار التطبيقي للدراسة

✚ سجل المومنين:

يعتبر هذا السجل وثيقة هامة لأنه يمكننا من مراقبة فواتير المشتريات وإنجاز الدفع وإتمامه وبمسك انطلاقا من بطاقات الطلب عموما ووصول التسليم خصوصا، كما يسمح هذا السجل بمراقبة النوعية والكمية للأشياء المطلوبة.

✚ بطاقة الالتزام والدفع:

تستعمل هذا البطاقة لكل باب من أبواب الميزانية وتحتوي على قسمين، قسم خاص بالالتزام تدون فيه معلومات تتعلق بسند الطلب وقسم ثاني يتضمن معلومات مأخوذة من حوالة الدفع الخاصة بالتسديد، كما تمكننا هذه البطاقة من معرفة الرصيد الحالي المتوفر في أي باب من الأبواب حتى لا نقع في تجاوز للاعتمادات المفتوحة.

✚ جدول الحوالات المدفوعة:

وهو عبارة عن حافظة تفتح في بداية كل سنة مالية تضم جميع الحوالات المدفوعة في ذلك الباب، إضافة إلى المعلومات البسيطة التي يتضمنها الجدول مثل (اسم المؤسسة، عنوان الباب، السنة المالية... إلخ)

✚ سجل خارج الميزانية:

يحتوي هذا السجل على أعمدة وأسطر وضعت للتحكم في تسجيل الإيرادات والنفقات التي لا علاقة لها بالميزانية، فإذا كان الأمر يتعلق بنفقة من بنود الحسابات خارج الميزانية فلا بد أن تقيد في هذا السجل، توقف حسابات هذا السجل كل ثلاثي بالأرقام، وفي نهاية السنة توقف بالأرقام والأحرف.

**المطلب الثالث: متابعة عملية التنفيذ والرقابة عليها**

إن متابعة ومراقبة عملية تنفيذ الميزانية له دور كبير وفوائد حمة على حسن تنفيذها، بحيث أن المراقبة المالية والمتابعة تمنع التسيير الفوضوي، وتجبر المكلفين على احترام القوانين الأساسية للمحاسبة والتسيير، وقد حدد المشرع الإطار القانوني للمراقبة في المؤسسات التعليمية وبين السلطات التي لها صلاحية المراقبة الإدارية والقضائية والتشريعية، والتي تقع قبل وأثناء وبعد عملية تنفيذ الميزانية.

الفرع الأول: متابعة تنفيذ الميزانية

الميزانية هي وثيقة تقديرية لمجموع المداخل والمصاريف لفترة محددة، وإن عدم قبض الإيرادات يعتبر خطأ فادحا ويعرض المحاسب للمحاسبة، وبالمقابل يمكن تحصيل الإيرادات حتى ولو تجاوزت تقديرات الميزانية، وذلك على عكس النفقات التي لا ينبغي إطلاقا أن تتجاوز الاعتمادات المفتوحة، وتجنبنا لكل تجاوز في النفقات، وللمتابعة الجيدة للوضعية المالية الخاصة بالمؤسسة وجب القيام ب:

✚ مسك بطاقة الالتزام والدفع:

عبارة عن تلخيص لمرحلة الالتزام حيث تبرز العمليات المتعلقة بتنفيذ الميزانية ويدون عليه السنة الجارية، الباب، وعنوانه، اسم المادة، الاعتماد المفتوح للباب في الميزانية الأولية، وفي حالة إضافة اعتمادات يجب أن تضاف، كما

### الإطار التطبيقي للدراسة

يجب أن يسجل الالتزام من حيث رقم عملية الإنفاق، وتاريخها، ورقم وصل الطلب، اسم الدائن، مبلغ النفقة، رقم حوالة الدفع، مبلغ المخالصة، مبلغ الاعتماد المتبقي، الدفع، رقم الحوالة والمبلغ المدفوع، ويقوم كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بمسكها كل على مستواه متابعة عملية تنفيذ الاعتمادات المفتوحة، ولفنادي عدم تجاوزها.

✚ توقيف الحسابات:

من خلال توقيف الحسابات يتضح السير الحسن لأموال الدولة وتوظيفها وفق ما سطرته له، لذا يجب على المسير المالي أن يوقف العمليات الحسابية في عدة فترات قبل نهاية السنة المالية، حتى تظهر الصورة الحقيقية للعمليات المنفذة، ويتم توقيف الحسابات والتأشير عليها عادة، عند كل صندوق، أو في نهاية كل شهر، أو ثلاثي، وفي نهاية السنة.

✚ الوضعية المالية الشهرية:

يتم إنجاز هذه الوثيقة نهاية كل شهر لمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة، وذلك اعتمادا على السجلات المحاسبية المستعملة في المؤسسة التربوية والخاصة بعمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات، ويظهر عليها اسم المؤسسة، التاريخ وجدول يبين الرصيد الإجمالي لأخر الشهر، والخاص بحسابات الميزانية والحسابات خارج الميزانية وتعد الوضعية الشهرية في 3 نسخ ترسل إلى الوصاية (مصلحة المالية وبالخصوص مكتب الميزانية) وترجع نسخة للمؤسسة بعد المصادقة عليها.

✚ الوضعية المالية والمحاسبية الخاصة بالخزينة:

يقوم المسير المالي في إطار متابعة تنفيذ الميزانية وتحت إشراف الأمر بالصرف بإرسال الوضعية الشهرية إلى الخزينة والتي تعبر عن الوضعية المالية والمحاسبية للمؤسسة حيث تحوي على المعلومات التالية: فائض الميزانية للسنة الماضية، العمليات الواردة على الميزانية الحالية خلال الشهر، فائض خارج الميزانية للسنة الماضية، العمليات التي وردت في الحسابات خارج الميزانية في الشهر.

الفرع الثاني: الرقابة على الميزانية

أولا: الرقابة المالية الداخلية

أ- الرقابة الممارسة من طرف المسير المالي:

هي المراقبة التي يقوم بها المسير المالي أثناء تنفيذ الميزانية بصفته محاسبا عموميا، حيث أنه يضمن متابعة دقيقة

للمعاملات الإدارية التي يتخذها الأمر بالصرف وذلك بمراقبة ما يلي:

✓ مطابقة العمليات مع القوانين والأنظمة المعمول بها.

