

جامعة أحمد دراية أدرار - الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

ميدان علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

شعبة علوم تجارية

تخصص مالية المؤسسة

الموضوع:

واقع المحاسبة العمومية في المؤسسة العمومية

(دراسة حالة جامعة أدرار)

تحت إشراف

من اعداد الطالبين

* د. بن العاربية حسين

▪ بن بيا محمد

▪ عدي محمود

لجنة المناقشة

د. بن العاربية حسين..... مشرفا

أ. بن عبيد عبد الباسط..... رئيسا

أ. بلبالي عبد الرحيم..... مناقشا

الموسم الجامعي: 2016-2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(قُلْ أَعْمَلُوا فَسِرَّيْنِ اللَّهُ عَمَلِكُمْ وَرَسُولِهِ وَالْمُؤْمِنُونَ)

صدق الله العظيم

إلهي لا يطيب الليل إلا بشرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا
بدورك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برويتك (الله جل جلاله)

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين (سيدنا
محمد صلى الله عليه وسلم)

إلي من كلله الله بالهبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه
بكل افتخار (والدي العزيز)

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني إلى بسمه الحياة
وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب
(أمي الحبيبة)

إلى جميع أفراد عائلتي الدين كانوا خير عون لي طوال مسيرتي الدراسية إلى أستاذي
الفاضل الذي كان خير مشرفا في هذا العمل المتواضع إلى جميع أساتذتي إلى زملائي
وزميلاتي أينما كانوا وإلى من قدم لي العون والمساعدة

أهدي هذا العمل المتواضع

راجياً من المولى عز وجل أن يجد القبول والنجاح

بن يبا محمد

الإهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بعد إتمامي والحمد لله أهدي ثمرة كدي و كفاحي:

إليك يا من تتوق الأنفس الطاهرة و العيون الفياضة لرؤياك، أهدي هذا العمل لعلي
أنال شرف حبك يا حبيبنا و سيدنا محمد رسول الله.

إلى من غمرتني بعطفها و حنانها و أعطتني شعاع الأمل و علمتني إن الحياة عمل و أمل
إلى من تسعد لفرحتي و تحزن لحزني إلى رمز الحنان و منبع الأمان إلى من أعانتني
بدعواتها *أمي الحبيبة* حفظها الله ورعاها وأطال الله في عمرها.

إلى الشجرة التي منها أتيت و المنبع الذي منه ارتويت والخير الذي فيه تربيت إلى
من علمني معنى الحياة و ظل في حياتي رمز لتضحية إلى الذي ساهم في تربيتي و تعب
في سبيل تعلمي و ارتقب طويلاً نجاحي *أبي الحنون* حفظه الله ورعاها وأطال في
عمره. وإلى إخوتي وأسرتي جميعاً ، ثم إلى كل من علمني حرفاً أصبح سنا برفه يضيء
الطريق أمامي ، إلى أهلي وعشيرتي ، إلى أساتذتي، إلى زملائي وزميلاتي ، إلى
الشموع التي تحترق لتضيء للآخرين ، إلى كل من علمني حرفاً

أهدي هذا البحث المتواضع راجياً من المولى عز وجل أن يجد القبول والنجاح

عدي رمضان

الفهرس العام

الصفحة	المحتوى
I	الفهرس العام
IV	قائمة الجداول والأشكال
IV	قائمة الملاحق
أ- د	المقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية	
2	المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية
2	المطلب الأول: المحاسبة العمومية (تعريف، مبادئ، مجال تطبيق، الأسس المطبقة)
3	مبادئ المحاسبة العمومية
3	مجال تطبيق المحاسبة العمومية
5	الأسس المطبقة في المحاسبة العمومية
6	المطلب الثاني: أهداف وخصائص المحاسبة العمومية
7	خصائص المحاسبة العمومية
7	المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية
10	المبحث الثاني : مكونات نظام المحاسبة العمومية
10	المطلب الأول: نظام المحاسبة العمومية
12	المطلب الثاني : نظام الموازنة العمومية
13	المطلب الثالث : نظام الرقابة على المال العام
15	المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
15	المطلب الأول: بعض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
19	المطلب الثاني : معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (مجال تطبيق، أهداف)
21	المطلب الثالث: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
22	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: ماهية المؤسسة العمومية	

23	المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة العمومية
23	المطلب الأول: مفهوم المؤسسة العمومية
23	المطلب الثاني: خصائص وأركان المؤسسة العامة
25	أركان المؤسسة العامة
27	المطلب الثالث: أهمية ومبررات وجود المؤسسات العامة
28	مبررات وجود المؤسسات العامة
29	المبحث الثاني: المؤسسات العمومية الاقتصادية
29	المطلب الأول: مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية
30	المطلب الثاني: مراحل تطور المؤسسة العمومية الاقتصادية
34	المطلب الثالث: مهام وخصائص المؤسسة العمومية الاقتصادية
36	خصائص المؤسسة العمومية الاقتصادية
36	المبحث الثالث: المؤسسات العمومية الإدارية
36	المطلب الأول: مفهوم الإدارة العامة
39	المطلب الثاني: وظائف الإدارة العامة
40	المطلب الثالث: خصائص الإدارة العامة
41	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لواقع المحاسبة العمومية في المؤسسة العمومية	
44	المبحث الأول: تقديم جامعة أدرار
44	المطلب الأول: نشأة جامعة أدرار
44	المطلب الثاني: مؤشرات كمية خاصة بجامعة أدرار للموسم 2016-2017
48	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للجامعة
49	المبحث الثاني: اجراءات المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية الجامعة
49	المطلب الأول: شروط تنفيذ النفقة
50	المطلب الثاني: المرحلة الإدارية لتنفيذ النفقة
50	الإلتزام

52	التصفية
53	الأمر بالدفع
54	المطلب الثاني: المرحلة المحاسبية لتنفيذ النفقة
55	الشروط الشكلية و الموضوعية لتنفيذ عملية الدفع
56	طرق التسديد
56	مدونة حسابات الخزينة
59	التسجيل المحاسبي لنفقات الجامعة
63	خلاصة الفصل
64	الخاتمة

قائمة الجداول والأشكال

الصفحة	المحتوى
45	تعداد الطلبة الجدد على حسب التخصصات
45	مخطط بياني لتعداد الطلبة الجدد
46	دائرة نسبية لتعداد الطلبة الاجمالي
47	مخطط بياني لي عدد التخصصات المتوفرة بالجامعة
48	مخطط للجامعة الافريقية أحمد دراية

قائمة الملاحق

الصفحة	المحتوى
01	بطاقة الالتزام
02	حوالة الدفع خاصة بالمستخدمين
03	حوالة الدفع الخاصة بالمزودين
04	جدول تحويل الى حساب بنكي
05	إشعار بالتحويل أقل من 100000000
06	إشعار بالتحويل أكثر من 100000000
07	كشف الحوالات
08	الصندوق اليومي
09	سجل حساب الخزينة

مقدمه

تمهيد:

إن انهيار المدرسة الكلاسيكية وقيام المدرسة الكينزية على أنقاضها، وما نتج عنه من ظهور الدولة المتدخلية بدلا من الدولة الحارسة، أدى إلى ظهور ما يسمى بالمحاسبة العمومية كآلية لمراقبة وحماية الأموال العمومية والموجهة أساسا لخدمة أفراد المجتمع؛ أي أنها تطبق في المؤسسات العمومية ولا تهدف الدولة من خلالها إلى تحقيق أرباح متميزة في هدفها هذا عن المحاسبة المالية التي تطبق على المؤسسات الاقتصادية والتي يهدف من استخدامها إلى تحقيق الربح وبالتالي ضمان الاستمرارية.

ولقد تطورت المحاسبة العمومية بتطور الذي يشهده العالم من تطور تكنولوجي وظهور العولمة الاقتصادية بالإضافة إلى تعقد حجم نشاطات الدولة، الذي نتج عنه صعوبات في الكثير من بلدان العالم في تفسير البيانات المحاسبية واستعمالها في عملية المقارنة، كلها أمور أدت إلى ظهور ما يعرف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

والجزائر على غرار دول العالم تحاول جاهدة إنشاء نظام محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة وفي الوقت المناسب للمسؤولين، حول مجمل أصول وخصوم الدولة وعرض نتائج تنفيذ قانون المالية للخرينة العمومية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية وتوظيفها لأغراض المساءلة وتقييم الأداء ولا يكون إلا من خلال تبنيها لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

1- الإشكالية

من خلال ما سبق يمكن صياغة إشكالية دراستنا في ما يلي:

ما مدى مساهمة المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟

2- الأسئلة الفرعية

وكمحاولة للإجابة على الإشكالية قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- على أي أساس تطبق المحاسبة العمومية في الجزائر؟
- هل يوجد افصاح محاسبي في ظل نظام المحاسبة العمومية؟
- كيف يتم تسيير النفقة العمومية؟

- من هي الجهة الوصية عن أعوان المحاسبة العمومية؟
- هل توجد رقابة على تنفيذ النفقات؟

3- فرضيات الدراسة:

- وللإجابة على الأسئلة المطروحة تم اعتماد الفرضيات التالية:
- تطبق المحاسبة العمومية في الجزائر على الأساس النقدي أو الصندوق.
- يوجد افصاح محاسبي ولكن بشكل نسبي.
- يتم تسيير النفقة العمومية عن طريق اعتمادات ترسلها الوزارة للمؤسسة التابعة لها تضم هذه الاعتمادات مبالغ، مرفقة بمدونة لميزانية مقسمة الى أبواب وفروع تبين كيفية توزيع المبالغ الموجودة في الاعتمادات، وفي حالة عدم كفاية هذه الاعتمادات لمواجهة النفقات يتم إضافة ميزانية تكميلية، أما في حالة وجود فائض فإنه يرجع بالمبالغ الفائضة عن حاجة المؤسسة الى الوزارة الوصية.
- الجهة الوصية عن أعوان المحاسبة العمومية هي الخزينة العمومية.
- توجد رقابة عن النفقة العمومية وهي مهمة المحاسب العمومي المعتمد في المؤسسة العمومية.

4- مبررات اختيار الموضوع:

تم اختيار هذا الموضوع نظر للنقص الكبير في الدراسات التي تتناول المحاسبة العمومية في الجزائر بصفة عامة وجامعة أدرار بصفة خاصة، إذ تعتبر هذه الدراسة حسب اطلاعنا هي الأول من نوعها التي تتناول هذا النوع من المواضيع لهذا المستوى، لهذا أراد الباحثان أن يساهما في إثراء المكتبة الجامعية بهذه الدراسة.

5- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى معرفة مدى مسايرة المحاسبة العمومية في الجزائر للمعايير الدولية في القطاع العام، من خلال دراسة وتحليل لواقع تطبيق المحاسبة العمومية في المؤسسة العمومية ذات الطابع الاداري، واختيار جامعة أدرار كعينة لهذا النوع من المؤسسات.

6- أهمية الدراسة:

يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة، نظرا للمكانة الاستراتيجية لنظام المحاسبة العمومية في الادارة المالية للدولة، وكذلك التحكم أكثر في النفقات وتفعيل الدور الرقابي والإعلامي وتساهم هذه الدراسة في معرفة مدى مساهمة هذا النظام المحاسبي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال دراسة واقع تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر .

7- حدود الدراسة:

اقتصرت دراستنا لمعرفة واقع تطبيق المحاسبة العمومية على جامعة أدرار كدراسة حالة، وتم التركيز على اجراءات تنفيذ النفقات كنموذج للمحاسبة العمومية في المؤسسة الإدارية، وهذا خلال الثلاثي الأول من سنة 2017.

8- المنهج المتبع:

للإحاطة بمختلف جوانب موضوع الدراسة تم اخيار المنهج الوصفي التحليلي، وهذا من أجل عرض مختلف مفاهيم المحاسبة العمومية والمؤسسة العمومية، بالإضافة الى المنهج الاستقرائي لعرض المؤشرات الكمية الخاصة بجامعة أدرار وتحليل اجراءات تنفيذ الميزانية.

9- الدراسات السابقة:

لقد تم تناول هذا الموضوع في بعض الدراسات، ولكن تركز أهمها على الجوانب الكلية للمحاسبة العمومية وتمثلت في اصلاح نظام المحاسبة العمومية، ونجد من بين أهم الدراسات التي تناولت هذا الموضوع ما يلي:

- شلال زهير، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2013-2014. وقد تمحورت اشكالية دراسته حول ما هو واقع وأفاق تطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟ والتي اهتم فيها على عرض النظام المحاسبي الخاص بالدوائر المركزية لدولة من دون أن يتطرق للنظام الخاص بالجماعات المحلية والمرافق العمومية ذات الطابع الإداري والتي لها إطار محاسبي خاص بها.

- يوسف السعيد أحمد، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية-حالة الجزائر - مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدينة، 2009-2010، وقد تمحورت اشكالية دراسته حول أي مدى يمكن للإصلاحات أن تساهم في تطوير نظام المحاسبة العمومية؟ والتي اهتم فيها على دراسة مدى مساهمة هذه الإصلاحات في تطوير نظام المحاسبة العمومية، بالإضافة الى تجارب بعض الدول التي تبنت فكرة الإصلاح.

10- صعوبات الدراسة:

تتعلق الصعوبات التي واجهتنا في هذه الدراسة صعوبة الحصول على المعلومات نظرا كون الموضوع قليل الدراسات

11- هيكل الدراسة:

تنقسم هذه الدراسة الى ثلاثة فصول فصلين نظريين وفصل تطبيقي، يتناول الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة العمومية حيث يتطرق هذا الفصل الى ماهية المحاسبة العمومية ثم تليها مكونات نظام المحاسبة العمومية بالإضافة الى معايير المحاسبة العمومية، أما الفصل الثاني فيضم ثلاثة مباحث نستعرض من خلالها ماهية المؤسسات العمومية بصفة عامة في مبحثها الاول، وفي المبحث الثاني والثالث فيضم المؤسسة العمومية الاقتصادية والإدارية على التوالي، أما في الفصل التطبيقي فيضم في مبحثه الأول تقديم جامعة أدرار وفي المبحث الثاني والأخير فيتناول اجراءات المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية الجامعة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للمحاسبة العمومية

تمهيد:

لم تكن هنالك ضرورة لدراسة طرق تسيير الأموال العمومية، لكن مع ظهور المفهوم الحديث للدولة واتساع نشاطاتها أصبحت هنالك ضرورة لدراسة نشاطها المالي وتحديد طرق تسييرها، فقد أصبح نطاق الأموال العمومية يشمل مجالات واسعة و تعددت الهيئات الممثلة للدولة تبعا للغايات المرجوة، وعلى ضوء هذا جاءت المحاسبة العمومية كآلية لمراقبة وحماية الأموال العمومية، وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى دراسة الإطار النظري للمحاسبة العمومية من خلال المباحث التالية:

✚ ماهية المحاسبة العمومية؛

✚ مكونات نظام المحاسبة العمومية؛

✚ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

إن المحاسبة العمومية تقنية كمية، تشمل إجراءات قانونية وتنظيمية يتم تطبيقها من طرف أعوان يعرفون بأعوان المحاسبة العمومية، سنعرض في هذا المبحث إلى الإلمام بمفهوم ومجال تطبيق المحاسبة العمومية بالإضافة إلى أهداف وخصائص ومبادئ المحاسبة العمومية.

المطلب الأول: المحاسبة العمومية (تعريف، مبادئ، مجال تطبيق، الأسس المطبقة)

للمحاسبة العمومية عدة تعاريف سنحاول التطرق إلى أهمها، بالإضافة إلى أن لها مبادئ ومجال تطبيق فيه سنستعرضها في ما يلي:

أولاً: تعريف المحاسبة العمومية

التعريف الأول: المحاسبة العمومية هي "المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار، وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك"¹.

التعريف الثاني: تعتبر المحاسبة العمومية بأنها "مجموعة القواعد التي تنظم وتفنن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية. وبالتالي يمكن تقديم ثلاثة مفاهيم للمحاسبة العمومية :

- **المفهوم التقني:** ويقصد به مجموعة القواعد الخاصة بعرض الحسابات العمومية وتستعمل هاته القواعد من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية الدولية في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها.
- **المفهوم الإداري:** هو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي، وتعتبر كذلك قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين.
- **المفهوم القانوني:** هو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة"².

¹ - إسماعيل حسين احمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، الأردن، الطبعة الأولى، 2003، ص35.

² - محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003، ص ص 6-7.

التعريف الثالث: " هي نوع من المحاسبة المالية تطبقه الوحدات الإدارية الحكومية جميعها بهدف تحقيق الرقابة على نشاط هذه الوحدات والتقارير عن الإستخدامات والموارد، مع خدمة أغراض التخطيط ووضع الموازنة العامة للدولة"¹.

ثانيا: مبادئ المحاسبة العمومية²

- مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والتنافي بينهما؛
- المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين؛
- تحديد عمليات تنفيذ النفقات والإيرادات؛
- إجبارية وضع أموال الهيئات العمومية في الخزينة العمومية؛
- حق المحاسب العمومي في تأجيل أو رفض الدفع من جهة و حق الأمر بالصرف في التسخير المحاسبي العمومي بالدفع تحت مسؤولية الشخصية؛
- وحدة الصندوق؛
- الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة؛
- مبدأ الترخيص المسبق للمداخيل والنفقات؛
- مبدأ تقديم الحساب؛
- مبدأ مسؤولية الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

ثالثا: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

تتخصر المحاسبة العمومية في عملها على مجال معين يحدده لها القانون، بحيث أنها تختص في تسجيل العمليات المالية من انفاق وتحصيل المال العام عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة، وسوف نتناول في ما يلي عرض نطاق اختصاص المحاسبة العمومية إضافة إلى تحليل حاجيات الإبلاغ المالي للفتات المستخدمة للقوائم المالية العمومية.

¹ - ليلي فتح الله إبراهيم وإبراهيم حماد محمد، الموازنات والمحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، 2004، ص05.

² - براهيم محمد، مصادر قانون المحاسبة العمومية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2013، ص18.

1- نطاق تطبيق المحاسبة العمومية

تختلف المؤسسات العمومية عن باقي المؤسسات الاقتصادية الأخرى باعتبار أن المؤسسات العمومية هم أشخاص معنويين أو اعتباريين يخضعون للقانون العام، وبالتالي فإن هذه المؤسسات تخضع لقواعد القانون.

كما أن هذه الهيئات العمومية الخاضعة لمجال المحاسبة العمومية، تتميز عن غيرها من حيث تعيين أو اعتماد محاسبين عموميين لها؛ فيعنى هذا الأخير في ظل وجود نظام المحاسبة العمومية من قبل وزارة المالية، حيث يتم تكليفهم بتحصيل العمليات المالية الخاصة بتنفيذ الميزانية، من حيث بيانات تقدير الإيرادات والنفقات من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.¹ وفي الجزائر يتم تطبيق المحاسبة العمومية على ما يلي²:

- "الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة؛

- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة ومجلس المحاسبة؛

- العمليات المالية للميزانية الملحقه؛

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛

- العمليات المالية للجماعات الإقليمية."

2- الفئات المستخدمة لمعلومات المحاسبة العمومية :

يختص نظام المحاسبة العمومية كنظام معلومات ورقابة بتوثيق وإثبات العمليات المالية للدولة وتسجيلها وتقديم التقارير والقوائم المالية عن نتائج هذه العمليات للجهات والهيئات التي لها مصلحة مباشرة او غير مباشرة بتلك البيانات.³

¹ - أحمد بوجلال، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص مقود مالية وبنوك، جامعة عمار تليجي، بالأغواط، 2010/2009، ص 08.

