وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

تحت عنوان:

المحاسبة العمومية ودورها في تنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص :محاسبة

- من إعداد الطالبة:
طبوزي مديحة

- تحت إشراف الدكتور:
برابح محمد

السنة الجامعية : 2019-2020

كلمة شكر

الحمد لله من قبل وبعد نحمده ونستعين به ونشكره بتوفيقه لنا في إعداد هذه الدراسة. أتقدم بجزيل شكر إلى إدارة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير وكل الأساتذة الذين قاموا بتدريسنا خلال مسارنا العلمي ،الشكر و التقدير للدكتور **برابح محمد** الذي أشرف على إعداد مذكرتي بالتوجيه والدعم .

الإهداء

"اللهم لا سهل إلا ما جعلته سهلا و أنت تجعل الحزن إذا شئت سهلا"

الحمد و الشكر لله لانجاز ي هذا العمل المتواضع الذي اهديه:

الى الوالدين الكريمين ،إلى إخوتي وأخواتي ،إلى أولاد أختي ،إلى الغالية على قلبي بنت

أختي **حبيبتي مريم**

إلى جميع صديقاتي و إلى كل من وسعتهم ذاكرتي و لكن لم تسعهم مذكرتي إليكم

جميعا اهدي هذا العمل المتواضع.

راجية من الله عز وجل أن يوفقني لصالح أعمالي

❖ **التشكرات**

❖ **الإهداء**

❖ **قائمة المحتويات**

❖ **قائمة الأشكال**

❖ **قائمة الجداول**

❖ **المقدمة العامة..... أ- ب- ت- ث-ج**

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة العمومية :

مقدمة الفصل : 1

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية.....2

المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية.....2

المطلب الثاني : قواعد ومجال المحاسبة العمومية.....3

المطلب الثالث : مبادئ المحاسبة العمومية وأشكالها 5

المبحث الثاني: أعوان المحاسبة العمومية 8

المطلب الأول:الآمرون بالصرف 8

المطلب الثاني : المحاسبون العموميون: 12

المطلب الثالث : المراقب المالي.....17

خلاصة الفصل : 21

الفصل الثاني : ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

مقدمة الفصل: 22

المبحث الأول:الإطارالعام للميزانية العامة للدولة 23

المطلب الأول :ماهية الميزانية وأهميتها 23

المطلب الثاني : مبادئ الميزانية العامة 24

المطلب الثالث:أهمية الميزانية العامة 28

المبحث الثاني : إعداد ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. 29

المطلب الأول :ماهية المؤسسات العمومية.....29

المطلب الثاني: مراحل إعداد وإقرار ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري 34

المطلب الثالث : تنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية.....37

خلاصة الفصل : 47

الفصل الثالث :دراسة حالة سابقة لمؤسسة عمومية ذات طابع اداري (مثال)

مقدمة الفصل : 48
المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة التربوية لثانوية عمراني العابد –سيدي عمران الوادي.....49
المطلب الأول : تقديم عام للمؤسسة التربوية لثانوية عمراني العابد – سيدي عمران-الوادي 49
المطلب الثاني :التركيبة الإدارية والتربوية للمؤسسة.....49
المطلب الثالث:أهمية المؤسسة التربوية.....51
المبحث الثاني : إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للمؤسسة التربوية 51
المطلب الأول :إعداد الميزانية 51
المطلب الثاني : تنفيذ ميزانية المؤسسة التربوية.....57
المطلب الثالث : التسجيل المحاسبي لمراحل التسجيلات الأخرى.....60
خلاصة الفصل : 61
خاتمة عامة:.....62
قائمة المراجع.....65
ملخص 69

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	التنظيم المركزي لشبكة محاسبي الخزينة العمومية	16
02	مبادئ الميزانية العامة	27
03	تنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري	43
04	الهيكل التنظيمي للمؤسسة التربوية لثانوية عمراني العابد – سيدي عمران الوادي	50
05	يمثل النسبة الدائرية لمجموع إيرادات المؤسسة التربوية لثانوية عمراني العابد –سيدي عمران الوادي لسنة 2016	54
06	يمثل النسبة الدائرية لمجموع نفقات المؤسسة التربوية لثانوية عمراني العابد –سيدي عمران الوادي لسنة 2016	56

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	إيرادات المؤسسة التربوية لثانوية عمراني العابد –سيدي عمران الوادي ،لسنة 2016	52
02	نفقات المؤسسة التربوية لثانوية عمراني العابد –سيدي عمران الوادي، لسنة 2016	55

المقدمة العامة

المقدمة العامة:

تمهيد

المحاسبة العمومية علم قائم بذاته كونه يتوفر على الموضوع والمنهج ،فموضوعه يتمثل في مختلف الوسائل المالية لنفقات وإيرادات المتعلقة بالمصالح العمومية والذي يحكمها في الجزائر القانون العضوي 17/84 المتعلق بقانون المالية ، والذي ينص على أن ميزانية الدولة يجب أن تتضمن تقدير لكل الإيرادات من جهة ولجميع النفقات المتوقعة من جهة أخرى ،أما منهجه فيتمثل في الأسلوب الرقابي على تنفيذ هذه الميزانية حسب القواعد والأولويات والتعرف بالأدوار والمهام والمسؤوليات لمختلف الأعوان المكلفين بتسيير وإدارة المؤسسات والهيئات العمومية المطبقة لنظام المحاسبة العمومية.

فهي تهدف في مجملها إلى الاستعمال الأحسن للمال العام وحمايته من كل أشكال الهدر والتبذير والإسراف ،والتعرف على الجوانب التطبيقية والتقنية المستخدمة وبالخصوص في محاسبة كل من الدولة، الجماعات المحلية ،المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري إلخ من المؤسسات العمومية التي تخضع لقواعد المحاسبة العمومية مما يؤكد على فعالية نظامها كعنصر أساسي في التنظيم الإداري والمحاسبي للدولة في مرحلة عملية التحضير للميزانية و المصادقة ثم التنفيذ، فالرقابة على التنفيذ.

إن تنفيذ العمليات المالية في المؤسسات العمومية تخضع لقانون خاص هو قانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية.،الذي يحدد العلاقة بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي في تنفيذ تلك العمليات من حيث الإيرادات عن طريق إجراءات الإثبات والتصفية و أمر بالتحصيل ،ومن حيث النفقات عن طريق إجراءات الالتزام والتصفية وأمر بالدفع تتمثل هذه العمليات في المرحلة الإدارية ويقوم بها الآمر بالصرف ،كما يقوم المحاسب العمومي بإبراء الدين العمومي من جهة الإيرادات بالتحصيل ومن جهة النفقات بالدفع وتسمى بالمرحلة المحاسبية ،فبالإضافة إلى تقسيم المهام بين العونين فهناك الرقابة المزدوجة بينهما ،هذا من جهة ومن جهة أخرى رقابة المراقب المالي ،ورقابة السلطة المالية ومجلس المحاسبة ،كل هذه العمليات والرقابات تطبق لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها .

على غرار المؤسسات العمومية المختلفة، تحظى المؤسسات التربوية التابعة لقطاع التربية الوطنية والتي تصنف ضمن المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، باهتمام السلطات العمومية نظرا لأهميتها ا لاجتماعية وضخامة موظفيها ومستفيدي خدماتها ما أدى إلى تخصيص اعتمادات كبيرة من ميزانية الدولة و لهذا فإن المسك المحاسبي لسجلات هذا القطاع تولي له الجهات الرقابية اهتماما و عناية كبيرة.

الإشكالية:

ونحن بهاته الدراسة في صدد الإجابة على الإشكالية المطروحة المتمثلة في:

ما هو دور المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و إلى اي مدى تساهم في عملية تسييرها؟

التساؤلات الفرعية:

وللإحاطة بهذه الإشكالية كان لزاما علينا للإجابة عليها بتفصيلها إلى عدة إشكاليات فرعية ممثلة في:

- ✓ ماهية المحاسبة العمومية؟
- ✓ من هم أعوان المحاسبة العمومية وفيما تتمثل صلاحياتهم ؟
- ✓ ماهية الميزانية العمومية؟ مبادئها،أهميتها ؟
- ✓ ماهية المؤسسات العمومية، كيفية اعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؟

الفرضيات:

للإجابة و تحليل الإشكالية المطروحة سابقا يمكن طرح فرضيات في بداية الأمر كانطلاقه للوصول إلى للهدف و التي كانت كالآتي:

- إن المحاسبة العمومية عبارة عن قوانين وأنظمة معمول بها.
- تقسيم الاختصاص بين الأعوان في تنفيذ العمليات المالية مع تطبيق الرقابة عليها ساهم في التنفيذ الحسن للميزانية.
- تتشكل الميزانية العامة للدولة من الإيرادات و النفقات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية و الموزعة وفق الأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها.
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري هي مؤسسات دولة تحكمها قوانين و التزامات و تواجدها يفرض عليها ممارسات إدارية، قانونية و تعاملات تدار عن طريق اللامركزية من أجل تحقيق أهدافها في إطار المنفعة العامة.
- إن إعداد وعرض الميزانيات في المؤسسات العمومية الجزائرية ذات الطابع الإداري يعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع:

تمثلت أهم الأسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع فيما يلي:

- الارتباط الوثيق للموضوع بمجال تخصصنا (علوم مالية ومحاسبة).
- حداثة الموضوع من حيث الطرح وخاصة بعد التحيين في القوانين والأنظمة التي تحكمه.
- قلة الدراسة التي تناولت هذا الموضوع في كليتنا ومحاولة إثراء مكتبتنا بهذه المواضيع.
-نظام محاسبي يتماشى مع أنواع المؤسسات العمومية التي تستحوذ على نسبة 90% من المؤسسات الإجمالية في الجزائر .
-الميول والرغبة الشخصية في تناول هذا الموضوع.

أهمية الموضوع:

تظهر أهمية موضوع الدراسة من الأهمية الكبيرة التي توليها الدولة لتسيير ميزانياتها السنوية وضمان توزيعها على مؤسساتها بشكل متوازن في إطار التوازن المالي من خلال تطبيق نظام المحاسبة العمومية الذي يهدف إلى ضمان احترام ترخيصات الميزانية بواسطة القواعد والتقنيات المحاسبية المعمول بها ،ويتجلى من خلال سعيها إلى اكتساب و استعمال أساليب و تقنيات جديدة لم تكن مستعملة من قبل تسمح بتسيير أحسن لمصالح الهيئات العمومية ،إضافة إلى تغطية مختلف نفقاتها ومتطلباتها في سياق الكفاءة من طرف الأعوان المكلفين بها والتسيير الرشيد ومحاربة كل أشكال الفساد المالي والإداري ونخص بالذكر أن دور المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري لتحقيق الرشادة في الإنفاق,أي صرف الأموال العمومية بطريقة تسمح بتحقيق الأهداف المرجوة من النفقة بأقل تكلفة ممكنة .

أهداف الدراسة :

هناك جملة من الأهداف نسعى لتوضيحها من خلال هذه الدراسة وهي:

- معرفة طبيعة المحاسبة التي تستعملها الدولة في تسيير النشاط المالي لوحدات القطاع العام ذات الطابع الإداري الغير ربحي ، إضافة الى القوانين والأنظمة التي تحكمها.
- التعرف على الأعوان المكلفين بإعداد وتنفيذ الميزانية والرقابة عليها من خلال التطرق لالتزاماتهم ومسؤولياتهم.
-معرفة كيفية إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري في الجزائر والرقابة عليها.

منهج البحث والأدوات المستخدمة:

بالنظر إلى طبيعة الموضوع محل الدراسة، ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة، وإثبات الفرضيات المتبناة، قمنا باستعمال المنهج الوصفي فيما يتعلق بالمفاهيم العامة التي شكلت مدخلا للدراسة والمتعلقة بالمحاسبة العمومية ، أعوانها ،وكذا الإطار العام للميزانية العامة من خلال التطرق لمبادئها وأهميتها وأيضا مفهوم المؤسسة العمومية وأنواعها وعرض لكيفية وإعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري في الجزائر .

حدود الدراسة : لقد تمثلت حدود الدراسة المكانية والزمانية في الجانب النظري مع التطرق إلى دراسة حالة سابقة لمؤسسة تربوية كمثال ،ولم نقم بدراسة ميدانية نظرا للحجر الصحي المفروض في البلاد في إطار مواجهة فيروس كرونة .وقد تمثلت حدود الدراسة فيما يلي :

المكانية :تمثلت في الحصول على مختلف المصادر من الكتب والمذكرات من مكتبة الكلية التي أدرس فيها وكذا الإطلاع على مختلف المواقع المتخصصة في البحث العلمي.

التطرق لدراسة حالة سابقة لمؤسسة تربوية من خلال اضافة دراسة تحليلية لميزانية المؤسسة بواسطة النسب الدائرية من جانب الإيرادات من جهة ومن جانب النفقات من جهة أخرى.

الزمانية :تمثلت في الفترة الممتدة بين بداية شهر جانفي إلى عاية شهر ماي من سنة 2020.

الدراسات السابقة :

تم الإطلاع والاعتماد في الدراسة على مجموعة من الدراسات السابقة نذكر أهمها :

1.دراسة شلال زهير تحت عنوان **آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري ،الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة**،أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة أمحمد بوقرة ،بومرداس ،2014/2013.

حيث تتمحور إشكالية هذ الدراسة حول **ماهو واقع وآفاق تطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية قي الجزائر**وقد توصل الباحث إلى أن إصلاح وتطوير المحاسبة العمومية يتطلب فترة طويلة وإلى استثمار المستمر في التغيير ووضع إستراتيجية متكاملة لتفعيل الإصلاحات التي تتطلب قدر كبير من الإعداد والتخطيط بهدف الانتقال من تطبيق الأساس النقدي في المحاسبة العمومية نحو تعميم استخدام الاستحقاق الكامل .

كما كانت لدى الباحث جملة من الاقتراحات من بينها تكييف مشروع المخطط المحاسبي للدولة ليتطابق مع متطلبات تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق، بهدف الاستفادة من الإرشادات وطرق القياس المحاسبية المتعارف عليها دوليا لمعالجة نقاط الضعف في مشروع

المخطط المحاسبي للدولة لاسيما في مجالات المعالجة المحاسبية للمخزون وتطبيق الاهتلاكات على الاستثمارات العمومية.

2.دراسة زغاشو مريم ،تحت عنوان ،**الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية ودورها في تحسين أداء المؤسسات العمومية** ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة قسنطينة 2، (2014-2015) ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية.

حيث تمحورت إشكالية هذه الدراسة حول **كيف يمكن للرقابة المالية على تنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمتمثلة في مؤسسات التكوين المهني أن تساهم في تحسين أدائها ؟**حيث توصلت الباحثة من خلال بحثها جملة من النتائج العامة من أهمها :

- تقوم ميزانية المؤسسات العمومية على نفس مبادئ الميزانية العامة للدولة وتستند في تنفيذها أساسا لقواعد المحاسبة العمومية.
- يعود ضعف مستوى أداء المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري بالأساس لما تتسم به ميزانيتها من صيغة تقليدية لا سيما عند التقدير ،بالإضافة إلى الغياب شب الكلي للمعلومات المتعلقة بالبرامج والأهداف أثناء المصادقة والرقابة على حد السواء .

كما كانت للباحثة جملة من المقترحات من بينها :

- يجب إرفاق معلومات كمية ونوعية عن البرامج والأهداف المخططة للمؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري ،يؤخذ بها عند المصادقة على الإعتمادات المقترحة ويعتد بها في العمليات الرقابية كأساس للمطابقة والمقارنة ،وأخيرا تقسيم مستويات أداء هذه المؤسسات .

3- **دراسة حالة سابقة لمؤسسة تربوية من إعداد الطالب صلاح الدين بن نعيمة وبقية الطلبة** تطرقنا إليها كمثال عن كيفية إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسة التربوية بصفتها مؤسسة عمومية ذات طابع ادري تخضع لنظام قانون المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانيتها.

صعوبات البحث:

إن إعداد أي بحث لا يخلوا من الصعوبات، فكان أبرز ما واجهته في إعداد هذه الدراسة:

- قلة المراجع والدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع في مكتبة الجامعة .
- استحالة التنقل للجامعات الأخرى نظرا لتفشي فيروس كرونة في البلاد .
- شساعة الموضوع و التطرق لماهية بعض المطالب تشوبه غموضا شديدا من حيث معناه وتعريفه واتسمت معظمها بالالتباس وعدم الدقة ما ولد بعض الصعوبة في ضبطها.
- استحالة القيام بالدراسة الميدانية نظرا للحجر الصحي المفروض في البلاد نظرا لتفشي فيروس كرونة .

هيكل البحث :

للإجابة على الأسئلة المطروحة في الإشكالية تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول، حيث يتناول **الفصل الأول** عرض الإطار النظري للمحاسبة العمومية، عن طريق بيان ماهية المحاسبة العمومية وقواعد ومجال تطبيقها وكذلك مبادئها وأشكالها،إضافة إلى التعريف بأعوان المحاسبة العمومية والرقابة القبلية والبعدية على العمليات المالية.

الفصل الثاني لعرض ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري حيث تناولنا فيه الإطار العام للميزانية العامة للدولة من خلال التطرق فيه إلى ماهية الميزانية العامة وعناصرها وكذا مبادئها وأهميتها ،بالإضافة إلى ماهية المؤسسات العمومية وأنواعها وكذا كيفية إعداد ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمصادقة عليها وتنفيذ عملياتها.

الفصل الثالث تطرقنا إلى دراسة حالة سابقة لمؤسسة تربوية كمثال لكيفية إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري من خلال مبحثين ،المبحث الأول خصص للتعريف بالمؤسسة ،هيكلها ،أهميتها ،أما المبحث الثاني خصص لكيفية إعداد وتنفيذ الميزانية مع إضافة دراسة تحليلية بالنسب الدائرية من أجل التعرف على مصادر الإيرادات من جهة وجانب النفقات وفيما تنفقه بصفتها مؤسسة عمومية ذات طابع إداري هدفها تحقيق المنفعة العامة للمجتمع.

الفصل الأول:
الإطار النظري للمحاسبة العمومية

مقدمة الفصل :

ترتكز المحاسبة العمومية على مختلف القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمؤسسات والهيئات التابعة لها،والتي تتخذ في المحاسبة العمومية آلية لتسيير ماليتها العمومية .

فالمحاسبة العمومية جاءت لمواكبة التطور الحاصل في الظروف المالية للدولة، سواء بالزيادة الملحوظة في حجم النفقات واختلاف مجالاتها،أو زيادة حجم الإيرادات من مختلف مصادرها ، من خلال مراقبة وتقييم أداء وحدات القطاع العام في التسيير المال العام .وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين :

- **الإطار النظري للمحاسبة العمومية .**
- **أعوان المحاسبة العمومية.**

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية.

تشمل المحاسبة العمومية عدة إجراءات وخطوات لتنفيذ العمليات المالية العمومية لتحقي التوازن المالي في ميزانية الدولة والمؤسسات والهيئات التابعة لها ،من خلال إتباعها لقواعد قانونية تحكمها وخضوعها لآليات رقابة من أجل الاستعمال الأحسن للمال العام وحمايته ،حيث تطرقنا من خلال هذا المبحث إلى تعريف المحاسبة العمومية وقواعد ومجال تطبيقها وكذا مبادئها .

المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية.

يمكن تعريف المحاسبة العمومية من نواحي عدة نذكر من بينها:

- **التعريف القانوني الجزائري 21.90 والمتعلق بالمحاسبة العمومية في مادتيه الأولى والثانية** على أنها

" كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس الحسابات والميزانيات الملحقة وميزانيات الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ،كما تبين أيضا التزامات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم،وبقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات ،كما تبين المحاسبة العمومية كذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين

- **تعرف المحاسبة العمومية** على أنها ذلك الفرع من المحاسبة الذي يختص بتطبيق الأصول العلمية المتعارف عليها في المحاسبة المالية في مجال الوحدات الإدارية الحكومية ما يتماشى وطبيعة مجموعة من المبادئ والأسس المحاسبية التي تساعد في التعرف على نواحي النشاط الحكومي وفرض الرقابة المالية والقانونية على عملية تنفيذ الإيرادات والنفقات العامة في حدود القوانين واللوائح والتعليمات الصادرة من السلطة المختصة.

- **تعرف المحاسبة العمومية** على أنها هي مجموع القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانية الهيآت العمومية وبيان عملياتها المالية وعرض حساباتها ومراقباتها والمحددة للالتزامات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.[1]

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج أهم أهداف المحاسبة العمومية فيما يلي :

- تسجيل،تبويب وتجميع العمليات المالية للدولة.
- ضمان احترام ترخيصات الميزانية.
- ترشيد النفقات العمومية.
- التنظيم المحاسبي من خلال تطبيق مبدأ الفصل بين وظيفتي أعوان المحاسبة العمومية (الآمر بالصرف، المحاسب العمومي).
- فرض الرقابة القانونية على العمليات المالية (إيرادات،نفقات) من طرف الجهات المعنية (المراقب المالي،مجلس المحاسبة) زهدا من أجل الحفاظ على المال العام ومكافحة الفساد.
- معرفة المركز المالي للهيآت العمومية.
- دمج العمليات المالية ونتائجها للهيآت العمومية في المحاسبة الوطنية.

المطلب الثاني : قواعد ومجال المحاسبة العمومية

الفرع الأول :قواعد المحاسبة العمومية

تتمثل في قواعد قانونية من من جهة وأخرى تقنية من جهة أخرى:

أولا -القواعد القانونية: يعتبر قانون 90-21 المؤرخ في 1990/08/15 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم الخاصة بتنفيذه وتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر فبعد الاستقلال صدرت مجموعة من النصوص التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية ،وأهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا الصياغ هو المرسوم 65-259 المؤرخ في 1965/10/14 المحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين العموميين إضافة إلى مختلف النصوص التنظيمية التي كانت تصدر إتباعا من الوزارة المكلفة بالمالية من قرارات وتعليمات

1- محمد عباس بدوي ،عبد الوهاب نصر،المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق،البلد مصر،سنة النشر 2008،ص 151

وغيرها ،كما تم سن أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية ولا سيما تلك الواردة في القانون 84-17 المؤرخ في 1984/07/07 والمتعلق بقوانين المالية. وفي هذا الإطار ،يجب أن يصمم النظام المحاسبي الحكومي بشكل ينسجم مع متطلبات الدستورية والقانونية والتعليمات المالية ليبين مدى التزام الوحدات الحكومية بالقواعد القانونية والتشريعية والمالية المطبقة."[1]

إضافة إلى هذا نجد :

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 1991/09/07 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 1991/09/07 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين ،وإيرادات مراجع باقي الحسابات وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 1991/09/07 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها .
- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 1991/09/07 والمتعلق بإجراءات تسخير الآمر بالصرف للمحاسب العمومي.
- المرسوم التنفيذي رقم 92 -19 والمؤرخ في 1992/01/09 والمتعلق بإجراءات الدفع عن طريق خطاب الاعتماد لنفقات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

ثانيا -القواعد التقنية الخاصة بالمحاسبة العمومية: تتمثل بصفة عامة في بيان أو وصف العمليات المالية للهيئات العمومية وتحديد كيفيات تسجيلها وعرض الحسابات المتعلقة بها ،ونكون هذه القواعد في غالب الأحيان محددة في مجموعة من التعليمات الصادرة عن وزارة المالية.