✓ صفة الأمر بالصرف وشرعيته في المؤسسة من خلال القيام باعتماده وقد تطرقنا إليها سابقا.

الإطار التطبيقي للدراسة

✓ شرعية عمليات تصفية النفقات.

✓ التأكد من توفر الاعتمادات.

✓ التأكد من أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة.

✓ الطابع الإبرائي للدفع.

✓ تأشيريات عمليات المراقبة التي تنص عليها القوانين.

✓ الصحة القانونية للمكسب الإبرائي.

ويستنتج من ذلك أن مراقبة المسير المالي تهدف إلى المحافظة على شرعية النفقة دون أن يعترض على صلاحيتها، التي تبقى من اختصاص الأمر بالصرف، وتجدر الإشارة إلى أن في مؤسسات التربية والتعليم للمسير المالي الحق في التعليق وتوقيف عملية دفع النفقة إذا لم تتوفر فيها الشروط اللازمة والمذكورة أعلاه والتي تحدثنا عنها في الجانب النظري.

ب- الرقابة الممارسة من طرف الأمر بالصرف:

تتمثل هذه المراقبة في الإشراف على تنفيذ الميزانية، الأوامر بالصرف، إنجاز الحساب الإداري، القيام بإعداد الاستشارة التي تعتبر نوع من أنواع الصفقات العمومية، كما يقوم بمراقبة ومتابعة المخازن، إضافة إلى عمليات الجرد ومراقبة ممتلكات المؤسسة، وكذا مراقبة عمل المحاسب العمومي حيث أن مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، يسعى لفرض الرقابة المتبادلة بينهما، حيث يراقب كلاهما الآخر.

ج- رقابة الوصاية:

لمدير التربية صلاحية مراقبة ومتابعة التسيير المالي والمادي لكل المؤسسات التربوية، فله الحق في مراقبة المحاسبة وتنفيذ العمليات المالية للاطلاع على شرعيتها ومراقبة الكتابة على السجلات واحترام صرف بنود الميزانية، والاطلاع على كيفية تخصيص الاعتمادات المالية المفتوحة من خلال الوضعية الشهرية للصندوق، كما تتم مراقبة وبصفة خاصة تنفيذ الصفقات ومدى مطابقتها للشروط المطلوبة، ولكن لا يقوم مدير التربية بذلك شخصيا، وإنما من خلال رؤساء المصالح والمكاتب.

د- رقابة وزارة التربية الوطنية:

إن لوزير التربية صلاحية مراقبة ومتابعة التسيير المالي والمادي لكل المؤسسات التربوية، من خلال المفتشية العامة وعبر مفتشي التربية الوطنية للتسيير المالي والمادي، وعبر اللجان المكلفة بمهمة الرقابة أو التحقيق.

ثانيا: الرقابة المالية الخارجية:

تمارسها أجهزة تابعة لرئاسة الحكومة من خلال وزارة المالية ومفتشيها ومن طرف مجلس المحاسبة ونجد منها:

أ- رقابة مفتش الخزينة:

يمارس مفتش الخزينة العمومية عملية مراقبة حسابات المؤسسات التربوية، حيث يسهر على تطبيق القوانين وقواعد الميزانية، وترتكز رقابته أساسا على المراحل التي تمر بها النفقة، ويدقق في الالتزامات والأوامر التي يصدرها الأمر

الإطار التطبيقي للدراسة

بالصرف بشأن صرف النفقة، كما يراقب مدى احترام الاعتمادات المالية، كما يقوم بالتدقيق في الوضعيات المحاسبية المرسلة للخزينة، وكذا التأكد من صحة حالة التقارب، ومراقبة دفتر الخزينة. بصفة عامة تتدخل الخزينة لمراقبة النفقات العامة، أي عند عملية تسديد النفقات من قبل الأمر بالصرف، حيث تتم مراقبة (شرعية الأمر بالصرف وتوقيعه، وكذا توفر الاعتمادات والأموال في حساب المؤسسة لدى الخزينة، احترام تبويب النفقة حسب تصنيفها في الميزانية، صحة المستندات المقدمة، صحة الدين).  
ب- رقابة مجلس المحاسبة:

يمارس مجلس المحاسبة رقابتين فيما يتعلق بالمؤسسات التربوية الأولى على رئيس المؤسسة باعتباره الأمر بالصرف، والثانية على المسير المالي باعتباره محاسبا عموميا مسئولاً مباشرة عن أعماله أمام المجلس. يشارك مجلس المحاسبة في توجيه الأعمال ويمارس رقابته على المؤسسات والمصالح المالية، ويتابع تنفيذ تلك الأعمال وكيفية استغلال النتائج، فمجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تبين مجموع العمليات المالية والحسابية بحيث يقوم بالفحص والتحقق من صحتها وقانونيتها وجديتها، وهناك مراقبات أخرى تمارسها وزارة العمل والضمان الاجتماعي وغيرها، لضمان احترام القوانين والتنظيمات في الميدان المالي.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق اليه في الدراسة الميدانية بمتوسطة المجاهد عميري السعيد الوطاية، وبعد الوقوف على واقع تنفيذ ميزانية المتوسطة، وإسقاط أهم النقاط التي تطرقنا اليها في الجانب النظري، خلصنا إلى أن:

﴿ ميزانية المؤسسات التربوية والمتوسطة خاصة هي في الواقع حالة تقدير للإيرادات ونفقات التسيير المتوقعة لسنة مالية، وهي مقسمة إلى قسمين، إيرادات ونفقات، قسم الإيرادات يتضمن بدوره كل من إعانة الدولة للتسيير، والإيرادات الذاتية، وفوائض السنوات السابقة، أما قسم النفقات فهو بدوره ينقسم إلى نفقات تسيير المصالح المشتركة، ونفقات المتعلقة بالتغذية، ونفقات متعلقة بنشاط التعليم.

﴿ تعد ميزانية المؤسسة كل سنة مدنية من طرف الأمر بالصرف وبالمشاركة التقنية للمسير المالي والعملية تتطلب منها الدقة والتقيد بالعمليات والنصوص المتعلقة بإعداد مشروع الميزانية، وإعداد هذا المشروع تحتاج إلى وجود مجموعة من الوثائق التي تكون لازمة وضرورية للاستناد عليها في تحضيره، كالبطاقة الوصفية، ميزانية السنة السابقة، المنشور الوزاري، مقرر الإعانة، قائمة المسجلين في الطاولة المشتركة... الخ

﴿ كما تجدر الإشارة إلى أن محاسب المؤسسة التربوية (المقتصد) يمسك محاسبة مبسطة موجهة بالأساس إلى تسجيل العمليات المالية في السجلات المحاسبية المعدة لهذا الغرض، منها دفتر الوصولات، سجل الإيرادات، سجل النفقات، سجل الحساب المفتوح لدي الخزينة والغير، دفتر الخزينة، سجل الصندوق اليومي وغيرها من السجلات.

