المحور الثاني : ميزانية الدولة و التنظيم التقني للمحاسبة العمومية

تعد الميزانية العامة للدولة بمثابة أداة فعالة تعكس النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وكافة أوجه الأنشطة المختلفة التي تسعى الحكومات لتحقيقها ، فهي توفر بيانات ومعلومات أساسية وضرورية عن السياسات والقرارات التي ترغب الحكومات في تنفيذها من خلال توزيع الموارد العامة على كافة أوجه النفقات العامة.

1- مفاهيم حول الميزانية العامة

1-1مفهوم الميزانية العامة وفق قواعد المحاسبة العمومية

الميزانية العامة أو ما يطلق عليها الموازنة العامة للدولة تشكل المحور الأساسي للمحاسبة العمومية، لذلك احتلت حيزا هاما ضمن مواد قانون المحاسبة العمومية.

تعرفها المادة 3من القانون 21/90 بأنها:" الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال وترخص بها."

أما المادة 4 من القانون رقم 17/84 المتعلق بقوانين المالية فقد عرفت الميزانية على أنها: " تتشكل من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة، المحددة سنويا بموجب قانون المالية، والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها."

وتعتبر "خطة مالية متكاملة تتضمن تقدير النفقات العامة وتقدير الموارد اللازمة، وهي ترجمة لأهداف الدولة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية لفترة زمنية قادمة".

1-2- خصائص الميزانية العمومية:

للميزانية العامة عدة خصائص جوهرية تميزها عن الميزانية المالية للمؤسسة الاقتصادية نوجزها فيما يلي:

أ- التنبؤ والتقدير:

تتضمن الميزانية العامة أرقاما تقديرية عن النفقات والإيرادات العامة حيث أنها مجرد تقديرات لفترة مقبلة عادة ما تكون موافقة للسنة المدنية أي 12شهرا ، وبالتالي فهي تنبؤات وتقديرات تخضع للظروف الاقتصادية ولتقلبات السياسات العامة للدولة، وليست أرقاما فعلية.

ب- **الترخيص والاعتماد:**

وهي خاصية أساسية للميزانية العامة حيث أن تحصيل الإيرادات العامة وتنفيذ النفقات العامة المنصوص عليها في الميزانية العامة ليس متروكا لحرية التصرف للحكومة وهيئاتها وانما لابد أن يخضع للترخيص المسبق والاعتماد من طرف السلطة التشريعية عن طريق القوانين كقانون المالية المتضمن للميزانية العامة للدولة ومختلف القوانين والمراسيم المنظمة لتسيير المال العام.

ج-**السنوية:**

يقصد بقاعدة السنوية أن تكون المدة التي تغطيها الميزانية سنة واحدة مع عدم اشتراط إنفاقها مع السنة، الميلادية وإنما تحدد السنة تبعا لظروف كل دولة على حدى، كما يقصد بمبدأ سنوية الميزانية أن يتم تقدير الإيرادات والنفقات بصورة دورية ولمدة سنة واحدة ويكون لكل سنة فإن ذلك يؤدي ميزانية مستقلة بنفقاتها وإيراداتها عن ميزانية السنة السابقة وعن ميزانية السنة المقبلة .

-مبررات سنوية الميزانية:

-صعوبة تقدير التنبؤ للإيرادات والنفقات العامة خاصة إذا كانت لفترة طويلة أكثر من سنة؛

- طول فترة الميزانية لأكثر من سنة يؤدي إلى صعوبة الرقابة عليها؛

-السنة المدنية هي الفترة الزمنية القياسية للتنبؤ والتقدير والمقارنة؛

-طول الإجراءات المتعلقة بإعداد الميزانية والمصادقة عليها يتوجب إعدادها في سنة مدنية.

د- **الوحدة:**

تعني قاعدة وحدة الميزانية بالمفهوم المالي التقليدي أن تدرج جميع النفقات العامة للدولة والإيرادات العامة في وثيقة واحدة، وليس معنى هذا أن يقدم مشروع الميزانية العامة إلى البرلمان في وثيقة واحدة، بل المقصود أن تكون الوثيقة أو الوثائق المقدمة للهيئة التشريعية تمثل ميزانية واحدة للدولة .

وتساعد هذه القاعدة على معرفة المركز المالي للدولة حتى تتمكن أجهزة الرقابة المختلفة من مراقبة تصرفات الدولة المالية، ومطابقتها للأهداف المحددة، والإعتمادات الواردة في الميزانية العامة، كما وافقت عليها

السلطة التشريعية، كما تؤدي هذه القاعدة إلى وحدة عرض السياسة المالية للدولة، وترتيب الحاجات العامة طبقا للأولويات الاجتماعية، بما يكفل تحقيق أقصى قدر من المنفعة.