² - المادة الأولى من قانون 90-21 المؤرخ في 14 محرم 1411 الموافق لـ 15 غشت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35، ص 1132

³ - شلال زهير، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تسيير المنظمات، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2013-2014، ص 9

وعلى هذا الأساس، فإن تحقيق الإبلاغ المالي الكامل مرهون بربط وتكثيف أهداف القوائم والتقارير المالية الحكومية وتوجيهها لتلبية متطلبات وحاجيات المستخدمين لها، ومن أهم الدراسات في هذا المجال يمكن ذكر دراسة لجنة المعايير المحاسبية التابعة لمنظمة الإنتوساي* والتي استندت إلى بحث وإستبيان شمل (165) دولة حيث بلغ عدد الدول المستجيبة للإستبيان (93) دولة وفقاً لهذه الدراسة، إضافة إلى الدراسة رقم (01) للاتحاد الدولي للمحاسبين تحت عنوان الإبلاغ المالي للحكومات الوطنية.¹

رابعاً: الأسس المطبقة في المحاسبة العمومية

يمكن التمييز بين نوعين من الأسس المتبعة في معالجة العمليات المالية للدولة وهي:

1- أساس الصندوق:

يعتبر التحصيل الفعلي أساس إثبات الإيراد في الدفاتر، والإنفاق الفعلي يعتبر أساس إثبات المصروفات وبالتالي فإن العبرة في التسجيل المحاسبي وفقاً لأساس الصندوق هو التحصيل أو الدفع النقدي الفعلي وكذلك طبقاً لهذا الأساس تعترف المحاسبة بالتدفقات النقدية الداخلة والخارجة فقط سواء التي تخص الفترة الحالية و الفترات السابقة أو اللاحقة.

ويطلق على هذا الأساس، مصطلح " أساس " الخزينة لأنه يعكس حركة الخزينة عن طريقة متابعة وتسجيل حركة التدفقات النقدية من وإلى الصندوق. وبالتالي، لا يتم إثبات العمليات المالية في الدفاتر والسجلات المحاسبية، إلا إذا كان لها أثر نقدي مباشر بالزيادة أو النقصان على الموجودات المالية الموحدة المحاسبية، حيث يتم تسجيل النفقات عند دفعها وليس عند الالتزام بها، أما الإيرادات فيتم تسجيلها في السجلات المحاسبية عند تحصيلها فعلياً وليس عند تاريخ استحقاقها.²

2- أساس الإستحقاق:

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين أساس الاستحقاق بأنه " أساس محاسبي يتم الإعتراف بموجبه بالمعاملات والأحداث الأخرى عند وقوعها (وليس عند استلام النقد)، ولذلك تسجل المعاملات والأحداث في السجلات المحاسبية ويعترف بها في القوائم المالية لفترات الزمنية الخاصة بها".³

* تمثل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة العامة، وتقدم للأجهزة العليا منذ 50 سنة إطاراً وهيكل مؤسسية لتبادل المعلومات والخبرات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي.

¹- شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 9.

²- شلال زهير، نفس المرجع، ص 26-27.

³- شلال زهير، نفس المرجع، ص 32.

المطلب الثاني: أهداف وخصائص المحاسبة العمومية

يتناول هذا المطلب عرض مختلف أهداف المحاسبة العمومية، يليه تحليل خصائص النظام المحاسبي لوحدات القطاع العام.

أولاً: أهداف المحاسبة العمومية

تهدف المحاسبة العمومية إلى تحقيق ما يلي:¹

- 1- توفير المعلومات اللازمة للمساءلة، الرقابة، اتخاذ القرار ولأغراض الإعلام عن نشاط المؤسسة؛
- 2- توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات الوطنية؛²
- 3- حسن تسيير الهيئات العمومية؛
- 4- ضمان احترام ترخيصات الميزانية؛
- 5- إظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الإقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة المؤسسة؛
- 6- توفير نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال العام، إضافة إلى إثبات حقوق الدولة والتزاماتها المالية ومتابعة تحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها؛
- 7- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتقييم الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع توقعات الأداء المخطط له في الميزانية العامة ؛
- 8- تحقيق الرقابة على الالتزامات المالية لمختلف وحدات القطاع العام ومتابعة الوفاء بها.

¹ - محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص ص14 - 15.

² - يوسف السعيد أحمد، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية-حالة الجزائر - مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدينة، 2009-2010، ص6.

ثانيا: خصائص المحاسبة العمومية

نبين فيما يأتي أهم الخصائص المحاسبة العمومية:¹

- تشترك في الوظائف الأساسية مع المحاسبة العامة، وهي قياس وتسجيل وتبويب وتوصيل المعلومات المالية التي تفيد متخذي القرارات؛
- تعتبر المجال المحاسبي المتخصص بتقدير العمليات المالية في مؤسسات الدولة؛
- يوجد ارتباط بين المحاسبة العمومية وبين مجالات المحاسبة الأخرى، مثل محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية؛
- لا تهدف الدولة من خلال المحاسبة العمومية إلى تحقيق ربح؛
- تعتبر التشريعات والنصوص القانونية كمرجعية للمحاسبة العمومية بالدرجة الأولى؛
- تعلق المحاسبة العمومية بالقطاع العمومي لإنطباق مفهوم الحكومة على الوحدة الحكومية (الوزارة والدوائر والمؤسسات....) ويتبع هذا المفهوم خاصية هامة في المحاسبة العمومية وهي أن الوحدة تدير شؤونها المالية بذاتها وهي في نفس الوقت مسؤولة أمام الجهات الرقابية العليا في السلطة التنفيذية.

المطلب الثالث: أعوان المحاسبة العمومية

تستند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عدة أعوان يختص كل منهم إلى مهام وسلطات محددة قانونا، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية لأعوان المحاسبة العمومية كما يلي:

أولا: الأمر بالصرف

يعتبر أمرا بالصرف كل عون معين قانونا لتنفيذ إجراءات الالتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات، والقيام بإجراءات إثبات التصفية و إصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات.²

1- **تصنيف الأمر بالصرف:** تم تحديد أصناف الأمرين بالصرف في الجزائر وفق أحكام المادة 25 من القانون رقم 90-21 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الآتية:

¹ - إسماعيل حسين احمر، مرجع سبق ذكره، ص: 39-40 .

² - المادة 23 من قانون 90-21 المؤرخ في 14 محرم 1411 الموافق ل15 غشت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35، ص1134.

1-1- الأمر بالصرف الرئيسي

تمنح صفة الأمر بالصرف الرئيسي حصريا للنفقات الموالية:¹

- المسؤولون المكلفون بتسيير المجلس الدستوري والمجلس الوطني الشعبي ومجلس الأمة ومجلس المحاسبة؛
- الوزراء في حدود الاعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة اضافة إلى الحسابات الخاصة للخزينة المرخصة في قانون المالية؛
- الوالي في حدود ميزانية الولاية؛
- رؤساء المجالس البلدية الذين يتصرفون لحسابات البلديات؛
- المسؤولون المعينون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري؛
- المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة والمستفيدة من ميزانية ملحقة.

1-1-2 الأمر بالصرف الثانوي : يقوم الأمر بالصرف الرئيسيون بتعيين الأمرين بالصرف الثانويين من أجل تسيير وتنفيذ ميزانية وحدات القطاع العام اللامركزية، وبالتالي تتكون شبكة الأمرين بالصرف الثانويين من المديرين الجهويين والمديرين المنصبيين على رأس الهيئات العمومية غير المركزية الذين يمثلون مختلف الوزارات على المستوى المحلي، الذين يقومون بإصدار أوامر تحصيل الايرادات وحوالات الدفع بتقويض من الأمر بالصرف الرئيسي².

2- تعريف المحاسب العمومي:

يعرف المحاسب العمومي على أنه " هو كل عون أو موظف مؤهل قانونا، يتصرف باسم الدولة جماعة محلية، مؤسسة عمومية، من أجل تنفيذ النفقات وتحصيل الايرادات أو تسيير السندات، بواسطة الأموال والقيم الموضوعة تحت تصرفه، أو بواسطة التحويلات الداخلية للقيود، أو بواسطة المحاسبين العموميين الذين تحت إشرافه .

ويعرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي على أنه كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات الموالية:³

- تحصيل الايرادات ودفع النفقات؛
- ضمان حراسة حفظ الأموال والسندات والقيم والموارد المكلف؛
- تداول الأموال والسندات والقيم والموارد العمومية.

¹- المادة 26 من قانون 90-21 المؤرخ في 14 محرم 1411 الموافق لـ 15 غشت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35، ص1134.

²- المادة 23 من قانون 90-21، مرجع سبق ذكره، ص1134.

³- المادة 33 من قانون 90-21، مرجع سبق ذكره، ص1135.

2-1 تصنيف المحاسب العمومي: تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالقسم الإداري المالي للدولة حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية للمحاسبين العموميين.

2-1-1 المحاسب العمومي الرئيسي : وهو المحاسب الذي يكون مكلفا بإجراء القيد النهائي في السجلات المحاسبية للعمليات المالية للدولة، حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة وفق لنص المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 / 09 / 1991 والمتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي بمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكفايتها ومحتواها، يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من:

- العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية؛
- أمين الخزينة المركزية؛
- أمناء الخزينة في الولاية؛
- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة؛

2-1-2 المحاسب الثانوي : وهو كل محاسب يتولى تجميع محاسبة المحاسب الرئيسي، حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي.¹

3- المراقب المالي :

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

يمارس المراقب المالي صلاحيته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر .
بالصرف عند بداية إجراءات الانفاق والذي ينتج عنها عبئ مستقبلية على عاتق الدولة.²

¹ - نور الهدى بوليفة، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2014-2015، ص 8.

² - المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-11/14-1992 المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها .

المبحث الثاني : مكونات نظام المحاسبة العمومية

النظام هو مجموعة عناصر متفاعلة، وتعمل معا من أجل تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف، ويمكن تجزئة النظام إلى مكونات أصغر باعتباره نظام، وهكذا تجزئة المكونات إلى نظم فرعية أو جزئية، و بناء على ذلك يمكن تقسيم نظام المحاسبة العمومية إلى ثلاثة نظم فرعية هي النظام المحاسبي، نظام الموازنة العامة للدولة، ونظام الرقابة على المال العام.

المطلب الأول: نظام المحاسبة العمومية

يعد النظام المحاسبي العمومي الوسيلة التي من خلالها يتم تقديم المعلومات المفيدة لتقدير الإيرادات والنفقات السنوية الحكومية.

أولاً: تعريف النظام المحاسبي العمومي

يعرف على أنه " مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية بهدف حماية موجودات الدولة وتقديم البيانات المالية الدقيقة من تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي"¹ وتعرف أيضا على أنها " مجموعة المفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بصفة دورية وتقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة ومراقبتها"²

ثانياً: وظائف النظام المحاسبي العمومي

تتمثل وظائف النظام المحاسبي العمومي³:

- التسجيل التاريخي للنشاط العمومي بصفة رقمية؛
- متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أي التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها ؛
- فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع وقوع ضياع أو إختلاس أو سوء استخدام لها أو كشف الأخطاء أو التلاعب الذي يمكن أن يحدث لها؛
- توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتوفير الموازنة وبيان المركز المالي للدولة وإظهار الفائض أو العجز؛
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تسهل عملية التحليل الاقتصادي ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات العامة واستخداماتها؛

¹ - محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص13.

² - عقلة محمد يوسف المبيضين، نظام المحاسبة الحكومي وإدارته، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 1990، ص26 .

³ - عقلة محمد يوسف المبيضين، نفس المرجع، 1990، ص36.

- توفير التقارير اللازمة عن تنفيذ البرامج والخدمات التي تؤدي الأجهزة الحكومية بحيث تسهل عمليات تقييمها؛
- توفير البيانات و المعلومات من مختلف الجهات لاستخدامها كمؤشرات اتخاذ القرارات ورسم السياسات أو إخضاعها لعملية الدراسة والتحليل أو لغاية فرض الرقابة على النشاط العمومي المالي.¹
- ثالثا: الشروط الواجب توفرها في النظام المحاسبي العمومي**
- يتطلب النظام توفر شروط وتمثل فيما يلي :²
- أن يكون النظام المحاسبي متطابق مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى؛
- أن ترتبط تصنيفات الموازنة ارتباطا وثيقا على اعتبار أن وظائف الحسابات من الموازنة من العناصر المتكاملة للإدارة المالية العامة؛
- يجب أن تنظم الحسابات بطريقة تفصح بوضوح أن الأغراض التي من أجلها حصلت وأنفقت الأموال العامة والمستويات الإدارية المسؤولة عن الجباية و الانفاق على البرامج؛
- أن يكون للنظام المحاسبي العمومي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة؛
- أن يكون للنظام المحاسبي العمومي القدرة على بيان التزام السلطة التنفيذية لمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين والأنظمة.

رابعا: الإجراءات المتبعة في النظام المحاسبي العمومي

- يمكن حصر هذه الإجراءات في :³
- مسؤولية الإشراف على الحسابات التي يجب أن تتركز في يد مسؤول واحد وهو الذي يصدر التعليمات المالية؛
- على كل وحدة ادارية محلية أو مركزية أن تعد الموازنة الخاصة بها، حيث تبين إيراداتها ونفقاتها؛
- تخصم جميع الارتباطات على بنود الإعتمادات الخاصة بها في الوقت الذي يتم توقيع عقود الارتباطات أو أوامر التوريد؛
- تسجيل موجودات المستودعات من السلع اللازمة و الأصول طويلة الأجل في سجلات بيانية يتم المراقبة عليها عن طريق أحداث حسابات مراقبة؛
- يجب تطبيق المبادئ المحاسبية والقواعد الأساسية حالة قيام الدولة بموازنة نشاط اقتصادي أو صناعي عن طريق وحداتها المختلفة؛
- إتخاذ نظام المراجعة الدورية في الوحدات الادارية يقوم بها مراجع مستقل؛

¹ - عقلة محمد يوسف المبيضين، مرجع سبق ذكره، ص36.

² - محمد الهور، مرجع سبق ذكره ، ص 134.

³ - محمد الهور، نفس المرجع، ص145.

- اعتماد تقارير شهرية مالية في الوحدات الحكومية بحيث تظهر هذه التقارير الوضع المالي من أجل أحكام المراقبة المالية والقانونية؛

- يجب أن تكون جميع التقارير مبيّنة على أساس موحد ولو على أساس مجموعات من الوحدات الادارية المتماثلة في طبيعة النشاط والحجم.¹

المطلب الثاني : نظام الموازنة العمومية

أولاً: تعريف الموازنة العامة

تعرف على أنها "خطة مالية سنوية للسلطة المركزية تصدرها السلطة التشريعية بقانون يفوض السلطة التنفيذية مسبقاً بالإتفاق وفق أحكامه، ويلزمها بتحصيل الإيرادات ضمن الأحكام و الأساليب المبيّنة فيه، وذلك سعياً لتحقيق أهداف الدولة".²

وتعرف أيضاً " الخطة أو البرنامج الذي يقوم على تنبؤ مدروس لنفقات الدولة وإيراداتها، والتي تعكس سياسات الدولة المختلفة من حيث تجديد أولويتها بالإتفاق واختيار البرامج والمشاريع التي تحقق الأهداف العامة"³.

ثانياً: أهمية الموازنة العامة

تبرز أهمية الموازنة العامة من خلال ما يلي:

1- الأهمية السياسية

إن اعتماد الموازنة من قبل البرلمان معنى ذلك مناقشة البرنامج السياسي للحكومة، وللميزانية العامة من الناحية السياسية أهمية كبرى في الدول ذات الأنظمة النيابية والديمقراطية لأن إلزام السلطة التنفيذية بالتقدم كل عام إلى المجالس النيابية وكذلك إحتياجها لمصادقة البرلمان يعني تمتع الشعب بحرياته الدستورية وحقوقه الديمقراطية، كما أن الموازنة بما تتضمنه من مؤشرات إنفاقية وموارد مالية فهي تكشف عن السياسة العامة للدولة اتجاه المجتمع ويستطيع البرلمان أثناء مناقشة الموازنة فرض رقابة على أعمال السلطة التنفيذية كما يستطيع عن طريق رفض اعتماد معين في مشروع الحكومة وإجبارها على العدول عن سياسة اقتصادية أو اجتماعية معينة أو إجبارها على تنفيذ برنامج معين.

كما أن الموازنة وسيلة سياسية لتغيير أنظمة الحكم فهي تعتبر سلاحاً تستطيع به إخراج الحكومة إذا رفضت إعتقاد مشروع الميزانية المقدم منها ومن ثم فقد تضطرها إلى الاستقلالية.⁴

¹- محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، مرجع سبق ذكره، ص 134.

²- إسماعيل حسين احمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، مرجع سبق ذكره، 2003، ص 65 .

³- عقلة محمد يوسف المبيضين، نظام المحاسبة الحكومي وإدارته، مرجع سبق ذكره، 1990، ص 116.

⁴- بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03،

كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2010/2011، ص 37.

1- الأهمية الاقتصادية والاجتماعية

للموازنة العامة دور فعال في تحقيق التوازن الاقتصادي وأهمية كبيرة من الناحيتين الاقتصادية والاجتماعية وأخذت هذه الأهمية بالتزايد ويكمن دورها في تحقيق التوازن الإقتصادي عن طريق استخدام السياسة الإنفاقية والإيرادية، ففي حالة الكساد تتدخل الدولة لتعمل على زيادة النفقات وتخفيض الضرائب لرفع القوة الشرائية لدى الأفراد، فعن طريق الميزانية تستطيع الدولة، تعدل في توزيع الدخل الوطني فيما بين الطبقات المختلفة للمجتمع، وعلى الأفراد عن طريق الضرائب والنفقات العامة، ذلك أن الدولة تستطيع بواسطة الزيادة في الضرائب أن تزيد ما توزعه على غيرهم عن طريق النفقات العامة.

وأتسعت رسالة لميزانية الدول المتقدمة إقتصاديا أكثر مما كانت عليه فيما مضى فلم تعد الميزانية العمل الذي تقدر بواسطته الإيرادات والنفقات ويؤذن بها فحسب، وإنما أصبحت تهدف أيضا إلى تحقيق العمالة الكاملة وإلى تعبئة القوى الاقتصادية غير المستخدمة، والمساهمة في زيادة الدخل الوطني، ورفع مستوى المعيشة، وفي الدول ذات الاقتصاد المخطط وعلى الأخص البلدان الاشتراكية، يعظم دور الميزانية كثيرا لعلاقتها الوثيقة بعملية التخطيط الاقتصادي، إذ تصبح الميزانية والحال كذلك جزء من الخطة المالية العامة للدولة وأداة من أهم أدوات تنفيذها.

أحدثت التغيرات والتطورات الاقتصادية والاجتماعية التي طرأت على مختلف الدول تعديلات جذرية وعميقة في فكرة الميزانية والدور الذي تقوم به في مالية الدولة¹.

المطلب الثالث: نظام الرقابة على المال العام :

أولاً: تعريف الرقابة المالية

يمكن القول أن نظم الرقابة المالية هو ذلك النظام الفرعي من أنظمة المحاسبة العمومية الذي يهتم بالرقابة على المال العام.

أما تعريف الرقابة المالية فتعددت وتتجلى أبرزها فيما يلي :

التعريف الأول:

" هي الوظيفة التي تقوم بها وحدات حكومية من أجل تتبع المال العام وحراسته وحفظه استنادا إلى مرجعية تشريعية.

وتعرف على أنها: مجموعة الأعمال التي تعتبر بمثابة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولها، ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف ومعالجة أي قصور في تحقيق هذه الأهداف"².