﴿ وفي الأخير يمكن القول أن دور المحاسبة العمومية يظهر جليا في المساهمة في تنفيذ ميزانية المؤسسة التربوية من خلال القواعد والقوانين المنظمة لعملية إنجاز وتنفيذ مدونة الميزانية وتبيان مسؤوليات وصلاحيات الأعوان المكلفة بالتنفيذ، وكذا تبيان طرق وكيفيات متابعة ومراقبة عملية التنفيذ.

# الخلاصة

## الخاتمة:

إن المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، هي مؤسسات غير هادفة إلى تحقيق الأرباح، تعتمد في سيرورتها على القانون 90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية والذي ينص في مضمونه على كيفية المحافظة على المال العام وفرض الرقابة عليه، فمن خلال هذه المذكرة تم التطرق إلى ماهية الحاسبة العمومية والتي هي نظام يتكون من مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تهتم بضبط إجراءات التنفيذ الواجب اتباعها من طرف الأعوان المحاسبين، فهي تعتبر إطارا قانونيا لطبيعة الأموال العمومية التي يتداولها المحاسب العمومي المختص بذلك، وفي هذا الإطار وضع المشرع عدة قيود قانونية وتنظيمية تهدف إلى تحقيق الاستعمال الأمثل للموارد العمومية وكذا ترشيد النفقات العامة.

ومن هذا الإطار نرى أن هناك علاقة بين الحاسبة العمومية والميزانية العامة ويمكن القول بأن هذه الأخيرة هي محور عمل الحاسبة العمومية ووظيفتها الجوهرية حيث تسعى من خلالها الحاسبة العمومية إلى تنفيذ هذه الميزانية وفقا للنظم والقواعد والنصوص القانونية والمحاسبية المعمول بها، فالميزانية عبارة عن خطة مالية تشمل جميع الإيرادات والنفقات المقدرة خلال السنة، وقد قمنا بالتعرف عليها عن كثب من خلال دراستنا لها في هذه المذكرة والتي جاءت بعنوان " دور الحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري حيث تم التركيز أكثر على إعداد الميزانية وإبراز الوثائق المستعملة في إنجازها وكذا التركيز أيضا على عملية التنفيذ، وكذا متابعة عملية تنفيذها والرقابة عليها.

كما تجدر الإشارة إلى إن نظام الحاسبة العمومية مختلف عن باقي الأنظمة المحاسبية، فهو يهدف بالدرجة الأولى إلى ضمان الاستغلال الأمثل للموارد وترشيدها لتجنب الإسراف والتبذير للأموال العامة، ولتحقيق هذا الهدف يجب إخضاع كل مراحل تنفيذ النفقة العامة إلى الرقابة القبلية والبعديّة، والتي يقوم بها كل من المراقب المالي والمحاسب العمومي حسب ما جاء به القانون والتشريع المعمول به.

## أولا: نتائج الدراسة

من خلال هذه الدراسة استخلصنا العديد من النتائج يمكن توضيحها في:

✓ الحاسبة العمومية عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تهتم بضبط إجراءات تنفيذ الميزانية وإنجاز العمليات المالية وتدوينها في السجلات المحاسبية، ويعتبر القانون 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل 15 أوت 1990 والمتعلق بالحاسبة العمومية، دليلا ومنهجيا وشريعة يستند عليها في تسيير نشاط المؤسسات العمومية، حيث يقوم بوضع قيود قانونية وتنظيمية لتسيير وتنفيذ ومراقبة الأموال العمومية، لضمان مشروعية العمليات المالية للدولة وتحديد التزامات ومسؤوليات كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

✓ يؤدي الاختلاف في الخصائص المميزة للنشاط الحكومي الغير هادف للربح والنشاط الهادف للربح بالضرورة لاختلاف أسس وقواعد وإجراءات الحاسبة الملائمة لكل منهما، ومنه تعتبر الحاسبة العمومية مادة يغلب عليها الإطار القانوني اذ خصها المشرع بإطار قانوني خاص بها، وذلك وفقا لأحكام القانون رقم 90-21 بإضافة إلى الإطار التقني المتمثل في مجموعة التعليمات والتنظيمات المتعلقة بتصنيف الحسابات اذ خصها المشرع في التعليمات

العام رقم 16 المتعلقة بحاسبة الخزينة العمومية المرجع الأساسي لدليل الحسابات لقيود المعاملات المالية للدولة. (هذا لا يؤكد صحة الفرضية الأولى).

✓ اختلفت الآراء حول مفهوم الميزانية العامة من الناحية القانونية حيث عرفت أنها عملا تشريعا يصدر عن السلطة التشريعية ومن الناحية التقنية حيث عرفت أنها تعتبر عملا إداريا تقنيا يقوم على تخمينات وتوقعات للنفقات والإيرادات المستقبلية أي عمل احتمالي، أما الراي الآخر فقد وفق بينهما حيث اعتبر الميزانية العامة عمل قانوني وإداري أي أن أحكام الإيرادات العامة هي عمل قانوني تشريعي أما ما تعلق بالنفقات فهي عمل إداري تقني وهنا يكمن الفرق بينهما. (هذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية).

✓ المحاسبة العمومية تلعب دور هام في تنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري حيث تعبر عن القواعد والقوانين التي تلتزم بها الجهات الإدارية في تنفيذها للميزانية العامة وتسجيل عمليات تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات العمومية وكذلك إعداد التقارير والحسابات المالية والإدارية الختامية. (هذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة).