- مبررات وحدة الميزانية:

-وضوح المركز المالي للدولة وسهولة عرضه أمام البرلمان أو أجهزة الرقابة؛

-سهولة عرض مجاميع الإيرادات والنفقات؛

-مساعدة السلطة التشريعية في مهامها الرقابية؛

-الكشف عن التصرفات الحكومية في المال العام.

هـ- الشمولية:

تعني إظهار كافة الإيرادات وكافة النفقات مهما كان حجمها، بحيث يتضح جليا جميع عناصر الإيرادات وجميع عناصر النفقات دون أن تتم المقاصة بين النفقات والإيردات وإظهار الرصيد المعبر عن زيادة النفقات عن الإيرادات أو زيادة الإيرادات عن النفقات.

وتعني هذه القاعدة وجوب احتواء ميزانية الدولة على جميع الواردات، مهما كانت أنواعها ومصادرها، وعلى جميع النفقات مهما كانت أشكالها . فبموجب مبدأ الشمول يجب أن تقيد في حقل الواردات من الميزانية كل الأموال التي تقبض لحسابات الخزينة مهما كان مصدرها ونوعها ومقدارها، وان تقيد في حقل النفقات كل الأموال العمومية التي تصرف من حساب الخزينة مهما كانت الغاية من إنفاقها.

1-3- أنواع الميزانية العمومية:

أ- الميزانية العامة:

وهي الميزانية العامة للدولة والتي تبين الإيرادات العامة والنفقات العامة التي تعتزم الدولة تنفيذها خلال فترة سنة ، وتصدر عن طريق قانون يدعى قانون المالية أو قانون الموازنة.

ب- الميزانية الملحقة:

وهي ميزانية خاصة ببعض المرافق العامة، أو المشروعات ذات الطبيعة التجارية، والصناعية، والتي لا تتمتع بالشخصية الاعتبارية، تسهيلا لمهمتها في إدارة شؤونها بأسلوب اقتصادي سليم بعيد عن التعقيد، والروتين

الحكومي والاعتماد على تطبيق أساليب الإدارة الحديثة، مما يقتضي تخصيص ميزانية خاصة بها، وملحقة بالميزانية العامة للدولة.

ج-**الميزانية المستقلة:**

تضع بعض المؤسسات العامة ميزانيات مستقلة عن شخصية الدولة كالمؤسسات المتمتعة بالشخصية المعنوية المستقلة عن شخصية الدولة كالمؤسسات العامة أو المرافق العامة والجماعات المحلية ذات الأهداف الاقتصادية أو الاجتماعية أو التعليمية أو المالية...إلخ، وبذلك فإن هذه المؤسسات لها استقلال إداري ومالي منفصل عن الميزانية العامة للدولة، وغالبا ما يصدر بها قانون أو نظام مستقل يحدد نشوؤها وأهدافها واختصاصاتها ونشاطاتها.

د- **الحسابات الخاصة للخزينة:**

وهي نوع خاص من الحسابات تنشأ لأغراض معينة كتمويل أحداث أو نشاطات معينة أو تظاهرات ثقافية مثلا وتعتبر استثناء من مبدأ سنوية الميزانية حيث أنها قد تمتد لعدة سنوات، وتنتهي هذه الحسابات بمجرد انتهاء الحدث المنشئ لها، وقد نص عليها القانون رقم 84-21في المادة 84كما يلي:

-الحسابات التجارية: ويتم فيها إدراج المبالغ المخصصة لتنفيذ عمليات ذات طابع صناعي أو تجاري تقوم بها المصالح العمومية التابعة للدولة بصفة استثنائية.

-حسابات التخصيص الخاص: ويتم فيها إدراج العمليات الممولة بواسطة الموارد الخاصة على إثر إصدار حكم في قانون المالية.

-حسابات التسبيقات: تبين هذه الحسابات عمليات منح التسبيقات أو تسديدها التي يرخص للخزينة العمومية بمنحها في حدود الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض، تعفى التسبيقات الممنوحة للهيئات العمومية من طرف الخزينة العمومية من الفوائد ما لم ينص حكم من قانون المالية على خلاف ذلك ويجب تسديدها ضمن أجل أقصاه سنتين.