¹ - أحمد بوجلال، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، مرجع سبق ذكره، ص 53.

² - إسماعيل حسين احمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، مرجع سبق ذكره، ص 219 .

التعريف الثاني:

"هي الإشراف والفحص والمراجعة للتأكد من حسن استخدام الأموال العمومية بأحكام القوانين والأنظمة، واللوائح والأغراض التي أعتدت من أجلها سلفاً المخصصات المالية، وفي حدود القواعد الموضوعية، وخلال فترات زمنية محددة، وذلك للتأكد من أن الإنفاق العام يتم ضمن حدود المخصصات المالية المرصودة، وللأغراض التي خصص من أجلها، كما تهدف بشكل عام إلى التحقق من عدم وجود أي هدر أو تبذير للأموال العامة، لكي يمكن من الوقوف على نقاط الضعف والأخطاء ويمكن من علاجها ونفاذي تكرارها"¹.

ثانياً: وسائل الرقابة المالية

وتتمثل فيما يلي:²

- التقيد بإعتمادات الموازنة العامة (النفقات والإيرادات كل حسب بنده)؛
- الكشوف الدورية المطلوبة لوزارة المالية أي على المحاسبين في الدوائر المختلفة أن يقدموا إلى وزير المالية في غضون ثلاثة أيام بعد نهاية كل شهر الحسابات والجداول الختامية وذلك لتمكين الوزارة من دراستها ومراقبتها ؛
- لجان التعداد والتفتيش، يترتب عليها تقديم تقارير إلى وزيرة المالية مع التوصيات بشأنها .
- المراقب المالي (المحاسب المفوض) : يعين بقرار من وزير المالية لدى كل من الدوائر الحكومية والمؤسسات الحكومية ذات الاستقلال المالي وتتلخص مهمته في:
- تدقيق كل مستندات الصرف للتأكد من مطابقتها للقوانين والأنظمة المالية السارية المفعول؛
- بعد التأكد من صحة البيانات يقوم بختمه بالختم المخصص لهذه الغاية من قبل وزير المالية؛
- لا يجوز صرف مستند قبل تدقيقه من المراقب المالي في الوزارة ويتحمل أمين الصندوق المسؤولية الكاملة في حالة قيامه بالصرف بدون توقيع المراقب؛
- إعلام وزارة المالية فوراً وخطياً بكل مخالفة للأحكام والقوانين والأنظمة المالية؛
- متابعة تحصيل الإيرادات في الوزارة أو الدائرة المعنية لديها، ومتابعة دفع التحصيلات لصندوق الخزينة في حينه.

¹ - يوسف السعيد أحمد، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 27.

² - محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، مرجع سبق ذكره، ص ص 221-222.

المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

في ظل نظام المحاسبة العمومية تم ظهور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعتمد على معايير التقارير الدولية للقطاع العام والمعروفة بمعايير المحاسبة الدولية الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية حيث تكون متطلبات هذه المعايير قابلة لتطبيق على القطاع العام.

المطلب الأول: بعض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

قبل التطرق إلى بعض معايير المحاسبة الدولية لابد من تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

أولاً: تعريف معايير المحاسبة العمومية

"تعني القواعد و الأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارستها وتوحيد معالجتها للأمور المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تصدر عن المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام، وكذلك فإنه في ضوء اتباع الحكومات للأساس النقدي أو أساس الالتزام الذي تضعف فيه عملية الرقابة على الانفاق الرأس مالي بما يعرض المال العام للضياع بسبب غياب أبسط وسائل ضبط الموجودات الحكومية"¹.

ثانياً: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

المعيار رقم (01) : عرض البيانات المالية:

تم إصدار هذا المعيار في ماي 2000، حيث تعرض لعدة تعديلات وفقاً لمشروع التحسينات التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، والذي قام بصياغته في شكله النهائي سنة 2009، يهدف هذا المعيار إلى توضيح إجراءات وقواعد إعداد وعرض البيانات المالية للأغراض العام، مما يرفع من إمكانية المقارنة بين مختلف البيانات المالية لمنشآت القطاع العام، حيث يبين هذا المعيار الإرشادات المتعلقة بهيكل وشكل البيانات المالية المعدة على أساس الإستحقاق².

المعيار (02) : بيانات التدفق النقدي

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مأخوذ بشكل رئيسي الدولي رقم 7 "بيانات التدفق النقدي" الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويحتوي هذا المعيار الصادر عن مجلس معايير

¹ - نور الهدى بوليفة، مرجع سبق ذكره، ص 23.

² - شلال زهير، نفس المرجع، ص 60.

المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين على مقتطفات من معيار المحاسبة الدولي 7 وذلك بتصريح من مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

إن النص المعتمد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو النص الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من دائرة المنشورات التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومسودات العرض والمنشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة هي حقوق تأليف لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

إن "IFRS" و"IAS" و"IASB" و"IASCF" و"Standards International Accounting" هي

علامات تجارية لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، ولا يسمح بإستخدامها بدون موافقة هذه المؤسسة¹.

معييار (03): السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء :

إن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام هذا مستمد في الأصل من معيار المحاسبة الدولي 8 (المعدل في ديسمبر 2003) " السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" الذي نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية. أعيد تقديم مقتطفات من معيار المحاسبة الدولي 8 في هذا الإصدار من قبل مجلس المعايير الدولية في القطاع العام التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين بإذن من مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية².

معييار(04): أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

يتطلب هذا المعيار المواضيع الأساسية في المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية في تحديد سعر الصرف الواجب إستخدامه وكيفية الإعتراف في القوائم المالية تبعا للتغيرات في أسعار الصرف³.

¹ - الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2010، ص62.

² - الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2008، مرجع سبق ذكره، ص106.

³ - يوسف السعيد أحمد ، مرجع سبق ذكره، ص 50.

معيار (05): تكاليف الإقتراض

يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الإقتراض. ويتطلب المعيار عموماً اعتبار تكاليف الإقتراض مصروفات¹.

معيار (06) : القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الإستثمارات في المؤسسات التابعة

يطبق هذا المعيار في مشاريع الأعمال الحكومية الموحدة للقوائم المالية عن المؤسسة الإقتصادية والمحاسبة عن الإستثمارات في مشاريع الأعمال الحكومية عن القوائم المالية المنفصلة في المؤسسات التابعة².

معيار (7): المحاسبة عن الإستثمارات في مؤسسات زميلة

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

ووفقاً لمتطلبات هذا المعيار، تتم محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة بصفة موحدة باستعمال طريقة حقوق الملكية، وهو أسلوب محاسبي يتم عن طريقه الإعتراف وتسجيل الاستثمارات مبدئياً بمقدار سعر التكلفة، ويتم تعديلها بعد ذلك حسب نتائج عمليات الشركة، حيث يجب إعداد البيانات المالية باستخدام سياسات المحاسبة الموحدة للمعاملات والحدوث المماثلة في الظروف المشابهة"³.

معيار(8): الحصص في المشاريع المشتركة

يتناول هذا المعيار شروط الإفصاح وعرض البيانات المالية عن أصول والتزامات المشاريع المشتركة التي تؤسسها منشآت القطاع العام وفقاً لشروط تعاقدية تحدد التزامات وحقوق كل مشارك، حيث يحدد هذا المعيار ثلاثة أشكال لهذه الشراكة كالتالي⁴ :

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

¹ - يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 48.

² يوسف السعيد أحمد، نفس المرجع، ص 49.

³ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 74.

⁴ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 74.

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

معيار (09) : الإيراد الناتج عن عمليات التبادل

يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج عن عمليات التبادل، ويعترف بالإيراد عندما يكون من المحتمل ان يحقق منافع اقتصادية مستقبلية او احتمالية الخدمات سوف تتدفق على الإدارات العمومية وأن بالإمكان قياس هذه المنافع بصورة موثوقة. كما يحدد الظروف التي تتحقق فيها هذه المعايير، وتقديم إرشادات عملية عند تطبيق هذ المقاييس.

معيار (10) : الإقرار المالي في الإقتصديات ذات معدل التضخم المرتفع

يجب تطبيق هذا المعيار على القوائم المالية الأساسية بما في ذلك القوائم المالية الموحدة لأي إدارة عمومية تستخدم أساس الإستحقاق في المحاسبة وتعد قوائمها المالية بعملة الإقتصاد ذو معدل التضخم المرتفع¹.

معيار(11): عقود الإنشاء

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية لتكاليف وايرادات عقود الإنشاء، والتي يمكن التعبير عنها بعقود الصفقات العمومية حيث يوفر هذا المعيار إرشادات حول أنواع شروط عقود الإنشاء التي تنفذها الوحدات الحكومية، والترتيبات المحاسبية للمشاريع المتعددة السنوات، بما فيها شروط الإعتراف بإيرادات وتكاليف العقد والتغيير في التقديرات².

معيار (12):

يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون في ظل نظام التكلفة التاريخية. وتعتبر تكلفة المخزون التي يجب ان يعترف بها كأصل حتى يتحقق الإيراد المتعلق به، ويقدم المعيار التوجيه العملي لتحديد قيمة تكلفة المخزون التي يعترف بها فيما بعد كمصروف، ويشمل ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق³.

المطلب الثاني : معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (مجال تطبيق، أهداف)

¹ - يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 50.

² - شلال زهير، نفس المرجع، ص 75.

³ - يوسف السعيد أحمد، نفس المرجع، ص 12.

للمعايير مجال تطبيق وأهداف نورها فيما يلي:

أولاً- مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).

لا يمتلك المجلس سلطة لإجبار الحكومات والهيئات العمومية على الامتثال لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث إنه يشجع هذه الأخيرة على المشاركة بشكل كبير في وضع هذه المعايير عن طريق تقديم الملاحظات والمقترحات لمختلف اللجان والهيئات الاستشارية في المجلس.

وفي هذا الإطار، يحث المجلس الحكومات على تبني معايير المحاسبة في القطاع العام من أجل تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية، والارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي.

يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحق الحكومات ومختلف الهيئات العمومية باعتماد معايير وطنية خاصة بها، حيث " يشجع المجلس بشكل كبير تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتوحيد المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"¹.

ان المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المتعلقة بالمؤسسات العمومية، وتتضمن مؤسسات القطاع العام الحكومات الوطنية والمحلية (الولاية، البلدية...) والمنشآت المكونة لها ، (المستشفيات، الجامعات، المجالس ...).

ولا يتم وصف البيانات والقوائم المالية الحكومية بأنها تتبنى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلا إذا كانت تمتثل لمجمل متطلبات كل المعايير المعمول بها والمصادق عليها من طرف المجلس. وعلى هذا الأساس، لا يمتلك المجلس سلطة فرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بل يعرضها بصفة اختيارية على الدول التي ترغب في تحسين نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي، عن طريق تبني معايير معترف بها دولياً كوسيلة لضمان مصداقية وشفافية البيانات المالية للوحدات الحكومية. يعتمد نجاح المجلس على مدى الاعتراف والدعم الدولي للمعايير المحاسبية من طرف الحكومات والهيئات الدولية والمهنية المهتمة بمجال المحاسبة .

وتستثنى من تطبيق هذه المعايير المؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث يطبق عليها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الخطوات التالية:

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2008، ص 20 .

1-1 دراسة إصدارات كل من:

- مجلس معايير المحاسبة الدولية؛

- الهيئات الوطنية لوضع المعايير والسلطات التنظيمية وغيرها من الهيئات الرسمية؛

- هيئات المحاسبة المهنية؛

- المؤسسات الأخرى المعنية بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.

1-2 تشكيل لجان توجيهية أو هيئات استشارية للمشاريع أو لجان فرعية لتقديم مدخلات إلى مجلس

معايير المحاسبة الدولية للقطاع حول مشروع ما؛

1-3 نشر مسودة عرض لإبداء ملاحظات الجمهور المتأثرين بإصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية

للقطاع العام، وعادة تكون لمدة 4 أشهر على الأقل؛

1-4 دراسة جميع الملاحظات المستلمة وإجراء التعديلات على المعايير المقترحة، حيثما كان ملائماً

وعلى ضوء أهداف المجلس معايير المحاسبة للقطاع العام؛

1-5 نشر المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام¹.

ثانياً- أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام²:

- تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛

- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية؛

- تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة (محاسبة الذمة المالية) ويقصد بالحقوق المثبتة منذ ظهور الحق،

أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلاً لأمر التحصيل يكرس حق الدائن العمومي، حيث تعطي قراءة

أوضح المالية الدولية؛

- تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية؛

- تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على

مستوى أو الدولية؛

- تطبيق منطق الأداء، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل استثماراتها

كنفقات، تنفيذها في جانب الأصول تهتك بمرور الزمن، وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين

في جانب الخصوم، عملاً بمبدأ القيد المزدوج.

المطلب الثالث: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

¹- نور الهدى بوليفة، مرجع سبق ذكره، ص 25.

²- نور الهدى بوليفة، نفس المرجع، ص 26.

قام مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFACB) بتعيين مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام (IPSASB)، كهيئة مستقلة مسؤولة عن وضع المعايير للمحاسبة في الوحدات الحكومية و الادارية التي لا تهدف لتحقيق الربح، والذي يعمل على أن تكون بياناته موافقة مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص ومميزات القطاع العام.

وعلى هذا الأساس يصدر مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام معايير محاسبية عالمية عالية الجودة لإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية على الأساس النقدي الذي يتضمن إفصاحات إجبارية أخرى اختيارية يتم التشجيع على الالتزام بها.

اضافة إلى ذلك، يقوم المجلس بإصدار معايير للمحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي يتم مقارنتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبية الدولية عن طريق تعديلها لتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام .

عند إعداد البيانات المالية على أساس الاستحقاق، فإن المجلس يبين البيانات المالية ذات الغرض الخاص والتي تكون مصممة لتلبية احتياجات أطراف محددة بواصفات خاصة مثل التقارير المعدة لصالح هيئات الرقابة والسلطة التشريعية أو التنفيذية¹.

¹ - الإتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2008، ص10.

خلاصة:

تعد المحاسبة العمومية مجموعة من القواعد التي تنظم وتقن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية عن طريق تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية، وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بها، ووفق مجال تطبيق يحدده القانون، وتختلف المحاسبة العمومية بحسب الأسس المتبعة في تطبيقها حيث يميز بين نوعين من الأسس المتبعة وهي على أساس الصندوق وعلى أساس الاستحقاق. كما إن للمحاسبة العمومية جملة من الأهداف لعل أهمها حماية الأموال العمومية كما أن لها خصائص تميزها عن المحاسبة العامة أو المالية، ويتم تطبيق المحاسبة عن طريق أعوان تم تحديد وظائفهم عن طريق قانون 21/90 وهم الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون.

بما أن لكل نظام مجموعة عناصر متفاعلة، وتعمل معا من أجل تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف فذلك نظام المحاسبة العمومية يمكن تقسيمه إلى نظم فرعية أو عناصر متفاعلة فيما بينها وهي النظام المحاسبي، نظام الموازنة العامة للدولة، ونظام الرقابة على المال العام، وهذه العناصر الثلاث تعرف بمكونات نظام المحاسبة العمومية.

في ظل العولمة والتطور الذي شهده العالم كان لزاما ظهور ما يسمى بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والذي يعني القواعد و الأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وتهدف هذه المعايير إلى تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم وتحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية، ويكمل دور مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى إصدار معايير للمحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي يتم مقارنتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبية الدولية عن طريق تعديلها لتتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام.

الفصل الثاني:

ماهية المؤسسة العمومية

تمهيد:

لقد كان دور الدولة يقتصر على المحافظة على الأمن والاستقرار السياسي، لكن ما لبثت أن تحولت من دولة حارسة الى دولة متدخلة وذلك من خلال إنشاء مؤسسات عمومية، سواء كان هدفها ربحي (مؤسسة اقتصادية) شأنها في ذلك شأن الأفراد من حيث الاستقلالية غير أن رأس مالها تابع للدولة، أو مؤسسات هدفها غير ربحي (مؤسسات إدارية) كالجامعات والمدارس ، وبناء على ما سبق سوف نعالج في هذا الفصل ماهية المؤسسة العمومية من خلال المباحث التالية:

➤ المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة العمومية؛

➤ المبحث الثاني: المؤسسات العمومية الإقتصادية؛

➤ المبحث الثالث: المؤسسات العمومية الإدارية.

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة العمومية

سنحاول في هذا المبحث الاحاطة قدر الإمكان بمفهوم المؤسسة العمومية مع أن أنه لم يستقر الفقه على تعريف مانع جامع للمؤسسة العمومية بحيث تباينت واختلفت آراؤهم حولها، واتسمت معظمها بالالتباس وعدم الدقة، شأنها في ذلك شأن خصائص وأركان المؤسسة العمومية بالإضافة الى أهمية المؤسسة العامة.

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة العمومية

للمؤسسة العمومية عدة تعاريف نذكر منها:

التعريف الأول: " أن المؤسسة العامة في عرف القانون الإداري هي مرفق عام أي مصلحة عامة محلها خدمة الجمهور في شأن من الشؤون التي تهمهم في حياتهم الاجتماعية أو الاقتصادية إلا أنها تختلف عن المرفق العام في أن ادارتها تخرج عن نطاق الإدارة المباشرة للحكومة، فهي على ذلك تطور جيد للمرفق العام أوسع منه أكثر استقلالا من الإدارة المباشرة، بحيث يصح القول بأنها كل مرفق عام تحرر من سلطان الإدارة الحكومية المباشرة ليؤدي الغرض منه سليما من العيوب التي تشوب إدارة المرفق العام"¹.

التعريف الثاني: "طريقة من الطرق التي تدار بها المرافق العامة، وهي عبارة عن مرافق عامة تتمتع بالشخصية المعنوية لكي تستقل عن السلطة الإدارية في إدارتها، وهذا الاستقلال يجعل من المؤسسة العامة مرفقا عاما يدار عن طريق اللامركزية."²

المطلب الثاني: خصائص وأركان المؤسسة العامة

للمؤسسة العامة عدة خصائص وأركان تتمثل في ما يلي:

أولا: خصائص المؤسسة العامة

تتسم المؤسسات العامة بعدد من الخصائص التي تميزها عن غيرها تتمثل في:

1- خدمة الصالح العام: تهدف المؤسسات العامة إلى تلبية حاجات المجتمع من تعليم وأمن وعدالة والخدمات الصحية والإعلامية وذلك دون مقابل أو مقابل مبالغ رمزية لتغطية تكاليف أداء تلك الخدمات فقط و ليس بغرض الربح وكذا الحرص على تقديم خدماتها لجميع المواطنين دون استثناء.³

¹ حماد محمد شطا، تطور وظيفة الدولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982، ص 23.

² زهدي يكن، التنظيم الإداري-نظرية المرافق والمؤسسات العامة-، دار الثقافة، بيروت، لبنان، ص 199.

³ رابيس وفاء، واقع التسيير بالأهداف في المؤسسة العامة الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر

بسكرة، 2005-2006، ص 24 .