✓ تساهم المحاسبة العمومية بشكل كبير وفعال في ترشيد النفقات العامة والحفاظ على المال العام وذلك بفرض مختلف أنواع الرقابة المنصوص عليها في قانون المحاسبة العمومية 90-21 الذي يوضح أن الرقابة على الأموال العمومية هي ملاحظة ومتابعة النفقات والإيرادات التي تقوم بصرفها وتحصيلها من طرف الأشخاص الذين خول لهم القانون ذلك، والتحقق من مدى مطابقتها للقواعد والمقاييس الموضوعية لتنظيمها

#### ثانيا: توصيات الدراسة

- ✓ العمل على تكيف البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية لكي تستجيب لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- ✓ ضرورة عصنة أنظمة الإدارة العمومية من حيث التكنولوجيا وأنظمة المعلومات بما ينسجم ومتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- ✓ إقامة دورات وندوات وطنية ودولية لمناقشة موضوع التسيير المالي والمادي في المؤسسات التربوية من أجل العمل على اكتشاف طرق جديدة وفعالة للتسيير، واستغلال الموارد المالية المتوفرة أحسن استغلال وذلك بهدف توفير الظروف الملائمة لتمدرس التلاميذ.
- ✓ إنشاء مدرسة وطنية عليا للمحاسبين العموميين، تستقبل المتفوقين من خريجي الجامعات، وتضمن لهم تكويناً ذو نوعية متميزة، مما يسمح لهم بالتكفل الجيد بتسيير الأموال العامة بعد التخرج.
- ✓ برمجة دورات تكوينية متخصصة لتكوين الأميين بالصرف في الجانب المالي، لضمان حسن تسيير وانفاق المال العام.
- ✓ التحديد الدقيق لكل عون من أعوان التنفيذ، وصلاحياته وطبيعة علاقته بباقي أعوان التنفيذ ودوره ضمن حلقة تسيير النفقة العامة، مع الحرص الشديد على تحديد الآليات التي من شأنها تسليط الضوء على الحدود الواجب على كل عون تنفيذ أن يتوقف عندها وأن لا يتجاوزها أثناء أداء مهامه.

- ✓ التغيير الجذري لمفهوم وهدف الرقابة، وتغييرها من الرقابة التي تهدف إلى التحقق من شرعية النفقة ومدى مطابقتها للقوانين والإجراءات القانونية، باتجاه الرقابة الهادفة إلى التأكد من حسن أداء النفقة والسبب الذي أنفقت من أجله، بتعبير أبسط منح الحق للمحاسب العمومي بإبداء رأيه ومراقبته لمدة ملاءمة النفقة.
- ✓ أن يلازم نظام الرقابة بالإرشاد والتوجيه البناء، ولا يقتصر دوره على اكتشاف الأخطاء، أي أن يكون المفتش والمراقب المالي موجها مرشدا قبل أن يكون مراقبا ومعاقبا.
- ✓ وضع قانون أساسي للمحاسبين العموميين يحدد المسؤوليات الموضوعية على عاتقهم من جهة، ويضمن لهم حقوقهم من جهة أخرى.
- ✓ الحرص على ضرورة انعقاد المجالس التربوية والتعليمية ومجالس التنسيق، من أجل تنظيم وتنسيق العمل وتحديد حاجيات كل مصلحة داخل المؤسسة بغية تحقيق الأهداف المسطرة.
- ✓ إعادة النظر في توزيع الاعتمادات الممنوحة للمؤسسة التربوية ضمن ميزانية التسيير، والتي لا تكاد تغطي النفقات الضرورية للمؤسسة التربوية والتي لا تضمن للتلميذ الظروف الملائمة للتلميذ.

### ثالثا: آفاق الدراسة

رغم الجهد المبذول والسعي الحثيث للإمام بكل جوانب البحث، إلا أنه لا يخلو من النقائص أو الأغفال لبعض النقاط التي لم ندم دراستها أو لم نوفيها حقها من الدراسة والبحث والتي يمكن أن تمثل محور إشكاليات لأبحاث مستقبلية نذكر منها:

- ✓ متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية.
- ✓ تأثير تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة.
- ✓ إشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في الإدارة العمومية ودورها في تحديد تكاليف الخدمات المجانية التي تقدمها.

الفهرس

## فهرس المحتويات:

الصفحة	فهرس المحتويات
/	البسمة
/	شكر وعرفان
/	الملخص
/	قائمة الجداول والأشكال
-أ-	المقدمة
<b>الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية</b>	
4	المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية
4	المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية وأهدافها
4	الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية
5	الفرع الثاني: أهداف المحاسبة العمومية
6	الفرع الثالث: المقارنة بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية
9	المطلب الثاني: خصائص ومبادئ المحاسبة العمومية
9	الفرع الأول: خصائص المحاسبة العمومية
10	الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية
12	الفرع الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية
14	المطلب الثالث: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
14	الفرع الأول: معايير إعداد وعرض التقارير والبيانات المالية
16	الفرع الثاني: معايير الأصول الملموسة وغير الملموسة
19	الفرع الثالث: معايير الأوراق المالية
20	الفرع الرابع: باقي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق
23	المبحث الثاني: ماهية الميزانية العامة
23	المطلب الأول: مفهوم الميزانية العامة وأهميتها

23	الفرع الأول: تعريف الميزانية العامة
25	الفرع الثاني: خصائص الميزانية العامة
25	الفرع الثالث: أهمية الميزانية العامة
27	المطلب الثاني: مبادئ الميزانية العامة وأنواعها
27	الفرع الأول: مبادئ الميزانية العامة
28	الفرع الثاني: أنواع الميزانية العامة
31	المطلب الثالث: مراحل إعداد وتنفيذ الميزانية العامة
31	الفرع الأول: مرحلة الإعداد والتحضير
32	الفرع الثاني: مرحلة التنفيذ
33	المبحث الثالث: دور المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية المؤسسة
33	المطلب الأول: أعوان تنفيذ الميزانية والعمليات المالية
33	الفرع الأول: الأمر بالصرف
39	الفرع الثاني: الحاسب العمومي
47	المطلب الثاني: دور المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية المؤسسة الإدارية
47	الفرع الأول: تنفيذ الميزانية من جانب الإيرادات
49	الفرع الثاني: تنفيذ الميزانية من جانب النفقات
55	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة</b>	
57	تمهيد
57	المبحث الأول: التقديم بمتوسطة المجاهد عميري السعيد الوطاية
57	المطلب الأول: التعريف بمتوسطة المجاهد عميري السعيد الوطاية وموقعها
57	الفرع الأول: تعريف متوسطة المجاهد عميري السعيد الوطاية
58	الفرع الثاني: الموقع الجغرافي لمتوسطة المجاهد عميري السعيد الوطاية
59	المطلب الثاني: هياكل متوسطة المجاهد عميري السعيد وهيكلها التنظيمي
59	الفرع الأول: هياكل المؤسسة