الفرع الثاني :مجال المحاسبة العمومية.

يمكن حصرها في جانبين :

أولا- الجانب العضوي: ويتعلق الأمر بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية وهي نلك المذكورة في المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية رقم 90-21 وهي الدولة والمجلس الدستوري والمجلس

[1]- نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، دار صفا للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2008 ، ص25

الشعبي الوطني ومجلس الحسابات والميزانيات الملحقة وميزانيات الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

ثانيا - الجانب المادي : هو المتعلق بالعمليات المالية التي تطبق قواعد المحاسبة العمومية وتلك الناتجة عن تنفيذ الميزانيات العمومية ،أو بمعنى آخر بيانات إيراداتها ونفقاتها من طرف الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين أي فيما يخص :- تنفيذ الإيرادات والنفقات.

- تسيير الممتلكات.
- إنجاز عمليات الخزينة.
- مسك محاسبة.

إذا ما يميز هذه الهيآت عن غيرها من المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري هو كونها خاضعة للقانون العام ،أي أن إدارتها تتم وفق قواعد القانون الإداري كما أنها تتصرف في معظم الأحيان كسلطات عمومية بتوجيه أوامر ونواهي للمواطنين وفرض التزامات معينة عليهم ومحاسبوها معينون من قبل وزير المالية ،ومكلفون بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات وعمليات مالية وأخرى محاسبية أخرى.[1]

المطلب الثالث : مبادئ المحاسبة العمومية وأشكالها

الفرع الأول :مبادئ المحاسبة العمومية

تقوم المحاسبة العمومية على عدة مبادئ ومن أهمها ما يلي

أولا- المبدأ الإداري: مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي

يقتضي تطبيق هذا المبدأ" التفريق بين الوظائف الإدارية التي لها صلاحيات الأمر والتقرير،والوظائف المحاسبية التي لها صلاحيات التنفيذ. "[2]

أول ما يتضمنه هذا المبدأ هو تقسيم العمل والمهام المالية مابين الأعوان المكلفين بتنفيذ مختلف المراحل للعمليات المالية العمومية للهيئات العمومية يتطلب التعاون والتنسيق مابين مستويين وسلطتين من الأعوان المختلفين والمنفصلين ،هما الآمر بالصرف والمحاسب العمومي(المادة 14 من قانون 90-

[1]-الأستاذة لوني نصيرة ،محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية ،جامعة آكلي محند أولحاج،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،البويرة،الجزائر،2014/2013 ،ص4

[2]- جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد المراحل والإتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004 ، ص148

21) ،وعلى مرحلتين الأولى إدارية ويتولاها الآمر بالصرف ،أما المرحلة الثانية فهي محاسبية ويتولاها المحاسب العمومي ولكن رغم

هذا الفصل تعتبر المرحلة المحاسبية مكملة للمرحلة الإدارية لتنفيذ الميزانية العامة للدولة.[4] أهم مبررات هذا المبدأ فتتمثل فيما يلي :

- تقسيم وتخصيص المهام فتطبيق هذا المبدأ يسمح" بمراعاة الاختصاص في توزيع الأعمال الإدارية والمحاسبية ."[1]
- المراقبة المشتركة بين العونين في تنفيذ الميزانية (الرقابة المزدوجة)
- وحدة النشاط المالي بين عونين التنفيذ (وحدة العمليات المالية والصندوق)

الاستثناءات الواردة على المبدأ :[2]

1- **بالنسبة للإيرادات:** تتعلق بتحصيل الإيرادات من قبل المحاسب العمومي دون تدخل الآمر بالصرف، فالمحاسب ل ينتظر لمباشرة مهمته أمر التحصيل الذي يرد من الآمر بالصرف إذ يأتي غالبا بعد التحصيل، وتتمثل في الجباية نقدا كالضرائب غير مباشرة، الحقوق الجمركية، حقوق تسجيل.

2- **بالنسبة للنفقات :** قيام المحاسب العمومي بدفع النفقات دون أمر بالدفع من الآمر بالصرف ،والتي تبرر لأسباب تسهيلية وضرورية لعمليات تنفيذ النفقات والتي تظهر بصورتين :

أ- النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف المسبق: وتتعلق بالحالات التالية:

- الدفع بواسطة وكالات التسبيقات .
- أصل رأس المال وفوائده المستحقة على قروض الدولة وكذا خسائر الصرف المتعلقة بأصل رأس المال .
- النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي.

ب- نفقات بدون أمر بالصرف: وهي ثلاث حالات

- معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المحددة من ميزانية الدولة.
- رواتب أعضاء القيادة السياسية والحكومة.
- المصاريف والأموال الخصوصي

---

[1] - **محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، مكتبة الصفحات الذهبية، الرياض، 1988 ، ص112**

[2]- **الأستاذة لوني نصيرة ،محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية،ص6 ،مرجع سابق.**

ثانيا -مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات (التقني): بمعنى خلط جميع النفقات والإيرادات التي تم تحصيلها

لحساب الدولة في مجموعة واحدة، بحيث تمول كل النفقات العامة بدون تمييز إلا في بعض الحالات،والتي نصت

عليها المادة 08 من القانون رقم 84-17 "لا يمكن أي إيراد لتغطية نفقة خاصة تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز ".

غير أنه يمكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص الموارد لتغطية بعض النفقات، وتكتسي هذه العمليات حسب الحالات الأشكال التالية:

- الميزانيات الملحقة.
- الحسابات الخاصة للخزينة.
- الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الإعتمادات .[1]

ثالثا- المبدأ القانوني: ترك نوع من الحرية أو التصرف لأعوان التنفيذ في تنفيذ الميزانية وفقا لقواعد التنظيمية المعمول بها، وهي التصرفات التي يرونها ملائمة في إطار مهامهم

رابعا- تسيير الخزينة العمومية والأموال العمومية من قبل الدولة: وهي تمثل جملة من الاستعدادات المالية التي توضع تحت تصرف المؤسسة العمومية وتسير من قبل الدولة وفق مبدأين هما :

- مبدأ الحيطة والحذر.
- مبدأ التكلفة.

الفرع الثاني : أشكال المحاسبة العمومية

تمسك المحاسبة العمومية لمدة سنة وهي فترة تنفيذ الميزانية وتشمل العمليات التالية:

- العمليات والوثائق الملحقة بتنفيذ الميزانية وذلك لمدة سنة.
- عمليات الخزينة .
- عمليات التسوية.

لذا تتكون المحاسبة العمومية من مرحلتين :

[1]-بلعروسي أحمد اليتجاني ،قانون المحاسبة العمومية،دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع،الطبعة الأولى،الجزائر،2011،ص11

أولا- المرحلة الإدارية: هي محاسبة اتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ الميزانية ووضع الأوامر المتعلقة بدفع النفقات وتحصيل الإيرادات .

ثانيا- المرحلة المالية : هي محاسبة عمليات الدفع والتحصيل حيث تهتم بحركة الأموال ويتم تسجيل هذه العمليات المنجزة وفق أسلوبين:

1- القيد المنفرد:كل عملية تحصيل أو دفع نسجل مرة واحدة في دفتر اليومية التي تقيد فيه حركة الأموال .

2- القيد المزدوج: بوضع حساب دائن وآخر مدين تسجل فيه العمليات حسب طبيعتها ومصدرها بالمبلغ، وهذا النظام متبع من قبل المحاسبين الرئيسيين للخزينة وللمؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري،ومن بين المحاسبة المالية :

أ- الحساب الإداري : هو الحساب الذي يضمنه الآمر بالصرف ويسلم مع وثائق الإثبات اللازمة لمجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 جويلية من السنة الموالية للسنة المنتهية.

- حساب التسيير: هو الحساب الذي يبين كيفية سير الأموال العمومية ومقارنتها بالحساب الإداري.

المبحث الثاني: أعوان المحاسبة العمومية

من الإطار القانوني الذي يحدد مهام وصلاحيات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وتحدد مسؤولياتهم بتحصيل الإيرادات العامة وصرف النفقات العامة وكذا الرقابة المسلطة عليهم . فالمحاسبة العمومية ترتكز على مبدأ رئيسي هو مبدأ الفصل بين وظيفتيهما لأن النظام القانوني لتنفيذ الميزانية كله يتمحور حول فكرة الرقابة التي من شأنها ضمان الاستخدام القانوني للأموال العمومية ،ولتجسيد هذه الفكرة يضطلع بتنفيذ عمليات الميزانية هو كل من فئة الآمرين بالصرف وفئة المحاسبين العموميين وكذا فئة المراقبين الماليين التي تعتبر مهمتهم مهمة إدارية فقط تقوم على الرقابة الشرعية للنفقة.

المطلب الأول:الآمرون بالصرف

أولا- تعريف الآمر بالصرف: الآمر بالصرف هو كل شخص يؤهل قانونا لتنفيذ عمليات تتعلق بأموال الدولة ومؤسساتها وجماعاتها العمومية ،سواء كانت هذه العمليات تتعلق بالإيرادات أو النفقات ،وقد هذا الأخير معينا مثل الوالي أو مدير عام في الإدارة العمومية ،كما يمكن أن يكون منتخبا كرئيس المجلس الشعبي البلدي ،كما يمكن أن يكون آمرا بالصرف رئيسيا أو ثانويا.

ولقد عرف المشرع الجزائري الأمرين بالصرف في المادتين 23 و24 من القانون 90-21 والمتعلق بالمحاسبة العمومية على أنه " كل شخص يؤهل لتنفيذ العمليات التالية :

- الإثبات، التصفية، التحصيل من جهة الإيرادات
- الالتزام،التصفية ،الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات من جهة النفقاتويخول التعيين أو الانتخاب لوظيفة صفة الآمر بالصرف وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة،وكما يجب اعتماد الآمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين المكلفين بالإيرادات والنفقات الذين يأمرون بتنفيذها."

كما جاءت في نص المادة 22 من نفس القانون "الدفع هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي"

ثانيا- أنواع الآمرين بالصرف :

يكون الآمرين بالصرف إبتدائيين أو أساسيين وإما آمرين بالصرف ثانويين.

1-**الآمرين بالصرف الإبتدائيون أو الرئيسيون :** وهم الذين يصدرون أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين ،وأوامر تفويض الإعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين.

حسب المادة 26 من قانون المحاسبة العمومية فإن الآمرون بالصرف الأساسيون هم :

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة

ثم وقع تعديل وأضيف مسؤولي تسيير مجلس الأمة ومجلس الدولة.

- الوزراء.
- الولاة عندما يتصرفون لحساب الولاية.
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية عندما يتصرفون لحساب البلديات .
- المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- المسؤولون المعينون قانونا على المصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.[1]

وقد يكون الأمر بالصرف معينا أو منتخب.

2- **الآمرون بالصرف الثانويين : "**وهم الذين يصدرون حولات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الإعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدينين" وهذا حسب المادة (08) من المرسوم التنفيذي 91-313 والمؤرخ في 1991/09/07 المتضمن إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.

[1]-**المادة 26 من القانون 90-21 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والمؤرخ في 15 أوت 1990**

فهم مسؤولون بصفتهم رؤساء المصالح غير الممركزة على عمليات تنفيذ الميزانية ،وذلك في حدود الإعتمادات المفوضة من طرف الآمر بالصرف الرئيسي.

وبالتالي الآمرون بالصرف الثانويين مكونين من المديرين الجهويين ،والمديرين الذين يمثلون المصالح الغير مركزية لكل وزارة على مستوى الولاية وفي حدود الإعتمادات المفوضة لهم سواء اعتمادات التسيير أو التجهيز.

3- **الآمرون بالصرف بالتفويض** : حسب المواد,29,28, من قانون 90-21 "يستطيع الآمرون بالصرف الرئيسيون تفويض سلطاتهم واستخلافهم في حالة غيابهم أو حصول أي مانع وذلك بموجب عقد تعيين يحرر قانونا ويبلغ للمحاسب العمومي المكلف بذلك ،كما يمكن كذلك تفويض التوقيع للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة ،وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم وتحت مسؤوليتهم.

كما أنه لا يمكن للآمرين بالصرف أن يأمروا بتنفيذ النفقات دون أمر بالدفع مسبق إلا بمقتضى أحكام قانون المالية.

ثالثا : مهام الآمرين بالصرف : طبقا لنص المادة 14 من المرسوم التنفيذي 313/91 السابق "يمسك الآمرون بالصرف الرئيسيون والثانويين التابعون للدولة محاسبة إدارية للإيرادات والنفقات"

حيث تخص المحاسبة الإدارية للإيرادات ما يلي :

- الديون الدائنة والمثبتة والموفى بها.
- الأوامر الصادرة بتحصيل الإيرادات وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات التي تنجز بناءا على أوامر
- التحصيلات التي تتم بناءا على أوامر.

أما بالنسبة للالتزامات بالدفع التي يمسكها الآمرون بالصرف في مجال النفقات هي :

- الإعتمادات المفتوحة المفوضة حسب الأبواب والبنود التي تنجز في البرامج المأذون بها.
- تفويضات الإعتمادات الممنوحة للآمرين بالصرف الثانويين.
- التزامات الدفع التي يتم القيام بها.[1]

كما يجب على الآمرين بالصرف وموظفيهم اعتماد أنفسهم أمام المحاسبون العموميون بتقديم مايثبت تعيينهم ،وكذا تقديم حسابات نتائج هذا التسيير لهيئات المداولة أو الجهات الوصية التابعين لها ولمجلس المحاسبة في الآجال المحددة قانونا.

1-المادة 14 من المرسوم التنفيذي 313/91 والمؤرخ في 1991/09/07 المتضمن إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون

رابعا- مسؤولية الآمرين بالصرف: يمكن تحديد نظام لمسؤولية الخاصة بالآمرين بالصرف من خلال ماتضمنته المواد 32،31 من قانون 90-21 كما يلي :

- الآمر بالصرف مسؤول على الإثباتات الكتابية التي يسلمها وعلى كل الأفعال اللاشرعية والأخطاء التي يرتكبها والتي لا يمكن أن تكتشفها المراقبة الحسابية للوثائق وذلك في حدود الأحكام القانونية المقررة في هذا المجال.
- الآمرون بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية،فهم مسؤولون شخصيا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم.

خامسا- الأخذ بمسؤولية الآمرين بالصرف : لقد نصت المادة (06) الفقرة من المرسوم التنفيذي 268/97 على أنه في حالة عدم احترام الآمر بالصرف للتنظيم الخاص بالالتزام بالنفقات يكون مسؤولا شخصيا وماليا طبقا للتشريع والتنظيم الساري المفعول. ومن بين هذه الأخطاء مثلا :

- الاستعمال التعسفي للحق المتعلق بإلزام المحاسب العمومي بالدفع في إطار عملية التسخير.
- تنفيذ عمليات خاصة بنفقات خارجة عن إطار أو مهمة الجماعات أو الهيئات العمومية المعنية.
- عمليات التسيير المنفذة بالتعدي على قاعدة من قواعد النفقات العمومية أو تنفيذها.

إلى غير ذلك من الأخطاء التي ترتكب وتخالف قاعدة من القواعد التي تحكم عملية تنفيذ النفقات.

إن المادة 32 من قانون 90-21 تحدد تحدد مسؤولية الآمرين بالصرف والتي هي مزدوجة مدنية وجزائية تخص الآمرين بالصرف المعينين والمنتخبين ،فضلا عن المسؤولية السياسية التي تخص المنتخبين والمسؤولية التأديبية تخص المعينين.

وتتعدد طبيعة الأخذ بمسؤولية الآمرين بالصرف حسب اختلاف وظائفهم وطبيعة الأخطاء التي يرتكبونها منها :

1-**المسؤولية التأديبية :**وهي مسؤولية خاصة بالمعينين مثل الآمر بالصرف في مؤسسة عمومية ذات الطابع الإداري ،ونجد هذه العقوبات في القانون العام للوظيف العمومي والتي تمس المسار المهني للآمر بالصرف ،ويكون محل مسائلة من طرف المسؤول الأعلى درجة منه مباشرة سلميا وتتروح العقوبة بين الإنذار ،التوبيخ،التنزيل في الرتبة ،العزل .....إلخ من العقوبات القانونية.

2- المسؤولية السياسية :وهي تخص الآمرين بالصرف المنتخبين وتشمل أساسا الوزراء ،رؤساء المجالس الشعبية[9] والولائية ،حيث يكونون الوزراء مسؤولون سياسيا أمام البرلمان الذي يمكنه استجواب أعضاء الحكومة خلال توجيه أسئلة كتابية أو شفوية وذلك في أجل أقصاه 30 يوما. أما بالنسبة لرؤساء

1-**Bachir yalles chaouche,le Budget de l’etat et des collectivités locales,opu,Alger,1990**

المجالس الشعبية المنتخبة فتظهر المسؤولية من خلال سحب الثقة من طرف أعضائها عن طريق اقتراح علني بأغلبية ثلثي الأعضاء.[1]

3-المسؤولية المدنية : وتسند أساسا إلى الخطأ الشخصي الذي يرتكبه الآمر بالصرف وذلك استنادا إلى المادة 31 من القانون السابق ،ويخص نوعين المنتخبين والمعينين عند تنفيذه للميزانية ،والمسبب للضرر في المصلحة العمومية ،حيث يكون تعويض الضرر من ممتلكاتهم أي من ماله الخاص.

4-المسؤولية الجزائية: وتقوم هذه المسؤولية على الآمرين بالصرف في سوء التسيير المالي من خلال قيامهم بمخالفات كالرشوة ، الغش ، التزوير والذي يعاقب عليه القانون الجزائري والذي يعتبر جريمة أو مخالفة في نضره.

المطلب الثاني : المحاسبون العموميون:

أولا- تعريف المحاسبون العموميون: حسب المادة 33 من القانون 90-21 السابق "يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام :كل شخص يعين قانونا للقيام ،فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18و20 بالعمليات التالية:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات .
- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفضها.
- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد.
- القيام بمسك الحسابات وحركة الموجودات."

كما يعرف على أنه موظف (المستخدم في الوظيف العمومي والمرسم) أو عون عمومي المرخص له قانونا بالتصرف في الأموال العمومية هذا الترخيص الذي يتمثل في تعيينهم من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون تحت سلطته ،كما يمكن أيضا اعتماد محاسبين عموميين من قبل وزير المالية ويتم التعيين والاعتماد عن طريق التنظيم.

كما أنهم يخضعون لجملة من الالتزامات الخاصة بممارسة مهامهم كمحاسبين عموميين تتمثل في التنصيب وتسليم المهام حيث لا يحق لمحاسب عمومي مباشرة مهامه دون تعيينه المسبق في منصبه ولكي يتم تنصيبه عليه بتقديم الوثائق التالية بالإضافة إلى قرار تعيينه في المنصب الواجب عليه مباشرة مهامه فيه مستقبلا :

- محضر ضبط أدائه لليمين ويتم التنصيب بحضور المعني .
- كتابة محضر تسليم المهام هذا الأخير الذي يجب أن يكون مفصلا يتضمن الإشارة إلى جميع التعليمات المتعلقة بالأموال والقيم وكذا الوثائق المثبتة للعمليات المنجزة ما تبقى من الدفع علاوة على ميزان العام لمختلف العمليات وجرد الموجودات المصلحة.

ثانيا-تصنيف المحاسبون العموميون:

يصنف القانون 90-21 السابق المحاسبون العموميون إلى مايلي:

1- المحاسبون العموميون الرئيسيون: تطرقت المادة 31 من المرسوم التنفيذي 313/91 السابق إلى تصنيف المحاسبين العموميين الرئيسيين كما يلي :"إذ يعد هذا الأخير المسؤول الأول أمام وزارة المالية ومجلس المحاسبة والذين هم كالآتي:

- العون المحاسبي المركزي للخزينة.
- أمين الخزينة المركزي.
- أمين الخزينة الرئيسي.
- أمناء الخزينة في الولايات.
- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة.

2- المحاسبون الثانويون :من خلال نص المادة 32 من المرسوم التنفيذي 313/91 السابق " يتصف بصفة المحاسبين الثانويين كل من :[1]

- قابضو الضرائب.
- قابضو أملاك الدولة.
- قابضو الجمارك.
- محافظو الرهون.

كما يتصف بصفة المحاسبين الثانويين للبريد والمواصلات السلكية واللاسلكية حسب نص المادة 33 من نفس المرسوم السابق كل من:

- قابضو البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية
- رؤساء مراكز البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية.

ثالثا- إلتزامات وواجبات المحاسبون العموميون :

1- **التزامات المحاسب العمومي :**الإضافة إلى الالتزامات التي يخضعون لها المحاسبون العموميون والمقررة في القانون الأساسي في الوظيف العمومي وكذا القانون الأساسي الخاص بسلكهم فهم يخضعون لجملة من الالتزامات الخاصة بممارسة مهامهم كمحاسبين عموميين تتمثل في التنصيب وتسليم المهام حيث لا يحق لمحاسب عمومي مباشرة مهامه دون تعيينه المسبق في منصبه ولكي يتم تنصيبه عليه بتقديم الوثائق التالية بالإضافة إلى قرار تعيينه في المنصب الواجب عليه مباشرة مهامه فيه مستقبلا :

[1]-المواد 33.32 من المرسوم التنفيذي 313/91،مرجع سابق

- محضر ضبط أدائه لليمين ويتم التنصيب بحضور المعني .
- كتابة محضر تسليم المهام هذا الأخير الذي يجب أن يكون مفصلا يتضمن الإشارة إلى جميع التعليمات المتعلقة بالأموال والقيم وكذا الوثائق المثبتة للعمليات المنجزة ماتبقى من الدفع علاوة على ميزان العام لمختلف العمليات وجرد الموجودات المصلحة.
- بالإضافة إلى قيامه بتعيين وكلاء لمساعدته في مهامه عن طريق تفويضهم الإمضاء على بعض الوثائق وتحت مسؤوليته وباسمه ويكون هذا التوكيل إما عاما أو خاصا.

2- **واجبات المحاسب العمومي :** يستلم المحاسب العمومي خلال السنة المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر من كل سنة حوالات الدفع وأوامر التحصيل من آمر بالصرف مع وثائق إثبات العمليات المالية ،ولكن قبل قيام المحاسب العمومي بتسوية العمليات يتوجب عليه القيام بعدة مراقبات شرعية لتنفيذ هذه العمليات المالية العمومية الموكلة إليه وهي كالآتي :

1- **من جهة الإيرادات**: طبقا لنص المادة 35 من قانون 90-21 السابق " يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الآمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات."