- 2- **انقسام المؤسسات العامة:** تنقسم المؤسسات العامة الخدمية إلى مؤسسات عامة إرادية كمصلحة الضرائب والجمارك ووزارة البترول وأخرى غير إرادية تتمثل في الهياكل الصحية والتعليمية الأمن، القضاء لتأتي فيما بينهما مؤسسات إرادية وغير إرادية في نفس الوقت مثل النقل، البريد والهاتف التي تؤدي خدماتها لقاء مقابل أقل من مستوى تكلفتها.
- 3- **إختلاف أسلوب تمويل المؤسسات العامة الخدمية عن الإقتصادية** إذ تعتمد المؤسسات العامة الخدمية في تمويلها على الإعتمادات المخصصة لها من الخزينة العامة للدولة، فيما تعتمد المؤسسات العامة الإقتصادية على التمويل الذاتي لاستثماراتها.
- 4- **تنوع مهام المؤسسات العامة:** فمنها ما يتعلق بالجانب الإقتصادي ومنها ما يتعلق بالجانب الاجتماعي ومنها ما يتعلق بالجانب الرقابي حيث تدار أنشطة هذه المؤسسات وفق أسس قانونية وتخضع لمبدأ المساواة العامة لضمان إتجاهها نحو تحقيق المصلحة العامة.
- 5- **درجة تحكم محدودة في الموارد:** تنتم المؤسسات العامة بمحدودية تحكمها في الموارد المالية وفي العناصر المشكلة لتكلفة أنشطتها.¹
- 6- **المؤسسة العامة شخص من أشخاص القانون الإداري:** ويقصد بها شخصية المؤسسة العامة أي انها موضوع لإكتساب الحقوق. ولها ذمة مالية متخصصة لتحقيق هدف محدد، وتدار وفق الأحكام القانونية والتنظيمية التي أنشأت المؤسسة العامة وتمتع المؤسسة بالشخصية العامة هذا ما يجعلها شخصا مستقلا عن الجهة التي أنشأتها، كالدولة (أو البلدية).
- 7- **تمتع المؤسسة العامة بالإستقلال المالي:** أي أن السلطة الإدارية المركزية (الحكومة) لا تتدخل إلا لسد العجز بما تمنحه لها من المساعدات المادية.²
- 8- **تخضع المؤسسة العامة لمبدأ التخصص:** بحيث تنشأ لتحقيق نوع محدود من الخدمات، فتنحصر أهليتها القانونية بالغرض الذي أنشأت من أجله.
- 9- **تعتبر المؤسسة العامة الوسيلة الأكثر نجاعة لتدخل الدولة في أوجه النشاط الاقتصادي وتحقيق التنمية الوطنية، نظرا لما تتمتع به من إستقلال إداري ومالي.**³

¹- رابح وفاء ، مرجع سبق ذكره، ص25.

²- عبد اللطيف قطيش، النظرية العامة للمؤسسات العامة في الفقه والاجتهاد، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان ، 2013، ص 37.

³- قوريش بن شرقي، منازعات العمل في نطاق المؤسسة العمومية الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الإدارية-بن عكنون، فرع قانون المؤسسات، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص8.

ثانيا: أركان المؤسسة العامة

1- المرفق العام :

لقد تعددت التعاريف التي أعطيت للمرفق العام، وحتى الآن ليس هناك تعريفاً موحداً وشاملاً على الرغم من تطور النظرة إلى المرفق العام، فقديمًا كان ينظر إلى هذا الأخير بأنه كيان ذات طابع إداري بحت، يتولاه شخص معنوي عام (الدولة) ويخضع للقانون الإداري بغية تحقيق النفع العام .

والنظرة الحديثة للمرفق العام والمقترنة بفكرة التحديث قد أهدرت كما قلنا مقولة أن القانون الإداري هو قانون المرافق العامة ، وباتت الأخيرة تخضع في نظامها القانوني إلى قاعدتين، ثابتة ونسبية

2- شخص معنوي عام :

ليس كل مرفق عام مؤسسة عامة، إنما العكس صحيح فالمؤسسة العامة شخص معنوي من أشخاص القانون العام يستقل عن الدولة أو البلديات التي أنشأته، وهذا ما أكدته النظام العام الحالي للمؤسسات العامة في المواد الأولى والثانية.

وكون المؤسسة العامة من خصائصها أنها تدير مرفقا عاما يختص بتمتعها بامتيازات السلطة العامة، أصبح لهذه المؤسسات الحق في استغلال مظاهر هذه الامتيازات والتي من نتائجها :¹

- اتخاذ القرارات الإدارية النافذة؛

- اعتبار أموالها أموالا عمومية حسب أحكام المادة الثانية من قانون المحاسبة العمومية؛

- أن تستخدم أساليب التنفيذ المباشر بحق المنتفعين من خدماتها؛

- الأشغال التي تقوم بها أو التي تجرى لحسابها تعتبر مبدئيا أشغالا عامة، ويعد العاملون لديها موظفين عموميين إذا كانت من المؤسسات العامة الإدارية .

¹ - وليد حيدر جابر، طرق إدارة المرافق العامة المؤسسة العامة والخصخصة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009، ص 63

3- مبدأ التخصيص :

إن التخصيص يرتبط بالشخصية المعنوية فهو يركز على وجود غرض معين وغاية يجب تحقيقها، كما يرتبط هذا المبدأ بفكرة أخرى تتعلق بارتباط المؤسسة العامة بالدولة أو بالبلديات، باعتبار أن المؤسسة العامة كجهاز متخصص ومستقل قد أنشئ للقيام بمهمة هي بالأصل مرتبطة بالدولة أو بالبلديات .

4- الاستقلال المالي والإداري : ينحصر الاستقلال المالي للمؤسسة العامة في اكتسابها ذمة مالية وميزانية خاصة بها، مما يجعلها تتحكم في حجم ومصدر ثروتها بكل حرية، وفي إستخدام نفقاتها على النحو الذي تراه ملائماً مع أهدافها ومصالحها، وتمول هذه الذمة والميزانية المالية من الخزينة العامة للدولة، بحيث يصبح لها حسابات خاصة بها، وسلطة الأمر بالصرف، وبما أن مال المؤسسة العامة جزء من الخزينة العامة ، فإنها تتحمل مسؤوليتها المالية أمام الدولة وحتى مع الغير .¹

أما الاستقلال الإداري للمؤسسة العامة، فيتمثل في إتخاذها بكل حرية القرارات الادارية الضرورية المتعلقة بنشاطاتها العادية كحرية إبرام العقود الارية وتعيين الموظفين وممارسة السلطة الرئاسية عليهم، مع تحمل مسؤولية أعمالها، وذلك دون الرجوع الى السلطة التي قامت بإنشاءها، لكن الإستقلال المالي والإداري للمؤسسة العامة مقيد بشرطين هما:

-احترام مبدأ التخصيص المحدد في أداة إنشائها.

-خضوعها الى الرقابة الإدارية الوصائية كضمان لحسن سير أعمالها وشرعيتها .²

5- خضوع المؤسسة العامة الى السلطة الوصائية : يقصد بالسلطة الوصائية؛ الوزارة أو الوزارات التي تمارس الوصاية على المؤسسات العامة، والوصاية معناها الرقابة التي تمارسها السلطة المركزية على المؤسسات العامة والهيئات العامة، وتتمثل أعمال السلطة الوصائية على المؤسسات العامة عموماً في :

-مراقبة انتظام العمليات الاقتصادية والمالية للمؤسسة واحترام اهداف الخطة الوطنية للتنمية؛

- مسك الأموال والمدفوعات والالتزامات المالية الأخرى؛

- جرد الأملاك ومراقبة الحسابات؛

¹ - قوريش بن شرقي، مرجع سبق ذكره، ص 10.

² - أحمد محيو، محاضرات في المؤسسات الإدارية، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1985، ص 97.

- المساعدة التقنية والمالية التي يجب تقديمها للمؤسسة العامة؛
- التفتيش التقني والحسابي للمؤسسة؛
- مراقبة اعمال أجهزة المؤسسة مع سلطة اتخاذ العقوبات المناسبة ضدها.¹

المطلب الثالث: أهمية ومبررات وجود المؤسسات العامة

أولاً: أهمية المؤسسات العامة

تكتسي المؤسسات العامة أهمية بالغة في المجتمعات الحديثة، انطلاقاً من الأدوار الحمائية التي كانت تلعبها في العصور القديمة والأدوار الجديدة التي أصبحت تلعبها اليوم لتضيف أبعاد جديدة كالبعد الاقتصادي والبعد الاجتماعي إلى دائرة أهميتها .

1- البعد الاقتصادي للمؤسسات العامة.

إن الدور الذي تلعبه المنظمات العامة اليوم في الاقتصاد الوطني لا يقل أهمية عن دور المنظمات الخاصة، ويتجلى ذلك في:

أ- **الطبيعة الجوهرية للخدمات العامة:** إذ تحتاج التنمية الاقتصادية بشكل كبير إلى الخدمات التي تقدمها المؤسسات العامة ويتطلب ذلك توفر الوسائل اللازمة لاستيعاب هذا النمو، كتوفير وسائل النقل الفعالة التي تتيح للمنتجين فرصة اختيار أوسع لمصادر الإمداد ومراكز التوزيع الشامل للسلع والخدمات، وكذا توفر وسائل الاتصال المناسبة والفعالة التي تسمح بجمع المعلومات اللازمة لاتخاذ قراراتها وتبليغ القرارات التي تصدرها للعاملين، بالإضافة إلى توفير مصادر الطاقة، حيث يعتمد النشاط الإنتاجي على مصادر مضمونة للطاقة تتسم بالمرونة وإمكانية الإحلال فيما بينها.

ب- **الاعتماد على خدمات المؤسسات العامة:** ينبع الجانب الثاني المميز للبعد الاقتصادي للمؤسسة العامة من أن المجتمعات الحديثة تعتمد بشكل كامل على الخدمات التي تقدمها المؤسسات العامة كخدمات الهاتف، الغاز الطبيعي والمياه، و التي من الصعب تخيل الحياة بدونها، و تظهر أهميتها بمجرد التفكير في اختفائها.

ج- **التأثير الاقتصادي للمؤسسات العامة:** تعتبر المؤسسات العامة اكبر مستخدم للموارد في أي مجتمع من المجتمعات، خاصة في الدول الاشتراكية والدول النامية أين يلعب النشاط الحكومي دور أكثر أهمية وأكبر خطورة من الدول الرأسمالية.²

¹ - أحمد محيو، مرجع سبق ذكره، ص 97

² - علي الشريف، إدارة المنظمات الحكومية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1998، ص - ص 274 - 275.

2- البعد الاجتماعي للمؤسسات العامة.

فبدلاً من الدور الحمئي الذي كانت تمارسه الدولة، اتجهت هذه الأخيرة بعد الثورة الصناعية، وأمام اتساع مجال النشاط الاقتصادي و الاجتماعي وكبر حجم المؤسسات والتطور التكنولوجي السريع، التي كان لها تأثير كبير على حجم الإنتاجية وعلى السلوك الإنساني، إلى مواجهة التأثيرات والمشاكل الاجتماعية المرافقة لهذه التغيرات، كما أصبحت مسؤولة عن إنشاء وإدارة العديد من المؤسسات العامة لإشباع الحاجات الاجتماعية للمواطنين كإنشاء مراكز لإيواء العجزة ومكافحة التشرد وتعويضات البطالة والتأمينات إلى آخره، وبهذا بدأ البعد الاجتماعي للمؤسسات العامة في التبلور، ولهذا نجد أن الدور الاجتماعي للمؤسسات العامة كان نتيجة للتوسع الاقتصادي وليس سبباً له¹.

ثانياً: مبررات وجود المؤسسات العامة

إن وجود المؤسسات العامة يستدعي طرح تساؤلات عن سبب عدم الاكتفاء بالمؤسسات الخاصة لتحقيق ما يجب تحقيقه من حاجات، وللاجابة عن هذا التساؤل نستند إلى عدد من الاعتبارات التي يمكن تصنيفها إلى

1- الاعتبارات التمويلية

تتطلب بعض المشروعات العامة موارد مالية كبيرة مما يجعل المؤسسات الخاصة تلتفت النظر عنها، خاصة إذا كانت لا تحقق أرباح كبيرة، فتجد الدولة نفسها مضطرة لاستثمارها لتلبية الحاجات التي تؤديها هذه المشروعات، ومن ناحية أخرى يمكن للدولة أن تحتكر إنتاج بعض السلع كاحتكار إنتاج السجائر وكذا المطارات والموانئ التي تدر لها إيرادات معتبرة.

2- الاعتبارات الاستراتيجية

من أهم الاعتبارات الاستراتيجية لتدخل الدولة في الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية، السعي إلى الحفاظ على سرية المعلومات حول ما يتم إنتاجه من أسلحة كما ونوعاً على سبيل المثال، كما تؤدي هذه الاعتبارات إلى توجيهها نحو تقديم بعض الخدمات بنفسها وعدم تركها لدى الأفراد خوفاً من استغلال أفراد المجتمع. وترجع الاعتبارات الاستراتيجية لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي إلى عصور قديمة، كما تجسد ذلك في حكومة الصين عام 2000 قبل الميلاد، التي كانت تملك وسائل النقل وعملت على تنظيم الطرقات لخدمة الصالح العام وكذا في مصر أين تم إنجاز أول أنظمة لتوريد المدن بالمياه.²

¹- علي الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 275

² - المرسي سيد حجازي، إقتصاديات المشروعات العامة النظرية والتطبيق - جدول مشروعات وتسعير منتجاتها وخصائصها-، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004 ص ص 35-38.

3- الاعتبارات الاجتماعية

عادة ما تسعى الدولة إلى تلبية حاجات الأفراد المختلفة في شكل سلع وخدمات مجانية أو بأسعار معقولة تقل عن تكلفة إنتاجها أو توفيرها، ويتضح ذلك في خدمات النقل، البريد، الهاتف الصرف الصحي، الرعاية الصحية، التعليم... الخ، لإعانة الطبقات الضعيفة ذات الدخل المنخفض، في حين يتهرب الخواص من الاستثمار في هذه المشروعات غير المربحة.

4- الاعتبارات الاقتصادية

تهدف الدولة إلى زيادة كفاءة الاقتصاد الوطني من خلال المساهمة في تحقيق التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية والعمل على تحقيق الاستقرار الاقتصادي، انطلاقاً من سيطرتها على بعض أوجه النشاط الاقتصادي كالمواصلات وأعمال المصارف والقيام ببعض المشروعات العامة لجذب رأس المال الأجنبي فتعمل على تشجيعها وتقديم إعانات لها خدمة للمصلحة لوطنية وخدمة المجتمع¹.

المبحث الثاني: المؤسسات العمومية الاقتصادية

ان الذي يدرس الإصلاحات الاقتصادية التي مرت بها الجزائر يعلم علم اليقين أن الجزائر قد ركزت في مساعي القيام باقتصاد مبني على المؤسسات العمومية الاقتصادية باعتبارها أداة مثلى لإنعاش الاقتصاد والحد من الازمات، ومن خلال هذا سوف نستعرض في هذا المبحث مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية والمراحل التاريخية لتطور هذه المؤسسة بالإضافة الى التطرق الى مختلف مهامها وخصائصها.

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية

التعريف الأول: هي المؤسسات التي تتخذ من النشاط التجاري أو الصناعي موضوعاً لها مماثلاً لنشاط الأفراد أي مشابهة في نشاطها للقطاع الخاص غير أن رأسمالها يرجع للقطاع العام وقد ظهرت هذه المؤسسات مع بداية الحرب العالمية الأولى نتيجة لظروف الاقتصادية بروز مبدأ ضرورة تدخل الدولة في الميدان الاقتصادي لمواجهة الازمات لمنع الاحتكار والمغالاة في الأسعار وتحقيق ما يسمى بالأمن الغذائي أو الاقتصادي وهو نشاط يستهدف تحقيق النفع العام.²

التعريف الثاني: بأنها مؤسسات تمارس أنشطة وأعمال اقتصادية بحثة، وهي نشاطات تشابه نشاطات الافراد وهي تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية الادارية والمالية، يخول لها تحقيق الهدف الذي أنشأت من أجله

¹- المرسي سيد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص38.

²- بغداد كمال، النظام القانوني للمؤسسة العامة المهنية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة الجزائر، 2011-2012،

بقصد إشباع الحاجات العامة وغالبية الدول التي انتهجت النمط الاشتراكي، اتخذت هذه المؤسسات أداة لتحقيق تميمتها الاقتصادية، ومن أجل أهداف صناعية أو مالية أو تجارية أو حتى معنوية، وتخضع هذه المؤسسات العامة الاقتصادية إلى وسائل القانون العام والخاص في آن واحد.¹

التعريف الثالث: في الجزائر ارتبط ظهور مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية بظهور المرسوم رقم 01-88 المؤرخ في 12-01-1988 الذي يصف المؤسسة العمومية الاقتصادية على أنها شركات مساهمة أو شركة ذات مسؤولية، تمتلكها الدولة أو الجماعات المحلية (البلدية، الدائرة، الولاية) وترتبط فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة أي تعود إليها جميع الحصص أو الاسهم كما تتمتع بالشخصية المعنوية وتسري عليها قواعد القانون التجاري إلا اذا نص صراحة على أحكام قانون خاصة ومن هنا نستخلص فرق جوهرى بين المؤسسات العمومية الاقتصادية و المؤسسات العمومية الغير اقتصادية وهو ان النوع الاول يخضع الى القانون التجاري على خلاف النوع الثاني من تلك المؤسسات.²

المطلب الثاني: مراحل تطور المؤسسة العمومية الاقتصادية

لقد عرفت الجزائر أنماط مختلفة من تسيير المؤسسات نتيجة التطور السياسي لوظيفة الدولة، فبتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي تم تحويل المؤسسات من مؤسسات عمومية إدارية إلى مؤسسات عمومية اقتصادية وعليه سنتطرق الى تجسيد كل مرحلة مرت بها المؤسسة العمومية في ما يلي:

أولاً: مرحلة التسيير الذاتي (1962-1965)

جاءت هذه المرحلة كنتيجة حتمية للوضع الذي عايشته البلاد بعد الاستقلال وهذا للمحافظة على استمرارية الاقتصاد الوطني من جهة وللقضاء على الخلافات المتعلقة بتحديد الأسلوب الاقتصادي المتبع من جهة أخرى ، وذلك إثر الرحيل الجماعي للمعمرين الذين كانوا يشغلوا الاطارات السامية في الجهاز الاداري، حيث أنه رحل ما يقارب 95% من المعمرين أي ما يمثل 800 ألف شخص من بينهم عدد كبير من

¹- قوريش بن شرقي، منازعات العمل في نطاق المؤسسة العمومية الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الادارية، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص14.

²- قوريش بن شرقي ، مرجع سبق ذكره، ص14.

الاطارات وقدّر عدد الأوربيين الناشطين بـ 300 ألف شخص أوربي منهم 30 ألف أصحاب المنشأة و15 ألف من الاطارات السامية وذوي المهن الحرة بالإضافة الى 35 ألف من العمال المختصين.¹

وتقوم المؤسسة المسيرة ذاتيا على مجموعة من الهيئات تتمثل في ما يلي:

1- الجمعية العامة: هي عدد من الاعضاء يدخلون ضمن السلطة التقديرية للمدير وكل سنة يقوم بإعداد العدد المناسب من العمال، تعقد اجتماعا عاديا كل ثلاثة أشهر وبطلبي من ثلاثي الأعضاء، كما أنه بالإمكان عقد اجتماع استثنائي للجمعية العامة، وتتمثل صلاحيات الجمعية العامة في المصادقة على مخطط التنمية للمؤسسة أو الاستثمار في إطار التخطيط الوطني وكذلك البرنامج السنوي للتجهيز والانتاج ولترويج التجارة ، وبالإضافة الى ذلك لهذه الجمعية الصلاحية للمصادقة على قانون العمل وتوزيع المهام والمسؤوليات وانتخاب مجلس العمال.²

2- مجلس العمال: ينتخبون من طرف الجمعية العامة ويتراوح عدد أعضاء مجلس العمال من 10 إلى 100 عضو ويبقى لمدة ثلاثة سنوات، ومن وظائفه انتخاب ومراقبة لجنة التسيير، اتخاذ القرارات الناجمة عن توجيهات الجمعية العامة على أن يكون ثلثي أعضاء مجلس العمال من العمال الذين يباشرون العمل في الانتاج وهذا لتجنب هيمنة الإطار الادارية على المديرية.³

3- لجنة التسيير: ينتخب أعضاؤها من مجلس العمال، وتقوم بعقد اجتماعات عادية مرة كل شهر، ويمكن لها اجتماعات استثنائية بطلب من رئيسها.⁴

4- المديرية: الملاحظ في وظيفة القيادة في المؤسسة المسيرة ذاتيا، هو ازدواجيتها ممثلة في رئيس اللجنة التسيير والمدير. الاول ممثل من طرف العمال والثاني يمثل الدولة فالأول يتم انتخابه من طرف أعضاء

¹- قمار خديجة، مكانة المؤسسة العمومية الاقتصادية في إطار الإصلاح المؤسساتي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2008-2009، ص7.