59	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
62	المطلب الثالث: الخريطة التربوية والإدارية
62	الفرع الأول: الخريطة التربوية
62	الفرع الثاني: الخريطة الإدارية
63	المبحث الثاني: دراسة ميزانية متوسطة المجاهد عميري السعيد الوطاية
63	المطلب الأول: إعداد ميزانية المتوسطة
63	الفرع الأول: انجاز مشروع الميزانية
77	الفرع الثاني: مناقشة مشروع الميزانية
77	الفرع الثالث: المصادقة على الميزانية
78	المطلب الثاني: تنفيذ ميزانية المتوسطة
78	الفرع الأول: تنفيذ الإيرادات
81	الفرع الثاني: تنفيذ النفقات
83	المطلب الثالث: متابعة عملية التنفيذ والرقابة عليها
83	الفرع الأول: متابعة تنفيذ الميزانية
84	الفرع الثاني: الرقابة على الميزانية
87	خلاصة الفصل
89	الخاتمة
93	الفهرس
97	قائمة المراجع
/	الملاحق

قائمة

المصادر

والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع:

### أ- المقالات والمجلات المحكمة:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2008). اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين. مجموعة طلال ابو غزالة، عمان .
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2010). اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال ابو غزالة، عمان، الاردن.
3. صبرينة عصام. (2017). تسيير المرفق العام في القانون الجزائري. مجلة أبحاث قانونية وسياسية، العدد الخامس، قسم الحقوق، جامعة تيزي وزو، الجزائر.

### ب- الكتب:

1. خليل اسماعيل اسماعيل، و نائل حسن عدس. (2010). المحاسبة الحكومية. دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
2. سليمان خالد المعاينة، وقاسم الحسيني. (2015). المحاسبة الحكومية. الطبعة الاولى، دارالمناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
3. سوسن زهير المهدي. (2015). المحاسبة العمومية وآليات التدقيق في القطاع العام . الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
4. طارق الحاج. (1999). المالية العامة. الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
5. عادل فليح العلي. (2010). مالية الدولة. دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
6. محمد الصغير بعلي، و يسري ابو العلا. (2003). المالية العامة. دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر.
7. محمد جمال علي هلاي. (2002). المحاسبة الحكومية. الطبعة الأولى، دارصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
8. محمد شاكر عصفور . (2007). أصول الموازنة العامة. الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن.
9. مفتشي التربية الوطنية للتسيير المالي والمادي. (2005). وحدة التسيير المالي والمادي. سند تكويني لفائدة مديري مؤسسات التعليم الثانوي والاكاديمي. المعهد الوطني لتكوين مستخدمي التربية، أولاد سيدي الشيخ ، الحراش، الجزائر.
10. مهدي مأمون الحسين. (2017). المحاسبة الحكومية. دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.

## ج- الرسائل الجامعية:

1. الصادق الاسود. (2011). مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العمومية. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر (3).
2. زهير شلال. (2002). نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وفاق اصلاحه، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية: كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
3. زهير شلال. (2014). آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات: كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس.
4. سليمة بوشنتر. (2011). المحاسبة العمومية و دورها في حماية أملاك الدولة. مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة و تدقيق. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03.
5. فاطمة مفتاح. (2011). تحديث النظام الميزاني في الجزائر. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في اطار مدرسة الدكتوراه، تخصص تسيير المالية العامة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابي بكر بلقايد ، تلمسان، الجزائر.

## د- المطبوعات:

1. أحلام عكسة. (2018). المحاسبة العمومية. دروس في المحاسبة العمومية. كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3.
2. أحمد بن قطاف . (بدون سنة نشر). المحاسبة العمومية. محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية موجه لطلبة السنة الثالثة علوم مالية ومحاسبة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الابراهيمى برج بوعريريج.
3. الزين منصورى . (بدون سنة نشر). المحاسبة العمومية. مطبوعة محاضرات في المحاسبة العمومية. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة.
4. نسرين معياش. (2017). محاضرات في المحاسبة العمومية. مطبوعة بمقياس المحاسبة العمومية. قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، قالمة.
5. نصيرة لوني. (2014). المحاسبة العمومية. محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية القيت على طلبة السنة الثانية ل.م.د حقوق. كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة آكلي محمد والحاج، البويرة.

### هـ - النصوص التشريعية والتنظيمية:

1. الحكومة الجزائرية. (1984). المادة رقم 03 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق ل 07 يوليو سنة 1984 يتعلق بقوانين المالية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
2. الحكومة الجزائرية. (1984). المادة رقم 08 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق ل 07 يوليو سنة 1984 يتعلق بقوانين المالية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
3. الحكومة الجزائرية. (1984). المادة رقم 16 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق ل 07 يوليو سنة 1984 يتعلق بقوانين المالية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
4. الحكومة الجزائرية. (1984). المادة رقم 17 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق ل 07 يوليو سنة 1984 يتعلق بقوانين المالية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
5. الحكومة الجزائرية. (1984). المادة رقم 75 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق ل 07 يوليو سنة 1984 يتعلق بقوانين المالية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
6. الحكومة الجزائرية. (1990). المادة 2 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق ل 15 أوت سنة 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35.
7. الحكومة الجزائرية. (1990). المادة رقم 15 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411، الموافق ل 15 أوت 1990، يتعلق بالمحاسبة العمومية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35.
8. الحكومة الجزائرية. (1990). المادة رقم 16 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411، الموافق ل 15 أوت 1990، يتعلق بالمحاسبة العمومية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35.
9. الحكومة الجزائرية. (1990). المادة رقم 17 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411، الموافق ل 15 أوت 1990، يتعلق بالمحاسبة العمومية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35.
10. الحكومة الجزائرية. (1990). المادة رقم 18 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411، الموافق ل 15 أوت 1990، يتعلق بالمحاسبة العمومية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35.
11. الحكومة الجزائرية. (1990). المادة رقم 19 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411، الموافق ل 15 أوت 1990، يتعلق بالمحاسبة العمومية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35.
12. الحكومة الجزائرية. (1990). المادة رقم 21 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411، الموافق ل 15 أوت 1990، يتعلق بالمحاسبة العمومية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35.
13. الحكومة الجزائرية. (1990). المادة رقم 22 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411، الموافق ل 15 أوت 1990، يتعلق بالمحاسبة العمومية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35.