-حسابات القروض: تدرج في حسابات القرض القروض الممنوحة من طرف الدولة في حدود الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض، وتكون إما في إطار عمليات جديدة أو في إطار تدعيم التسبيقات.

– حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية: وتدرج ضمنها العمليات المنجزة في إطار تطبيق الاتفاقيات الدولية المصادق عليها قانونا.

2– التنظيم التقني للمحاسبة العمومية :

عرف نظام المحاسبة العمومية على أنه "مجموعة المستندات والسجلات والالات والأجهزة المكننة المستخدمة في الوحدات الحكومية، بالاضافة إلى الطرق والاجراءات والتعليمات الخاصة بتنظيم وتسجيل العمليات المالية وإعداد التقرير المالية التي تهدف إلى تقييم الأداء والتخطيط والرقابة على الأموال العامة وتنفيذ السياسات المالية الحكومية"، وهنا تقوم الوزارة المكلفة بالمالية، ممثلة للحكومة في أغلب الدول بإصدار التعليمات الخاصة بتنظيم نظام المحاسبة العمومية.

2–1–الدفاتر والسجلات المحاسبية:

تمثل الدفاتر والسجلات المحاسبية الأرشيف الذي يتم فيه تسجيل وتلخيص البيانات المحاسبية، ونظرا للطبيعة الخاصة لنشاط المؤسسات والهيئات العمومية فإنه يجب تصميم الدفاتر والسجلات المحاسبية لتتلاءم مع هذه الخصوصية.

قبل التطرق الى مختلف الدفاتر والسجلات المكونة لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، يجب الاشارة إلى أن عملية مسك السجلات المحاسبية بمختلف أنواعها تخضع إلى قواعد صارمة على المحاسبين العموميين احترامها والتي يمكن تلخيصها في العناصر الآتية :

–تحفظ سجلات المحاسبة ووثائق إثبات النفقات والإيرادات لمدة عشر سنوات؛

–تكون صفحات سجلات المحاسبة مرقمة بأرقام متسلسلة ومختومة بختم الإدارة المكلفة بتسييرها؛

– تجنب المحو والشطب؛

–عند التصحيح يجب إثبات العملية بختم وتوقيع الموظف المسؤول على مسك هذه السجلات؛

أ– مستخرج العمليات اليومية:

يستعمله المحاسب العمومي من أجل قيد العمليات اليومية المثبتة في بطاقات الإيرادات وبطاقات النفقات، والتي تم تنفيذها عن طريق الحسابات المالية أو عن طريق الحسابات الوسيطية التي ليس لها أثر مالي مباشر على الموجودات المالية للخزينة العمومية.

ب– الدفتر العام:

يسمح الدفتر العام للمحاسب العمومي بتدقيق الحسابات وتجميع المبالغ الدائنة والمدينة للحسابات عند نهاية كل شهر، حيث يعتبر هذا الدفتر بمثابة خلاصة شهرية عامة لمستخرج العمليات اليومية، لأنه يهدف إلى" تسجيل المبلغ الإجمالي للعمليات الخاصة بكل حساب سواء من الجانب الدائن أو المدين".

ج – سجل الحسابات العام:

البيانات المسجلة في دفتر اليومية العامة، تسمح للمحاسب العمومي في نهاية كل شهر باستعمال سجل الحسابات العام من أجل تجميع المبالغ الدائنة والمدينة لكل الحسابات التي عرفت حركة خلال الشهر بهدف تحديد رصيد كل حساب، عن طريق إجراء المقاصة بين المبالغ المدينة مع المبالغ المدينة لكل حساب على حدى لكي يتم استعماله في بداية الشهر القادم.

د– ميزان الحسابات الشهرية:

عند نهاية كل شهر يقوم المحاسب العمومي بإعداد ميزان الحسابات بناء على أرصدة الحسابات المسجلة في دفتر اليومية العامة وسجل الحسابات العام، بهدف إعداد الخلاصة الشهرية للعمليات المالية التي قام بتنفيذها المحاسب العمومي خلال الشهر، حيث يتضمن ميزان المراجعة الأرصدة الافتتاحية للحسابات المفتوحة لدى الخزينة العمومية في بداية السنة، إضافة إلى مجموع الأرصدة الدائنة والمدينة للحسابات التي تم تفعيلها خلال الشهر من أجل التحقق من توازن الحسابات خلال الشهر وتحديد الأرصدة الافتتاحية للحسابات للشهر المقبل.