²- نعيمة أوقاسين، المؤسسة العمومية والخصوصية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2000-2001، ص67.

³- ساكري دليلة، تنظيم السلطة في المؤسسة العامة الصناعية الجزائرية، مذكرة من متطلبات نيل شهادة الماجستير ، علم الاجتماع التنظيم العمل، جامعة باتنة، 2004-2005، ص70.

⁴- حسيبة ياسف، تنظيم وظيفة التسويق في المؤسسة العمومية الجزائرية، رسالة مقدمة من متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1996-1997، ص96.

لجنة التسيير، والثاني يتم تعيينه من طرف أعضاء الجهة الوصية، يتولى هذا الأخير عملية التسيير الإداري بتطبيق القرارات الإدارية وتوقيع التعهدات وتحضير مختلف وثائق المداولات.¹

ولكن وجود مدير يعين من الوزارة الوصية أدى إلى تناقض في مضمون التسيير الذاتي نفسه الذي كان يرمي إلى أن يكون كل شيء بيد العمال، هذا ذل على التردد الموجود لدى السلطة في تطبيق مبدأ المركزية واللامركزية في تسيير المؤسسات الاقتصادية.

ولم يعمر نمط التسيير الذاتي كثيرا لعدة أسباب يمكن اجازها في ما يلي:

- صغر حجم المؤسسات ف5% فقط من المؤسسات تشغل 100 عامل؛

- قلة وانعدام رؤوس الأموال؛

- قلة الاطارات والعمال المتخصصين؛

- مشكلة البيروقراطية.

كلها أسباب أدت إلى فشل هذه التجربة القصيرة التي اعتبرها البعض فريدة ومختلفة عن أي نمط تسيير آخر، ولكن ما نلاحظه عن السبب الجوهرى لفشل هذا النمط هو تركيز السلطة في يد المدير المعين رغم وجود هيئات منتخبة هذا ما أضعف العمال وأحبط معنوياتهم وبالتالي قلة حماسهم لهذا النمط، لأن الشعارات وحدها لا تكفي أما قوة المصلحة الخاصة والبيروقراطية هذا ما جعل هذا النمط من التسيير يولد ميتا ويأتي مكانه نمط تسيير جديد ومرحلة جديد تسمى بمرحلة الشركة الوطنية.²

ثانيا: مرحلة الشركة الوطنية 1964-1971

تعكس هذه المرحلة هيمنة الدولة وسيطرتها المطلقة على القطاع العام وتدخلها في جميع الميادين وهذا جاء كنتيجة لما سمي آنذاك بالتصحيح الثوري الذي نتج عنه تأميم لعدة مؤسسات أجنبية وسعت كلها الشركات الوطنية.

وتعتبر هذه الشركات إحدى أشكال المؤسسات العمومية التي تتميز بمركزية اتخاذ القرارات والسلطة الاقتصادية للدولة. وقد لجأت هذه الشركات إلى السوق الرأسمالي العالمي للتمويل بوسائل التجهيز

¹- محمد صغير بعلي، تنظيم القطاع العام في الجزائر، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص16.

²- ساكري دليلة، مرجع سبق ذكره، ص72.

والتكنولوجيا بعد ما عانت هذه الشركات الوطنية من مشاكل مالية ، بالإضافة الى مشاكل في التسويق والتأطير، وقد نجم عن سيطرة آليات السوق في اقتصاد يعرف تدخل واسع للدولة عدة تناقضات ونتائج اقتصادية ضعيفة لم تسمح بالسير العادي للشركات الوطنية.

ولقد تم تحويل الوحدات الصناعية في نمط التسيير الذاتي الى اشراف الشركات الوطنية كأسلوب تنظيمي جديد يقوم على الهيئات التالية:

1- لجنة التوجيه والرقابة: انطلقا من سنة 1966 شكلت لجان للتوجيه والمراقبة تقوم بمساعد مديرة الشركة في القيام بأعماله، كما تتميز بطابع استشاري.

2- المدير: يعين على رأس كل شركة وطنية مدير عام بموجب مرسوم يملك سلطات واسعة وغير محدودة تمكنه من الإشراف على كل الأعمال والمهام داخل المؤسسة. إن تركيز كل الصلاحيات في يد المدير يصعب من عملية الاشراف على كل النشاطات ويخلق الصراع بين فئة الاستشاريين والاداريين.¹

ثالثا: مرحلة التسيير الاشتراكي للمؤسسات 1971-1979

المؤسسة الاشتراكية الجزائرية هي التسمية الرسمية التي تطلق على المؤسسات بعد صدور ميثاق التسيير الاشتراكي للمؤسسات سنة 1971. ولقد المؤسسة بمقتضاه على أنها شخصية معنوية ذات استقلالية مالية تتضمن وحدة أو عدة وحدات تشكل العنصر الاساسي لتحقيق أهداف التنمية المخططة وعلى مستوى نوع النشاط الاقتصادي، ويعتبر كيان ملك لدولة، له تسيير اقتصادي مستقل في نظام موجه عن طريق التخطيط. وقد نصت المادة الرابعة من قانون التسيير الاشتراكي للمؤسسة على منح الشخصية المعنوية المستقلة على المؤسسة بمجرد صدور التشريع المنشئ لها.²

رابعا: مرحلة اعادة الهيكلة 1979-1988

ارتبط ظهور هذه المرحلة بالاستغناء عن الربيع النفطي جبرا لا تخيرا نتيجة لازمة الاقتصادية العالمية التي بدأت في أوائل الثمانينات والتي تأثرت بها عديد الدول المنتجة للنفط على غرار الجزائر التي لم تجد بوجدا من اعادة النظر في الدور الذي تقوم به المؤسسات العمومية وفق منظور جديد.

¹ - حسيبة ياسف، مرجع سبق ذكره ، ص97.

² بوعيسى سمير ، العلاقة التنظيمية بين سياسة السوق والمؤسسة العامة الاقتصادية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم السياسية والاعلام، قسم العلوم السياسية والعلاقات الدولية، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص ص 46-47.

ولقد تم تشكيل لجنة مؤقتة لإعادة تنظيم المؤسسات سنة 1979 على مستوى اللجنة المركزية لجهة التحرير الوطنية تناولت المواضيع التالية:

- إعادة توزيع المهام والنشاطات التي تقوم بها المؤسسة؛
- محاولة تطبيق اللامركزية في اتخاذ القرار؛
- جعل المؤسسات أكثر حركية من خلال الحد من الوصاية؛
- إعادة النظر في تحديد حجم المؤسسة؛
- إعادة هيكلة الوحدات.

ووفقا لهذه المهام ظهر لمرسوم رقم 80-242 بتاريخ 04-10-1980 والمتعلق بإعادة هيكلة المؤسسات، ولقد تم تفتيت المؤسسة العمومية وفقا لأربعة أسس هي:¹

- تخصص على أساس خط الانتاج أو فرع النشاط؛
- تخصص وظيفي على أساس الفصل بين الانتاج والتسويق؛
- تخصص على أساس النشاطات بين المؤسسات ذات الطابع الوطني والمحلي؛
- تخصص على أساس بعض النشاطات والتي أثبتت نضجها؛

المطلب الثالث: مهام وخصائص المؤسسة العمومية الاقتصادية

للمؤسسة العمومية الاقتصادية عدة مهام وخصائص نذكرها في فيما يلي:

أولا: مهام المؤسسة العمومية الاقتصادية

من الصعب تحديد مهام المؤسسة العامة الاقتصادية ولعل ذلك يرجع الى اختلاف نفس باختلاف المكان والزمان، وخير دليل على ذلك هو أن مهام المؤسسة الاقتصادية لفترة ما بعد ح ع II ليست هي

¹- حسبية ياسف، مرجع سبق ذكره، صص 100-101.

نفسها في حقبة الثمانينات أو أقل. كما أن مهام التي تؤديها المؤسسة الاقتصادية في الدول المتقدمة ليست هي نفسها المهام التي تؤديها في الدول المتقدمة.

ولعلى من بين المحاولات لتحديد مهام المؤسسة الاقتصادية نجد تصنيف P.GIRAUDET، الذي حصر مهام المؤسسة العامة الاقتصادية في ما يلي:

- المهام الاقتصادية الخاصة بالإنتاج التي تشبه مهام الافراد؛
- المهام المالية والتي تهدف الى تحقيق توازن مالي وهامش من التمويل الذاتي الضروري مخففة بذلك العبء على الدولة؛
- المهام الاجتماعية وهي تلك المتعلقة اتاحة فرص عمل وتحسين ظروف العمل والاجر؛
- مهمة تحقيق النفع العام وذلك من خلال خضوعها لدولة في مسائل انجاز السياسة الاقتصادية.

ونفس الطرح ذهب اليه HARTMANN حين وافق سابقه في ان مهام المؤسسة العامة الاقتصادية لا تنحصر في كونها مهام اقتصادية فقط بل تتعداها الى ما هو أبعد من ذلك كتوفير مناصب الشغل وفك العزلة عن المناطق المعزولة من خلال اقامة قواعد صناعية هنالك بالإضافة الى توفير السلع للقضاء على الندرة وكذا الحفاظ على السلم الاجتماعي عن طريق إقامة الاتفاقيات التي تخدم العمال.

وهناك تصنيف آخر قائم على أساس التفرقة بين المهام الداخلية للمؤسسة وتلك الخارجية وقد اشترك في وضع هذا التصنيف كل من P.HUSSENOT و R.LAVFER و A.BURLAUD فالمهام الداخلية تتعلق بالعمال من حيث تحسين ظروف العمل الجيدة ومنح أجور تضمن لهم مستوى معين من القدرة الشرائية بالإضافة الى المهم المتعلقة بالإنتاج ، أما المهام الخارجية هي تلك التي تربط المؤسسة بالمحيط الخارجي وتتعلق بتوفير السلع أو الخدمات بكميات وافية لتلبية الطلب.¹

¹- بوعيسى سمير ، مرجع سبق ذكره، ص20

ثانيا: خصائص المؤسسة العمومية الاقتصادية

يمكن تلخيص خصائص المؤسسة العمومية الاقتصادية في ثلاثة خصائص جامعة وهي:

- ممارسة النشاط في المجال الاقتصادي وعد التدخل في المجال الإداري: وهذا يعني إنتاج السلع والخدمات موجهة لسوق؛
- التمتع بشخصية مستقلة تميزها عن الجماعات المحلية؛
- ممارسة النشاط تحت مراقبة ووصية السلطات العامة وذلك لأنه معظم أصوات مجلس إدارتها تابعت للسلطة العامة؛
- للمؤسسة العامة الاقتصادية لها طبيعة مختلفة تجمع بين منطقتي الرقابة العامة ومنطق العلاقات التجارية حيث تسعى من جهة إلى ترقية مبيعاتها خصوصا إذا كانت في وضع المنافسة ومن جهة أخرى تبيع منتجاتها بأسعار مدعومة ومحددة من طرف الحكومة.¹

المبحث الثالث: المؤسسات العمومية الإدارية

تعتبر الإدارة العامة من الدعائم الهامة للدولة وأحد أهم وظائفها، ولعلها هي نتاج وجود دولة متدخلة حيث أنها لم تكن موجودة في الماضي بسبب اقتصر الدولة على مهمة الحفاظ على الأمن في المجتمع، وسوف نعالج في هذا المبحث مفهوم هذه الإدارة العامة كما سنخص بالذكر وظائف وخصائص هذه المؤسسة الحيوية الغير ربحية.

المطلب الأول: مفهوم الإدارة العامة

يصعب وضع تعريف شامل وموحد للإدارة العامة نتيجة لاختلاف البيئة والايديولوجية السائدة في كل مجتمع، كما أن التنظيم الاجتماعي ينعكس على التنظيم الإداري، وصفوة القول أن مفهوم الإدارة يختلف باختلاف تصور الذي يحمله المفكرين في أذهانهم.

وإذا تمعنا في مصطلح الإدارة العامة وجدنا أنه يتكون من كلمتين أو مصطلحين هما مصطلح الإدارة ومصطلح العامة وهذا ما يقودنا الى تعريف كل منهما على حدى.

¹- بوعيسى سمير، مرجع سبق ذكره، ص21

أ- تعريف الإدارة: يرجع تعرف الإدارة في الاصطلاح الى المعنى اللغوي فمصطلح الإدارة في اللهجة الانجليزية مصدر لفعل أدار Administer. وهذا التعبير الاخير مشتق من الكلمة اللاتينية ذات المقطعين هما Ad-ministere وتعني خدمة الغير أو تقديم العون للآخرين.

وعلى هذا الاساس الإدارة تعني الخدمة وان من يعمل بالإدارة يقوم بخدمة الآخرين أو يصل عن طريق الإدارة الى اداء الخدمة.¹

"والإدارة تدل على عدة أشياء ذلك أن الإدارة تقابل في كل جنبات الحياة: فهناك إدارة للمدرسة، وإدارة للنادي، وإدارة للكلية وإدارة في المتجر والمصنع... ولب الإدارة هو تنسيق الجهود لتحقيق الاهداف المعينة".²

"وتعتبر الإدارة تدبير شؤون الناس وقيادتهم وتوجيههم وتنظيمهم بغية تمكينهم من تأدية الاعمال الموكولة إليهم وتنفيذ الخطط الموضوعة لهم بهدف المحافظة على كيانهم وضمان استمرارية وجودهم".³

ولقد بحث الفقهاء العرب والمسلمون في الإدارة وأسموها بالتدابير وكانت كلمة « التدابير » للدلالة على المفهوم المعاصر لكلمة الإدارة الحالية وكانت كلمة التدبير شائعة عند الحكماء العرب والمسلمين السابقين.

فعبد الرحمن بن خلدون استخدم لفظ التدابير مرارا وتكرارا في الجزء الأول من مؤلفه المشهور « كتاب العبر وديوان المبدأ والخبر في أيام العرب والعجم والبربر ومن عاصرهم من ذوي السلطان الأكبر » والمشهور بمقدمة ابن خلدون.

وهناك كتب أخرى عديدة استعملت لفظ التدبير وتناولت موضوعات إدارية بحثة، ككتاب «تدابير المنازل أو السياسات الأهلية» للفيلسوف ابن سينا(980-1035)⁴

¹ - ابراهيم عبد العزيز شبحا، الإدارة العامة العملية الادارية، الدار الجامعية، بيروت، 1997، ص26.

² - شاري محمد، الإدارة العامة والسلطة السياسية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم السياسية والإعلام تخصص تنظيم سياسي وإداري، جامعة الجزائر، 2007، ص16.

³ - فوزي حبش، الإدارة والتنظيم الإداري، دار النهضة العربية، ط2، بيروت لبنان، 1999، ص13.

⁴ - طارق المجذوب، الإدارة العامة (العملية الادارية والوظيفة العامة والاصلاح الإداري)، منشورات الحلبي الحقوقية، سوريا، 2005، ص30.

ب- الإدارة العامة:

من المعروف أن **ودور ولسون** من الرواد الأوائل الذين حاولوا دراسة الإدارة العامة فقد عرفها في عام 1887م بأنها " العمليات المتعلقة بتحقيق أهداف الحكومة بأكبر مقدار من الكفاءة وبما يحقق الرخاء لأفراد الشعب"

كما عرفها **ليوتارد وايت**، وهو أول من كتب مؤلفا علميا في هذا الموضوع بعنوان « مقدمة في دراسة الإدارة العامة» سنة 1936 بأنها جميع العمليات التي من شأنها تنفيذ السياسات العامة وتحقيق أهدافها، ولا يزال هذا المؤلف يعتبر من أهم المؤلفات العلمية التي ظهرت في هذا الموضوع حتى الآن. ولا تخرج معظم التعاريف التي وضعها معظم الكتب الذين كتبوا بعدها عن المعنى السابق فكل تعريفاتهم تركزت في معنى متقارب وهو أن الإدارة العامة أسلوب لتنفيذ السياسات العامة أو ممارسة الأعمال والانشطة الحكومية، بغرض تحقيق الاهداف التي ترمي إليها الدولة بأكبر كفاية إنتاجية".¹

ويعرف الاستاذ **شارل ديباش** الإدارة العامة بأنها " وسيلة إدارة الأعمال، وهي تتمثل في مجموعة من المرافق العامة التي تعمل على تحقيق الاهداف المرسومة أو المحددة بواسطة السلطة السياسية ".
ولا تختلف تعاريف الفقه الإداري العربي مع التعاريف السابقة الذكر، " فالدكتور حمدي أمين عبد الهادي مثلا يرى أن الإدارة العامة في جوهرها تنظيم لنشاطات بشرية جماعية تستهدف تنفيذ السياسة العامة للدولة".²

ويمكن اعطى تعريف جامع للإدارة العامة وذلك من خلال تحديد مدلول الإدارة العامة ويكون من خلال تضما التعريف لثلاثة عناصر هي كالتالي:

أولاً: الجانب الموضوعي للإدارة أي العملية الإدارية " النشاط الإداري"

ثانياً: الجانب العضوي للإدارة، أي الجهاز الإداري او الهيئات العامة التي تقوم بالعمليات الإدارية

¹ عبد العزيز صالح بن حبتور، مبادئ الإدارة العامة، دار الميسرة، عمان، 2009، ص43

² الشاذلي بوطبة، عملية الرقابة على أعمال الإدارة العامة في النظام الاسلامي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر،

2008-2009، ص16.

ثالثا: هدف الإدارة العامة، سبب وجودها أو علة وجود هذا الكيان وهو تحقيق أو تنفيذ السياسة العامة وعلى ذلك يمكن استخلاص تعريف كالتالي:

" مجموعة من الانماط المتشابهة (الانظمة) المتعلقة بصنع القرارات الإدارية (العملية الادارية) والتي تقوم بها هيئات عامة (الجهاز الاداري) تحقيقا للسياسة العامة التي تستهدفها الدولة (هدف الادارة) " ¹.

المطلب الثاني: وظائف الإدارة العامة

تجتاز الإدارة العام مراحل متعددة ومتنوعة للقيام بوظائف معينة بغية تحقيق الغاية المرسومة لها، ويختلف العلماء في تحديد هذه المراحل والوظائف فيعتبر هنري فايول أن الوظائف الأساسية للإدارة هي:

- التخطيط Planning؛
- التنظيم Organizing ؛
- القيادة Commanding؛
- التنسيق Cordinating ؛
- الرقابة Controlling.

ويلخص لوثر غوليك وظائف الإدارة في كلمة واحدة هي P O D C O R B، وهي الكلمة تتكون من الأحرف الأولى لتعبير الانكليزي لهذه الوظائف وهي كالتالي: ²

- التخطيط Planning
- التنظيم Organizing
- التوجيه (أو القيادة) Directing
- التنسيق Cordinating
- الإبلاغ (وضع التقارير) Reporting
- التمويل (وضع الميزانيات) Budgeting

¹- كاس عبد القادر، الإدارة العامة والاصلاح الإداري في الجزائر 2006-2007، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم السياسة والإعلام، تخصص تنظيم سياسي وإداري، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص12.