28. الحكومة الجزائرية. (1990). المادة رقم 43 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411، الموافق ل 15 أوت 1990، يتعلق بالحاسبة العمومية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35.
29. الحكومة الجزائرية. (1990). المادة رقم 45 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411، الموافق ل 15 أوت 1990، يتعلق بالحاسبة العمومية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 35.
30. الحكومة الجزائرية. (1990). المادة رقم 44 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411، الموافق ل 15 أوت 1990، يتعلق بالحاسبة العمومية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35.
31. الحكومة الجزائرية. (1990). المادة رقم 46 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411، الموافق ل 15 أوت 1990، يتعلق بالحاسبة العمومية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35.
32. الحكومة الجزائرية. (1990). المادة رقم 48 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411، الموافق ل 15 أوت 1990، يتعلق بالحاسبة العمومية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35.
33. الحكومة الجزائرية. (1990). المادة رقم 66 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411، الموافق ل 15 أوت 1990، يتعلق بالحاسبة العمومية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35.
34. الحكومة الجزائرية. (1991). القرار رقم 2 الصادر عن وزير الاقتصاد المؤرخ ل 8-01-1991، المتعلق بتنصيب وتسليم المهام للمحاسبين العموميين.
35. الحكومة الجزائرية. (1991). المادة رقم 02 من المرسوم التنفيذي رقم 91-311، المؤرخ في 28 صفر عام 1412، الموافق ل 07 سبتمبر سنة 1991 يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43.
36. الحكومة الجزائرية. (2011). المادة رقم 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-331 المؤرخ في 21 شوال عام 1412، الموافق ل 19 سبتمبر سنة 2011، يعدل ويتمم المرسوم رقم 31-311، المؤرخ في 28 صفر عام 1412، الموافق ل 7 سبتمبر سنة 1991، والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 52.
37. الحكومة الجزائرية. (1991). المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مؤرخ في 28 صفر عام 1412، الموافق ل 7 سبتمبر 1991، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43.
38. الحكومة الجزائرية. (1991). المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مؤرخ في 28 صفر عام 1412، الموافق ل 7 سبتمبر 1991، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43.

39. الحكومة الجزائرية. (1991). المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مؤرخ في 28 صفر عام 1412، الموافق ل7 سبتمبر 1991، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43.
40. الحكومة الجزائرية. (1991). المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مؤرخ في 28 صفر عام 1412، الموافق ل7 سبتمبر 1991، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43.
41. الحكومة الجزائرية. (1991). المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مؤرخ في 28 صفر عام 1412، الموافق ل7 سبتمبر 1991، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43.
42. الحكومة الجزائرية. (1991). المادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مؤرخ في 28 صفر عام 1412، الموافق ل7 سبتمبر 1991، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43.
43. الحكومة الجزائرية. (1991). المادة 39 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مؤرخ في 28 صفر عام 1412، الموافق ل7 سبتمبر 1991، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43.
44. الحكومة الجزائرية. (1991). المادة 61 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مؤرخ في 28 صفر عام 1412، الموافق ل7 سبتمبر 1991، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35.
45. الحكومة الجزائرية. (1991). المادة 62 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مؤرخ في 28 صفر عام 1412، الموافق ل7 سبتمبر 1991، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43.
46. الحكومة الجزائرية. (1991). المادة 63 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مؤرخ في 28 صفر عام 1412، الموافق ل7 سبتمبر 1991، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43.
47. الحكومة الجزائرية. (1991). المادة 64 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مؤرخ في 28 صفر عام 1412، الموافق ل7 سبتمبر 1991، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43.

48. الحكومة الجزائرية. (1993). مرسوم تنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 14 شعبان 1413 الموافق ل 6 فبراير سنة 1993 يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الاوامر بالايادات والبيانات التنفيذية واجراءات قبول القيم المنعدمة. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 09.

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التربية الوطنية

الجزائر في 15 ابريل 2019

مديرية تسيير الموارد المالية والمادية  
المديرية الفرعية لمراقبة تسيير المؤسسات  
العمومية تحت الوضعية  
الرقم: 497/2019

- السيدات والسادة مديرو التربية بالولايات - للتطبيق
- السيدات والسادة المفتشون - للمتابعة الميدانية-
- السيدات والسادة مديرو المؤسسات التعليمية - للتنفيذ -
- السيدات والسادة المقتصدون أو المكلفون بمهامهم  
بصفتهم أموان محاسبين معتمدين - للتنفيذ -

الموضوع: بخصوص مدونة ميزانية التسيير للمؤسسات  
التعليمية ( المتوسطة والثانوية) لسنة 2019  
المرجع: - المنشور رقم 29-2018 المؤرخ في 15 فيفري 2018

في إطار تحيين مدونة ميزانية التسيير للمؤسسات التعليمية ( المتوسطة والثانوية ) لسنة 2019  
بأدراج مختلف الاقتراحات المستقاة من الميدان التي حظيت بموافقة مصالح وزارة المالية،  
يشرفني أن أوافيكم بالتوضيحات الخاصة بالتعديلات التي طرأت على مدونة الميزانية السالفة  
المنسك، والتي يتعين وضعها موضع التنفيذ ابتداء من 01 يناير 2019، على أساس الإعانات المخولة لكم  
يعتوان كل سنة مالية.

التعديلات التي أجريت على المدونة:

العنوان الأول : الإيرادات:

الباب الأول : إعانات التسيير الممنوحة من طرف الدولة: أصبح يتكون من ثلاث (03) مواد حسب  
التفصيل التالي:

المادة 01: إعانات التسيير و تسجل بها كل العناصر السابقة باستثناء المنح و دعم الدولة و إعانات تسيير  
وحدة الكشف و المتابعة.

المادة 02: منح الداخلي و نصف الداخلي-والتجهيز و تسجل بها:

✓ المنح ( منح النظامين الداخلي و نصف الداخلي و منح التجهيز )

✓ دعم الدولة للتلاميذ الممنوحين

المادة 03: إعانات تسيير وحدة الكشف و المتابعة

الباب الثاني : الإعانات الممنوحة من الجماعات المحلية و المؤسسات و الهيئات العمومية: حيث  
تشمل كذلك بالإضافة إلى الإعانات المذكورة سابقا، إعانات تنظيف مراكز الاجراء  
للإمتحانات المدرسية و المهنية التي تمنحها الولاية أو الديوان الوطني للإمتحانات  
و المسابقات.