2- **من جهة النفقات** :نصت المادة 36 من قانون 21/90 السابق على مايلي :

- مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها .
- صفة الآمر بالصرف أو المفوض له.
- شرعية عمليات تصفية النفقات.
- توفر الإعتمادات.
- أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة.
- الطابع الإبرائي للدفع.
- تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها.
- الصحة القانونية للمكسب اللإبرائي.

بعد إيفاء الالتزامات الواردة أعلاه يجب على المحاسب العمومي أن يقوم بدفع النفقات في الآجال المحددة قانونا وفي حالة عدم توفر هذه الالتزامات في وثائق إثبات النفقات ،على المحاسب العمومي أن يمتنع عن الدفع ويبلغ الآمر بالصرف عن طريق إرسال الرفض المؤقت مبينا فيه سبب الامتناع عن الدفع ،وإذا لم يلتزم هذا الأخير بالشروط المدرجة أعلاه يرسل إليه المحاسب العمومي الرفض النهائي.

رابعا- صلاحيات المحاسب العمومي : تجدر الإشارة أن مهمة المحاسب العمومي تقتصر على المراقبة والتحقق من مشروعية العمليات المالية عن طريق مراجعة وثائق إثبات النفقات والإيرادات ،دون التدخل

في مضمون العمليات المالية ،أي عدم التدخل في مجال التسيير والملائمة التي هي من اختصاص الآمر بالصرف الذي يقرر مجال استعمال الأموال العمومية.

خامسا- مسؤولية المحاسب العمومي : يمكن أن يتعرض المحاسب العمومي إلى المسؤولية التأديبية أو الجزائية أو المدنية ،إضافة إلى المسؤولية الشخصية والمعنوية والتي تقوم عند عدم مراعاتهم لأحكام قواعد المحاسبة العمومية وهذا ماجاءت به نص المادة 41 من قانون 90-21 السابق نصت على مايلي "تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى غاية تاريخ إنتهاء مهامه."

سادسا- أخذ بمسؤولية المحاسب العمومي : تقوم هذه المسؤولية المالية طبقا لنص المادة 42 من قانون 90-21 السابق على أنه " تكون المسؤولية المالية المنصوص عليها في المادة 41 من نفس القانون السابق أعلاه عندما يثبت نقص في الأموال والقيم" تهدف إلى إجبارهم على تعويض الضرر الذي يلحق بالهيآت العمومية المعينين لديها جراء مخالفتهم لهذه القواعد.حيث تحمل المسؤولية الشخصية والمالية بمجرد معاينة مخالفة تنفيذ العمليات المالية ،وبالتالي فهم ملزمون بتعويض الضرر من أموالهم الخاصة إذا اقتض الأمر ذلك وهذا ماجاءت به المادة 53 من نفس القانون السابق أعلاه.

"في جميع الحالات لايمكن أن تقحم المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب إلا من طرف الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة ، كما يمكن لهذا الأخير أي وزير المالية أن يقوم بإبراء مجاني جزئي أو كامل من دفع باقي الحساب المطلوب من المحاسبين العموميين كلما إثبات حسن نيتهم".

كما يمكن أن تبرأ ذمة المحاسب العمومي من مسؤولية الشخصية المعنوية إذا امتثل للتسخير الذي جاءت به نص المادة 47 من قانون 90-21 السابق "إذا رفض المحاسب العمومية القيام بالدفع يمكن للآمر بالصرف أن يطلب منه كتابيا وتحت مسؤوليته أن يصرف النظر عن هذا الرفض حسب الشروط المحددة أدناه"

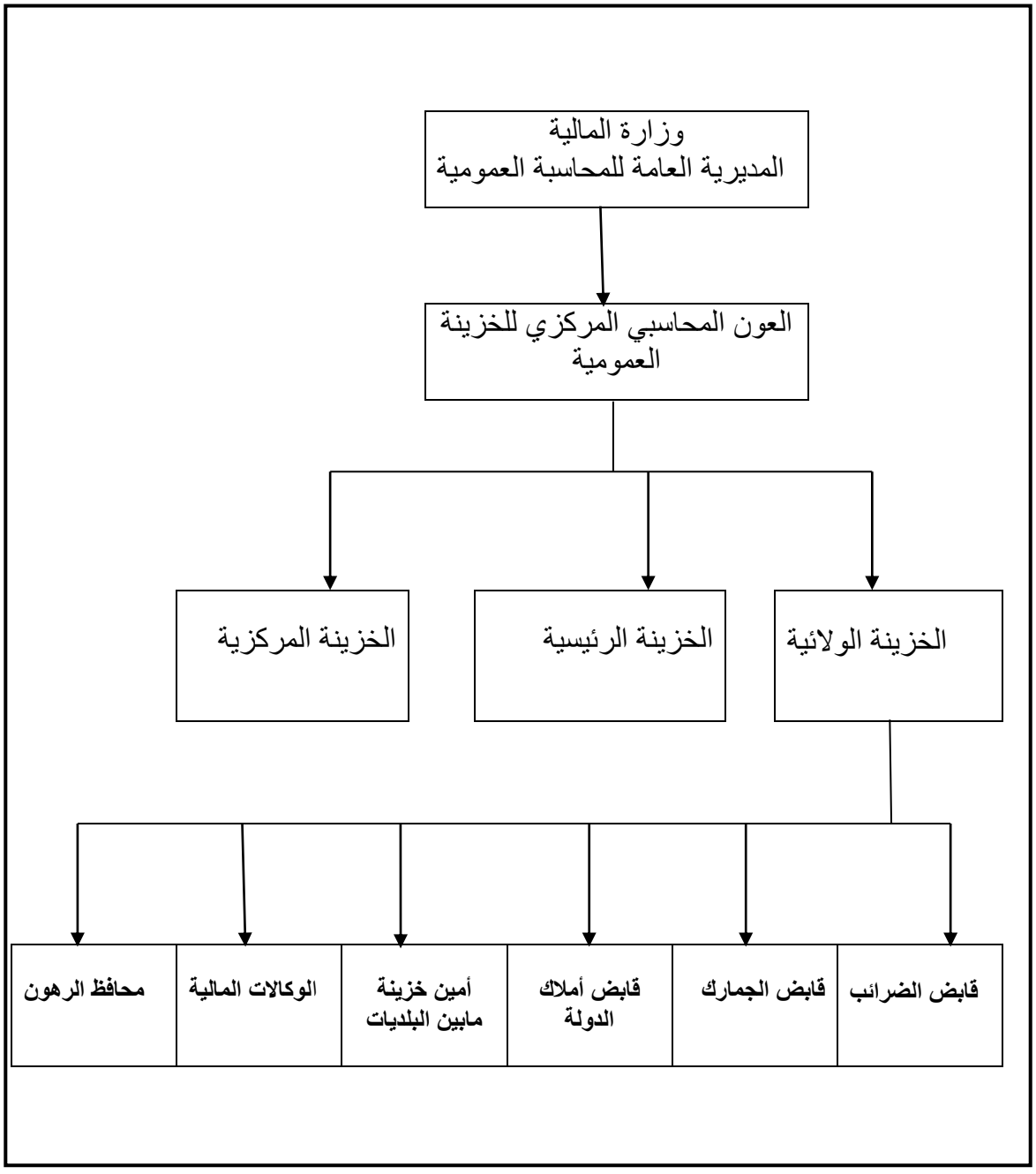
إذا إمتثل المحاسب العمومي للتسخير عليه أن يرسل حينئذ تقريرا حسب الشروط والكيفيات المحددة عن طريق التنظيم ،غير أنه يجب على هذا الأخير رفض الامتثال للتسخير إذا كان الرفض معللا بمايلي :

-عدم توفر الإعتمادات المالية ماعدا بالنسبة للدولة.

- عدم توفر أموال الخزينة .
- انعدام إثبات أداء الخدمة .
- طابع النفقة غير ابرائي.
- انعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذ كان ذلك منصوصا عليه في التنظيم المعمول به.

كما أنه قد يكون المحاسب العمومي محل عقوبات جزائية تتراوح بين الغرامة المالية إلى السجن.

الشكل رقم 01: التنظيم المركزي لشبكة محاسبي الخزينة العمومية



المصدر : الطالب شلال زهير، أطروحة دكتوراه،آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري،جامعة محمد بوقرة ،بومرداس، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،2013-2014 ، ص[103]

المطلب الثالث : المراقب المالي

أولا- تعريف المراقب المالي : هو العون المؤهل قانونا لمراقبة إجراءات الالتزام للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة ،أي لديه رقابة سابقة يقوم بها بصرف النفقات العمومية.

يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية حسب الشروط المنصوص عليها.[1]

واستنادا للمرسوم التنفيذي رقم 09-374 مؤرخ في 16 نوفمبر 2009 ،يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها" تطبق على ما يلي :

- ميزانيات المؤسسات والإدارات التابعة للدولة.
- الميزانيات الملحقة وعلى الحسابات الخاصة للخزينة.
- ميزانيات الولايات،ميزانيات البلديات،ميزانيات المؤسسات ذات الطابع الإداري.
- ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني.
- ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري المماثلة.

كما أنه تطبق رقابة النفقات التي يلتزم بها في شكلها اللاحق على ما يلي :

- ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني ،
- ميزانية مراكز البحث والتنمية
- المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي
- المؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري
- لمؤسسات الاقتصادية ،عندما تكلف بإنجاز عملية ممولة من ميزانية الدولة.

تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة وكذا مدونة النفقات العمومية المعنية بقرار من الوزير المكلف بالميزانية،غير أنه بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني ومراكز البحث والتنمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي ،تحدد مدونة النفقات المعنية وكذا كيفية التطبيق بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالميزانية ووزير القطاع المعني مسؤولياته.

[1]-المادة 11 من المرسوم التنفيذي 381/11 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 ،المتعلق بمصالح المراقبة المالية.

ثانيا- مهام المراقب المالي: إن عملية المراقبة للنفقات الملتزم بها تكون بهدف إحترام التشريعات والتنظيمات السارية المفعول ومن بينها[1]:

- مسك سجلات تدوين التأشيرات ومذكرات الرفض.
- مسك محاسبة التعداد الميزانياتي.
- مسك محاسبة الالتزام بالنفقات.والوضعية المالية والإثباتات المتعلقة بالتأشيرات الممنوحة أو المرفوضة.
- تقديم النصائح للآمر بالصرف في المجال المالي.
- مراقبة شرعية ملفات الإلتزامات المتعلقة بالنفقات المحملة على الميزانيات التسيير والتجهيز،وعلى الحسابات الخاصة على الخزينة.

ثالثا- تأشيرة المراقب المالي :تخضع مشاريع القرارات المبينة أدناه والمتضمنة إلزاما بالنفقات لتأشيرة المراقب المالي قبل التوقيع عليها ،لكن قبل التأشيرة عليها لابد من مراقبة العناصر المتعلقة بما يلي :

- صفة الآمر بالصرف .
- المطابقة الصارمة للنفقة والقوانين والتنظيمات المعمول بها.
- توفر الإعتمادات أو المناصب المالية.
- التحميل الصحيح للنفقة.
- تطابق مبلغ الالتزام مع العناصر المتضمنة في الوثيقة الملحقة.

تتمثل مشاريع القرارات فيما يلي :[2]

- مشاريع قرارات التعيين والترسيم والقرارات التي تخص الحياة المهنية ومستوى المرتبات للمستخدمين بإستثناء الترقية في الدرجة.
- مشاريع الجداول الأصلية التي تعد عند فتح الإعتمادات وكذا الجداول الأصلية المعدلة خلال السنة المالية.
- مشلريع النفقات العمومية والملاحق.
- القرارات المتضمنة نفقات تسيير والتجهيز أو الاستثمار لقطاع من القطاعات.

بالإضافة إلى تأشيرات أخرى لم نذكرها.

تدرس وتفحص ملفات الالتزام التي يقدمها الأمر بالصرف والخاضعة للرقابة السابقة في مدة أقصاها 10 أيام

---

[1]-المادة،15 من المرسوم التنفيذي 974/09 مؤرخ في 16 نوفمبر 2009 ،يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها

[2]- بن داود إبراهيم ،الرقابة المالية على النفقات العامة،دار الكتاب الحديث،2010،ص.ص131.132

تختم رقابة النفقات الملزم بها بتأشيرة توضع على بطاقة الالتزام ،وعند اقتضاء على وثائق الثبوتية عندما يستوفي الالتزام الشروط التنظيمية وذلك بتاريخ 20 ديسمبر من السنة التي يتم فيها ،غير أنه يمكن تمديد الفترة في حالة الضرورة المبررة قانونا ،يمدد هذا التاريخ بمقرر من الوزير المكلف بالميزانية .

رابعا- حالات رفض التأشيرة : عندما يقرر المراقب بأن هناك نقص في عناصر ملف النفقة الخاضعة للمراقبة فإنه يقرر إما رفضا مؤقتا أو رفضا نهائيا.

1- **الرفض المؤقت:** لقد بينت المادة 11 من المرسوم التنفيذي 414/92 حالات الرفض المؤقت من المراقب المالي على النحو التالي :

- اقتراح التزام مشوب بمخالفات لتنظيم قابلة للتصحيح.
- إنعدام أو نقصان الوثائق الثبوتية المطلوبة.
- نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة.

2-**الرفض النهائي** : ويعلل المراقب المالي الرفض النهائي للتأشيرة بما يلي :

- عدم مطابقة اقتراح الالتزام للقوانين والتنظيمات المعمول بها.
- عدم توفر إعتمادات أو مناصب مالية.
- عدم احترام الآمر بالصرف للملاحظات المدونة في مذكرة الرفض

خامسا – صلاحيات المراقب المالي : ينحصر دور المراقبين الماليين في مراقبة شرعية النفقات الملتزم بها من ناحية الميزانية ،دون أي فحص لملائمتها التي تبقى من صلاحيات الآمرين بالصرف لوحدهم.[1]

سادسا – مسؤولية المراقب المالي : يعتبر المراقب المالي مسؤول شخصيا أمام الهيآت المراقبة ووزارة المالية على جميع الخالفات الصريحة للقوانين والأنظمة المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية إذ يعتبر هذا الأخير مسؤول عن التأشيرات الغير قانونية أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة والمؤهلة قانونا لتحقيق ومراقبة نشاط المراقب المالي .

سابعا- الأخذ بمسؤولية المراقب المالي : في حالة التحقق من وجود مخالفة صريحة لقواعد الميزانية والمالية تختص الغرفة التأديبية بفرض عقوبات مالية على المراقب المالي المعني بالأمر (بند رقم 07

---

[1]- محمد مسعي ،المحاسبة العامة،دار الهدى ،الجزائر،2003،ص137

من المادة 88 من الأمر رقم 20-95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 لمجلس المحاسبة) ،إضافة إلى ذلك يملك وزير المالية صلاحيات فرض عقوبات مالية إدارية على المراقب المالي الذي يمنح تأشيرات غير قانونية ،وذلك عن طريق تحقيق ومراقبة التقرير السنوي الذي يعده المراقب المالي .[1]

[2]- بوشنطر سليمة ،المحاسبة العامة ودورها في حماية أملاك الدولة،مذكرة لنيل شهادة الماجستير،2010-2011،ص89

خلاصة الفصل :

المحاسبة العمومية بإستنادها إلى الإطار التشريعي ،منح لها الصلاحيات الكاملة لضمان حسن تسيير الأملاك العمومية،من أجل تحقيق التوازن المالي لميزانية الدولة.

وكذا تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي ،إلا أن كفاءة وفعالية إدارة المال العام مرهونة بمدى توافر موظفين أو أعوان المحاسبة العمومية تسند لهم مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة ،مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام الهادفة لتحيق المنفعة العامة مع وضع الرقابة الصارمة على صرف المال العام عن طريق تقسيم المهام وتحديد مجال اختصاص مختلف أعوان المحاسبة العمومية مع الأخذ بمسؤولية كل عون من أعوانها حتى لا يهدر المال العام.

الفصل الثاني:

ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

مقدمة الفصل:

إن تنوع وتعدد الخدمات الواجب توفيرها للمجتمع في ظل التقدم الحضاري،جعل المؤسسات العمومية تفرض نفسها،وتتوغل داخل كل القطاعات الحساسة للدولة،وبصفة عامة هي مؤسسات هدفها تحقيق المنفعة العامة للمجتمع ، فهي منظمة إدارية عامة تتمتع بالشخصية القانونية وبالاستقلال المالي والإداري وترتبط بالسلطات الإدارية المركزية المختصة بعلاقة التبعية والخضوع للرقابة الإدارية الوصائية، وهي تدار وتسير بالأسلوب .الإداري اللامركزية لتحقيق أهداف محددة في نظامها القانوني.

وانطلاقا من هذا تعمل المؤسسات العمومية على ضمان توازنها المالي ،وذلك بالسهر على الاستعمال الجيد للإمكانيات المتاحة ،والتحكم في الجانب الإداري والمالي حتى تتفادى الإختلالات التي تصيب توازنها المالي . وهذا تطبيقا لقواعد ومبادئ التي تحكم الميزانية العامة والتقيد بمراحل تنفيذها تحت هدف ترشيد الإنفاق وحماية المال العام. وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين :

1. **الإطار العام للميزانية العامة للدولة.**
2. **إعداد ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.**

المبحث الأول:الإطارالعام للميزانية العامة للدولة

إن الميزانية العامة تعتبر أداة هامة وأساسية من أدوات السياسة المالية من خلال تنفيذ البرامج والخطط العامة وفق مبادئ وقواعد تحكمها ،وتوفير الرقابة والإشراف على النشاط الحكومي وبالذات من جانبه المالي .من اجل تحقيق الأهداف العامة للدولة والمجتمع.

المطلب الأول :ماهية الميزانية وأهميتها

الفرع الأول- تعريف الميزانية العامة

إن الميزانية العامة هي وثيقة مالية تبين إنفاق الحكومة و إيراداتها، والموازنة بينهما،وبما يحقق أهداف الدولة ،والتي تعد من قبل السلطة المالية سنويا ،وتصادق عليها السلطة التشريعية.

- **يعرفها المشرع الجزائري في المادة الثالثة من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنها** "الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة بالتسيير و الاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال وترخص بها."
- **أما المادة الرابعة من القانون الجزائري رقم 17-84 المؤرخ في 07 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية عرفت الميزانية على أنها:** " تتشكل من مجموع الإيرادات و النفقات العامة للدولة،المحددة سنويا بموجب قانون المالية،و الموزعة وفق الأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها."
- **تعرف على أنها** وثيقة هامة مصادق عليها من طرف البرلمان ،تهدف إلى تقدير النفقات الضرورية لإشباع الحاجات العامة والإيرادات اللازمة لتغطية النفقات في فترة مقبلة عادة ما تكون سنة.[1]

وللميزانية العامة عدة خصائص وتتمثل فيمايلي : أنها وثيقة محاسبية أي لها صيغة تقنية محاسبية حيث أنها تنقسم إلى جانبين ،جانب الإيرادات وجانب النفقات، وأنها وثيقة تقديرية وقاعدة لمراقبة الأداء أي هي مرجع أساسي لقياس حجم ونسبة مايتم إنجازه من برامج مسطرة خلال الفترة المحددة.[2]

---

[1] - محرزي محمد عباس ،اقتصاديات المالية العامة،ديوان المطبوعات الجامعية،طبعة الرابعة 2010 ص317
2-جمال لعمارة،تطور فكرة ومفهوم الموانة العامة للدولة،مجلة العلوم الإنسانية،،كلية الحقوق والعلوم السياسية،،جامعة محمد خيضر ،بسكرة،،2001،ص115

و منه يمكن إبراز العناصر الأساسية التي تقوم عليها الميزانية العمومية في الآتي:[1]

1- **عنصر التنبؤ و التقدير:** و معناه أن الإيرادات التي أعدت بناءا عليها الميزانية لغرض تغطية نفقات محددة هي في الأساس تقديرية ، مبنية على تحصيلات تمت في السنة المنصرمة و على هذا الأساس فإن السلطة العمومية من الممكن أن تلجأ إلى ميزانية إضافية نتيجة ما يمكن أن ينجر عن تقديرات الميزانية الأولية.

2- **عنصر الترخيص و الاعتماد** : و معناه أن الميزانية لا تصبح قابلة للتنفيذ إلا بعد المصادقة عليها و بالتالي الترخيص بتنفيذها،و على هذا الأساس فإن الآمر بالصرف عند انقضاء السنة المالية و لم تصرف فيها الاعتمادات المرخصة و المخصصة له فإنه يحتاج إلى ترخيص من الجهة الوصية لاستعمال الرصيد المتبقي.هذا ما يخص نفقات التسيير،أما نفقات الاستثمار فإن كانت هناك رخص برامج فإنها تبقى سارية المفعول دون تحديد المدة و بالتالي حتى يتم إلغائها.

3- **عنصر السنوية:** و معنى ذلك أن كل ما جاء في الميزانية يجب أن ينفذ خلال السنة أي أن الإعتمادات المرصودة لا بد من صرفها خلال السنة المعنية،و نفس الشيئي بالنسبة للإيرادات التي يجب أن تحصل خلال نفس السنة.

4- عنصر الوحدوية: و يقصد بها أن كل النفقات و الإيرادات ترد في وثيقة واحدة.

5- **عنصر الشمولية:** و يعني ذلك يجب ذكر جميع الإيرادات و النفقات في وثيقة واحدة وفقا لمجموعات متجانسة من حيث الطبيعة.

المطلب الثاني : مبادئ الميزانية العامة

إن الميزانية العامة خضعت وتخضع للعديد من المبادئ أو القواعد التي تستند إليها وبهدف التعرف وبشكل واضح على الوضع المالي للدولة ونشاطاتها من خلال ماتظهره الميزانية العامة باعتبارها تمثل برنامج الدولة في المجالات التي ترتبط بدورها ، ورغم درجة الالتزام بهذه المبادئ أو القواعد للميزانية العامة قد لا يكون تاما ‘إذ أن مقتضيات عمل الدولة ،ومتطلباتها قد تقتضي خروجا على هذه القواعد بدرجة أو أخرى ، وحسب حاجة الاقتصاد والمجتمع ،ومن بين أهم هذه المبادئ أو القواعد ما يأتي :

1- الدكتور منصوري الزين ، درس في المحاسبة العمومية،أستاذ محاضر بكلية العلوم الإقصادية ،التجارية وعلوم التسيير،جامعة دحلب ،البليدة ،ص14 .

أولا- مبدأ السنوية: إن سنوية الميزانية تعني أن الموازنة بين تقدير الإيرادات العامة للدولة ونفقاتها ينبغي أن تتم بصورة مستمرة ومنتضمة كل سنة،ويعني هذا المبدأ أيضا أن الميزانية يجب أن تقرر بإعتماد سنوي من السلطة التشريعية . مما يسمح بمراقبة ناجحة وفي نفس الوقت غير معرقلة للهيئة التنفيذية ، وهذا ماجاءت به نص المادة 03 من قانون المالية 17/84 "قانون المالية للسنة يقدر ويرخص بالنسبة لكل سنة مدنية مجمل موارد الدولة وأعبائها".