²- طارق المجذوب، مرجع سابق، ص44.

" إن النشاط الإداري، وإن كثرت وتنوعت الآراء حول مراحلها أو وظائفه، فإنه برأينا ينطوي على اتخاذ مجموعة من الأعمال والقرارات لا تختلف في جوهرها وتفصيلها عما ذهب إليه كل فايول وجوليك وهي تدور حول المواضيع التالية:¹"

- أ- **التخطيط:** وهو المرحلة التي تسبق التنفيذ وتتعلق بتحديد الأهداف ورسم السياسات؛
- ب- **التنظيم:** وهو المرحلة التي تسبق التنفيذ وتتعلق بوضع الهياكل التنظيمية وتنمية الأجهزة الإدارية؛
- ت- **القيادة:** وتشمل توجيه المرؤوسين وإدارتهم بغية تمكينهم من تأدية الأعمال الموكولة إليهم وتحقيق الأهداف المرسومة؛
- ث- **الرقابة:** وتتمثل في إجراءات الرقابة على المرؤوسين للتأكد من أن الأعمال التي تتم، أو تمت، هي مطابقة للأعمال التي أريد إتمامها، ومن ثم تقييم أداء المرؤوسين وإنتاجهم.

المطلب الثالث: خصائص الإدارة العامة

مما تجدر الإشارة إليه أن خصائص أو مميزات الإدارة العامة تختلف من دولة لأخرى وذلك حسب طبيعة النظام السياسي، الاقتصادي والبناء المجتمعي، فبعد الحرب العالمية الثانية تحصلت الكثير من الدول على استقلالها السياسي وبدأت في البحث عن نماذج إدارية وبياء الإدارة العامة ومعالجة مشكلات الفقر والتخلف²، وتتميز الإدارة العامة بجملة من الصفات والخصائص الذاتية يوصل التعرف عليها إلى فهم ماهية الإدارة العامة بأفق أوسع وأعمق، وتتم هذه الخصائص فيما يلي:

- 1- **إنسانية الإدارة:** تعتبر عمل الإدارة أو النشاط الإداري إنساني بالدرجة الأولى لأن الإدارة تعتمد على طاقة وقوة شخصية الإنسان وجهده وفكره وإبداعه وبراعته وخلقه، قبل اعتمادها على الآلات والنظم والاساليب والعقول الإلكترونية، لأن الإنسان هو سيد الآلات والنظم والعقول الإلكترونية، وهو الذي يخلقها ويبدعها ويستعملها ويوجهها ويتولى صيانتها.
- 2- **بيئة الإدارة العامة:** ونقصد هنا بيئة الإدارة العامة هو قوة تفاعل الإدارة العامة مع ظروف وعوامل ومعطيات ومقتضيات المحيط والواقع الزمني والمكاني، فإن الإدارة العامة ترتبط وتتكيف مع ظروف ومعطيات ومقومات محيط الحياة والزمان الذي تعمل فيه، وتتفاعل مع النظام الإيديولوجي

¹ فوزي حبش، مرجع سبق ذكره، ص 25.

² حامدي نور الدين، تسيير المراد البشرية في الإدارة العامة بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم السياسية والعلاقات الدولية، قسم التنظيم السياسي والإداري، جامعة الجزائر 3، 2013، ص 39.

والاقتصادي والسياسي الذي توجد وتعمل في نطاقه، وتفيدنا دراسة المحيط والبيئة الإيديولوجية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية التي توجد وتعمل في نطاقها إدارة عامة ما في الاضطلاع بالدراسات المقارنة بصورة علمية حية وصحيحة الامر الذي يسهل اكتشاف أوجه الفرق والاختلاف وأوجه التشابه وتساعد هذه المقارنة على اكتشاف الاخطاء وتصحيحها.¹

3- حتمية الادارة العامة : وذلك من خلال أن الفرد لا يستطيع بمفرده تحقيق كل الاهداف الازمة له لأسباب منطقية، وذلك لأن الله تعالى لم يخلق الانسان لكي يعيش بمفرده بل لي يعيش في مجتمع يتكامل أفراده فيما بينهم، كما أن تعداد نشاطات وأعمال الافراد وانتشار مبدأ التخصص وتقسيم العمل في الجماعة الانسانية المختلفة يزيد من حتمية وجود الادارة كفن وعلم ومهنة ، والادارة العامة عملية ضرورية في جميع المستويات، فهي لا تنحصر في المستوى الاشرافي الاعلى في المنظمة ، وإنما تمتد لتسود جميع المستويات حتى الوصول إلى وظيفة ملاحظة العمال وغير ها من المستويات المختلفة الادارية والتشغيلية.²

4- غائية أو هادفية الادارة العامة: إذا كانت المؤسسات الخاصة أو المؤسسات الاقتصادية تهدف الى الربح فإن الإدارة العامة تعمل في اطار الصالح العام والاضطلاع بمهمة المرافق العامة واذا كان ما يميز أهداف المنظمة الخاصة هو الوضوح والقابلية للقياس فان الادارة العامة على النقيض تماما فالأمر أكثر تعقيدا، اذ يصعب قياس حجم وجودة الخدمات العمومية.³

¹- لبشري رميني حورية، مبدأ فاعلية الادارة العامة في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق، القانون العام ، جامعة الجزائر ، 2014-2015، ص39.

²- لبشري رميني حورية، مرجع سبق ذكره، ص39.

³- حامدي نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص40.

خلاصة

تعتبر المؤسسة العمومية بصفة عامة على أنها مرفق عام هدفها خدمة الجمهور في أمور تهمهم في حياتهم الاقتصادية والاجتماعية، غير أن نها تختلف عن المرافق العامة باعتبار أن المرفق العام تخضع للإدارة المباشرة عكس بعض المؤسسات العامة، وللمؤسسة العامة عدة خصائص لعل أهمها خدمة الصالح العام، كما أن لها أركان تتمثل في المرفق العام وشخص معنوي عام باعتبار أنه ليس كل مرفق مؤسسة عامة، بالإضافة الى مبدأ التخصص والاستقلالية المالية والادارية وغيرها من الاركان، ولأن لي كل موجود علة وجود فمبررات وجود المؤسسة العامة يرجع الى اعتبارات تمويلية واستراتيجية بالإضافة الى اعتبارات أخرى اجتماعية واقتصادية .

ولقد انقسمت المؤسسات العمومية في ظل الاصلاحات التي قامت بها الجزائر إلى مؤسسات إدارية ومؤسسات اقتصادية عامة، وتعرف هذه الاخيرة على أنها مؤسسات اتخذت من النشاط التجاري أو الصناعي موضوعا لها مثلها مثل الأفراد لكن برأسمال يرجع للقطاع العام، ويرتبط ظهور المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر إلى التطور المتلاحق في السياسات الاصلاحات التي قامت بها الجزائر بداية من استقلالها، وتتميز المؤسسة العمومية الاقتصادية بخصائص تميزها عن المؤسسة الادارية من بينها تمتعها بشخصية مستقلة كما أن للمؤسسة العمومية الاقتصادية طبيعة مختلفة تجمع بين منطق الرقابة العامة ومنطق العلاقات التجارية حيث تسعى من جهة إلى ترقية مبيعاتها خصوصا اذا كانت في وضع المنافسة ومن جهة أخرى تبيع منتجاتها بأسعار مدعمة ومحددة من طرف الحكومة.

أما فيما يخص المؤسسة العمومية الادارية فهي مجموعة من الأنماط المتشابهة المتعلقة بصنع القرارات الادارية والتي تقوم بها هيئات عمومية تحقيقا لسياسة العامة التي تستهدفها الدولة، من خلال وظائف المؤسسة الادارية وهي التخطيط، التنظيم، القيادة، التنسيق والرقابة، وكما أن للمؤسسة العمومية الاقتصادية خصائص تتميز بها فإن للمؤسسة الإدارية خصائص تتمثل أهمها في تركزها على طاقة وقوة شخصية الانسان وجهده وفكره وإبداعه وبراعته بالإضافة بيئة وحتمية الادارة العامة دون أن ننسى غائية أو هدفية الادارة العامة أي أن الادارة العامة تعمل في اطار الصالح العام ولا تهدف الى الربح.

الفصل الثالث:

دراسة تطبيقية لواقع المحاسبة

العمومية في المؤسسة العمومية

تمهيد:

تعد الجامعات في الجزائر من بين المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري، لهذا تطبق فيها المحاسبة العمومية وسوف نحاول في هذا الفصل الوقوف على طبيعة وواقع تطبيق المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري دراسة حالة جامعة أدرار، على أن يتم التركيز في دراسة تطبيق المحاسبة العمومية على النفقات وهذا راجع الى طبيعة وخصوصية المؤسسة محل الدراسة، وسيتم مناقشة هذه النقاط في المبحثين التاليين:

✚ المبحث الأول: تقديم جامعة أدرار؛

✚ المبحث الثاني: اجراءات المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية الجامعة.

المبحث الأول: تقديم جامعة أدرار¹

لقد عرفت جامعة أدرار تطوراً ملحوظاً منذ نشأتها إلى الآن وعلى جميع الأصعدة، وسنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على نشأتها وأهم التطورات التي عرفتتها.

المطلب الأول: نشأة جامعة أدرار

أنشأت أول نواة للتعليم العالي في ولاية أدرار بموجب المرسوم رقم 86-118 المؤرخ في 06/05/1986 المعدل والمتمم بالمرسوم رقم 86-175 المؤرخ في 05/08/1986 والمتضمن إنشاء المعهد الوطني العالي للشريعة، ليتوسع إلى جامعة أدرار بموجب المرسوم رقم 01-269 المؤرخ في 18/09/2001 المعدل بالمرسوم التنفيذي رقم 04-259 المؤرخ في 29/08/2004 وهي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي.

إن جامعة أدرار توفر تكويناً بيداغوجياً وعلمياً في عدة مجالات للتكوين، ولضمان التطور العلمي والحركية البحثية فإن الجامعة شهدت قفزة نوعية وعلمية للسنة الجامعية 2012/2013 بحيث انتقلت من ثلاث كليات إلى خمس كليات بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 12-302 المؤرخ في 04/08/2012، وتضمنت هذه الكليات 16 قسم أنشأت بمقتضى القرارات رقم 800-801-802-803-804 المؤرخة في 27/12/2012 الصادرة عن وزير التعليم العالي والبحث العلمي مما سمح بفتح تخصصات جديدة على مستوى كل من الميادين المفتوحة و الماستر، بالإضافة إلى فتح عروض جديدة في الماجستير والدكتوراه، وهذا كله بفضل رعاية مدير الجامعة وجهود الدولة وإسهامات أساتذتها وموظفيها و طلابها من أجل أن تحتل المكانة التي تستحقها. إن هذا التحدي يفرض على الجامعة أن تجعل من العملية التطويرية عملية مستمرة بنظرة استشرافية مستقبلية.

تحتوي جامعة أدرار على خمس كليات:

1- كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية والعلوم الإسلامية

2- كلية الآداب واللغات

3- كلية العلوم والتكنولوجيا

4- كلية الحقوق والعلوم السياسية

5- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المطلب الثاني: مؤشرات كمية خاصة بجامعة أدرار للموسم 2016-2017

1- تعداد الطلبة الجدد التحق بمقاعد الجامعة أكثر من 3115 طالب جديد ليصل عدد الطلبة الاجمالي إلى أكثر من 10556 طالب وطالبة في حين يبلغ عدد المقاعد البيداغوجية المتوفرة خلال هذي السنة 9432 مقعد بيداغوجي بتسجيل عجز قدره 1982 مقعد بيداغوجي.

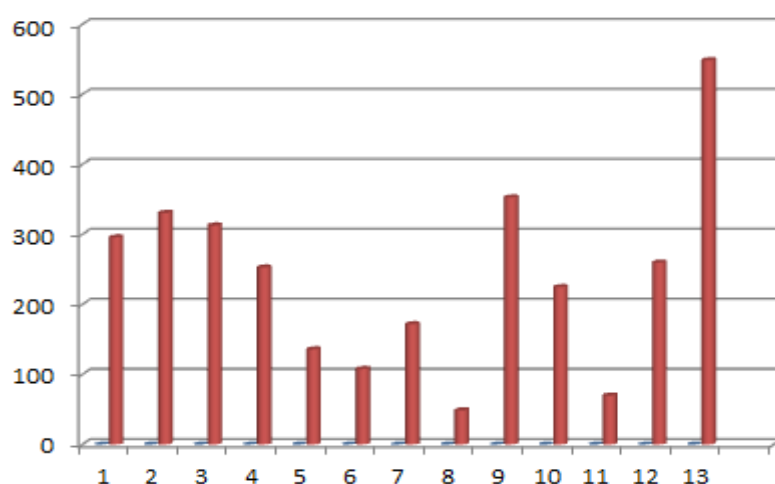
¹ منشورات مصلحة الاحصاء والاستشراف

جدول رقم(1) يبين تعداد الطلبة الجدد على حسب التخصصات للموسم الجامعي 2016-2017

الرقم	الشعبة	عدد الطلبة
1	العلوم الانسانية	296
2	العلوم الاجتماعية	331
3	العلوم الاسلامية	313
4	ادب عربي	253
5	انجليزية	136
6	فرنسية	108
7	حقوق	172
8	علوم سياسية	49
9	علوم وتكنولوجيا	353
10	علوم المادة	225
11	رياضيات واطلام الي	70
12	علوم طبيعية والحياة	260
13	العلوم الاقتصادية	549
	المجموع	3115

المصدر: منشورات مصلحة الاحصاء والاستشراف

الشكل(1): مخطط بياني لتعداد الطلبة الجدد للموسم الجامعي 2016-2017



المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول رقم(1)

يبين الجدول والمخطط والبياني تعداد الطلبة الجدد والارتفاع الملاحظ في توجه الطلبة الجدد الى كلية العلوم الاقتصادية بما يقارب نسبة 18% من اجمالي التخصصات وهو ما يستدعي ضرورة التوسع في الهياكل البيداغوجية خاصة ما تعلق الامر بفرع كلية الاقتصاد.

2- تعداد الطلبة في التدرج:

- الليسانس: بلغ العدد الاجمالي لطلبة الليسانس 7879 طالب وطالبة.

- الماجستير: بلغ العدد الاجمالي لطلبة الماجستير 2993 طالب وطالبة

3- تعداد الطلب ما بعد التدرج

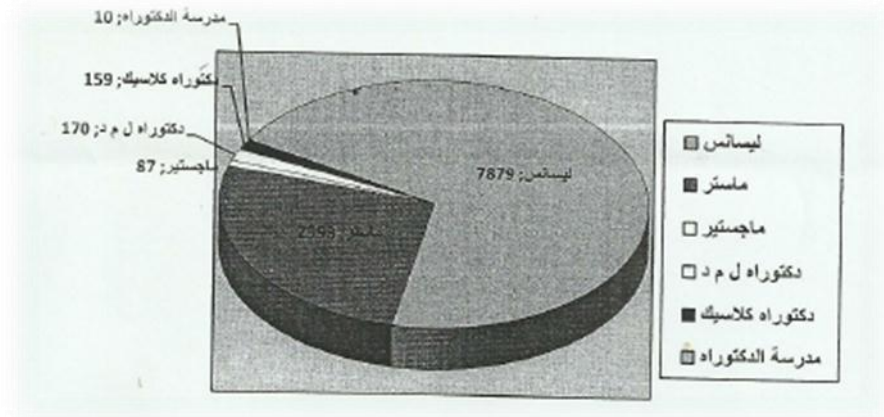
- مدرسة الدكتوراه: بلغ العدد الاجمالي لطلبة مدرسة الدكتوراه 10 طالب وطالبة؛

- ماجستير: بلغ العدد الاجمالي لطلبة الماجستير 32 طالب وطالبة؛

- دكتوراه كلاسيك: بلغ العدد الاجمالي لطلبة الدكتوراه كلاسيك 159 طالب وطالبة؛

- دكتوراه ل م د : بلغ العدد الاجمالي لطلبة الدكتوراه ل م د 170 طالب وطالبة.

الشكل (3): دائرة نسبية لتعداد الطلبة الاجمالي



4- تعداد الطلبة المتخرجين

أ- في التدرج: بلغ العدد الاجمالي للطلبة المتخرجين 2263 طالب وطالبة بنسبة نجاح 81,39%

ب- في ما بعد التدرج:

- بلغ العدد الاجمالي لطلبة المتخرجين في الماجستير 47 طالب وطالبة

- بلغ العدد الاجمالي لطلبة المتخرجين في الدكتوراه 03 طالب وطالبة

5- تعداد التخصصات المتوفرة بالجامعة

أ- في التدرج :

- عدد التخصصات الليسانس المتوفرة بالجامعة 28 تخصص

- عدد تخصصات الماجستير المتوفرة بالجامعة 35 تخصص

ب- في ما بعد التدرج:

- عدد التخصصات الماجستير المتوفرة بالجامعة 10 تخصصات؛
- عدد التخصصات مدرسة الدكتوراه المتوفرة بالجامعة تخصصين؛
- عدد التخصصات الدكتوراه كلاسيك المتوفرة بالجامعة 08 تخصصات؛
- عدد التخصصات الدكتوراه ل م د المتوفرة بالجامعة 18 تخصص.

الشكل(4): مخطط بياني لي عدد التخصصات المتوفرة بالجامعة



6- المكتبات وقاعات الدراسة: تحتوي جامعة أدرار حاليا على مكتبة مركزية بسعة 1000 مقعد وتشمل على أربع قاعات مطالعة بسعة فردية تقدر ب 205 وتحتوي على رصيد وثائقي من الكتب والمجالات العلمية وهذا في مختلف المجالات والتخصصات المدرسة بالجامعة

- عدد الكتب : 285276 كتاب

- عدد المجلات : 29207 عنوان

وتدعمت الجامعة بمكتبة جديدة بسعة 250 مقعد بيداغوجي، وأخرى بنفس السعة في إطا التجهيز.

7- المشاريع القطاعية المسجلة لصالح جامعة أدرار تتمثل في :

- دراسة وإنجاز 8000 مقعد بيداغوجي، لم تتطلق الأشغال رغم أن العملية مسجلة منذ 2010؛

- إنجاز توسعة قاعة المحاضرات (وصلت نسبة الإنجاز بها 100%)؛

- إنجاز 10 مخابر للبحث (وصلت نسبة الإنجاز بها 80%)؛

- إنجاز البهو التكنولوجي 100%؛

- متابعة وإنجاز 80، 70 مسكن غير قابل للتنازل لفائدة أساتذة جامعة أدرار.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للجامعة

الشكل (2): مخطط لجامعة أحمد دراية أدرار



المصدر: www.univ-adrar.dz

المبحث الثاني: اجراءات المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية الجامعة

يمكن تلخيص هذه الاجراءات في مرحلتين وهما: المرحلة الادارية والمرحلة المحاسبية، مع التركيز بشكل كبير على النفقات باعتبار أن الجامعة هي مؤسسة عمومية ذات طابع اداري هدفها خدمة الصالح العام، وبالتالي فهي لا تسعى لتحقيق الربح، وما يأتيها من ايرادات ما هو في معظمه إلا اعانات مقدمة من طرف الدولة.