الملحق رقم 04: وضعية شغل السكنات الوظيفية

مديرة التربية ل : واليسة بيسكر  
مترسة المجاهد عمري السعيد الوطانية

وضعية شغل السكنات الوظيفية في تاريخ 29 نوفمبر 2020

الرقم	اللقب و اسم المستفيد	الوظيفة	عدد الغرف	تاريخ السكن	مبالغ الأعباء الملحقة السنوية		
					مبلغ الكراء السنوي	الكهرباء	الغاز
01	عمري ساعد	مقتصد	04		-	-	-
02					-	-	-
03					-	-	-
04					-	-	-
05					-	-	-
المجاميع :					-	-	-
المجموع العام					-	-	-

ملاحظة : السكنات موصولة بالعدادات الفرديّة ل الكهرباء و الغاز و الماء

و 2 مارس 2021  
الوطانية  
مدير المؤسسة



الملحق رقم 06: واجهة مدونة ميزانية التسيير الخاصة بمتوسطة المجاهد عميري السعيد

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التربية الوطنية

بسكرة

مديرية التربية لولاية :

07428

الرقم الميكاتوغرافي:

متوسطة المجاهد عميري السعيد

اسم المؤسسة:

295/59

رقم حساب الخزينة:

الوطاية

العنوان:

الوطاية

الدائرة:

الوطاية

البلدية:

ميزانية التسيير  
الأولية  
السنة المالية 2021

القانون رقم 16-20 المؤرخ في 16 جمادى الأولى عام 1442 الموافق لـ 31 ديسمبر 2020

المتضمن قانون المالية لسنة 2021

المرسوم التنفيذي رقم 11-21 المؤرخ في 18 جمادى الأولى عام 1442 الموافق لـ 02 جانفي 2021

المتضمن توزيع الإعتمادات المخصصة لوزارة التربية الوطنية من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2021

المرسوم التنفيذي رقم 227-16 المؤرخ في 31 اوت 2016 المحدد للقانون الأساسي النموذجي للمتوسطة

المرسوم التنفيذي رقم 162-17 المؤرخ في 15 ماي 2017 المحدد للقانون الأساسي النموذجي للثانوية

## ميزانية التسيير التوزيع حسب الأبواب

العنوان الأول: الإيرادات		
الإيرادات المالية (دج)	العناوين	الأبواب
3 873 088,00	إعانات التسيير الممنوحة من طرف الدولة	1
0,00	الإعانات الممنوحة من الجماعات المحلية والمؤسسات والهيئات العمومية	2
0,00	الهيئات والوصايا	3
750,00	إيرادات مرتبطة بنشاط المؤسسة	4
0,00	إيرادات مختلفة	5
8 442,00	إيرادات ناتجة عن تسديد حقوق التسجيل وعائلات التلاميذ	6
118 720,00	إيرادات الإطعام	7
0,00	المنحة المدرسية الخاصة لفائدة التلاميذ المعوزين	8
0,00	تسديد النفقات الخاصة بمجانية الكتاب المدرسي لفائدة التلاميذ المعوزين	9
0,00	الإعانة الخاصة بالنشاط التربوي الاستثنائي الواردة من الباب 42-12 / المادة 1	10
0,00	إيرادات واردة من الباب 04-43 المعنون التحسين المستمر للمستوى المنظم على المستوى الولائي، نفقات التكوين ماقبل الترقية ونفقات الامتحانات	11
0,00	إيرادات واردة من الباب 64-43 المعنون تشجيع التكوين أثناء الخدمة وعن بعد لمعلمي التعليم الابتدائي	12
0,00	إيرادات واردة من الباب 02-43 المادة 03 المعنون التحسين المستمر المنظم على المستوى الجهوي و / أو الوطني، التكوين ماقبل الترقية، نفقات الامتحانات	13
4 001 000,00	مجموع العنوان الأول	

## العنوان الثاني : النفقات

### الفرع الأول: نفقات التسيير

الإعمادات المخصصة (دج)	العناوين	الأبواب
3 000,00	تسديد المصاريف	1
403 000,00	التكاليف الملحقة	2
140 000,00	التزام	3
85 000,00	الأدوات والأثاث	4
141 880,00	التزام البيداغوجية	5
2 968 120,00	نفقات الاطعام	6
10 000,00	الالبسة	7
0,00	التأمين	8
0,00	نفقات التكوين	9
0,00	حظيرة السيارات	10
0,00	نفقات تسيير وحدات الكشف والمتابعة (UDS)	11
10 000,00	المكتبة المدرسية	12
40 000,00	النفقات المتعلقة بالنشاط الثقافي والرياضي	13
200 000,00	صيانة وتصلح المباني البيداغوجية والإدارية والهيكل الملحقة	14
0,00	المصاريف القضائية والتعويضات المستحقة على عاتق الدولة	15
4 001 000,00	مجموع الفرع الأول	

الملحق رقم 09: مستخرج من محضر مجلس التربية والتسيير

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التربية الوطنية

مديرية التربية لولاية مسكرة  
مؤسسة المجاهد عمري السعيد الوطاية

مستخرج من محضر مجلس التربية والتسيير

في يوم التاسع والعشرين من شهر مارس 2021 على الساعة العاشرة صباحا انعقد مجلس التربية والتسيير بمقر المؤسسة من أجل دراسة ومناقشة الميزانية الأولية للسنة 2021 برئاسة السيد مدير المؤسسة بصفته أمر بالصرف والأعضاء الآتية أسماؤهم:

الترقيم	اللقب	الاسم	الوظيفة	الملاحظات
01-	ماصه	لزهر	الأمر بالصرف	
02-	ناصر	رشيد	المدير	
03-	بورمل	زوهير	مقتصد	
04-	شريط	بشير	مستشار التربية	
05-	عبد العزيز	نوال	استاذ ت م	
06-	ساكر	ناصر	استاذ ت م	
07-	بن سمينه	امال	استاذ ت م	
08-	اوراري	سارة	مشرف تربوي	
09-	عميري	مراد	عامل مهني م 1	

جدول الأعمال:

دراسة مشروع ميزانية التسيير الأولية للسنة المالية 2021 .  
افتتح السيد مدير المؤسسة بصفته أمر بالصرف الجلسة مرحبا بالحاضرين شاكرا حضورهم وتلبية الدعوة،  
كما ذكر بتشكيلة المجلس حسب المرسوم 227/16 المؤرخ بتاريخ 16/08/31 ثم تطرق مباشرة إلى مناقشة مشروع  
الميزانية الأولية ومامدى الانخفاض الكبير في منحة الخدمات المشتركة، مذكرا بالمناشير و المراسيم المختلفة وخاصة  
- المرسوم التنفيذي رقم 97-268 المؤرخ في 21/07/1997 الذي يحدد الاجراءات المتعلقة بالالتزامات  
بالنفقات العمومية وتنفيذها وضبط صلاحيات الامرين بالصرف ومسؤولياتهم 2009/02/24.