استثناءات الواردة على المبدأ :نظرا إلى بعض الإيرادات والنفقات التي تتضمنها الميزانية قد تتصل بفترة تزيد على السنة،وتتجاوز السنة التي تضمنها ولذا تطول مناقشات الميزانية ولا تتم التصويت عليها من قبل 31 ديسمبر ،فيقوم البرلمان على منح الحكومة رخص شهرية. حيث نصت المادة 69 من قانون المالية 17/84 " في حالة ما إذا كان تاريخ المصادقة على قانون المالية للسنة المعنية لا يسمح بتطبيق أحكامه عند تاريخ أول يناير من السنة المالية المعنية." على سبيل المثال الميزانيات المخصصة للبرامج والمخططات الاقتصادية والاجتماعية التي يستغرق تنفيذها في الميدان عدة سنوات.

ثانيا- مبدأ الوحدة : يعني تضمين الميزانية كافة التقديرات الخاصة بإيرادات الدولة ونفقاتها ولكل المؤسسات والجهات التابعة للدولة في ميزانية واحدة ،بحيث تشمل جميع النشاط المالي للدولة. تقدم على شكل مبسط على شكل دفعات دون أن يكون لكل قسم منها موارد خاصة .

- استثناءات الواردة على المبدأ :إن تطور النشاط المالي للدولة ،وزيادة أهمية المالية العامة واتساع دور الدولة ونشاطها ،إقتضى وجود العديد من الميزانيات بجانب الميزانية العامة ،أو الميزانيات الملحقة بها ومن بين هذه الاستثناءات ما يلي:

1- الميزانيات المستقلة:يقصد بها كل من ميزانيات المصالح العمومية والهيآت المحلية والمؤسسات التي تتمتع بالشخصية المعنوية ، المستقلة على شخصية الدولة (مثل ميزانية الجماعات المحلية)

3-**الميزانيات الغير عادية:**وتحدث في حالات استثنائية وغير طبيعية كحصول كوارث طبيعية أو حروب والتي تقتضي وضع ميزانية استثنائية مستقلة عن ميزانية الدولة يتم بموجبها معالجة الحالات الاستثنائية هذه،حيث تتضمن نفقات غير عادية لتأمين متطلبات الحرب مثلا .[1]

[1] - **الدكتور فليح حسن خلف ،المالية العامة،عالم الكتب الحديث ،الأردن الطبعة الأولى،2008، ص290.**

4- الحسابات الخاصة على الخزينة: يتم تسجيل إيرادات في خزينة الدولة ولا تعتبر إيرادات عامة، وتسجيل نفقات في خزينة الدولة ولا تعتبر نفقات عامة.مثال ذلك التأمين الذي يدفعه المقاولون المتعاقدون مع الحكومة ضمانا لتنفيذ مشروع معين ولا يعتير إيرادا عاما لأن الدولة سوف تعيده إليهم عندما ينتهون من تنفيذ أعمالهم على النحو المتفق عليه،وعند رد هذه الأموال لأصحابها فإن ذلك لا يعتبر نفقة عامة رغم خروجه من خزينة الدولة.[1]

ثالثا – مبدأ العمومية أو الشمولية: عمومية الميزانية العامة يعني شمولها الإجمالي التقديرات الخاصة بكافة الإيرادات والنفقات العامة دون أي مقاصة بينهما،وهو مبدأ يكمل مبدأ وحدة الميزانية عن طريق التسجيل التفصيلي لكل تقدير لإيراد أو نفقة. و هذه الطريقة توضح نتيجة نشاط الدولة مما ييسر مهمة البرلمان في الرقابة على بنود الميزانية و رقابة داخلية في مرحلة تنفيذ الميزانية. و تؤدي هذه القاعدة إلى قواعد فرعية متصلة بها و هي ، قاعدة أو مبدأ عدم تخصيص الإيرادات و قاعدة تخصيص النفقات.[20]

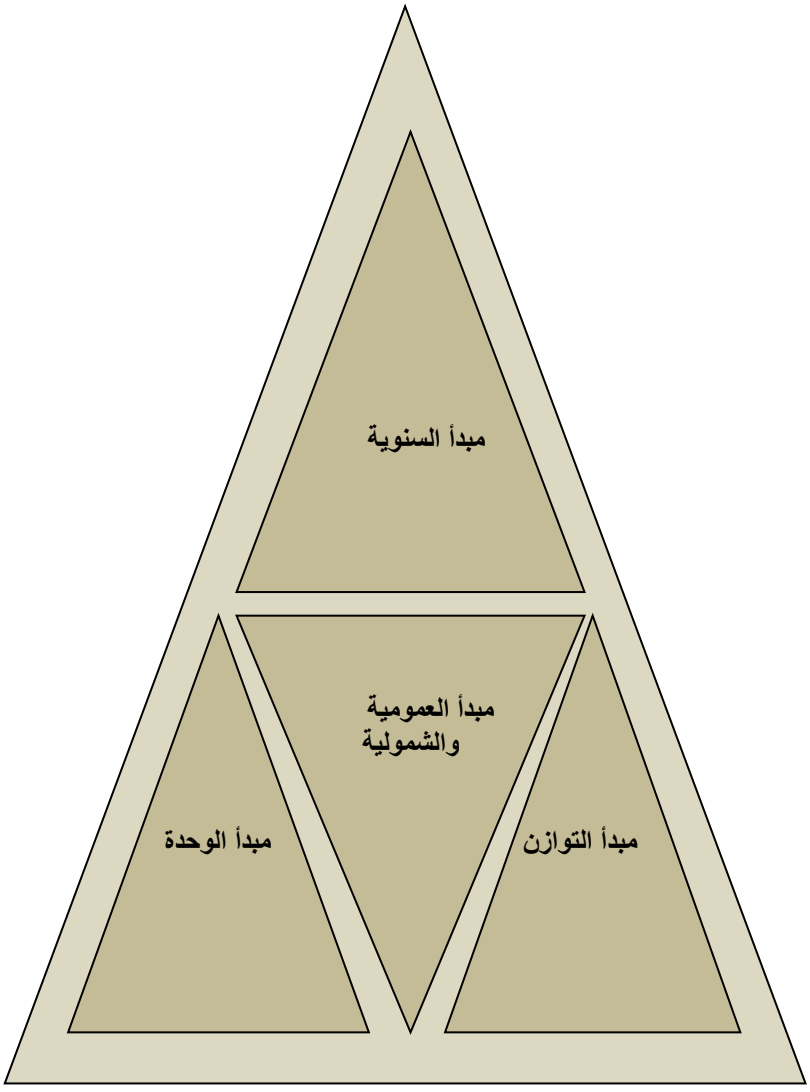
رابعا- مبدأ التوازن: إن يعني تساوي النفقات العامة مع الإيرادات العامة في الميزانية العامة للدولة،وفي هذا الاتجاه ذهبت المادة 121 من الدستور حينما نصت على ما يلي "لا يقبل اقتراح أي قانون مضمونه أو نتيجته تخصيص الموارد العمومية ، أو زيادة النفقات العمومية ،إلا إذا كان مرفوقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح تنفيذها."[2]

إلا أن تطور دور الدولة واتساع نطاق تدخلها في كافة النشاطات الاقتصادية والاجتماعية ،أدى إلى تغيير أهميته المالية العامة والنشاط المالي للدولة وتغير دورهما تبعا لذلك،وهو لأمر الذي اقتضى معه الحفاظ على التوازن الحسابي للميزانية،والذي يتضمن المساواة المحاسبية لجانبين النفقات العامة والإيرادات العامة من خلال إمكانية تحقيق التوازن بينهما ،أو من خلال عجز الإيرادات عن تغطية النفقات فتوازن الميزانية محاسبيا لا يعني أنها متوازنة من الناحية المالية،وأن هذا العجز أو الفائض يمكن أن يكون مستهدفا ويحقق أهداف اجتماعية أو اقتصادية في دور المالية الحديثة.فمثلا من خلال ارتفاع الإيرادات على النفقات كفض الضرائب ذاتها يمكن أن يحقق عدالة أكبر في توزيع الدخول من خلال تقليل دخول الفئات المرتفعة الدخل ،وكذا الأمر ذاته في حالة العجز أي زيادة النفقات على الإيرادات كتقديم خدمات إعانات أوسع للفئات الأقل دخلا. وأصبح مبدأ وجود عجز في الميزانية أمر شائع ، ويتم معالجة العجز إما بالاقتراض أو بضغط الإنفاق أو زياد ة الإيراد أو بكليهما معا (ضغط الإنفاق وزيادة الإيراد) .

[1]- الدكتورة سوزي عدلي ناشد ،أساسيات المالية العامة،كلية الحقوف-جامعتي الإسكندرية وبيروت العربية ،2009،ص343

[2]- أ.د محمد صغير بعلي أ.د يسري أبو العلاء"المالية العامة"دار العلوم للنشروالتوزيع.2003.ص97.

الشكل رقم 02: مبادئ الميزانية



المصدر : من إعداد الطالبة .

المطلب الثالث:أهمية الميزانية العامة

الميزانية العامة باعتبارها البرنامج المالي للدولة والذي من خلاله تستخدم الدولة خطة مالية ووظيفية في تنفيذ نفقاتها وتحصيل إيراداتها لتحقيق التوازن المالي فلها أهمية كبيرة على كل المستويات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمالية وغيرها.

أولا- الأهمية المالية : تكمن أهمية الميزانية العامة في أنها تعد المرآة العاكسة لحالة الاقتصاد وظروفه في دولة ما، وكذا الحياة السياسية وظروفها في دولة من الدول وفي فترة زمنية معينة .وأحسن دليل على ذلك يظهر في الدور الذي تؤديه كل من الإيرادات والنفقات باعتبارها أحد موضوعات الميزانية العامة حيث تكشف عن الظروف السياسية والاقتصادية للدولة. فالموازنة هي 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 حقيقة الوضع المالي للدولة.[1]

ثانيا-الأهمية الاقتصادية :تعتبر الميزانية العامة أداة تساعد في توجيه الاقتصاد الوطني ،فهناك علاقة وثيقة بين النشاط المالي للدولة (الميزانية) والأوضاع الاقتصادية بكل ظواهرها من تضخم وانكماش وانتعاش. لقد أصبح الهدف وراء الموازنة العامة هي السعي لتحقيق الاستقرار الاقتصادي ،فقد إنتهى التحليل الاقتصادي الحديث إلى استخدام المالية العامة وبخاصة عجز الميزانية(التمويل بالعجز) وفائضها كأداة لتحقيق توازن الاقتصاد القومي عند مستوى التشغيل الكامل.[2]

ثالثا- الأهمية الاجتماعية : منح السلطة التشريعية القدرة على تقييم المدخلات والمخرجات الناجمة عن الموازنة ومدى فعاليتها في تحقيق الأهداف التنموية على الصعيد الاجتماعي والقضاء على التفاوت بين دخول الأفراد، مع ضمان وصول بعض الخدمات العامة دون مقابل للفئة ذات الدخل المحدود معتمدة في ذلك على الضرائب في المقام الأول ثم تأت مدفوعاتها (الإعانات) إلى الأفراد في المقام الثاني.

رابعا- الأهمية السياسية: تعد الميزانية العامة من قبل السلطة المالية والتي يصادق عليها من طرف البرلمان أي السلطة التشريعية، وهذا الاعتماد يعد بمثابة الموافقة من ممثلي الشعب علة خطة عمل الحكومة وعلى سياستها المالية والاقتصادية بصفة عامة. أي أن الميزانية العامة تعتبر أداة هامة وأساسية في تحقيق أهداف الدولة، وذلك تبعا لطبيعة نظامها الاقتصادي والسياسي.

---

[1]- د.عادل فليح العلي "المالية العامة"،دار زهران للنشر والتوزيع،عمان-الأردن،2008،ص467
[2]-مفتاح فاطمة، تحديث النظام الميزاني في الجزائر ، رسالة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان،2011،ص ص42 – 44 .

المبحث الثاني : إعداد ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

إن المؤسسة العمومية هي مؤسسة تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وبالتالي فهي مجيرة على تطبيق قانون المحاسبة العمومية ومسك السجلات والوثائق المحاسبية تحت مسؤولية الآمر بالصرف والمحاسب العمومي ،مع احترام المراحل المعروفة لتحصيل الإيرادات ودفع النفقات والمنصوص عليها في المواد 21/20/19/17/16 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وهذا بالنسبة للآمر بالصرف والمواد 22/18 من نفس القانون بالنسبة للمحاسب العمومي.

المطلب الأول :ماهية المؤسسات العمومية

إن التطرق لماهية المؤسسات العمومية تشوبه غموضا شديدا من حيث معناها وتعريفها واتسمت معظمها بالالتباس وعدم الدقة. لذلك حاولنا في هذا المطلب التطرق لعدة تعاريف من خلال مفهوم المؤسسة العمومية في الفرع الأول وخصائصها في الفرع الثاني وأنواعها في الفرع الثالث.

الفرع الأول :مفهوم المؤسسات العمومية

للمؤسسة العمومية عدة تعاريف نذكر من بينها :

التعريف الأول: هي عبارة عن إدارة عامة، تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة،وتتولى إدارة مرفق عام أو عدة مرافق عامة،متخصصة ضمن حدود إقليمية معينة.[1]

التعريف الثاني: هي طريقة من الطرق التي تدار بها المرافق العامة،وهي عبارة عن مرافق عامة تتمتع بالشخصية المعنوية لكي تستقيل عن السلطة الإدارية في إدارتها،وهذا الاستقلال يجعلها مرفقا عاما يدار عن طريق اللامركزية[2].

التعريف الثالث: يعرفها الدكتور ممدوح الصرايرة على أنها "شخص من أشخاص القانون العام يتولى إدارة مرفق عام ضمن نظام قانوني خاص يمنحها شيئا من الاستقلال المالي والإداري عن السلطة.

---

[1]-علي خضار شنطاوي ،نظرية المؤسسات العامة وتطبيقها في المملكة الأردنية الهاشمية،دار الفكر للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى،1990،ص11

[2]-زهدي بكن،التنظيم الإداري،نظرية المرافق والمؤسسات العامة،بيروت-لبنان،ص199

-

التعريف الرابع :أما الإتحاد الأوربي فيعرفها على أنها "هي كل مؤسسة يمكن للسلطة العامة أن تمارس عليها تأثيرا مهيمنا في الملكية أو المساهمة المالية أو القواعد المسيرة لها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة."[1]

وإشتمالا للتعاريف السابقة عرفها المشرع الجزائري من القانون العام الإداري على أنها"مرفق عام يتمتع بالشخصية المعنوية ،ويسوده مبدأ التخصص."[2]

وقد نصت المادة الثانية من الأمر 03/06 المؤرخ في 15 يوليو2006 والمتضمن القانون الأساسي للوظيفة العمومية يقصد بالمؤسسات و الإدارات العمومية، المؤسسات العمومية، والإدارات المركزية في الدولة والمصالح غير الممركزة التابعة لها والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، والمؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني والمؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي وكل مؤسسة عمومية يمكن أن يخضع مستخدموها لأحكام هذا القانون الأساسي.

لا يخضع لأحكام هذا الأمر القضاة والمستخدمون العسكريون والمدنيون للدفاع الوطني ومستخدمو البرلمان.

الفرع الثاني :خصائص المؤسسات العمومية

تتميز المؤسسات العمومية بعدد من الخصائص والصفات التي تميزها عن غيرها من الهيئات والمنضمات التي تقترن بها تتمثل فيما يلي:

أولا- المؤسسة العمومية منظمة عامة : حيث تنشئها الدولة، وإليها تعود ملكياتها وذلك من خلال الغرض الذي أنشأت من أجله وهو تحقيق المنعة العامة و التنمية الوطنية يجعلها تخضع للرقابة والإشراف العام التشريعي والتنفيذي والقضائي،أي الخضوع لوسائل وأشكال الرقابة العامة التي تهدف للحفاظ على المسؤولية والمحاسبة العامة ضمن إطار الشرعية القانونية العامة والحرص على المصلحة العامة وتوجيه الجهود للنفع العام.[3] تتحصل على إعانات التسيير من الدولة عن طريق ميزانية خاصة.

ثانيا- الشخصية المعنوية: تتمتع المؤسسة العمومية بالشخصية المعنوية الاعتبارية أو المعنوية المتميزة عن الشخصية العامة للدولة ، ويترتب على وجود هذه الأخيرة للمؤسسة العمومية مايلي :

---

[1] –Frédéric ,parrat ,gouvernement d'entreprise,Maxima,paris,1999,p17

[2]- صادق المجذوب،الإدارة العامة الإدارية والوظيفية العامةوالإصلاح الإداري،الدار الجامعية للنشر والتوزيع ،مصر،2000،ص

[3]-الدكتور نائل عبد الحافظ العواملة،رئيس قسم الإدارة العامة، إدارة المؤسسات العامة ،الأسس النظرية وتطبيقاتها في الأردن،كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية،الأردن،2012،ص25

1- **تسير بالأسلوب الإداري اللامركزي :**ذلك عن طريق المجالس واللجان والذي يقوم على مايلي :

- **الاستقلال المالي** :ذمة مالية مستقلة من الحقوق والالتزامات والملكية والتصرف ضمن الإطار القانوني المرسوم لها.

- **الاستقلال الإداري :**تعتبر المؤسسة العمومية الأداة والوسيلة التنظيمية الأكثر كفائة ومرونة ورشادة حيث أنه لهذه الأخيرة شخص أو مجموعة من الأشخاص يعبرون عن إرادتها ويمثلونها أمام الغير والنيابة عنها في مختلف التصرفات المالية والإدارية .

2- الأهلية القانونية: وتتضمن تمتع المؤسسة العامة بالحقوق وإلتزامها بالواجبات والمسؤوليات عن تصرفاتها بما في ذلك حق التقاضي والمقاضاة والتعاقد ومختلف التصرفات المنبثقة عن كيانها القانوني المستقل.

ثالثا-المؤسسة العمومية تخضع لنظام الوصاية(الرقابة) الإدارية:

مهما كانت درجة الاستقلال الإداري والمالي الذي تتمتع به المؤسسة العمومية، فإنها تظل جزءا لا يتجزأ من الدولة، ترتبط معها برابطة التبعية وتخضع لرقابتها ،فتكون للسلطة العامة الحق في الحل والترخيص بإصدار القرارات والتصديق عليها والحق في إلغائها.

رابعا- خضوع المؤسسة العمومية لمبدأ التخصص:

ويقصد به أن كل مؤسسة عمومية يناط بها القيام بأعمال محددة في نص إنشائها، .وهي ملزمة بأن لا تحيد عنها وتمارس نشاط غير النشاط المذكور في نص إنشائها [1].

أي لابد من وجود غرض معين وغاية تسعى إلى تحقيقها .

الفرع الثالث :أنواع المؤسسات العمومية :

تنقسم المؤسسة العمومية بتعدد أنماط إدارتها وتنظيمها وموقعها في هيكل الإدارة العامة ودرجة استقلاليتها والرقابة عليها وطبيعة المهام والسلطات الموكلة ليها ومصادر تمويلها وأهميتها وغير ذلك من الجوانب ،وبالتالي فهذه الطبيعة التعددية للمؤسسة العمومية تفسح المجال لظهور أنواع عديدة وفق التقسيم الذي يرتكز على معيار الخضوع إلى قواعد الميزانية العامة للدولة والمتعلقة بالمحاسبة العمومية والذي جاء في كتاب مراقبة النفقات الملتزم بها(manuel de contrôle des dépenses engageés manuel de contrôle des dépenses engageés)

[1]-**عمار بوضياف، الوجيز في القانون الإداري، الطبعة الثانية، الجزائر، جسور للنشر و التوزيع، 2007 ، ص**351

والصادر عن المديرية العامة للميزانية لوزارة المالية العامة الجزائرية حيث جاء فيه الأنواع التالية:[1]

1. المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري الغير خاضعة للأحكام الأساسية المشتركة.
2. المؤسسة العمومية ذات الطابع الداري الخاضعة للأحكام الأساسية المشتركة.
3. المؤسسة العمومية ذات الطابع العلمي الإداري العلمي والثقافي والمهني(الجامعة)
4. مؤسسة الصحة العمومية.

كما يمكن تصنيفها وفقا للتقسيم المكرس في المادة 02 من المرسوم الرئاسي 247/15 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 المتعلق بالصفقات العمومية ومكرس أيضا بموجب المادة 02 من الأمر03/06 المؤرخ في 15 يوليو 2006 المتعلق بالقانون الأساسي للوظيفة العمومية إلى أربعة أصناف مراعيا المشرع في ذلك طبيعة النشاط وعليه توجد أربعة أشكال للمؤسسات العمومية (هيئات عمومية) في الجزائر نتناولها كما يلي :.

1- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .

2-المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

3-المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي.

4-المؤسسات العمومية ذات الطابع الثقافي والمهني.

تنقسم المؤسسات العمومية الإدارية إلى مؤسسات عمومية إدارية وطنية و مؤسسات عمومية إدارية محلية. فالمؤسسة العمومية الوطنية تنشئها الدولة و تبقى خاضعة لرقابتها طبقا لنص إنشائها. أما المؤسسة العمومية المحلية فتنشئها وحدات الإدارة المحلية(البلدية ، الولاية) وتبقى خاضعة لرقابتها.

أولا- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري:

و المؤسسة العمومية الإدارية هي تلك التي تمارس نشاطا ذا طبيعة إدارية محضة.[2]

تتمتع بالشخصية القانونية المعنوية ،وكذلك بالاستقلال المالي والإداري وترتبط بالسلطات الإدارية والوصائية وهي تدار بالأسلوب الداري اللامركزي لتحقيق أهداف محددة في نظامها القانوني من أمثلتها الديوان الوطني للامتحانات والمسابقات وهي خاضعة لوصاية وزارة التربية الوطنية،وهي مؤسسات تخضع في تنظيمها ونشاطها ونظامها القانوني ومنازعاتها لأحام وقواعد القانون الإداري (القانون

[1]-ministére de finance :direction génrale de budger,manuel de contrôle des dépenses engagées année,2007,page[76]

[2]-عمار عوابدي، دروس في القانون الإداري، الطبعة الثالثة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1989 ، ص[108]

العام)،زكما يخولها القانون جملة من الإمتيازات السلطة العمومية منها اتخاذ القرارات الإدارية كما تعتبر أموالها أموالا عمومية وعمالها موظفون عموميين.[1]

ثانيا- المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري :

هي تلك المؤسسات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو زراعيا أو ماليا،حيث عرفتها المادة 44 من القانون رقم 88-01 بأنها " الهيئة العمومية التي تتمكن من تمويل أعبائها الإستغلالية جزئيا أو كليا عن طريق عائد بيع إنتاج تجاري ينجز طبقا لتعريفة معدة مسبقا ولدفتر الشروط العامة الذي يحدد الأعباء والتقييدات وكذا عند الإقتضاء حقوق وواجبات المستعملين" .،حيث أن نظامها القانوني مزدوج ،علاقتها مع الدولة وتنظيمها الداخلي يخضعان للقانون العام وعلاقتها مع الغير تخضع للقانون العادي (المادة 45 من الفقرة 01 من نفس القانون) وتتمثل مثلا في الغرفة الفلاحية المنشأة بالمرسوم التنفيذي رقم 91-38 المؤرخ في 16 فبراير 1991.