المطلب الأول: شروط تنفيذ النفقة

ان عملية تنفيذ النفقة تمر وفق شرطين أساسيين هما:

- الشرط الأول من حيث المضمون: ضرورة وجود دين مستحق اتجاه الجامعة أو أي مؤسسة عمومية آخر ذات طابع اداري؛
- الشرط الثاني من حيث الشكل: ضرورة وجود الترخيص السنوي في الميزانية.

وينص نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على أن كل النفقات العمومية تكون متوقعة ومرخصة في الميزانية، حيث لا يمكن للأمر بالصرف أن يتصرف في الأموال العمومية كيف ما يشاء بل هو مقيد بتنفيذ النفقات في جدول الإعتمادات المفتوحة في الميزانية، حيث لا يمكن له تنفيذ نفقة معينة غير مرخصة في الميزانية أو دون توفر الإعتمادات المالية المخصصة لها، وهذا ما يعاب نظام المحاسبة العمومية المطبق في الجزائر، فعلى سبيل المثال المؤسسة التي تطبق فيها دراسة الحالة (جامعة أدرار) تصلها الإعتمادات من فيفري الى أفريل بينما الدخول الجامعي يكون في سبتمبر أو أكتوبر من السنة السابقة مما يعني بداية النفقة قبل وصول الاعتماد وفي هذه الحالة يكون تنفيذ النفقة غير مشروع وقابل للرفض باعتبار أنه لا يحتوي على تأشير المراقب المالي، لأن المراقب المالي لا يؤشر على النفقة بدون وجود الاعتماد، وهذا من شأنه أن يؤخر تنفيذ النفقة الخاصة بالتسيير.

أما بالنسبة لنفقات التجهيز، يمكن التمييز بين أنونات البرامج متعددة السنوات، والتي تحدد الإعتمادات المالية المرخصة لبرامج التجهيز لمختلف القطاعات، وبين ترخيصات اعتمادات الدفع السنوية والتي تحدد المبالغ المرخصة للدفع خلال السنة في إطار تنفيذ برامج التجهيز للدولة.

المطلب الثاني: المرحلة الإدارية لتنفيذ النفقة¹

وتشمل ثلاث إجراءات وهي: الإلتزام، التصفية، الأمر بالصرف

أولاً: الإلتزام

يقوم الأمر بالصرف المكلف من طرف الجامعة قبل قيامه بعملية الإلتزام من التأكد من وجود الاعتماد من جهة ومن كفاية المبالغ الموجودة في الاعتماد للنفقات ذلك أن الإلتزام و يعني إثبات نشوء الدين على عاتق الدولة او جماعاتها الإقليمية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ونميز بين نوعين من الإلتزام:

1- الإلتزام القانوني: الذي ينتج عن تطبيق نص قانوني يتم بموجبه انشاء التزام الذي تقوم به الادارة

ويمكن أن يكون هذا الإلتزام إداري أو غير اداري

▪ الإلتزام الإداري: والذي ينتج عن:

- عقد: مثل عقد صفقة لتمويل الجامعة؛

- تنظيم: وتدخل فيها الاجور الممنوحة للمستخدمين بالإضافة الى التعويضات؛

- قرار قضائي: الفوائد والاضرار التي تسبب فيها الجامعة؛

- قرار فردي: وتدخل فيه تعيين المستخدمين أو منح الاعانات.

▪ الإلتزام غير اداري: هو كل التزام يكون ناتج عن عمل خارج عن ارادة إدارة الجامعة أو اي

مؤسسة ادارية عامة مثل تعويض عن الضرر حادث وقع بسبب سيارة تابعة للجامعة لذلك

الادارة مسؤولة عن هذا الحادث وملزمة بتعويضه دون أن تريد ذلك.

2- الإلتزام المحاسبي : الذي يتمثل في إعداد كشف الإلتزام من طرف الأمر بالصرف (تخصيص جزء

من الإعتمادات المفتوحة لتغطية نفقة معينة).

والإلتزام المحاسبي عبارة عن اعداد بطاقة التزام من طرف الأمر بالصرف وذلك في نسختين:

نسخة ترسل الى المراقب المالي للتأشير عليها والنسخة الثانية تبقى على مستوى الجامعة التي تعتبر

الهيئة المنشئة للالتزام والممثلة في الأمر بالصرف.

¹ مقابلة مع زين عمر مدير فرع المالية والمحاسبة يوم الاحد 2017/03/5 على الساعة 9:00 بمقر أمانة جامعة أحمد دراية

وتقوم عملية الالتزام بالنفقات على الوثيقة أو بطاقة الالتزام التي يقوم بتحريها الامر بالصرف المكلف من طرف الجامعة والمؤهل قانونين لذلك لكل عملية والمرفقة بالوثائق التي ثبتت النفقة.

فبالنسبة لنفقات التسيير تكون بطاقة الالتزام مرفقة بسندات الطلب الفاتورة الشكلية التي تبين تفاصيل المقتنيات، الأشغال أو الخدمات المعنية وكذلك الاسعار الوحدوية والمبالغ الإجمالية الموافقة. وفيما يخص نفقات المستخدمين يجب أن ترفق بطاقة الالتزام بالحالات الأصلية ووثائق الدفع الخاصة بالأعوان المؤقتين وكذلك ما تعلق بمصاريف التنقل والمنح وغيرها.

أما فيما يخص نفقات التجهيز فإن بطاقات الالتزام الخاصة بهذا النوع من العمليات ترفق بوثائق تتعلق بوضعية الأشغال ومختلف الفواتير المتعلقة باقتناء مستلزمات العمليات بالاستعانة بالمعلومات المذكورة في مواضيع الصفقات.

وتتكون بطاقة الالتزام من المعلومات التالية:¹

- دمغة الجهة المنفذة للالتزام (ختم وامضاء مدير الجامعة)؛
- الرقم التسلسلي لبطاقة الالتزام بالإضافة الي السنة؛
- الامر بالصرف وصفته؛
- طبيعة النفقة؛
- الباب، المادة، الفقرة؛
- مبلغ عملية الالتزام؛
- الرصيد القديم والرصيد الجديد؛
- خانة خاصة بملاحظات المصلحة؛
- خانة خاصة بوضع تأشير المراقب المالي.

ويتم غلق عملية الالتزام بالنفقات بالنسبة لنفقات التسيير في اليوم العاشر من شهر ديسمبر للسنة المعنية على أن يمدد هذا الاجل الى 20 ديسمبر بالنسبة لعمليات التالية:

- نفقات التجهيز والاستثمار؛

¹ - ينظر الملحق رقم 1

- النفقات المنفذة من طرف وكلاء الدفع؛
- النشاطات المتعلقة بالحياة المهنية للمستخدمين؛
- أجور المستخدمين المؤقتين.

ثانيا: التصفية

نصت المادة 20 من قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية على الغرض من التصفية حيث " تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق المحاسبية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية".

وبالتالي فإن التصفية هي العملية التي يتم من خلالها إثبات وتأكيد وقوع الدين على عاتق الدولة بتحديد المبلغ الدقيق نقد أي تحويل الاعتمادات الى طبيعة سائلة وذلك اعتمادا على الوثائق الإثباتية المتاحة لدى الأمر بالصرف الذي يقوم هو بنفسه بعملية التصفية أو يوكل العملية إلى عون موضوع تحت سلطته المباشرة.

ويبرر الفصل بين عملية الالتزام بالنفقة وتصفيتها بأن العديد من النفقات لا يمكن تحديد مبلغها الدقيق عند القيام بعملية الالتزام حيث يكتفي الأمر بالصرف في المرحلة الأولى بتقدير المبلغ التقريبي لأن المبلغ الدقيق لا يمكن تحديده إلا بعد أداء الخدمة.

وتتضمن عملية التصفية عمليتين هما إثبات أداء الخدمة و التحديد الدقيق لمبلغ النفقة حيث أن إثبات أداء الخدمة أو التأكد من أداء الخدمة تعني أن الأمر بالصرف لا يعطي الأمر بالدفع المسبق بل بالدفع عندما يقوم الدائن بتنفيذ الخدمة التي تكون على عاتقه، فمثلا نجد أنه بالنسبة لمستخدمي الجامعة يتم الدفع مرتبه شهريا ولا يمكن أن يتم تسديد المرتب عند بداية الشهر، كما أن التاجر الذي قامت الجامعة بالتعامل معه لا تقوم بتسديد المبلغ إلا بعد تمام عملية تسليم السلعة. وبالتالي فإن التأكد من أداء الخدمة يعني بالنسبة للجامعة أو أي مؤسسة ذات طابع عمومي ضمان أن الخدمة تمت وأن السلعة تم الحصول عليها وفق عملية الالتزام، ويتم إثبات أداء الخدمة من خلال أدوات الإثبات المتاحة.¹

أما في ما يخص تحديد المبلغ الدقيق لدفع فيعني الحساب الدقيق لمبلغ الدين الواقع على عاتق الجامعة والتأكد من صحة استحقاقه أي أنه لم يسقط لدفع سابق أو عن طريق التقادم الرباعي .

¹ مقابلة مع زين عمر مدير فرع المالية والمحاسبة يوم الاحد 2017/03/5 على الساعة 9:00 بمقر أمانة الجامعة الافريقية

ثالثا: الأمر بالدفع

هو الأمر الذي يعطيه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي المختص لتنفيذ عملية الدفع بالنسبة لنفقة كانت محل التزام وتصفية سابقين ، ويتمثل الأمر بالدفع في وثيقة مكتوبة تسمى " الأمر بالدفع" أو " حوالة الدفع" حسب صفة وطبيعة الأمر بالصرف. فالأمر بالصرف الرئيسي (مدير الجامعة) يقوم بإصدار الأمر بالدفع أما الأمر بالصرف الثانوي يقوم بتحرير حوالة الدفع.

إن الأمر بالدفع أو حوالة الدفع يتم إصدارها باسم الدائن المباشر للجامعة، وهناك قسمين من الحوالة أو نوعين على حسب صفة الدائن، فالقسم الأول هو حوالة الدفع الخاصة بالمستخدمين¹ أم القسم الثاني فهو حوالة الدفع الخاصة بالمزودين²، ويجب أن تحرر حوالة الدفع وفق التنظيم المعمول به ويتضمن المعلومات التالية:

- الباب ، المادة ، الفقرة؛
- الوثائق الإثباتية المقدمة والمبررة للنفقة؛
- تحديد الدائن المباشر للجامعة؛
- موضوع النفقة، تاريخ أو وقت أداء الخدمة؛
- تحديد مبلغ الحوالة بالأرقام والأحرف وكذلك الرقم التسلسلي للحوالة أو امر الدفع وتاريخ تحريرها أو الإمضاء عليها.

يكون الأمر بالدفع في أربعة نسخ يتم الاحتفاظ بنسخة واحدة في الأرشيف أما النسخ الثلاث الباقية فيتم إرسالها إلى الخزينة العمومية. ونجد ان الأمر بالصرف له قيدين في مجال الأمر بالدفع أولهما القيد المالي إذ لا يجب ان يتجاوز المبلغ الإجمالي للأوامر بالدفع المحررة خلال السنة مبلغ الإعتمادات الموضوعة تحت تصرف الأمر بالصرف خلال السنة المالية.

¹ - ينظر الملحق رقم 2

² - ينظر الملحق رقم 3

أما القيد الثاني فهو القيد الزمني ويعني أن عملية الأمر بالدفع تنتهي يوم عشرين ديسمبر للسنة المالية، حيث انه بعد هذا التاريخ لا يمكن الأمر بدفع النفقة حتى وإن تم الإلتزام بها ويؤجل تنفيذ هذه العملية الى السنة الموالية، وفي هذه الحالة يقوم الأمر بالصرف بتحرير وثيقة إدارية لإثبات عدم دفع النفقة.¹

المطلب الثاني: المرحلة المحاسبية لتنفيذ النفقة

بعد ما يقوم الأمر بالصرف بإعداد الوثائق المثبتة للنفقة يرسلها الى العون المحاسبي الذي يعهد له مسك المحاسبة وتداول الأموال² وتتمثل هذه الوثائق فيما يلي:

- حوالة الدفع ؛
- بطاقة إلتزام؛
- جدول تحويل الى حساب بنكي³؛
- جدول التحويل إلى حساب بريدي جاري؛
- إشعار بالتحويل⁴؛
- كشف حوالات⁵؛
- الكشف الشهري للأجور إذا كانت النفقة تتعلق بالأجور؛
- الفواتير و الإتفاقيات المتعلقة بها.

وقبل ان يقوم المحاسب بعملية الدفع ، يقوم بمراقبة والتحقق من هذه الوثائق كما يلي:

- مطابقة العملية للتنظيمات والقوانين سارية المفعول؛
- صفة الأمر بالصرف؛
- شرعية علميات التصفية؛
- توفر الإعتمادات؛
- الطابع الإبرائي للدفع؛

¹ - مقابلة مع زين عمر مدير فرع المالية والمحاسبة يوم الاحد 2017/03/5 على الساعة 9:00 بمقر أمانة الجامعة الافريقية

² - المادة 83 من المرسوم التنفيذي رقم 03-279 المؤرخ في 23 غشت 2003، الذي يحدد مهام الجامعة والقواعد الخاصة بتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية، العدد 51، 2003.

³ - ينظر الملحق رقم 4

⁴ - ينظر الملحق رقم 5 و6

⁵ - ينظر الملحق رقم 7

- تأشيريات عمليات المراقبة القانونية؛
- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي.

في حال توفر كل هذه الشروط وجب على المحاسب العمومي القيام بعملية الدفع في أجل أقصاه 10 أيام من يوم إستلام ملف النفقة¹.

إذا كان هناك رفض نهائي فالأجل المتاح للمحاسب للرد كتابيا على الأمر بالصرف هو 20 يوم وهنا يمكن ان يلجأ الأمر بالصرف إلى التسخير² وهو إجراء استثنائي يعطي بموجبه الأمر بالصرف أمرا للمحاسب العمومي لكي ينفذ عملية دفع كان قد رفض تنفيذها نهائيا، وهذا وفق شروط شكلية وأخرى موضوعية:

1- الشروط الموضوعية:

- 1- الرفض النهائي من طرف المحاسب العمومي؛
- 2- التسخير يوجه إلى المحاسب المختص؛
- 3- ان لا يكون الرفض لأحد الأسباب التالية:
 - عدم وجود إتمادات عدا ميزانية الدولة؛
 - عدم توفر أموال في الخزينة Disponibilit ة عدا بالنسبة لميزانية الدولة؛
 - غياب إثبات أداء الخدمة؛
 - طابع الخدمة غير الإبرائي؛
 - غياب إحدى تأشيريات الرقابة؛

2- الشروط الشكلية:

- أن يكون التسخير مكتوبا لإثبات إعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية؛
- يحوي التسخير عبارة " يطلب من المحاسب أن يدفع"؛
- يذكر أسباب لجوء الأمر بالصرف إليه؛
- لكل عملية دفع تسخير خاص بها وليس ممكنا وجود تسخير إجمالي لعدة عمليات.

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 46-93 المؤرخ في 6 فيفري 1993 المتعلق بأجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات، الجريدة الرسمية، العدد 1993/09.

² - صدر في هذا الصدد المرسوم التنفيذي رقم 46-93 المؤرخ في 6 فيفري 1993 المتعلق بأجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات، الجريدة الرسمية، العدد 1993/09.

طرق التسديد

باعتبار عون المحاسب المعتمد للجامعة محاسب عمومي ثانوي، فإنه يقوم بتمرير كل عمليات تسديد النفقات على المحاسب العمومي الرئيسي وهو أمين خزينة الولاية، حيث أنه طبقاً للتنظيم المعمول به، تمتلك الجامعة حساب جاري لدى خزينة الولاية من خلال دفع كل نفقات الجامعة، بالإضافة إلى أن الجامعة لديها حساب بريدي جاري يتم من خلاله تسديد فقط النفقات المتعلقة بالمستخدمين من رواتب ومنح .

وبعدما يقوم العون المحاسب المعتمد من التأكد من صحة الوثائق المثبتة للنفقة وتطابق مجموع الحوالات مع مجموع الجداول، والتأكد من وجود السيولة في الحساب الجاري.

يقوم بتحرير صك بمجموع الحوالات التي هيا بحوزته، وهذا بعد ضبط وضعية الصندوق¹ لديه وحساب الخزينة²، ثم يقوم المحاسب بتسجيل مبالغ النفقات في السجل الخاص بها. وهو مقسم حسب مدونة ميزانية الجامعة، ويقوم المحاسب بإرسال إلى الخزينة ما يلي :

- صك خزينة؛
- الجداول التفصيلية؛
- الإشعارات بالتحويل؛

وبعد وصول هذا الإرسال إلى خزينة الولاية، يقوم العون المكلف بالتأكد من مطابقة مجموع الجداول التفصيلية لمبلغ الصك، وبعدها يقوم بالعمليات المحاسبية التالية، ضمن مدونة حسابات الخزينة.

مدونة حسابات الخزينة:

تتكون مدونة حسابات الخزينة (NCT) من تسع مجموعات كل مجموعة تنقسم إلى حسابات عامة، وكل حساب عام يحتوي على حسابات فرعية كما يلي:

المجموعة الأولى: عمليات الصندوق والحافطة ويتكون من :

- الحساب العام 10: النقد.
- الحساب العام 11: الحساب الجاري للخبزينة لدى البنك المركزي .

¹- ينظر الملحق رقم 8

²- ينظر الملحق رقم 9

- الحساب العام 12: سفتجات وقيم محققة .

- الحساب العام 13: الودائع.

المجموعة الثانية: عمليات الميزانية ويتكون من:

- الحساب العام 20: الميزانية - التقييد النهائي

- الحساب العام 21: الميزانية - التقييد المؤقت

المجموعة الثالثة: عمليات الخزينة وتتكون من:

- الحساب العام 30: الحسابات الخاصة للخزينة - التقييد النهائي ويتكون من (6) حسابات فرعية وهي :

الحساب الجاري - حساب التخصيص الخاص - حساب التسبيقات - حساب القروض - حساب مساهمات الدولة

- الحساب العام 31: الحسابات الخاصة للخزينة - تنفيذ الإيرادات ويتكون من :

- 311 = الحساب التجاري

- 312 = حساب التخصيص الخاص

- الحساب العام 32 : الحسابات الخاصة للخزينة - تنفيذ النفقات ويتكون من :

- 321 = الحساب الجاري.

- 322 = حساب التخصيص الخاص.

- 323 = حساب القروض.

- الحساب العام 33: ديون الدولة ويتكون من (09) حسابات فرعية

- الحساب العام 34: ديون الدولة - تنفيذ الإيرادات .

- الحساب العام 35 : ديون الدولة - تنفيذ النفقات.

- الحساب العام 36: أرباح وأعباء ديون الدولة.

المجموعة الرابعة: حسابات الهيئات المكتتبة لدى الخزينة العمومية

- الحساب العام 40 : مراسلي الخزينة - التقييد النهائي .
- الحساب العام 41: مراسلي الخزينة - تنفيذ الإيرادات .
- الحساب العام 42: مراسلي الخزينة - تنفيذ النفقات .
- الحساب العام 43 : الغير - التقييد النهائي .
- الحساب العام 44 : الغير - تنفيذ النفقات .

المجموعة الخامسة : حسابات التسوية ويتكون من :

- الحساب العام 50: إيرادات للتصنيف والتسوية والتحويل
- الحساب العام 51: نفقات للتصنيف والتسوية والتحويل
- الحساب العام 52: تحويلات مالية بين المحاسبين .
- الحساب العام 53: الحسابات الوسيطة.

المجموعة السادسة: النتائج

- الحساب العام 60: نتائج تنفيذ الميزانية .
- الحساب العام 61: رصيد عمليات الخزينة .