هـ– حساب التسيير:

عند اختتام الدورة المحاسبية يتم إيداع حساب التسيير من طرف كل محاسب رئيسي، حيث يتضمن حساب التسيير كل القيود والمستندات المحاسبية التي قام بتنفيذها المحاسب الرئيسي خلال السنة، والتي تكون

مرفقة بالوثائق الأصلية لإثبات العمليات المالية المقيدة في السجلات المحاسبية، بما فيها حوالات دفع النفقات وأوامر تحصيل الإيرادات العمومية الأصلية، من أجل تحقيق أغراض المساءلة البعدية أمام هيآت الرقابة على تنفيذ المال العام لاسيما مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية.

2-2-المستندات ذات الطابع الإحصائي:

يستعين المحاسب العمومي بمستندات ذات طابع إحصائي بحيث تستمد هذه المستندات البيانات المالية من السجلات المحاسبية لاسيما ميزان الحسابات الشهري يهدف توظيفها وتقديمها في شكل جداول تكون مفيدة من الجانب الإحصائي للمصالح المركزية لوزارة المالية، تساعد هذه الأخيرة على تغطية العجز في توفير البيانات المالية غير المتاحة في السجلات المحاسبية بصفة آلية، بحيث تنقسم المستندات ذات الطابع الإحصائي إلى:

أ- الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة:

تقوم المديرية العامة للخزينة العمومية بإعداد الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة العمومية والتي تعتبر بمثابة خلاصة شهرية تهدف إلى بيان المركز المالي للخزينة العمومية، وذلك عن طريق عرض أثر تنفيذ الميزانية العمومية على السيولة النقدية المتاحة للخزينة العمومية، حيث " تسمح الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة بمقارنة عمليات تنفيذ الميزانية العمومية مع عمليات الخزينة الضرورية لتغطية رصيد تنفيذ قانون المالية.

ب- الحساب الختامي للدولة:

وهو عبارة عن" كشف بالاستخدامات والإيرادات الفعلية التي تمت خلال السنة المالية المنتهية في كل وحدة إدارية، وما ترتب على عملياتها المالية من فائض أو عجز نقدي بصورة توضح المركز المالي الفعلي لها، وتساعد على إعداد الحساب الختامي للدولة كوحدة واحدة ، يتضمن الحساب الختامي للدولة في الجزائر الخلاصة السنوية لنتائج تنفيذ الميزانية العمومية، حيث يعرض المبالغ الفعلية لتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات العمومية إضافة إلى نتائج عمليات الحسابات الخاصة للخزينة العمومية.

ج- الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير:

الهدف من إعداد هذه الوضعية هو إبراز ومتابعة نسبة تقدم استهلاك اعتمادات الدفع السنوية المخصصة لتمويل تنفيذ نفقات التسيير العمومية، حيث يتم تقديمها في شكل جدول يعرض المبالغ المالية التي

تم صرفها فعليا وفق تبويب الميزانية العامة للدولة، بواسطة معطيات هذا الجدول تستطيع وزارة المالية متابعة تطور حجم نفقات التسيير التي تم صرفها على شكل أجور ورواتب، أو على شكل تعويضات أو علاوات، أو نفقات التسيير الأخرى.

د- الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز:

هي عبارة عن جدول يعرض نسبة تقدم تنفيذ برامج التجهيز العمومي متعددة السنوات بمختلف أنواعها ولمختلف القطاعات الحكومية وفق تبويب الميزانية العمومية، حيث يمكن التمييز بين البرامج الآتية:

-برامج التجهيز العمومي المركزية، وهي البرامج ذات الطابع الوطني والتي يكون الوزير هو الآمر بالصرف الرئيسي المكلف بتنفيذها.

-البرامج الإقليمية للتنمية، وهي برامج التجهيز العمومي على مستوى الولاية والتي يكون الوالي هو الآمر بالصرف الرئيسي والوحيد المكلف بتنفيذها.

-برامج البلديات للتنمية، وهي برامج التجهيز العمومي على مستوى البلديات والتي يختص بتنفيذها رئيس المجلس الشعبي البلدي.

هـ- الوضعية الشهرية للحسابات المالية للخزينة:

تعرض هذه الوضعية في شكل جدول يبرز توزيع حجم السيولة النقدية المتاحة لدى الخزينة العمومية، حيث تعرض رصيد حساب الصندوق لمختلف صناديق المحاسبين العموميين، ورصيد في الحساب الجاري البريدي للخزينة العمومية ورصيد الحساب الجاري للخزينة لدى البنك المركزي، بواسطة معطيات هذا الجدول تستطيع الخزينة العمومية متابعة تطور التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة بصفة مركزية.