ثالثا- المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي :

نص عليها القانون 11/98 المؤرخ في 28 أوت 1998 المتضمن القانون التوجيهي للبحث العلمي.

فمن خلال نص المادة 17 من نفس القانون يمكن تعريف المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي بأنها " مؤسسة عمومية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي تنشأ لتحقيق نشاطات البحث العلمي والتكنولوجي من خلال تنفيذ برامج البحث العلمي والتطوير التكنولوجي في الميادين المحددة في النص المتضمن إنشائها."26

ثالثا:المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني :

طبقا للمادة 32 من القانون رقم 99-05 المؤرخ في 04 أفريل 1999 المتضمن القانون التوجيهي للتعليم العالي "هي مؤسسة وطنية للتعليم العالي تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي".

إن هذا النوع من المؤسسات خص به المشرع قطاع التعليم العالي دون غيره من القطاعات الأخرى كما أن هذا النوع من المؤسسات يكتسي الطابع الوطني لا المحلي.ومن بين أشكالها كما بينتها المادة 38 من قانون 99-05 :

-الجامعة.

-المركز الجامعي

-المدارس والمعاهد.

---

[1]- ناصر لباد ،الوجيز في القانون الإداري ،الطبعة الثانية ،مطبعة حسناوي ،الجزائر،2007،ص217

إذن فهي أسلوب قانوني لإدارة المرفق العمومي للتعليم العالي الذي يهدف من خلال مهامه إلى الاستجابة إلى حاجيات المجتمع في الميادين التالية:

-التكوين العالي.

-البحث العلمي والتكنولوجي وتثمين نتائجه ونشر الثقافة والإعلام العلمي والتقني.

كما نصت المادة 37 من القانون رقم 99-05 على خضوع هذا النوع من المؤسسات إلى قواعد الملائمة لخصوصية مهامها،سيما تطبيق المراقبة المالية البعدية والاستعمال المباشر للمداخيل المحصل عليها في إطار النشاطات المذكورة في المادة أعلاه ولاسيما تطوير نشاطاتها البيداغوجية والعلمية.

المطلب الثاني: مراحل إعداد وإقرار ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

تخضع ميزانية المؤسسات العمومية لنفس قواعد الميزانية العامة ،وهو ما جاء به المشرع الجزائري في القانون 84-17لقانون المالية في نص المادة 43،الذي نص على أنه " تخضع لنفس القواعد المطبقة على الميزانية العامة للدولة،مالم تنص على خلاف ذلك أحكام تشريعية ،العمليات المالية والحسابية للمؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري،المجلس الشعبي الوطني ،ومجلس المحاسبة وكذا الميزانيات الملحقة."

الفرع الأول :تحضير ومناقشة الميزانية

تبدأ عملية التحضير لإعداد ميزانية المؤسسات العمومية في أول الأمر بتقدير الإحتياجات المتوقعة خلال السنة القادمة معتمدة في ذلك على المنشور الوزاري الدوري والمتضمن للإجراءات الخاصة بتنظيم المالية العامة للدولة،والذي أصدر من طرف وزارة المالية كل سنة عند بدأ السنة المالية الموالية بمدة معينة.إذ يعد هذا المنشور بمثابة إخطار للوزارات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري عن حلول آجال إنطلاق في التحضير لإعداد ميزانية السنة القادمة متبعة في ذلك نسق معين يمكن إيضاحه في الخطوات التالية:

المرحلة الأولى- ضبط احتياجات المؤسسة العمومية :وتكون من جهة كل ممايلي:

1-بالنسبة لنفقات المستخدمين والتي يتضمنها الفرع 1 ويتم تقديرها على أساس ما تحتاجه المؤسسة بالنسبة للرواتب والتكاليف الاجتماعية.

2- بالنسبة لنفقات التسيير ،فكل باب من هذا الفرع 2 يجب منحه الأموال التي تغطي الاحتياجات المعبر عنها من طرف المؤسسة أي ترجمة مختلف النشاطات في بنود النفقات مع وضع تصور كامل

لنشاطها المستقبلي وتحديد الاحتياجات اللازمة لتجسيده مراعيا في ذلك ماتم إنفاقه في سبيل تحقيق النشاط المخطط له في السنة الماضية والزيادة المحتملة.

3- بالنسبة للإيرادات التي تتوقع المؤسسة تحصيلها في إطار مهامها الإدارية وعلى اعتبار أن المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري تتمثل إيراداتها أساسا فيما تقدمه لها الدولة من إعانات.

وبعد ضبط كافة النفقات المتوقعة وكذا الموارد على اختلاف مصادرها على شكل مشروع ميزانية ننتقل إلى المرحلة الثانية.

المرحلة الثانية- إحالة مشروع الميزانية على مجلس إدارة المؤسسة العمومية:

يحال مشروع الميزانية المتضمن لمختلف تقديراتها على مجلس إدارة المؤسسة من أجل الإطلاع على مشروع الميزانية ومناقشته ويكون قانونيا في الأشهر الثلاث الأولى للسنة المالية ،حيث تعرض المؤسسة جدول أعمالها في اجتماع مجلس إدارتها كما يلي:

- ميزانية السنة الجارية.
- الحساب المالي للسنة المختومة.
- مشروع توزيع ميزانية التسيير الإضافية للسنة الجارية
- مشروع ميزانية التسيير للسنة المالية المقبلة حيث تدرج فيها ما يلي:

➢ **الإيرادات:**تتمثل إيراداتها فيما يلي:

-إعانة الدولة

-إيرادات مرتبطة بنشاط المؤسسة

-تخصيصات استثنائية.

-رصيد الميزانية التقديري بتاريخ 31-12 للسنة الجارية

- **مجموع الإيرادات=**

➢ **النفقات:** تتمثل فيما يلي:

-نفقات المستخدمين

-نفقات التسيير

- **مجموع النفقات=**

وبعد انهاء الدراسة جدول الأعمال حيث تسمى هذه الميزانية الأولية وفي حالة العجز تصدر الوزارة الميزانية التكميلية لتغطية العجز وقبل نهاية السنة المالية تقوم المؤسسة باعداد ميزانية معدلة أو اضافية

وتحضير محضر اجتماع لدورة ثانية وبعد إطلاع أعضاء مجلس الإدارة على مشروع الميزانية تنتقل إلى المرحلة الثالثة

الفرع الثاني:مرحلة المصادقة والاعتماد

بعد إنهاء الدراسة جدول الأعمال وعرض مشروع الميزانية تاتي مرحلة :

-المصادقة على مشروع الميزانية: بعد إطلاع مجلس إدارة المؤسسة على مشروع ميزانية هذه الأخيرة يتم إعداد المشروع مرفقا بالوثائق والمستندات التي تبرر طلب الإعتمادات يتمثل في تلخيص ميزانياتي ينتج عنه: [1]

- مجموع الإيرادات والنفقات مع تحديد مبلغ إعانة الدولة.
- توزيع النفقات المحتملة حسب الفروع والأبواب والمواد الميزانياتية.

ثم يحال مشروع الميزانية على المديرية الولائية الوصية للموافقة عليه من طرف الوالي ،لتقوم بعدها الجهات الوصية بتقديمه للوزارة التابعة لها المؤسسة المعنية للمصادقة عليه مع احترام الآجال المحددة لإرسال مشروع الميزانية من المديرية الولائية الوصية إلى الإدارة المركزية (الوزارة الوصية).

بعدها تقوم هذه الأخيرة بعد دراسة التنبؤات المقترحة في ميزانية المؤسسة العمومية بإعداد مشروع ميزانية القطاع ككل وإرساله للوزارة المكلفة بالمالية في الآجال القانونية. ليتم بعدها إدراجه في مشروع واحد متكامل وذلك بعد تجميع كل الإعتمادات المقترحة لكل القطاعات على مستوى وزارة المالية يتم بعدها إيداع مشروع الميزانية العامة على مستوى البرلمان (السلطة التشريعية) على شكل مشروع قانون المالية لاعتماده.

المرحلة الرابعة:الموافقة على الإعتمادات وتقسيمها

بعد مصادقة البرلمان وموفقته على كافة الإعتمادات المخصصة لكل قطاع ،يتم الإمضاء على قانون المالية والمراسيم التنفيذية المتضمنة توزيع الإعتمادات المخصصة لكل وزارة في 31 ديسمبر .

ليتم بعدها تقسيم تلك الإعتمادات حسب العناوين المحددة في المدونة مرورا بسلطة الوصاية المباشرة وبعد أن تقوم الوزارة الوصية على المؤسسة العمومية المعنية بإرسال تلك الإعتمادات المخصصة لميزانية المؤسسة التي يتبع لها في شكل أبواب ،فصول ،مواد وفقرات ليرسل بعد ذلك للسلطة الوصية للمصادقة عليه بصفة نهائية من أجل التنفيذ.

[1]-Institut de formation et d'enseignement professionnel de Birkhadem, La comptabilité publique des établissements à caractère administratif, p21

المطلب الثالث : تنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية

بعد المصادقة على مشروع الميزانية من طرف السلطة الوصية بصفة نهائية وإرسالها للمراقب المالي المختص لمراقبتها وإرسالها مرة أخرى إلى الوالي ليصادق عليها حتى تصبح ميزانية نهائية قابلة للتنفيذ وتجسيد ماجاء فيها من نفقات وإيرادات من أجل الشروع في استهلاكها. وذلك بموجب قوانين وتشريعات يقوم بها الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية ويشمل التنفيذ جانبين جانب الإيرادات وجاب النفقات .

الفرع الأول : تنفيذ الإيرادات والنفقات

أولا :عمليات تنفيذ الإيرادات

يتم تحصيل الإيرادات وفق إجراءات الإثبات ،التصفية،والتحصيل وتتم هذه الإجراءات وفق مرحلتين هي المرحلة الإدارية ويتولاها الآمر بالصرف من خلال عملية الإثبات والتصفية ،الأمر بالتحصيل ،ومرحلة المحاسبية ويتولاها المحاسب العمومي وتتمثل في عملية التحصيل ،مع توفر شرطين أساسيين للقيام بتنفيذ الإيرادات أحدهما موضوعي وهو أصل الدين ويقصد به وجود الدين العمومي مهما كان مصدره،وكون المؤسسة العمومية ذو طابع إداري غير ربحية هدفها تحقيق المنفعة العامة للمجتمع فمصدر إيراداتها تتمثل أصلا في مساهمة الدولة وكذا إيرادات أخرى ناتجة عن طبيعة نشاط المؤسسة قي حد ذاتها. أما الشرط الثاني فهو شكلي ممثلا برخصة الميزانية أي يجب أن يكون تحصيلها مقدرا أو مرخص كل سنة.

1- المرحلة الإدارية : تتمثل عملية تحصيل الإيرادات وفق المرحلة الإدارية والمتمثلة في الإثبات ،التصفية،الأمر بالتحصيل التي يتولاها الآمر بالصرف كمايلي:

1.1.الإثبات : حسب المادة 16 من القانون 90-21 "هو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي." فمن خلال هذا الإجراء يتم التحقق من وجود الواقعة المنشأة للدين العمومي وفقا للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

2.1.التصفية: حسب المادة 17 من القانون 90-21 "تعد التصفية الإجراء الذي يسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي والأمر بتحصيلها."

3.1. الأمر بالتحصيل: هو سند يصدره الآمر بالصرف يستدعي فيه المحصل ليحصل على ما يحتوي عليه هذا السند من الإيرادات.[1]

2- **المرحلة المحاسبية :** تتمثل هذه المرحلة التي يقوم بها المحاسب العمومي في عملية التحصيل.

1.2.التحصيل :وهو آخر إجراء في تنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات حيث نصت المادة 18 من القانون 90-21 على أنه"يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية."

وهو الإجراء الذي يمثل الجانب المحاسبي الذي يقوم به المحاسب العمومي ،وقبل أن يتكفل هذا الأخير بسندات الإيرادات التي يصدرها الآمر بالصرف عليه أن يتحقق أن هؤلاء مرخص لهم بموجب القوانين والأنظمة في تحصيل الإيرادات ،ما يعني قبولها بعد التأكد من مشروعية الدين،فيصبح بذلك مسؤولا مسؤولية مالية وشخصية عن هذا التحصيل ويتم ذلك بطريقتين إما :

1.1.2. التحصيل الودي:يقوم المحاسب العمومي بإشعار المدينين بأوامر التحصيل الصادرة بشأنهم عن طريق رسالة موصى بها مع الإشعار بالاستلام.وإذا انتهت مدة التسوية ولم يسدد المدينين المعنيين بها ،يقوم المحاسب العمومي بتذكير المعنيين عن طريق إنذار كتابي بضرورة دفع ديونهم في أجل أقصاه 20 يوم." المواد 13.12.11 / من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06 فيفري 1993."[2]

إذا بقي هذا الإخطار دون جواب يلجأ المحاسب العمومي إلى طريقة التحصيل الإجباري.

2.1.2. التحصيل الإجباري :إذا لم يسدد دينه من تلقاء نفسه يمكن إجباره من طرف المحاسب العمومي الذي يتوفر على مجموعة من الوسائل القانونية الموضوعة تحت تصرفه عند الاقتضاء.

ثانيا : عملية تنفيذ النفقات

عملية تنفيذ النفقات تتطلب شرطين إلزاميين هما وجود الدين العمومي وهو شرط موضوعي ،وآخر شكلي أساسه الترخيص الإعتمادات وهذا ما نصت عليه المادة 11 من القانون 90-21 عرفت النفقة بأنها " تتمثل عمليات النفقات في استعمال الإعتمادات المرخص بها وتحقق من خلال الإجراءات المحددة في المواد 22.21.20.19 " وتمر عملية تنفيذها بالمراحل التالية:

---

[1] - الأستاذة لوني نصيرة ،مرجع سابق،ص15

[2]- الدكتور منصوري الزين،مرجع سابق،ص34

المرحلة الإدارية: وهي المرحلة التي يقوم بها الآمر بالصرف وفي حدود الإعتمادات المالية المقررة وذلك تطبيقا لنص المادة 75 من القانون 84-17 التي نصت على ما يلي " لا يجوز صرف أي نفقة لما يتجاوز مبلغ الإعتمادات المفتوحة ضمن الشروط المحددة في هذا القانون ،مالم تنص أحكام تشريعية على خلاف ذلك."

كما أنه تحكم صرف النفقات العامة قاعدة " تخصيص الإعتمادات " مما يترتب عنه عدم تحويل إعتماد من باب أو مجال إلى آخر على أنه القانون رقم 84-17 يتضمن المرونة تتعلق بنقل الإعتمادات

(Transfer de Credits) وتحويلها (Virsement de Credits) .[1]

وتشمل هذه المرحلة على العمليات التالية:

1.1.الالتزام بالنفقة :وهو الإجراء الذي يتم بموجبع إثبات نشوء الدين وهو ماجاءت به نص المادة 19 منالقانون90-21 ، والذي لا يقوم به إلا الممثل المؤهل بذلك (الآمر بالصرف) ،وهناك نوعان من الإلتزام قانوني ومحاسبي :

1.1.1.الالتزام القانوني :يأتي على عدة أشكال تختلف باختلاف طبيعة النفقة ،فقد ينتج عن تطبيق نص قانوني أو مرسوم مثل المعاشات أو عن إجراء فردي لموظف مؤهل مثل سند طلب التوريد،أو قد يكون ناتجا عن كلا الإجراءين أي نص قانوني إجراء فردي مثل نفقات المستخدمين ،كما يكون هناك نشوء الدين خارج إدارة المؤسسة العمومية ، مما قلناه يتبين أن هناك شكلين من الإلتزام هما :

الالتزام الإرادي :وينشأ من تصرف قانوني تقوم به المؤسسة كشراء مواد مكتبة مثلا....إلخ

الالتزام اللاإرادي :يكون نشوء الدين في هذه الحالة خارج عن ارادة المؤسسة كتسبب موظف إداري في حادث مرور أثناء تأدية وظيفته يكون هو الطرف المخطىء فيه ،فتنشأ نفقة غير إرادية لتعويض الضرر المسبب للغير.[2]

2.1.1 .الالتزام المحاسبي:يتمثل في إعداد كشف الالتزام من طرف الآمر بالصرف ،يسجل فيه مبلغ الاعتماد الذي يغطي النفقة محل الالتزام القانوني وهو الذي يسمح للمراقب المالي بالتحقق من مدى تطابق النفقة مع الاعتماد المرخص به وكذا شرعية النفقة..

---

[1]-بعلي محمد الصغير ،يسري أبو العلى ،مرجع سابق،ص.ص110.109

[2]-زغاشو مريم،الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية ودورها في تحسين أداء المؤسسات العمومية ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة قسنطينة 2014،2015/2، ص48

2.1.التصفية: تعمل مرحلة التصفية على التصريح بنشوء الدين وتحديد مبلغ النفقة الناتجة تطبيق لقاعدة من قواعد المحاسبة العمومية " أداء الخدمة أو الحق المكتسب"، وحسب المادة 20 من قانون 90-21 "تسمح التصفية بالتحقق على أساس الوثائق المحاسبية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية."

3.1.تحرير أوامر الصرف: هي المرحلة الأخيرة من الجانب الإداري ،وتعرفه المادة 21 من قانون 90-21 بأنه " يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية "

يصدر أخيرا آمر بالصرف الوثيقة التي يأذن بموجبها للمحاسب العمومي بتأدية النفقة وهي الأمر بالصرف وذلك على ضوء ما تم إثبات لمبلغها.

يحرر الأمر بالصرف عن طريق الكتابة أو عن طريق الإعلامية ويحتوي على العناصر التالية :

-اسم مؤسسة الآمر بالصرف.
-إسم وعنوان صاحب الدين العمومي.
-موضوع النفقة مع الإشارة إلى الوثائق المعللة لها.
-تنزيل النفقة على الإعتماد المرسم بالميزانية.
-ذكر السنة التي صدر أثنائها الأمر بالصرف والسنة التي يعود لها الدين.
-ذكر رقم طلب التعهد الذي صادق عليه مراقب الصرف.
-ذكر المحاسب المختص .
-تحديد مقدار النفقة بالأرقام وبلسان القلم.
-يجب أن يؤرخ الأمر بالصرف وأن يعطى له رقم وأن يكون ممضى من طرف آمر بالصرف.

في نصوص مصاريف الموظفين يمكن أن يكون الأمر بالصرف جماعيا وهذه الطريقة تتمثل في تعويض أوامر الصرف الفردية بأمر واحد بالصرف في شكل قائمة الموظفين المعنيين بها بالتفصيل ويضبط الآمر بالصرف مقدار تلك القائمة على غرار مايقوم به بالنسبة للمستخدم الفردي.[1]

2-المرحلة المحاسبية لتنفيذ النفقات

[1]-موقع المفيد في المالية العامة https://moufid.jimdofree.com

"الدفع هو الإجراء الأخير الذي بموجبه يتم إبراء الدين العمومي" حيث نصت عليه المادة 22 من قانون 90-21 وهو الإجراء الذي ينفرد به المحاسب العمومي دون غيره بعد تسلمه لأوامر وحوالات الدفع الذي يصدرها اللآمر بالصرف ،حيث يقوم المحاسب العمومي بدفع مبالغها إلى مستحقيها ،وقبل قبول دفع أي نفقة فهذا الأخير مطالب بالقيام بجملة من العمليات الرقابية التي تمكنه من التثبت من شرعية النفقات التي دعي لتأديتها تشفع بوضع تأشيرته على أوامر الصرف شهادة منه بسلامتها .

فعليه طبقا لنص المادة 36 من قانون 90-21 التحقق مما يلي :

-التأكد من صفة الآمر بالصرف أو المفوض له ومن وجود ميزانية مصادق عليها ،فهذا الأخير يكون معتمدا بالإضافة إلى ترك نموذجا من توقيعه لدى المحاسب العمومي.

-التأكد من ثبوت العمل المنجز ومن صحة حسابات النفقة .

- توفر الإعتمادات اللازمة لدفع النفقة.

-تأشيرات عمليات المرافبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها.

-عدم سقوط آجال الديون أو أنها محل معارضة.

بالإضافة إلى رقابة مشروعية النفقة معلى المحاسب العمومي أن يحترم قاعدة أساسية في مرحلة دفع النفقة وهي

1.2.إحترام قاعدة العمل المنجز :

تهدف هذه القاعدة إلى صيانة الأموال العمومية وذلك بالسهر على عدم تأدية نفقة إلا لمستحقيها وذلك بعد إثبات إستحقاقهم لهذه النفقة وإثبات قيامهم بالعمل المطلوب منهم وبمقدارها المطلوب قانونا .

إلا أنه هناك إستثناءات على هذه القاعدة منها :

-دفع مرتبات وأجور المستخدمين حيث يجوز تأديتها قبل حلول آجالها.

-دفع معينات الكراء.

-تسبيقات خارج الميزانية.[1]

2.2.نتيجة رقابة المحاسب العمومي لمشروعية النفقات:

بعد قيام المحاسب العمومي بعمليات الرقابة المفروضة عليه قانونا (نص المادة 36 من القانون 90-**21**) يجب على هذا الأخير أن يحترم الآجال القانونية للدفع ،وذلك حسب المرسوم التنفيذي 93-46 حيث "يجب على المحاسب العمومي أن يحول الأوامر بالصرف إلى حوالات الدفع في أجل أقصاه 10 أيام من تاريخ إستلامها " فخلال هذه الفترة يجب عليه إما بالتأشير على الأمر بالصرف أو رفضه.

ففي حالة تأكده من شرعية النفقة يؤشر على أمر الدفع بعبارة "صالح للدفع" كإقرار منه بقبول دفعها .

أما في حالة الرفض التأشيرة نظرا لوجود إخلالات تمنع المحاسب من تأدية النفقة المعروضة عليه ،وفي

[1] ـــموقع المفيد في المالية العامة https://moufid.jimdofree.com، مرجع سابق

حالة عدم مطابقة الأمر بالصرف للأحكام التشريعية والتطبيقية المعمول بها .حيث يقوم المحاسب العمومي بإرجاع الأمر بالصرف إلى رئيس المؤسسة أو الآمر بالصرف مرفقا بمذكرة رفض Note de Rejet في أجل أقصاه 20 يوم ابتداء من تسلمه الأمر بالصرف ،يبين فيها أنواع الإخلالات أو النقائص ويدعو من خلالها إلى إصلاح الوضع ويطرح المبلغ المقابل لذلك الأمر بالصرف من جدول الإحالة الذي يرافق أوامر الصرف التابعة لنفس بند الميزانية.