حيث بلغ اجمالي العنوان الاول (الايرادات) مبلغ قدره: 4001000,00 دج موجهة لتلبية حاجيات  
ومتطلبات المؤسسة مع العناية بالجانب التربوي.

وبعد المناقشة الجادة والانراء تمت الموافقة على التوزيع المحدد بالاجماع ورفعت الجلسة في يومها على الساعة  
الثانية زوالا.

الوطاية في: 2021/03/29

رئيس الجلسة:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التربية الوطنية

مديرية التربية لولاية بسكرة  
متوسطة: المجاهد عميرى السعيد الوطاية  
الرقم الميكائو جغرافي : 07-428

التاريخ 2021-03-29  
السنة المالية : 2021

تقرير رئيس المؤسسة حول مشروع الميزانية الأولية للسنة المالية 2021  
بعد الاطلاع والتركيز على المناشير المحددة لتحضير وانجاز مشروع الميزانية ومراعاة احتياجات المؤسسة  
مع الاخذ بعين الاعتبار الارتفاع الملحوظ في منحة الخدمات المشتركة الممنوحة لهذه السنة والتي تبقى غير  
كافية لتوفير جميع المتطلبات والتسيير الحسن للمؤسسة ، خاصة مع مواجهة الوباء العالمي كوفيد 19.  
ومع استغلال الإيرادات الذاتية المحصل عليها وإعادة توزيعها تمت تقديرات الميزانية على النحو التالي:

1 - الإيرادات : (العنوان الاول)

الباب 01: إعانات التسيير الممنوحة من طرف الدولة = 3873088,00 دج.  
الباب 04 : إيرادات مرتبطة بنشاط المؤسسة = 750,00 دج.  
الباب 06 : إيرادات ناتجة عن تسديد حقوق التسجيل والاتلافات = 8442,00 دج.  
الباب 07 : إيرادات الاطعام = 118720,00 دج.

مجموع العنوان الاول (الإيرادات) = 4001000,00 دج

2 - المصاريف : (العنوان الثاني)

وزعت على الفرع الاول نفقات التسيير كما يلي :

الباب 01 تسديد المصاريف  
الباب 02 التكاليف الملحقه  
الباب 03 اللوازم  
الباب 04 الادوات والاثاث  
الباب 05 اللوازم البيداغوجية  
الباب 06 نفقات الاطعام  
الباب 07 الالبسة  
الباب 12 المكتبة المدرسية  
الباب 13 النفقات المتعلقة بالنشاط الثقافي والرياضي خصص له مبلغ 40000,00 دج.  
الباب 14 صيانة وتصليح المباني البيداغوجية خصص له مبلغ 200000,00 دج.  
مجموع الفرع الاول (النفقات) = 4001000,00 دج

الباب 01 المنحة المدرسية الخاصة لفائدة التلاميذ المعوزين خصص له مبلغ 0,00 دج.

الباب 03 نفقات الكتاب المدرسي خصص له مبلغ 0,00 دج.

مجموع الفرع الثالث (النفقات) = 0,00 دج

مجموع العام للنفقات = 4001000,00 دج

وزعت هذه الميزانية بعد دراسة معمقة وإجماع أعضاء مجلس التربية والتسيير المنعقد بتاريخ 2021/03/29  
بمقر المؤسسة وذلك من أجل السير الحسن للمؤسسة وإعطاءها الوجه التربوي اللائق. مع احترام وتطبيق البروتوكول  
الصحي المعتمد من طرف الوزارة.

الوطاية في: 2021/03/29

الملحق رقم 11: بطاقة فنية لمتابعة إحصائيات التلاميذ لشهر جانفي 2021

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التربية الوطنية

مكتب التعليم الأساسي  
الموسم الدراسي 2021/2020

مديرية التربية لولاية بسكرة  
مصلحة الدراسة و الامتحانات

2

بطاقة فنية لمتابعة إحصائيات التلاميذ لشهر: جانفي 2021

ع.القرية	عدد الافواج	مجموع التلاميذ		من بينهم التلاميذ المسجلون		التلاميذ المسجلون		المستوى	التقسيم
		الذكور	المجموع	الذكور	المجموع	الذكور	المجموع		
16	9	107	218	27	89	131	306	الأول متوسط	
10	6			18	35	125	229	الثاني متوسط	
6	4			04	12	98	158	الثالث متوسط	
6	4			04	12	77	133	الرابعة متوسط	
40	23	107	218	53	148	434	826	المجموع	

الوطية في: 2021/02/08

بتفويض مدير التعليم:

علم وتوقيع مدير المؤسسة



الولاية:	ب.س.
البلدية:	المجموع
عدد التلاميذ:	243

الملحق رقم 12: طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 06-04-2021  
إلى السيد: مدير متوسطة المجاهد  
عميري السعيد، لوطاية - بسكرة -



جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير  
عمادة الكلية  
الرقم: 161 / ك.ق.ت.ت / 2021

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلالين :

1 - بورمل زوهير

2 - مراحلي عبير

تخصص : محاسبة

المسجلان بالسنة : ثانية ماستر

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ :

" دور المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية ذات الطابع الاداري "

تحت إشراف : د/ غضاب رانية

في الأخير تفضلوا منا أسى عبارات التقدير والاحترام



نائب العميد الكلف بالدراسات  
والمسائل المتعلقة بالمشكلة  
أ. جفان عبد الحق

ناشرة المؤسسة المستقلة

المرير  
بوسكرة

جامعة بسكرة

ص ب 145 ق ر - بسكرة