ويمكن للآمر بالصرف فهذه الحالة تدارك النقائص المذكورة في مذكرة الرفض والأمر بدفع النفقة من جديد ،وإذا ما رأى هذا الأخير ضرورة تجاوز هذا الرفض ودفع النفقة مع تحمله كامل المسؤولية عوض المحاسب العمومي ،هذا الأخير يوجه تقريرا شاملا عما حصل للسلطة الوصية في أجل أقصاه 15 يوم ،غير أن هذا الحق غير مطلق للآمر بالصرف إذا ماكان سبب الرفض متعلق بالتزام من الالتزامات المذكورة في المادة 36 من قانون 90-21 ،فيجب على المحاسب العمومي التمسك بالرفض وأن لا يمتثل للتسخير ،مع العلم كل عقوبة تسلط عليه إذا ما توافرت هذه الحالات تعد باطلة في حقه.

لأن المحاسب العمومي مسؤولا ماليا وشخصيا عن كل نقص من الأموال والقيم وعليه أن يغطيها من أمواله الخاصة لأي عجز مالي في الصندوق ،كما أنه غير مسؤول بسبب تسيير أسلافه إلا في الحالات التي يتكفل بها دون تقديم تحفظات أو اعتراف عند تسليم المهام.

3.2.طرق تسديد النفقات العمومية :

تتمثل عملية تسديد النفقات في تسليم مبالغ أذونات الصرف إلى مستحقيها تحت مسؤولية المحاسب بالطرق التالية:

1.3.2.التحويل إلى الحساب الجاري:نجده خاصة عند الموظفين المرسمين في المؤسسات مثلا.

2.3.2.الدفع عن طريق أوامر الدفع (نقدا): يتعلق هذا الأسلوب بالمستفيدين المؤقتين من أجور أو مستحقات، مثلا التعويضات التي تدفع لأعضاء المجلس الشعبي الولائي عند عقدهم لجلسات المجلس ،أيضا العمال المؤقتين يمكن الدفع لهم بواسطة OP وهو عبارة عن وثيقة يصدرها الآمر بالصرف وهي تخص شخصا واحدا، ويرسلها للخزينة التي أيضا تؤشر عليها بالموافقة ثم تعاد للآمر بالصرف حيث يقدمها للأشخاص المعنيين أي لمستحقيها ،وهم يتقدمون لدى الخزينة ويأخذون مستحقاتهم نقدا،يمكن اللجوء إلى هذا الأسلوب في حالة وفاة موظف حيث أمواله تعطى لورثته عن طريق OP.

وعموما فإن هذا الاسلوب يلجأ اليه اذا كانت مستحقات المستفيد لا تتعدى 1000 دج كالخدمات اللواتي ليس لهن حساب جاري.[1]

[1]-**قندوس عوالي ،دور المحاسبة العمومية في تسيير المؤسسات التربوية ،مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماستر،جامعة مستغانم،2017/2016 ص33**

الفرع الثاني : أنواع الرقابة المطبقة على تنفيذ الميزانية

أولا :الرقابة القبلية :

ويقوم بها المراقب المالي والمحاسب العمومي

1- المراقب المالي : بحيث يطلع على مدى تطابق النفقة مع القوانين والإجراءات الإدارية حسب التشريع المعمول به وذلك حسب المادة 09 من المرسوم 414/92 المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها فان الرقابة السابقة علة الالتزام بالنفقة تقوم على عدة عناصر :

- صفة الآمر بالصرف.
- المطابقة التامة لبطاقة الالتزام للقوانين والتنظيمات المعمول بها.
- توفر اعتمادات أو مناصب مالية.
- التخصيص القانوني للنفقة.
- مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثائق الملحقة.
- وجود التأشيرات والأراء المسبقة.

2- المحاسب العمومي : إن المادة 36 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية تنص على أن المحاسب العمومي قبل قبوله للنفقة يجب عليه التأكد مما يلي :

- تأكد من صحة الآمر بالصرف أو نائبه.
- مطابقة عملية الإنفاق للقوانين والتنظيمات المعمول بها .
- توفر الإعتمادات.
- عدم انقضاء الدين بالتقادم الرباعي .
- عدم وجود معارضة للدفع.
- التأكد من وجود التأشيرات المنصوص عليها قانونا (تأشيرة المراقب المالي).
- تأكد من إنجاز الخدمة.

ثانيا : رقابة بعدية :

وهذا النوع من الرقابة يمارسه كل من المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة

1- رقابة المفتشية العامة للمالية IGF :

إن التسيير الذي يقوم به الآمر بالصرف خاضع لرقابة وفحص المفتشية العامة للمالية والتي تعتبر هيئة خاضعة لوصاية وزارة المالية .

يخضع لرقابتها كل من مصالح الدولة والجماعات الإقليمية ومختلف الهيئات التابعة لنظام المحاسبة العمومية وكذا المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والتعاريف الفلاحية العمومية.ومن أهم صلاحيات المفتشية حق مراجعة جميع العمليات التي أجراها المحاسبين العموميين ،غير أنها لايمكن مراجعة الحسابات التي تمت تصفيتها نهائيا طبقا لأحكام التشريعية والتطبيقية المعمول بها.

2- رقابة مجلس المحاسبة :

عرف انه المؤسسة العليا للرقابة البعدية المتعلقة باموال الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية ،فمهة الرقابة يتكفل بها أعضاء مجلس المحاسبة وله اختصاصات ادارية وقضائية والذي يتم باستقلالية تامة في ممارسة المهام والاختصاصات الذي يخولها اياها القانون لا سيما الأمر 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة ،ومن أهم الصلاحيات المجلس :

- رقابة حسن استعمال الهيآت العمومية للموارد والأموال والوسائل الموضوعة تحت تصرفه ويقيم نوعية سيرها
- مراجعة حسابات المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف في مجال سير الميزانية.

الخ من الصلاحيات المخول بها.

الفرع الثالث : وثائق الميزانية

تتكون ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري حسب المادة 46 من القانون 84-17 فانه "تدفع للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري اعانات التسيير المسجلة في الميزانية العامة لصالح هذه المؤسسات".

وعليه فهذه المؤسسات لها نفقات تسيير فقط ولا تتوفر على نفقات التجهيز ،وليس لها إطار محاسبي معين باستثناء المؤسسات التعليمية والإستشفائية التي تعتمد طرق خاصة لتسجيل المحاسبي على أساسا القيد البسيط.

1- الميزانية الأولية :

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

2- الميزانية الإضافية :

هي وثيقة مالية تأتي لتعديل الميزانية الأولية سواء بالنقصان أو الزيادة فتسمح بتعديل النفقات والإيرادات خلال السنة المالية تبعا لنتائج السنة المالية السابقة ،والميزانية الإضافية هي أولية مضافا إليها بواقي الحساب الإداري والتغييرات في الإيرادات والنفقات وبالتالي هي ترحيلية لأنها تتضمن مايلي :

- كل ترحيلات النفقات والإيرادات المتبقية للسنة المنصرمة.
- ترحيل كل الأرصدة سواء كانت دائنة أو مدينة .

وللميزانية الإضافية ثلاث مهام هي :

- الارتباط بالسنة المالية السابقة التي تترك للسنة المالية الجارية عمليات لم تتم بعد أو فائضا من - الموارد أو عجز في الميزانية.
- ضبط الميزانية الأولية لسنة الجارية.
- برمجة العتاد.

يتم التصويت على الميزانية الإضافية قبل 15 جوان من السنة المطبقة خلالها ،وبصفة الزامية على أساس التوازن من قبل المجالس الشعبية.

3- الحساب الإداري:

هو عبارة عن حوصلة للميزانيتين السابقتين (الميزانية الأولية والميزانية الإضافية)،حيث يقدم كل المصاريف الحقيقة التي صرفت والإيرادات التي حصلت فعلا أثناء السنة المالية وكل البواقي التي سجلت على مستوى كل من قسم التسيير وقسم التجهيز والاستثمار ،ويبين لنا الوضعية المالية للمؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري.وهناك ثلاث أنواع من البرامج بالنسبة لقسم التجهيز والاستثمار :

- البرامج المنتهية :تساوي التزامات مع انجازات.
- البرامج في طور الإنجاز : التزامات أقل من نفقاتها.
- البرامج الغير منجزة : سجلت ولم تعرف التزام.

كما يوضح لنا الحساب الإداري ثلاث نفقات أساسية نعتمد عليها في إعداد الميزانية إضافية وهي:

- بواقي الإنجاز والتحصيل لفرع التسيير والذي يرحل إلى الميزانية الإضافية(سواء فائض أو عجز).
- تستخرج لنا الرصيد الإجمالي لفرع التجهيز والاستثمار.
- تستخرج لنا فائض أو العجز.

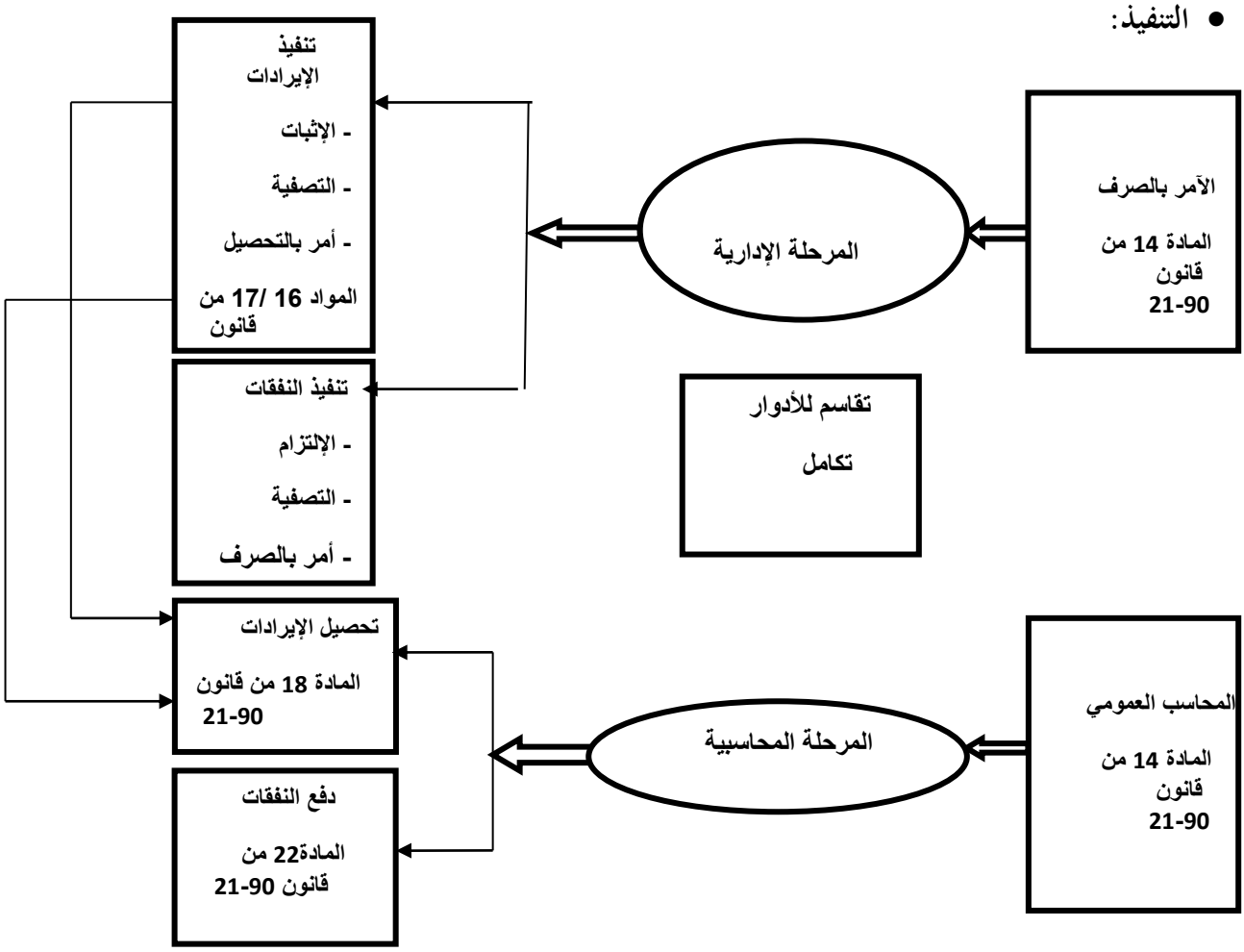
الشكل رقم 03: **تنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية**

قانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية

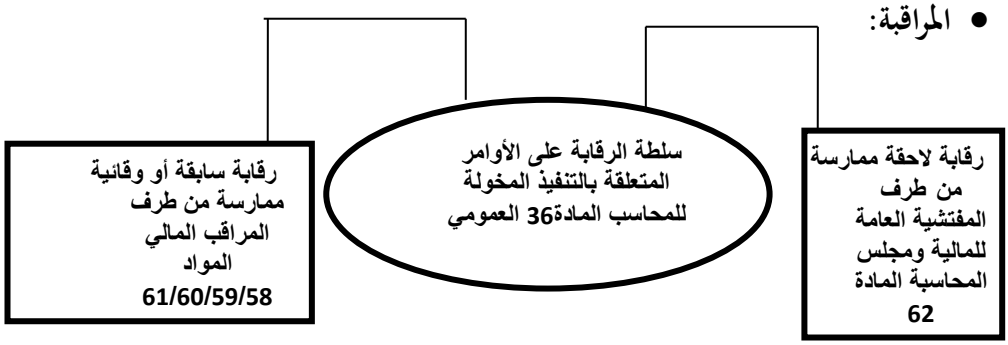
وفقا للشروط المحدد في القانون 84-17 المؤرخ في 7 يوليو 1984

المتعلق بقوانين المالية بالإضافة إلى المراسيم التنفيذية.

- **التنفيذ:**



- **المراقبة:**



المصدر : من إعداد الطالبة

خلاصة الفصل :

إن الأهمية البالغة التي يوليها المشرع الجزائري لضمان تنفيذ الميزانية سواء الميزانية العامة أو ميزانية المؤسسات العمومية من خلال وضع العديد من القواعد القانونية و الهياكل الرقابية التي تواكب كل مراحل عمليات تنفيذها بهدف منع سوء التصرف في الأموال العمومية والحفاظ عليها لتحقيق المنفعة العامة للمجتمع .

فالمؤسسات العمومية من خلال تميزها بالأسلوب الإداري اللامركزي دون استقلاليتها التامة عن السلطة المركزية في تنفيذ ميزانيتها والذي يتطلب الكثير من الجهد والمال وذلك من خلال تجنيدها عدد من الأعوان المكلفين بذلك في حدود الصلاحيات التي يتمتعون بها وفق مبدأ أساسي وهو مبدأ الفصل بين وظيفتين الأولى إدارية ويقوم بها الآمر بالصرف والثانية محاسبية ويقوم بها المحاسب العمومي حتى تأخذ مجال الرقابة على الأموال العمومية مجراها ،والعمل على تطوير المؤسسة ما يتلائم مع متطلبات إدارة رشيدة ،وإضفاء المزيد من الشفافية والترشيد من جهة النفقات.

الفصل الثالث :دراسة حالة سابقة لمؤسسة عمومية ذات طابع إداري
(مثال عن مؤسسة تربوية)

مقدمة الفصل :

بعد تطرقنا للجانب النظري للمحاسبة العمومية وكيفية تنفيذ الميزانية في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري من طرف أعوان المحاسبة العمومية .

نقوم بالجانب التطبيقي وفق دراسة تطبيقية سابقة كمثال لكيفية تنفيذ الميزانية في المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري ،ولقد قمنا بالتطرق إلى دراسة تطبيقية سابقة نظرا للحجر الصحي المفروض في البلاد في إطار مواجهة تفشي فيروس كرونة ،وعليه سوف نعرض من خلال الدراسة السابقة مراحل إعداد وتنفيذ الميزانية في المؤسسة التربوية بإضافة دراسة تحليلة عليها بواسطة النسب المئوية فالمؤسسة التربوية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتخضع لقواعد العامة للمحاسبة العمومية ويتولى تطبيق هذه القواعد مدير المؤسسة (الآمر بالصرف) والمقتصد (كمحاسب عمومي).

حيث قسمت هذا الفصل إلى مبحثين :

- **المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة التربوية لثانوية عمراني العابد –سيدي عمران- الوادي .**
- **المبحث الثاني: مراحل إعداد وتنفيذ الميزانية في المؤسسة التربوية.**

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة التربوية لثانوية عمراني العابد –سيدي عمران الوادي

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى تقديم عام للمؤسسة التربوية لثانوية عمراني العابد –سيدي عمران- الوادي ،حيث تم تقسيم المبحث إلى ثلاث مطالب :

المطلب الأول : تقديم عام للمؤسسة التربوية لثانوية عمراني العابد – سيدي عمران-الوادي

أولا : تعريف ثانوية عمراني العابد:

هي مؤسسة عمومية تربوية تابعة لوزارة التربية الوطنية ،تحت وصاية مديرية التربية لولاية الوادي ،تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وهي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تخضع للقواعد العامة للمحاسبة العمومية ويتولى تطبيق هذه القواعد رئيس المؤسسة كآمر بالصرف والمقتصد كمحاسب عمومي.

ثانيا : الهياكل :

تتكون المؤسسة كأي مؤسسة تربوية مما يلي:

- الجناح الإداري
- الجناح البيداغوجي
- الجناح العلمي .

المطلب الثاني :التركيبة الإدارية والتربوية للمؤسسة

أولا :الخريطة الإدارية :

تتكون المؤسسة على طاقم الإداري المسير للمؤسسة ونحن في هذه الدراسة سوف نركز على الطاقم الإداري الذي يقوم بالتسيير المالي أي مدير المؤسسة كآمر بالصرف والمقتصد كمحاسب عمومي.

- **مدير المؤسسة** :فهو المدير والآمر بالصرف في آن واحد،وهو معين ومنصب منذ سيتمبر 2014 ويمارس مهامع وفق القانون 21/90 المؤرخ في 1990/08/15 وحسب القرار رقم 176 المؤرخ في 2 مارس 1991.[1]

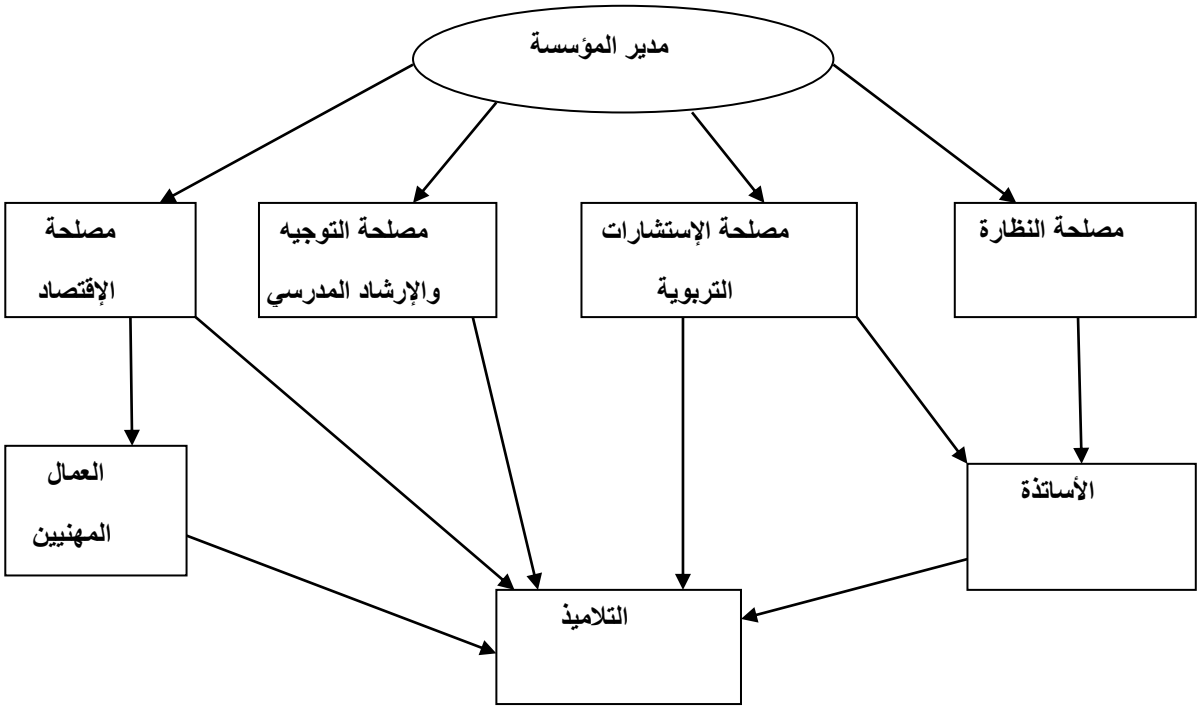
1-الطالب صلاح الدين بن نعيمة وبقية الطلبة ،التسيير المالي والمادي للمؤسسات التربوية ،دراسة حالة لثانوية عمراني العابد – سيدي عمران-الوادي ،مذكرة لنيل شهادة الماستر ،تخصص محاسبة وتدقيق ،2018/2017 ،ص43

- **المقتصد :** فهو المسير المالي ،وهو معين ومنصب منذ سبتمبر 2001 ويمارس مهامه وفق القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية .،وحسب القرار رقم 829 المؤرخ في 26 فيفري 1991.ويكون بذلك المسؤول المباشر على تسيير مصلحة الإقتصاد ،حيث يتولى التسيير المالي والمادي بالتنسيق مع الآمر بالصرف.كما يقوم بمساعدته نائب مقتصد يعمل وفق ارشاداته وتوجيهاته ويمكن ان يخلفه في حالة مانع او غياب .

ثانيا :الخريطة التربوية :تتكون من الطاقم التربوي المكون للمؤسسة من 638 تلميذ منهم 75 نصف داخلي (67تلميذ ممنوح و8 تلاميذ غير ممنوحين) وباقي التلاميذ خاريجي .

وحسب نفس الخريطة التربوية فان التأطير التربوي يتكون من مجموعة من أساتذة ثانوية والتي تضم 43 أستاذ.

الشكل رقم : 04 الهيكل التنظيمي لمؤسسة عمراني العابد-سيدي عمران-الوادي[1]



[1] -الطالب صلاح الدين بن نعيمة وبقية الطلبة ،دراسة حالة مرجع سابق،ص47

المطلب الثالث:أهمية المؤسسة التربوية

اولا :أهمية اجتماعية :

تحقق المؤسسة التربوية الاندماج الاجتماعي للفرد من خلال إقحامه في الحياة الاجتماعية ،فهذه الأخيرة فضاء يتلقى فيه المتعلم المعرفة بما يتوافق مع احتياجاته ومتطلباته لبناء إنسان وبالتالي بناء المجتمع وإعادة إنتاجه حضاريا واديولوجيا.

ثانيا الأهمية الاقتصادية :يحظى قطاع التربية في الجزائر مكانة مهمة نظرا لضخامة موظفيه ومستفيدي خدماته وهذا ما أدى إلى تخصيص اعتمادات كبيرة من ميزانية الدولة ،لهذا فان مسك المحاسبي لسجلات هذا القطاع تولي له الجهات الرقابية اهتماما وعناية كبيرة.

المبحث الثاني : إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للمؤسسة التربوية

تطرقنا في هذا المبحث إلى إعداد وتنفيذ ميزانية ثانوية عمراني العابد لسنة المالية 2016

المطلب الأول :إعداد الميزانية

مرحلة الإعداد يعني تحضير الميزانية عن طريق وضع تقدير للإيرادات لتغطية النفقات المقدرة حسب احتياجات المؤسسة لفترة مقبلة وبما أن هذه المرحلة مبنية على التقدير فالمؤسسة تلتزم الدقة الى اقصى حد ممكن حتى لا تقع في عجز او فائض .ويتم إعداد الميزانية في الأشهر الثلاث الأولى من السنة الجديدة

إن حق تحضير وإعداد الميزانية العامة على المؤسسة التربوية لثانوية عمراني العابد –سيدي عمران –الوادي مثلها مثل هيآت ومؤسسات الدولة ،وهنا يقوم مدير الثانوية بمساعدة المحاسب الإداري (المقتصد) أثناء السنة المالية الجارية بجمع المعطيات وتحليلها من أجل إعداد الميزانية الأولية للسنة المالية المقبلة ،وهذا باعتماد مجموعة من التعليمات الوزارية المشتركة بين وزير التربية الوطنية ووزير المالية تتضمن طريقة إعداد الميزانية وتقديمها والتي تساعد في تحضير الميزانية.

من أجل إعداد مشروع الميزانية يجب تحضير الوثائق التالية:[1]

1- حالة أكتوبر.

[1] - الطالب صلاح الدين بن نعيمة وبقية الطلبة ،دراسة حالة ،مرجع سابق،ص48

-عدد التلاميذ المتمدرسين=638.

- عدد التلاميذ نصف داخلي =75.

- عدد التلاميذ الممنوحين 67 تلميذ.

- عدد التلاميذ الغير الممنوحين=8 تلاميذ.

2- ميزانية السنة السابقة 2015.

3-وضعية السكنات الوظيفية المشغولة .

3-الخريطة الإدارية والتربوية.

4- مقرر اعانة الممنوحة من طرف الدولة.

5- المنشور الوزاري رقم2016/91 المؤرخ في 2016/02/16.

أولا : جانب الإيرادات[1] :

الجدول رقم 01 إيرادات المؤسسة التربوية لثانوية عمراني العابد – سيدي عمران-الوادي لسنة 2016

رقم الباب	رقم البند	التعيين	عدد التلاميذ	قيمة الوحدة بالدينار	المبلغ المقدر بالميزانية دج
12	121	المنح الوطنية	67	648.00	43.416.00
13	131	دعم الدولة للتلاميذ الممنوحين	67	1.152.00	77.184.00
14	141	إعانات تسيير المصالح المشتركة			3.797.416.00
21	211	التغذية والإطعام	8	1.800.00	14.400.00
22	221	ايرادات على العائلات - حقوق المراسلة - الاتلافات	638	10.00	- 6.380.00 3.604.00
22	222	إيرادات أخرى -حقوق الكراء -الأعباء المشتركة		- 700.00 200.00 200.00	- 7.000.00 6000.00 9.600.00
مجموع الإيرادات					**3.965.000.00**

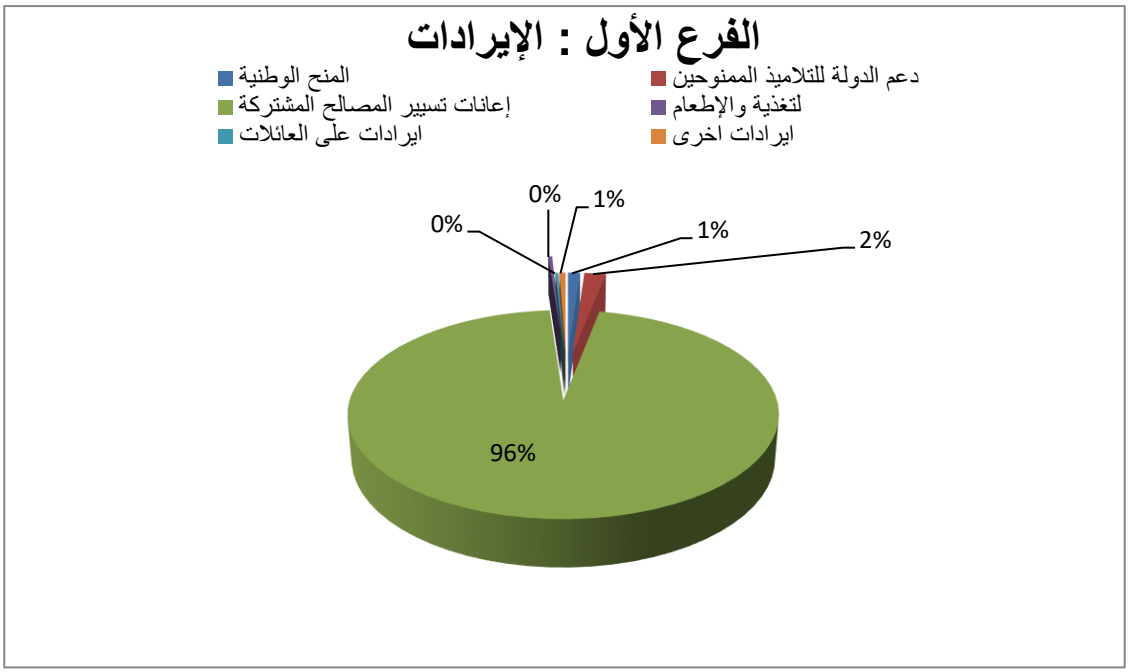
[1]- **الطالب صلاح الدين بن نعيمة وبقية الطلبة ،دراسة حالة ،مرجع سابق،ص49**

- إعانة تسيير المصالح المشتركة حسب مقرر الاعتماد الممنوح من طرف الدولة.

-الإتلافات تحدد حسب الميزانية السابقة،وفق مجلس التوجيه والتسيير.

- حقوق الكراء والأعباء المشتركة يحدد حسب وضعية شغل السكنات الوظيفية ،حيث ان المؤسسة تملك ثلاث سكنات الأول مشغول من طرف المقتصد معفى من كل الأعباء نظرا لإمتلاكه عداد فردي للكهرباء (قيمة الوحدة ضرب 10 أشهر)،والثاني مشغول من طرف المستشار التربية يسدد أعباء الكهرباء(200.00دج مضروب في عدد الغرف ثم يضرب في 12 شهر)،والثالث مشغول من طرف نائب نقتصد لضرورة الخدمة حيث يسدد (200.00دج مضروب في عدد الغرف ثم يضرب في 10 أشهر)،مع إضافة أعباء الكراء 700دج للسكن ذو 3 غرف.

الشكل رقم : (05) يمثل النسبة الدائرية لمجموع الإيرادات لسنة 2016



المصدر: من إعداد الطالبة استنادا من معلومات الميزانية التقديرية للمؤسسة التربوية عمراني العابد – سيدي عمران-الوادي لسنة 2016

التحليل:

- **إعانة تسيير المصالح المشتركة**: نلاحظ من خلال الدائرة النسبية أن إعانة الدولة المتمثلة في إعانات تسيير المصالح المشتركة حيث تمثل نسبة مرتفعة من مجموع إيرادات المؤسسة التربوية والمقدرة ب96 بالمائة ،وهذا راجع لكون مؤسسة عمومية ذات طابع إداري غير ربحية حيث تعتمد على إعانة الدولة نظرا لعدم وجود مداخيل أخرى وإن وجدت فهي بمبالغ رمزية تتحصل عليها المؤسسة لقاء خدماتها ،كون المؤسسة هدفها تقديم المنفعة العامة للمجتمع وليس تحقيق الربح
- **دعم الدولة للتلاميذ الممنوحين** : نلاحظ أن هذه النسبة منخفضة جدا والمقدرة ب 2بالمائة وهذا متعلق بعدد التلاميذ حيث دعم الدولة يحدد مبلغها حسب عدد التلاميذ الممنوحين أي كلما زاد عدد التلاميذ تزيد دعم الدولة.
- **المنح الوطنية** :نلاحظ أن هذه النسبة كذلك منخفظة جدا والمقدرة ب1 بالمائة وهذا راجع لمبلغ السنوي للمنح الوطنية مضروب في عدد التلاميذ الممنوحين أي مرتبط بعدد التلاميذ .

- **إيرادات أخرى** :نلاحظ أن هذه النسبة والمقدرة ب1 بالمائة والتي تكاد تكون منعدمة كون أن المؤسسة تملك ثلاث سكنات وظيفية فقط.تتحصل المؤسسة على إيرادات الإيجار وأعباء الإيجار المتمثلة في الكهرباء والغاز في حالة السكنات لا تحتوي على عدادات فردية .

أما بقية الإيرادات فهي نسب منعدمة كون المؤسسة تأخذ جراء خدماتها مبالغ رمزية كالتغذية والإطعام وحقوق المراسلة المتمثلة في 10.00دج لكل تلميذ وإيرادات الإتلافات والمتمثلة في الغرامات المطبقة على التلاميذ جراء اتلافهم لمعدات المؤسسة كالكراسي والطاولات .... الخ ،وهذا كونها مؤسسة تربوية غير ربحية هدفها تحقيق المنفعة العامة للمجتمع.

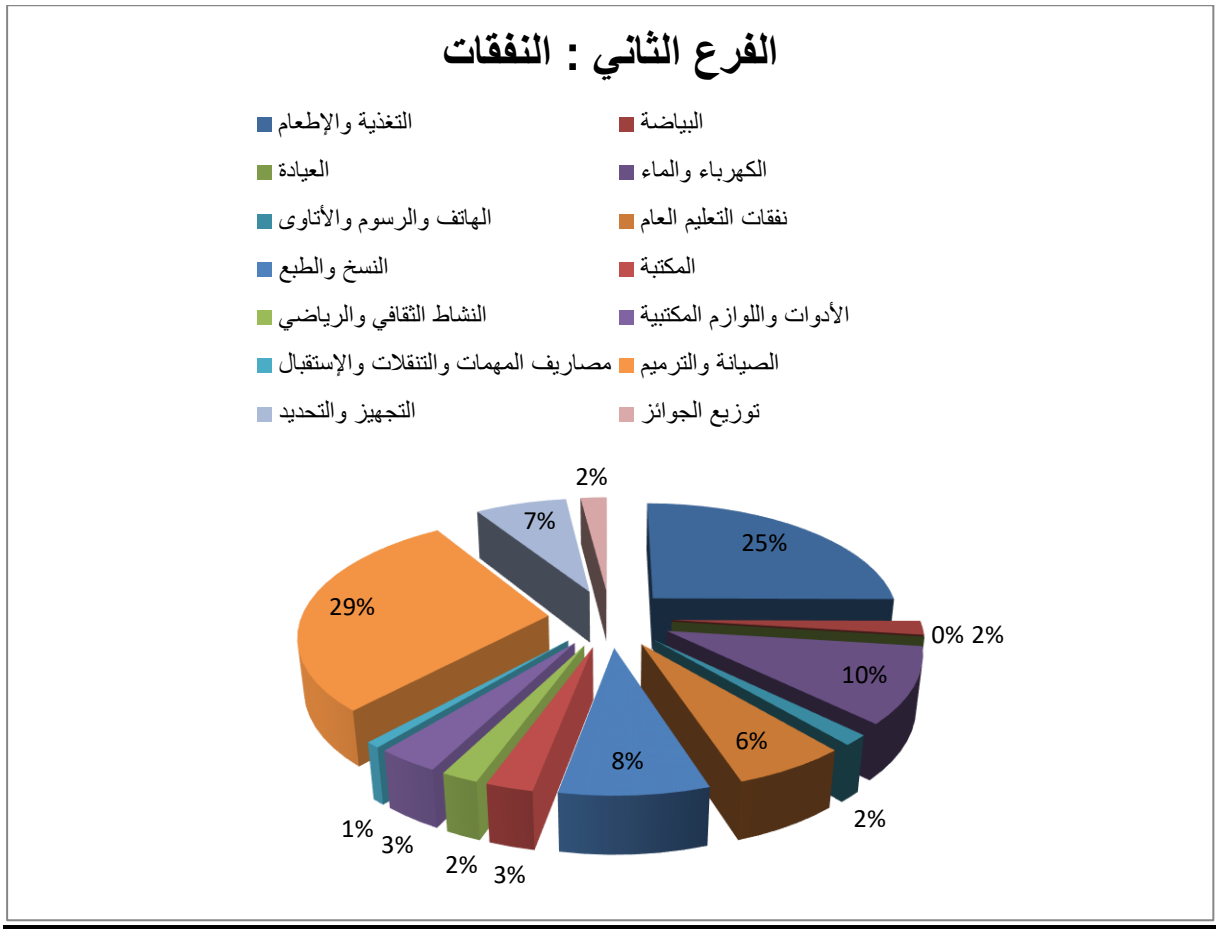
ثانيا: النفقات[1]

الجدول رقم 02: نفقات المؤسسة التربوية لثانوية عمراني العابد – سيدي عمران-الوادي لسنة 2016

الباب	البند	التعيين	المبلغ المقدر بالميزانية دج	طريقة الحساب
21	211	التغذية والإطعام	995.625.00	عدد التلاميذ(75)X قيمة الحدة بالدينار(13.275.00)
22	221	البياضة	75.000.00	مبلغ تقديري مقارن بالميزانية السابقة والنفقات
	222	العيادة	0.00	
23	231	الكهرباء والماء	408.500.00	مبلغ تقديري مقارن بالميزانية السابقة والنفقات
	232	الهاتف والرسوم والأتاوى	57.400.00	مبلغ تقديري حسب المنشور السالف الذكر
24	241	نفقات التعليم العام	245.000.00	مبلغ تقديري مقارن بالميزانية السابقة والنفقات
	242	النسخ والطبع	320.000.00	مبلغ تقديري مقارن بالميزانية السابقة والنفقات
	244	المكتبة	101.475.00	مبلغ تقديري مقارن بالميزانية السابقة والنفقات
	245	النشاط الثقافي والرياضي	80.000.00	مبلغ تقديري مقارن بالميزانية السابقة والنفقات
25	251	الأدوات واللوازم المكتبية	135.000.00	مبلغ تقديري مقارن بالميزانية السابقة والنفقات
26	261	مصاريف المهمات والتنقلات والإستقبال	32.000.00	مبلغ تقديري مقارن بالميزانية السابقة والنفقات
27	271	الصيانة والترميم	1.115.000.00	مبلغ تقديري حسب المنشور السالف الذكر
	272	التجهيز والتحديد	280.000.00	مبلغ تقديري حسب المنشور السالف الذكر
29	291	توزيع الجوائز	80.000.00	مبلغ تقديري مقارن بالميزانية السابقة والنفقات
مجموع النفقات			**3.965.000.00**	

1- الطالب صلاح الدين بن نعيمة وبقية الطلبة ،دراسة حالة ،مرجع سابق،ص48

الشكل رقم (06) يمثل النسبة الدائرية لمجموع النفقات لسنة 2016



المصدر : من إعداد الطالبة استنادا على وثيقة الميزانية التقديرية للمؤسسة التربوية عمراني العابد – سيدي عمران-الوادي لسنة 2016

التحليل :

-الصيانة والترميم :نلاحظ أنها أكبر نسبة مرتفعة مقارنة بالنسب الأخرى والمقدرة ب**29** بالمائة من مجموع النفقات كون هذا الجانب من النفقات يتطلب مبالغ مرتفعة .

- التغذية والإطعام : نلاحظ من خلال هذه النسبة والمقدرة ب **25** بالمائة أنها مرتفعة نوعا ما عن بقية النسب المتبقية وهذا راجع إلى كون المؤسسة ذات طابع نظامي نصف داخلي فهي تمول كليا من إيرادات الإطعام في حين لا يمكن التحويل من هذا الباب سواء بالأخذ أو بالمنح فهو يحدد عن طريق

ضرب عدد التلاميذ الممنوحين في مبلغ اعتماد سنوي للتلميذ الواحد والمقدر ب13.275.00دج في عدد التلاميذ ب 75 تلميذ.

ثم تليها باقي النفقات الأخرى التي تقدر بنسب ضعيفة ومتفاوتة فتمول كليا من إيرادات تسيير المصالح المشتركة إضافة إليها إيرادات مرتبطة بنشاط المؤسسة.وهي نفقات موجهة للتسيير الحسن للمؤسسة.

كما لاحظنا أنه تم احترام مبدأ التوازن للميزانية مجموع الإيرادات =مجموع النفقات .

بعد انتهاء من إعداد مشروع الميزانية ومناقشته من طرف مجلس التربية والتسيير أو مجلس التوجيه والتسيير وموافقة الوصاية عليه يعاد إلى المؤسسة لتنفيذه اذ أصبح قانونا وجب تنفيذه.

المطلب الثاني : تنفيذ ميزانية المؤسسة التربوية

يتولى كل من الآمر بالصرف والمحاسب العمومي تنفيذ الميزانية من جانب الإيرادات والنفقات كما أشرنا في الدراسة النظرية .

تمسك السجلات والدفاتر الرسمية الخاصة بتنفيذ الميزانية من طرف المحاسب العمومي (المقتصد) بعد ترقيمها وختمها من طرف الآمر بالصرف (مدير المؤسسة) وتسجل فيها مختلف العمليات المحاسبية ،وكل مراقبة لتنفيذ الميزانية لا تتم الا من خلال هذه السجلات والدفاتر ،ونظرا إلى أهميتها يجب الاعتناء بها من حيث الوضوح والتسجيل وتجنب الشطب عليها .[1]

الفرع الأول :تنفيذ الإيرادات

تتمثل السجلات والدفاتر التي يتم فيها عملية تنفيذ الإيرادات فيما يلي :

1- سجل الحسابات المفتوحة لدى الخزينة والغير (إيرادات حسب البنود):

هو أول سجل يفتح بعد اعتماد مشروع الميزانية ،حيث يسجل فيه فقط ايردات المؤسسة التي تعمل على مراقبتها في كل مراحل تحصيلها، يقوم بفتح السجل الآمر بالصرف ويكون تحت مسؤولية المحاسب العمومي .يسجل في الجانب الأيمن من السجل الجانب الإثباتي للمبالغ المستحقة أما عملية التصفية تكون في الصفحة اليسرى يسجل فيها الا المبالغ المحصلة فعلا.

[1]-الطالبة قندوسي عوالي ،دور المحاسبة العمومية في تسيير المؤسسات التربوية،دراسة حالة متوسطة عبد الحميد بن باديس ،مستغانم ،مذكرة لنيل شهادة الماستر 2017/2016 ،ص87-102

آخر السنة تكون الموازنة بين القسم الأيمن والقسم الأيسر وذلك بطرح القسم الثاني من القسم الأول للوصول الى الموازنة.وفي حالة عدم تساوي الشق الأيمن مع الأيسر يعني وجود مبالغ غير مقبوضة. يوقف السجل عند نهاية كل ثلاثي بالأرقام وعند نهاية السنة بالأرقام والأحرف مع تأشيرة المحاسب العمومية على صفحة التحصيلات وتأشيرة الآمر بالصرف تكون على صفحة الإثبات.

2- دفتر الوصولات :

يعتبر أول دفتر تمسك فيه الإيرادات عند تحققها (تحصيلها)فعلا في المؤسسة ،كما ان مدة صلاحية هذا الدفتر محددة سنة واحدة ،كما يفتح الدفتر من طرف الآمر بالصرف ويوضع تحت مسؤولية المحاسب العمومي ويفتح دائما في بداية السنة المالية.كما أنه كل الإيرادات مهما كان طبيعتها تسجل في دفتر أو عدة دفاتر للوصولات.

3- سجل الإيرادات :

يعتبر سجل الإيرادات السجل الوحيد المسؤول عن ضبط مجموع الإيرادات حسب فترات التسيير عند تعدد المسيرين بحيث تدوم صلاحياته على سنوات عديدة ولا تنتهي بنهاية السنة المالية.
يفتح السجل من طرف الآمر بالصرف ويوضع تحت تصرف المحاسب العمومي الذي يقوم بتسجيل كل إيرادات المؤسسة .

4- سجل الحقوق المثبتة على العائلات :

وهو السجل الذي يعالج المداخيل في مجال التغذية من خلال تثبيت حقوق الإطعام بالنسبة للتلاميذ الداخليين ونصف الداخليين.

الفرع الثاني : تنفيذ النفقات

تتم عملية تنفيذ النفقات وفق دفاتر وسجلات والمتمثلة فيما يلي[1] :

1- سجل بطاقة الالتزام (موقوف حسب البنود) :

يمكننا هذا السجل من معرفة الرصيد الحالي المتوفر في أي بند من البنود حتى لا تقع في تجاوز للإعتمادات فهذا الأخير يمثل عملية الالتزام والدفع في آن واحد.
وهو سجل متكون من مجموعة من بطاقات الالتزام يتضمن معلومات متعلقة بسند الطلب وقسم ثاني خاص بالتسديد يتضمن معلومات مأخوذة من حوالة الدفع.

[1]-الطالبة قندوسي عوالي، دراسة حالة ،مرجع سابق

2-سجل النفقات :

يعتبر السجل الوحيد الذي يقوم بضبط مجموعة النفقات يحتوي على العمليات المتعلقة بالنفقات ويتكون السجل من أربعة أعمدة الأول خاص بالمبالغ من 01 جانفي والثاني بالمبالغ كل نفقة في اليوم والثالث لنفقات الميزانية الحالية والرابع خاص بالمصالح الميزانية.

2-سجل الممون :

يسمح هذا السجل بمراقبة النوعية والكمية للأشياء المطلوبة ،كما تهتم بكل الأدوات والقوانين الخاصة بجميع المشتريات والخدمات المؤداة.

الفرع الثالث : السجلات المشتركة بين الإيرادات والنفقات

هناك سجلات مشتركة بين الإيرادات والنفقات من أجل تنفيذ عمليات المالية تتمثل فيما يلي[1]:

1-سجل الصندوق اليومي :

يعتبر هذا السجل تنتهي عملياته عند نهاية اليوم يضبط عملية الصندوق في 12/31 وهو سجل مشترك بين إيرادات ونفقات المؤسسة.

2-الدفتر اليومي للصندوق :

وهو دفتر مشترك مرتبط بسجل الصندوق اليومي يجمع كل صناديق أيام الشهر.

3- **سجل الحسابات خارج الميزانية :**

سجل مشترك بين الإيرادات والنفقات يحدد كل إيرادات ونفقات المؤسسة الغير واردة في الميزانية كما يهدف إلى جمع مداخيل ومصاريف كل بند مع ضبط الرصيد في نهاية السنة.

1-دفتر حركة الأموال النقدية :

هو دفتر مشترك بين الإيرادات والنفقات وهو الدفتر الوحيد المسؤول عن أي حركة نقدية تقوم بها المؤسسة سواء كانت هذه الحركة نقدية أو إيراد.

2-دفتر الحساب الجاري للخزينة :

دفتر مشترك بين الإيرادات والنفقات يمكننا من معرفة الأموال عبر الخزينة وتحديد رصيد والصكوك المدفوعة خلال الشهر والإيرادات التي دخلت في رصيد المؤسسة ،كما يضبط ايضا الوضعية الشهرية وحالة التقارب السنوية.

[1]-**الطالبة قندوسي عوالي، دراسة حالة ،مرجع سابق .**

المطلب الثالث : التسجيل المحاسبي لمراحل التسجيلات الأخرى

يسير المحاسب العمومي المؤسسة التربوية بأسلوبين [1]:

- التسيير المالي ويستعمل فيه سجلات التي سبق ذكرها
- التسيير المادي مستعملا فيه سجلات أخرى تسمى سجلات التسيير المادي.

1- سجل الجرد العام :

وهو السجل الوحيد المسؤول عن تسجيل وتقسيم وإحصاء الأشياء التي تفوق قيمتها 500.00دج والتي لا تستهلك بمجرد الاستعمال الأول .وبالنسبة للأشياء الأخرى التي لا تتجاوز قيمتها 300.00دج.

2- سجل جرد المكتب :

سجل يحتوي على كل ما تمتلكه المؤسسة من كتب وهو سجل تابع لسجل الجرد العام.

3- سجل الجرد الدائم :

هو السجل الوحيد الذي يتكفل بالأشياء القابلة للاستهلاك بمجرد الاستعمال الأول والتي يفوق ثمنها 500.00دج وحسب المنشور 143 المؤرخ في 1992/07/30.

3- سجل الإطعام :

تلخص في ورقة واحدة كل من وثيقة الاستهلاك والتكاليف اليومية حيث تعتبر وثيقة الإستهلاك اليومي أهم وثيقة بالنسبة للجرد الدائم في المؤسسة ذات النظام النصف داخلي وتدل على حسن التسيير في المؤسسة كما تكمن أهميتها في تسهيل عملية المراقبة الدائمة والصارمة للمخزن المواد الغذائية وتساعد على تحديد المبالغ المصروفة في التغذية بعدم تجاوز الإعتمادات المخصصة.

5- سجل الرواتب والأجور :

يلحق بهذا السجل قائمة تفصيلية لكل الموظفين وعمال المؤسسة كما يدعم بخريطة إدارية وتربوية يخصص لكل موظف صفحة خاصة تحمل معلومات الموظف.

[1]- **الطالبة قندوسي عوالي، دراسة حالة ،مرجع سابق ص103-108**

خلاصة الفصل :

بعد ما تم عرضه في هذا الفصل يمكننا الإجابة على التساؤلات التي كانت تراودنا عن كيفية إعداد وتنفيذ الميزانية في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ،فمن خلال المثال الذي تطرقنا إليه (دراسة لحالة سابقة) لمؤسسة تربوية ،فعملية تحضير وتنفيذ الميزانية العمومية تتم في الإطار الذي حدده قانون المحاسبة العمومية 90-21 ،حيث يقوم أعوان المحاسبة العمومية (الآمر بالصرف والمحاسب العمومي)بالعمليات المالية للميزانية وتحت مسؤوليتهم ووفق هيآت رقابية مختلفة كضمان لشرعيتها ومصداقيتها.حيث يتم إعداد الميزانية الأولية عن طريق تقديرات للإيرادات والنفقات حيث تستند في إعدادها على مجموعة من الوثائق التي تكون لازمة وضرورية.

حيث تحتوي الميزانية الأولية على فروع وفصول وبنود وفقرات فإيرادات المؤسسة التربوية تحتوي على أربعة فروع (إيرادات على عاتق الخزينة ،إيرادات الذاتية ،إيرادات على عاتق الولاية ،ايردات استثنائية) إيرادات عبارة عن مقبوضات محصلة عن طريق أشخاص طبيعيين كتحصيل إيرادات على العائلات و إيرادات أخرى ،وأشخاص معنووين (كمساهمات الدولة والمنح الوطنية...إلخ)،حيث يتم تحصيلها وفقا لسجلات ودفاتر خاصة (دفتر الوصولات،سجل الإيرادات .....إلخ)

أما جانب النفقات يحتوي على ثلاث فروع (نفقات على عاتق الخزينة،نفقات التسيير ،النفقات الولائية)،فهي جميع المصاريف التي تقوم المؤسسة بصرفها لتوفير متطلبات الضرورية كالتغذية والإطعام ،نفقات التعليم العام ...إلخ من النفقات وذلك عن طريق التعامل مع الأشخاص طبيعيين كالممونين وأشخاص معنويين كشركة الغاز والكهرباء وشركة المياه ....إخ .حيث تتم عملية التنفيذ وفق سجلات ودفاتر ووثائق محاسبية ثبوتية كسجل بطاقة الالتزام ،سجل النفقات .....إخ من السجلات.

كما أنه هناك سجلات مشتركة بين الإيرادات والنفقات والمتمثلة في في سجل الصندوق اليومي ،الدفتر اليومي للصندوق ..... الخ من سجلات المشتركة .

وفي الأخير كل تلك العمليات تتم تحت مراقبة المراقب المالي ورقابة مديرية التربية وهذا للحفاظ على المال العام.

الخاتمة العامة

خاتمة عامة:

في المؤسسات العمومية الغير الربحية تم اعتماد نظام المحاسبة العمومية لتنفيذ ميزانيتها وتعتبر كوسيلة للرقابة على الأموال العمومية في ظل مؤسسات ينعدم فيها مؤشر الربح ، فهي تهدف إلى تحقيق الاستعمال الأمثل للموارد العمومية من حيث العقلنة والرشادة والاقتصاد في تسيير الأموال العمومية وذلك بتطبيق رقابة صارمة ومستمرة ،وللوصول إلى مدى نجاح هذا النظام الذي يحدد النصوص القانونية والإجراءات الإدارية الواجب تنفيذها من طرف الأعوان المحاسبين للقيام بالعمليات المالية . تمحورت إشكالية موضوع الدراسة حول معرفة دور المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ،وتمت معالجة هذه الإشكالية وفق ثلاثة فصول فصلين ، في إطار نظري ،فصل ثالث وفق دراسة لحالة سابقة تطرقنا من خلالها لحالة مؤسسة تربوية كمثال عن كيفية إعداد وتنفيذ الميزانية في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وذلك باضافة تحليل لميزانية المؤسسة التربوية بواسطة الدائرة النسبية من جانب الإيرادات والنفقات وتمت معالجة الإشكالية وفق مناهج وأدوات متبعة تمكنا من خلالها إل الوصول إلى النتائج التالية:

- المحاسبة العمومية عبارة عن قوانين وأنظمة معمول بها ،لأنها تحكمها عدة قوانين ومراسيم يجب التقيد بها في جانبين هما جانب تحصيل الإيرادات وجانب دفع النفقات ،بواسطة أعوان مكلفين بذلك وفق مبدأ أساسي يحكمهما وهو مبدأ الفصل في الوظيفة بين العونين ،بحيث يبين اختصاص كل منهما وفق مرحلتين أولى إدارية ويقوم بها الآمر بالصرف والثانية محاسبية ويقوم بها المحاسب العمومي وبالتالي تخلق مبدأ الرقابة المزدوجة بينهما من أجل تحقيق السير الأمثل لتنفيذ العمليات المالية للميزانية بالإضافة إلى الرقابة السابقة التي يقوم بها المراقب المالي على تنفيذ العمليات المالية.

ومن النتائج التي توصلنا إليها كذلك أن المحاسبة العمومية جاءت بحلول لمشكلات يمكن الوقوع فيها أثناء تنفيذ العمليات كحق التسخير الذي يلجأ إليه الآمر بالصرف في حالة رفض المحاسب العمومي دفع النفقة.

- الميزانية العامة للدولة تضم جميع الإيرادات والنفقات المتعلقة بالمصالح العمومية والتي يحكمها في الجزائر القانون العضوي 17/84 المتعلق بقوانين المالية والذي ينص على أن ميزانية الدولة يجب أن تتضمن تقدير لكل الإيرادات من جهة وجميع النفقات المتوقعة من جهة أخرى ،وباعتبار أن الميزانية العامة تعتمد على مبادئ وقواعد تحكمها فهي لا تخلو من الاستثناءات الواردة

عليها نظرا لوجود مشاريع اقتصادية يفوق مدة تحقيقها سنة واحدة .بالإضافة إلى إعطاء المشرع الجزائري بعض التسهيلات في دفع بعض النفقات دون الرجوع إلى الإجراءات الطويلة المفروضة ،فالميزانية العامة هي أداة رئيسية نستخدمها لتحقيق التوازن المالي والمحافظة على المال العام من أجل تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي .

- ميزانية المؤسسات العمومية الجزائرية هي مشروع من مشاريع الميزانية العامة للدولة،فهي ميزانية تتمتع بالاستقلالية المالية وتقوم على الأسلوب الإداري اللامركزية ،إلا أنها لا تخرج عن وصاية الوزارة الوصية عليها التي ترخص لها بذلك فهي بذلك تعتمد على القواعد والقوانين التنظيمية المعمول بها وتعتمد على نظام المحاسبة العمومية في تنفيذ عمليات ميزانياتها العامة من حيث الإيرادات عن طريق إجراءات الإثبات ،التصفية أمر بالتحصيل ومن حيث النفقات ،عن طريق إجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف وتتم هذه العمليات وفق مرحلة ادارية ويقوم بها الآمر بالصرف ثم المرحلة المحاسبية ويقوم بها المحاسب العمومي تتمثل في عملية التحصيل من جهة الإيرادات وعملية الدفع أو تحرير الحوالات من جهة النفقات ،وقانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية مصدر ومرجع هذه الإجراءات إلى جانب قانون المالية الذي يصدر مع نهاية كل سنة مالية ،من خلال ماسبق تظهر هنا النتيجة من أن إعداد وعرض ميزانية المؤسسة العمومية الجزائرية يعطي صورة واضحة للوضعية المالية للمؤسسة العمومية والذي لا يخرج عن هدفه المشروط في مبدأ التخصص المتمثل في تحقيق المنفعة العامة.

لكن رغم التعدد والتنوع في السجلات والوثائق المتعلقة بعمليات التنفيذ إلا أنها لا تمثل سوى مصدر لبيانات خام لعمليات الرقابية.والذي يحول دون تحقيق الرقابة الصارمة على تنفيذ العمليات المالية.

- نظام المحاسبة العمومية كأي نظام آخر لا يخلو من النقائص التي تؤثر على حسن أداء واستغلال الأموال العمومية ،وذلك يظهر من خلال النقائص التي تنعكس على الواقع العملي ،فالميزانية العمومية بإجراءاتها المعقدة التي تحكمها جعلت من تحضيرها وتنفيذها أمر صعب يتطلب وقت ويتجاوز في بعض الأحيان السنة العملية مما ينجم عنه آثار على سير المؤسسة العمومية. فطول إجراءات التنفيذ بالإضافة لوجوب الالتزام بالطابع الرسمي لتنفيذ أي نفقة قد يعيق عن تحقيق الأهداف وتحقيق النشاطات والبرامج ، إلا أنه المشرع الجزائري أعطى بعض المرونة في بعض التعاملات دون التقيد بالإجراءات المفروضة.

- نظام المحاسبة العمومية جاء لمواكبة التطورات الحاصلة في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري من خلال إجراء تعديلات في القوانين والتشريعات التي تحكم المحاسبة العمومية ،إلا أن هذه الأخيرة تعاني من ضعف مستوى أدائها لما تتسم به ميزانيتها من صيغة تقليدية لا سيما عند التقدير.

كون النظام المحاسبي الجزائري هو قائم حاليا على المعاملات النقدية بسبب الإعتماد في تنفيذ ميزانيتها على الإيرادات والنفقات فقط.

بالرغم من النقائص الموجودة في النظام المحاسبي للمحاسبة العمومية إلا أنه نستطيع تأكيد صحة الفرضية العامة للدراسة بأن ميزانية المؤسسات العمومية تكون مؤهلة للتنفيذ من خلال وضعها في إطارها القانوني الذي وضعه نظام المحاسبة العمومية من خلال سعي أعوان هذه الأخيرة للتسيير الأمثل لميزانيتها والمحافظة على توازنها مع سعي المشرع الجزائري لتطبيق رقابة صارمة ومستمرة على تنفيذ الميزانية وكذا تطبيق العقوبات والجزاءات على الأعوان المكلفين في حالة مخالفة قوانين المحاسبة العمومية المفروضة .

الاقتراحات :

على ضوء نتائج الدراسة ،يمكن صياغة بعض الاقتراحات التالية:

- ضرورة العمل على تجسيد مشروع نظام المحاسبة العمومية بما يسمح بترقية التسيير وتعزيز سياسة الإنفاق العام.

- يجب إجراء بعض التعديلات على القواعد الأساسية التي تحكم ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري سيما ما يتعلق من بقانون المحاسبة العمومية لإطفاء على الأقل مبدأ المرونة في التعاملات .

- ضرورة الاستثمار في الجانب البشري بالتكوين المستمر للمحاسبين العموميين مع إستخدام آمرين بالصرف يتمتعون بكفاءة عالية في التسيير المالي .

- ضرورة عصرنة أنظمة الإدارة العمومية من حيث التكنولوجيا وأنظمة المعلومات المحاسبية.

- منح حيز أكبر من الحرية والصلاحيات لأعوان الرقابة ،مما لها من فعالية في المساهمة في الكشف المبكر للأخطاء والتجاوزات التي قد ترتكب أثناء التنفيذ وإدراكها قبل إنتهائها .

آفاق الدراسة :

حاولت في هذه الدراسة معالجة هذا الموضوع في حدود الإشكالية وحسب المعلومات المتوفرة التي تحصلت عليها ، ونظرا لشساعة الموضوع وثرائه الفكري ووفق ماتم التطرق إليه لا يمكن إعتبار أن هذه الدراسة أحاطت بكل جوانب الموضوع بكل أبعاده والذي نتمنى أن نكون قد أوفينا ولو لجزء منه ،ويبقى هذا الموضوع تكملة لمواضيع سابقة وتمهيدا لمواضيع لاحقة خاصة أن الجزائر في مرحلة إصلاحات بدأت من جوانب متعددة مع ضرورة عصرنة أنظمة الإدارات العمومية بما ينسجم ومتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وبيان أثرها على مخرجات نظام المعلومات في المؤسسات العمومية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

- **المراجع بالعربية**

أولا- الكتب:

1. بلعروسي أحمد اليتيجاني ،قانون المحاسبة العمومية ،دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع،الطبعة الأولى ،الجزائر،2011.
2. بن داود ابراهيم،الرقابة المالية على النفقات العامة،دار الكتاب الحديث ،2010.
3. جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد المراحل والاتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004 .
4. خالد شحادة الخطيب-أحمد زهير الشامية،أسس المالية العامة،الطبعة الثانية،دار وائل للنشر والتوزيع،عمان،2007.
5. زهدي بكن، التنظيم الإداري،نظرية المرافق والمؤسسة العامة،بيروت-لبنان.
6. سوزي عدلي ناشد،أساسيات المالية العامة،كلية الحقوق،جامعتي الإسكندرية وبيروت العربية، 2009.
7. صادق المجذوب، الإدارة العامة الإدارية والوظيفة العامة والإصلاح الإداري،الدار الجامعية للنشر والتوزيع،مصر،2000.
8. عادل فليح العلي ،مالية الدولة،دار زهران للنشر والتوزيع،عمان-الأردن،2008.
9. علي خضار شنطاوي،نظرية المؤسسات العامة وتطبيقاتها في المملكة الأردنية الهاشمية ،دار الفكر للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى،1990.
10. عمار بوضياف، الوجيز في القانون الإداري، الطبعة الثانية، الجزائر، جسور للنشر و التوزيع، 2007
11. عمار عوابدي،القانون الإداري،ج^2 ،النشاط الإداري،ديوان المطبوعات الجامعية،2000.
12. عمار غواندي،القانون الإداري،ج^1 ،النظام الإداري ،ديوان المطبوعات الجامعية،2008.
13. فليح حسن خلف ،المالية العامة،عالم الكتب الحديث ،الأردن ،الطبعة الأولى ،2008.
14. فليح حسن خلف الله،المالية العامة ،عالم الكتب الحديث ،الأرن ،الطبعة الأولى ،2008.
15. محرزي محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة،ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة ،2010.

16. محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، مكتبة الصفحات الذهبية، الرياض،1988 .
17. محمد صغير بعلي،أ.د يسري أبو العلا،المالية العامة،دار العلوم للنشر ،2003.
18. محمد عباس بدوي،عبد الوهاب نصر،المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق ،مصر ،2008.
19. محمد مسعي ،المحاسبة العامة،دار الهدى الجزائر ،2003، 137.
20. ناصر لباد،الوجيز في القانون الإداري،الطبعة الثانية،مطبعة الحسناوي،الجزائر،2007.
21. نائل عبد الحافظ العواملة ،إدارة المؤسسة العامة،الجامعة الأردنية،الطبعة الأولى،2012.
22. نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، دار صفا للطباعة والنشر والتوزيع، عمان،2008 .

ثانيا- المحاضرات:

1. الأستاذة لوني نصيرة ،محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية ،جامعة آكلي محند أولحاج ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،البويرة،الجزائر،2014/2013 .
2. الدكتور منصوري الزين ، درس في المحاسبة العمومية،أستاذ محاضر بكلية العلوم الإقصادية ،التجارية وعلوم التسيير،جامعة دحلب ،البليدة

ثالثا- المجلات:

1. جمال لعمارة ،تطور فكرة ومفهوم الموازنة العامة للدولة،مجلة العلوم الإنسانية ،كلية الحقوق والعلوم السياسية،جامعة محمد خيضر ،بسكرة،2001.

رابعا- المذكرات

1.بوشنطر سليمة،المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة،مذكرة لنيل شهادة الماجستير،2011/2010.
2.مفتاح فاطمة، تحديث النظام الميزاني في الجزائر ، رسالة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان،2011.
3.شلال زهير ،آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري،أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد بوقرة،بومرداس،(2013-2014)
4.زغاشو مريم،الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية ودورها في تحسين أداء المؤسسات العمومية ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة قسنطينة 2014،2015/2.
5.صلاح الدين بن نعيمة وبقية الطلبة ،التسيير المالي والمادي للمؤسسات التربوية ،دراسة حالة لثانوية عمراني العابد-سيدي عمران-الوادي ،مذكرة لنيل شهادة الماستر ،2018/2017.
6.قندوسي العوالي ،دور المحاسبة العمومية في تسيير المؤسسات التربوية،دراسة حالة لمتوسطة عبد الحميد بن باديس ،مذكرة لنيل شهادة الماستر ،2017/2016.

خامسا- مواقع على انترنت:

1.موقع المفيد في المالية العامة https://moufid.jimdofree.com ، تمت زيارته بتاريخ 05 أفريل 2020 ،صاحب الموقع **الطاهر زروق**. متفقد عام للمصالح المالية بوزارة المالية. - مدير عام إدارة مركزية.

سادسا- المراسيم التنفيذية والقوانين:

1. القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية. خطاب الاعتماد لنفقات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
2. المرسوم التنفيذي 65-259 المؤرخ في 1965/10/14 المحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين العموميين.
3. القانون 84-17 المؤرخ في 1984/07/07 والمتعلق بقوانين المالية.
4. المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 1991/09/07 والمتعلق بتعيين وإعتماد المحاسبين العموميين.
5. المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 1991/09/07 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين ،وإيرادات مراجع باقي الحسابات وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
6. المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 1991/09/07 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها .
7. المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 1991/09/07 والمتعلق بإجراءات تسخير الآمر بالصرف للمحاسب العمومي.
8. المرسوم التنفيذي رقم 92 -19 والمؤرخ في 1992/01/09 والمتعلق بإجراءات الدفع عن طريق خطاب الاعتماد لنفقات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
9. المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 1992/11/14 المتعلق للمراقبة القبلية للنفقات الملتزم بها.
10. المرسوم التنفيذي رقم 93-46 والمؤرخ بتاريخ 06-02-93 والمتعلق بتحديد آجال دفع النفقات وتحصيل أوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المعدومة.
11. الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 1995/07/17 والمتعلق بمجلس المحاسبة.

12. المرسوم التنفيذي رقم 97-286 المؤرخ في 1997/07/04 المتعلق بتحديد إجراءات الإلتزام وتنفيذ النفقات العمومية ،والمحدد لصلاحيات ومسؤوليات الآمر بالصرف.

- **المراجع بالأجنبية:**

1. Bachir yalles chaouche,le Budget de l'etat et des collectivités locales ,opu, Alger,1990.
2. Ferediric ,parrat ,gouvernement d'entreprise, Maxima ,paris ,1999.
3. Institut de formation et d'enseignement professionnel de Birkhadem, La comptabilité publique des établissements à caractère administrat
4. ministère de finance : direction génrale de budger, manuel de contrôle des dépenses engagées année,2007.

ملخص

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تأكيد دور المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ،وذلك من خلال استنادها على إطار تشريعي يمنح لها الصلاحيات الكاملة لضمان حسن تسيير الأملاك العمومية ،لا سيما قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية ،حيث تطرقنا إلى الإطار النظري للمحاسبة العمومية للتعرف على نظامها المحاسبي وقواعدها ومبادئها واشكالها و يتطلب إعداد وتنفيذ الميزانية العمومية القيام بالعمليات المالية من طرف شخصين ذوي أدوار منفصلة ،ولكنها متكاملة ويتعلق الأمر بأعوان المحاسبة العمومية وهو كل من الآمر بالصرف والمحاسب العمومي من خلال التعرف على الأدوار والمهام والمسؤوليات لمختلف الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية العمومية عن طريق تطبيق القواعد المطبقة للمحاسبة العمومية ، من خلال النتائج توصلنا إلى أن ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري لا تكون مؤهلة لتنفيذ إن لم توضع في إطارها القانوني الذي جاء به نظام المحاسبة العمومية ،مع مراعاة الدور الفعال الذي يلعبه المراقب المالي في إتباع إجراءات الرقابة الصارمة تفاديا لسوء استعمال المال العام .

الكلمات المفتاحية : المحاسبة العمومية ،القطاع العام، قانون 90-21 ،أعوان المحاسبة العمومية ،الميزانية العمومية .الإيرادت العامة ،النفقات العامة.

Résumé

This study aims to confirm the role of public accounting in implementing the budget of public institutions of an administrative nature, by relying on a legislative framework that grants them full powers to ensure the proper functioning of public property, especially Law 90-21 related to public accounting, as we discussed the theoretical framework for accounting Public to get acquainted with its accounting system, rules, principles and forms. Preparing and implementing the public budget requires financial operations by two people with separate roles, but they are integrated and the matter is related to public accounting agents, which is both the one commanding the exchange and the public accountant by identifying the roles, tasks and responsibilities of the various agents charged with implementing the budget Publicity by applying the rules applied to public accounting,

Through the results, we concluded that the budget of public institutions of an administrative nature is not eligible to implement if it is not placed within the legal framework that the public accounting system brought in, taking into account the effective role that the financial controller plays in following strict control procedures to avoid misuse of public money.

Key words: public accounting, public sector, law 21-21, public accounting staff, balance sheet, General revenue, overhead.