المجموعة السابعة: الديون المضمونة من طرف الدولة

- الحساب العام 70: قروض مضمونة من طرف الدولة .
- الحساب العام 71 : أقساط القروض المضمونة من طرف الدولة .

المجموعة الثامنة : حقوق الدولة

- الحساب العام 80: حقوق مختلفة .

-الحساب العام 81: الأقساط القادمة.

المجموعة التاسعة : القيم المنقولة

الحساب العام 90 : المحفظة المالية للمحاسبين الرئيسيين .

الحساب العام 91: المحفظة المالية للوسطاء .

الحساب العام 92: الأخذ على العاتق للقيم المنقولة

يندرج الحساب التفصيلي (الجاري) للجامعة على مستوى الخزينة ضمن المجموعة الرابعة الحساب العام 40 ضمن الحساب الفرعي 403001 تحت اسم حساب ودائع لدى الخزينة بدون فوائد، وضمن الحساب التفصيلي 403001001 والمسمى بهيئات مختلفة.

التسجيل المحاسبي لنفقات الجامعة

1- إذا كان المستفيد موظفا ويمتلك حساب بنكي:



2- تسديد اشتراكات الضمان الاجتماعي المتعلقة بالموظفين:



3- دفع الضريبة على الدخل IRG



4- أما إذا كان الموظف يمتلك حساب جاري في الخزينة فيكون التقيد المحاسبي كما يلي :



أما إذا كان المستفيد متعاقد مع الجامعة (سواء قدم خدمة للجامعة أو أدى أشغال) ومبلغ الفاتورة أقل من 1 مليون فيكون القيد كما يلي :



أما إذا كان المبلغ أكثر من 1 مليون



وفي حال كانت النفقات متعلقة برواتب وأجور الموظفين ولهم حسابات بريدية جارية، فيقوم العون المحاسبي بتقديم صك خزينة بمبلغ حوالات الأجور والجدول التفصيلي للدفع بالإضافة إلى طلب تمويل الحساب الجاري ، فيكون التقييد المحاسبي على مستوى الخزينة:



حيث يقوم العون المكلف على مستوى الخزينة بتحرير صك بقيمة النفقة وإعداد جدول تفصيلي للدفع يحتوي على بيانات التالية :

- إسم الجامعة؛

- رقم الحساب البريدي الجاري للجامعة؛

- مبلغ الأجور.

وإرساله إلى مصالح بريد الجزائر ليقومون بدورهم بسحب المبلغ من الحساب الجاري للخزينة على

مستوى بريد الجزائر وتزويد الحساب البريدي الجاري.

وبعد إتمام هذه العملية، يقوم العون المحاسب بتحرير صك بريدي بمبلغ حوالات الأجور وإرساله إلى

مصالح البريد رفقة الجدول التفصيلي للدفع والإشعارات بالتحويل .

العمليات المحاسبية المتعلقة بالإيرادات:

الإعانات التي تقدمها الدولة:¹

بعد أن يحضر رئيس الجامعة مشروع ميزانية الجامعة ، يتم التداول بشأنه من طرف مجلس الإدارة، ثم يرسل

إلى السلطة الوصية (وزارة التعليم العالي والبحث العلمي) للموافقة عليه، والتي تقوم بدورها بجمع جميع

مشاريع ميزانيات مصالحها (الجامعات، المراكز الجامعية، المعاهد، الكليات، المدارس العليا، المديریات

المركزية بالوزارة)، ومناقشتها والمصادقة عليها.

¹- مقابلة مع زين عمر مدير فرع المالية والمحاسبة يوم الاربعاء 2017/03/8 على الساعة 11:00 بمقر أمانة الجامعة الافريقية.

وبعد المصادقة على الميزانية وصدورها في الجريدة الرسمية ضمن قانون المالية، تقوم وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، بتخصيص الإعانات المحددة في ميزانيتها لصالح الجامعة، وإعداد التحويل (مبلغ الإعانة) إلى الخزينة المركزية والتي بدورها تقوم بتحويل هذه الإعانة الى خزينة الولاية ويتم تسجيلها محاسبا كما يلي:



حيث يتم صب مبلغ الإعانة في الحساب الجاري للجامعة بالخزينة وتسليم وصل للمحاسب المعتمد للجامعة، ثم يقوم المحاسب بتسجيل هذا المبلغ في الحساب المخصص لها إذا كان لديه سند التحصيل لهذا الإيراد، أما إذا لم يكن لديه سند التحصيل فيقوم بتسجيلها في حساب خارج الميزانية إلى غاية حصوله على سند التحصيل الذي يوضح له طبيعة هذا الإيراد ومن أجل إدراجه في المادة المخصصة له في الميزانية.

خلاصة:

تمر مراحل تنفيذ النفقات بمرحلتين متكاملتين، المرحلة الأولى إدارية تتضمن الإلتزام وهو تحرير وثيقة من قبل الأمر بالصرف تثبت نشوء الدين على عاتق الجامعة، ولكن قبل ذلك يتأكد الأمر بالصرف من وجود الاعتماد من جهة ومن كفاية المبالغ الموجودة في الاعتماد من جهة أخرى، ثم تأتي عملية التصفية وهي التحديد الدقيق لمبلغ النفقة، وفي الأخير تأتي عملية الأمر بالدفع وهو أن يصدر الأمر بالصرف حوالة الدفع، هنا تنتهي مهمة الأمر بالصرف والذي يعني بداية مهمة المحاسب العمومي وبداية المرحلة الثانية في تنفيذ النفقة وهي المرحلة المحاسبية، حيث يقوم المحاسب المعتمد بتسديد الحوالة التي حررها الأمر بالصرف وهذا بعد مراقبته لمشروعية المرحلة الادارية بعملياتها الثلاث، على أن تسلم في الاخير الحوالات الى المحاسب الرئيسي في الخزينة ليقوم بعملية التسجيل المحاسبي لها.

باعتبار أن المحاسب المعتمد في الجامعة ما هو إلا محاسب ثانوي مكلف من طرف المحاسب الرئيسي الموجود على مستوى الخزينة العمومية في الولاية.

الخاتمة العامة

تعتبر المحاسبة العمومية على أنها مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي، وتعتبر كذلك قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين، وهذا في ظل وجود نظام محاسبي كامل ومتطابق مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى، وأن يكون للنظام المحاسبي العمومي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة وهذا بالضبط ما تدعو إليه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتي تهدف أساسا الى تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم، وهذا من خلال تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية، بالإضافة الى تحقيق الشفافية والمصدقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية.

تعد المؤسسة العمومية كيان اعتباري يهدف إلى تلبية حاجات المجتمع من تعليم وأمن وعدالة والخدمات الصحية والإعلامية وذلك دون مقابل أو مقابل مبالغ رمزية لتغطية تكاليف أداء تلك الخدمات فقط و ليس بغرض الربح، وتتقسم المؤسسات العامة إلى مؤسسات عامة إدارية كالجامعات ومصحة الضرائب والجمارك وأخرى غير إرادية أو كما يطلق عليها مؤسسات عمومية اقتصادية تهدف الى الربح شأنها في ذلك شأن الأفراد تتمتع بالاستقلالية المالية إلا أن رأسمالها تابع لدولة.

إن جامعة أدرار تقع ضمن تصنيف المؤسسات العمومية الادارية ذات الطابع العلمي والثقافي، هذا التصنيف جعلها من بين المؤسسات التي تستعمل المحاسبة العمومية كألية لتنفيذ ومراقبة النفقات العمومية، تنفيذ يمر بمرحلتين أساسيتين هما المرحلة الادارية والمرحلة المحاسبية، وتعتبر هذه المرحلتين تجسيدا لمبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف، حيث أن هذا الأخير يقوم بالمرحلة الأولى ونهاية هذه المرحلة تعني بداية المرحلة الثانية وبداية مهمة المحاسب العمومي.

وفي نهاية دراستنا سوف نقوم بالوقوف على بعض النتائج والتوصيات كما يلي:

1- النتائج:

تعتبر هذه النتائج كحوصلة لهذه الدراسة بالإضافة الى أنها تصحيح وتقويم للفرضيات المذكورة في مقدمة الدراسة وهي كالتالي:

- نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا يساير معايير المحاسبة العمومية، لأن ما يلاحظ من خلال دراسة الحالة التي قمنا بها في جامعة أدرار أنه يتم تطبيق المحاسبة العمومية وفق أساس الصندوق أو ما يسمى بالأساس النقدي على عكس الأساس المطبق في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والذي يدعو إليه مجلس المحاسبة الدولية؛
- غياب كامل للإفصاح المحاسبي وهذا ما لمسناه من خلال تطبيق دراستنا على مستوى جامعة أدرار، حيث يتم التكتم على المعطيات المالية، على عكس ما تدعو إليه المعايير المحاسبة الدولية للقطاع

- العام ففي المعيار 22 منه يشير الى الافصاح عن التقارير المالية للاطلاع عليها وهذا من شأنه زيادة عامل الوضوح والشفافية وعدم والابهام؛
- إن النفقة المخصصة للجامعة تستهلك كلياً؛ أي أن المبالغ الموجودة في الإعتمادات تستنفذ في نفس السنة المالية، وإذا حدث أن الإعتمادات المخصصة لم يتم إنفاقها بالكامل أي عدم الاستهلاك الكلي للميزانية فإنه في السنة اللاحقة يتم التخفيض من هذه الاعتمادات، وعليه فإنه يضطر المسيرين الى الاستهلاك الكلي للمبالغ الموجودة في الاعتماد ولو كان ذلك دون ضرورة، مما ينتج عنه تبذير للأموال العامة؛
- عدم التوافق الموجود بين بداية النفقة وتاريخ منح الاعتمادات، حيث أنه مثلا يكون تاريخ منح الاعتمادات بين شهر فيفري وأفريل بينما يكون بداية الدخول الجامعي في سبتمبر أو أكتوبر من السنة السابقة أي أن الإنفاق يكون مع بداية السنة الجامعية، والادارة تجهل قيمة ومبلغ الاعتماد في الميزانية.
- توجد رقابة مستمرة على تنفيذ النفقات عن طريق الرقابة السابقة للنفقات والتي يمارسها المراقب المالي على أوامر الأمر بالصرف، ورقابة أثناء التنفيذ التي يمارسها المحاسب العمومي، بالإضافة الى رقابة لاحقة يمارسها المجلس المحاسبي والمفتشية العامة للمالية، وكل هذه الرقابة من أجل تقادي تبديد واختلاس الأموال العمومية.
- تتميز المحاسبة العمومية في الجزائر بمبدأ تعدد الجهات الوصية، وهذا ما لمسناه في تطبيق المحاسبة العمومية في جامعة أدرار، حيث يخضع الأمر بالصرف لسلطة وزارة التعليم العالي والبحث والعلمي، والمحاسب والمعتمد موجود في الجامعة لكن يخضع لسلطة الخزينة العمومية أما المراقب المالي فهو يتبع بصفة مباشرة لوزارة المالية؛
- يعمل نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مبدأ التعاون بين مختلف أعوان المحاسبة العمومية، حيث يساهمون في ما بينهم على إعداد الميزانية مما يعطيها أكثر مصداقية، فكلما انتقلت وتداولت بين الاعوان كلما كانت نتائجه أكثر شفافية ومصداقية من اقتصارها على عون محاسبي واحد؛

2- التوصيات:

- لا بد في الجزائر من مسايرة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك من خلال التحول من تطبيق المحاسبة العمومية على أساس الصندوق الى تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق، مما ينتج عنه وجود نظام محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة وفي الوقت المناسب للمسؤولين؛
- يجب أن يكون هنالك علاقة وتناسق في العمل بين مختلف المصالح في الجامعة ففي تقديمنا للجامعة لحظنا وجود عجز قدره 1982 مقعد بيداغوجي، وهذا العجز سببه عدم وجود تنسيق بين مصلحة المحاسبة ومصلحة الاستشراف والإحصاء؛
- يجب تكوين نظام محاسبي فعال يسمح بتقديم المعلومات المحاسبية والاحصائية الدقيقة عن الوضعية المالية للدولة في آجال معقولة؛
- يجب عصرنة وتطوير نظام المحاسبة العمومية، وأساليب تسيير الأموال العمومية ولا يكون هذا إلا من خلال مسايرة معايير المحاسبة الدولية؛
- ضرورة وجود توافق بين تواريخ منح الاعتماد وتاريخ بداية الإنفاق، وهذا لكي نتجنب وجود عملية غير مشروعة، لأنه للقيام بالنفقة لا بد من وجود تأشير المراقب المالي، ولا يؤثر المراقب المالي على النفقة دون وجود الاعتماد؛
- ضرورة تبني مبدأ الإفصاح المحاسبي في عرض القوائم المالية، لأن من شأنه أن يعطي طابع من الشفافية والوضوح على الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ضرورة وجود دورات تكوينية للإداريين لصقل قدراتهم ومعارفهم، وذلك لمسايرة التغيرات السريعة في المجتمعات والتطورات الفنية والتكنولوجية.

قائمة المصادر والمراجع

I - الكتب

- 1- ابراهيم عبد العزيز شيحا، الإدارة العامة العملية الادارية، الدار الجامعية، بيروت، 1997.
- 2- أحمد محيو، محاضرات في المؤسسات الإدارية، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1985.
- 3- إسماعيل حسين احمر، المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2003.
- 4- حماد محمد شطا، تطور وظيفة الدولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982.
- 5- زهدي يكن، التنظيم الإداري-نظرية المرافق والمؤسسات العامة-، دار الثقافة، بيروت، لبنان.
- 6- طارق المجذوب، الادارة العامة (العملية الادارية والوظيفة العامة والاصلاح الاداري)، منشورات الحلبي الحقوقية، سوريا، 2005.
- 7- عبد العزيز صالح بن حبتور، مبادئ الادارة العامة، دار الميسرة، عمان، 2009.
- 8- عبد اللطيف قطيش، النظرية العامة للمؤسسات العامة في الفقه والاجتهاد، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان ، 2013.
- 9- عقلة محمد يوسف المبيضين، نظام المحاسبة الحكومي وإدارته، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 1990.
- 10- علي الشريف، إدارة المنظمات الحكومية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1998.
- 11- فوزي حبيش، الإدارة والتنظيم الاداري، دار النهضة العربية، ط2، بيروت لبنان، 1999.
- 12- ليلي فتح الله إبراهيم وإبراهيم حماد محمد، الموازنات والمحاسبة الحكومية، دارالحامد، عمان، 2004.
- 13- محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، الأردن، 1998.
- 14- محمد صغير بعلي، تنظيم القطاع العام في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- 15- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003.

16- المرسي سيد حجازي، إقتصاديات المشروعات العامة النظرية والتطبيق -جدول مشروعات وتسيير منتجاتها وخصصتها-، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004.

17- وليد حيدر جابر، طرق إدارة المرافق العامة المؤسسة العامة والخصخصة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009.

II- التقارير

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2008.

2- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2010.

III- الرسائل والأطروحات

1- براهيم محمد، مصادر قانون المحاسبة العمومية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2013.

2- بغداد كمال، النظام القانوني للمؤسسة العامة المهنية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة الجزائر، 2011-2012.

3- بو عيسى سمير، العلاقة التنظيمية بين سياسة السوق والمؤسسة العامة الاقتصادية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم السياسية والاعلام، قسم العلوم السياسية والعلاقات الدولية، جامعة الجزائر، 2001-2002.

4- حامدي نور الدين، تسيير الموارد البشرية في الادارة العامة بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم السياسية والعلاقات الدولية، قسم التنظيم السياسي والاداري، جامعة جزائر 3، 2013.

5- حسيبة ياسف، تنظيم وظيفة التسويق في المؤسسة العمومية الجزائرية، رسالة مقدمة من متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1996-1997.

6- رايس وفاء، واقع التسيير بالأهداف في المؤسسة العامة الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2005-2006.

- 7- ساكري دليلة، تنظيم السلطة في المؤسسة العامة الصناعية الجزائرية، مذكرة من متطلبات نيل شهادة الماجستير ، علم الاجتماع التنظيم العمل، جامعة باتنة، 2004-2005.
- 8- الشاذلي بوطبة، عملية الرقابة على أعمال الإدارة العامة في النظام الاسلامي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2008-2009.
- 9- شاري محمد، الإدارة العامة والسلطة السياسية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم السياسية والإعلام تخصص تنظيم سياسي وإداري، جامعة الجزائر، 2007.
- 10- شلال زهير، أفق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2013-2014.
- 11- قمار خديجة، مكانة المؤسسة العمومية الاقتصادية في إطار الإصلاح المؤسسي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2008-2009.
- 12- قوريش بن شرقي، منازعات العمل في نطاق المؤسسة العمومية الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الادارية، جامعة الجزائر، 2001-2002.
- 13- كاس عبد القادر، الادارة العامة والاصلاح الإداري في الجزائر 2006-2007، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم السياسة والإعلام، تخصص تنظيم سياسي وإداري، جامعة الجزائر، 2007-2008.
- 14- لبشري رميني حورية، مبدأ فاعلية الادارة العامة في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق، القانون العام ، جامعة الجزائر، 2014-2015.
- 15- نعيمة أوقاسين، المؤسسة العمومية والخصوصية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2000-2001.
- 16- نور الهدى بوليفة، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2014-2015.

17- يوسف السعيدى أحمد، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية-حالة الجزائر - مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدينة، 2009-2010.

18- يوسف السعيدى أحمد، " أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية-حالة الجزائر - مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدينة، 2009/2010.

IV- القوانين والمراسيم

1- قانون 90-21 المؤرخ في 14 محرم 1411 الموافق لـ 15 غشت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

2- المرسوم التنفيذي رقم 03-279 المؤرخ في 23 غشت 2003، الذي يحدد مهام الجامعة والقواعد الخاصة بتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية، العدد 51، 2003.

3- المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 6 فيفري 1993 المتعلق بأجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات، الجريدة الرسمية، العدد 09/1993.

4- المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 6 فيفري 1993 المتعلق بأجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات، الجريدة الرسمية، العدد 09/1993.

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

ورقة ارتباط

الجهة المانية 2013	توقيع المراقب المالي
ورقة رقم	تاريخ
	الرقم
	وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
	المصلحة أدرار

النفقات	1
التوفير	2

الرصيد الجديد	الرصيد القديم	البند	الفرع
-	00	1	2A

ملاحظـات المصاحـة

تؤخذ على عاتق

أدرار في :

المدير

المجموع بالحروف :

الملحق رقم 01

10

جدول تحويل الى حساب بنكي

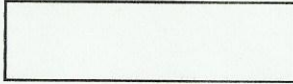
السيد: بنك التنمية المحلية أدرار
شيك رقم : AB 5362723

الملاحظة	المبلغ	رقم الحساب	المستفيد	الرقم
	-		المجموع	

أقل هذا الحساب بمبلغ : .
جزائري

أدرار في :
المسير المالي

إشعار بالتحويل



التاريخ : المكان : أدرار

من الحساب الجاري المفتوح لدى الخزينة

كشوف الهوية المصرفية لخبزينة ولاية ادرار (RIB) رقم

0 0 8 0 1 0 0 1 7 0 0 0 0 0 1 0 0 1 6 8

اللقب :

الإسم :

أو الغرض الإجتماعي :

أمين خزينة ولاية ادرار

جامعة ادرار

عنوان الأمر بالصرف :

تمويض استهلاك الكهرباء والغاز

عنوان العملية :

نلتمس منكم دفع إلى المستفيد ما يلي :

بن الشيخ

اللقب :

محمد

الإسم :

أو الغرض الإجتماعي :

ادرار

العنوان :

BNA ADRAR

كشوف الهوية المصرفية للمستفيد (RIB) / (RIP) رقم :

0 0 4 0 0 4 4 8 4 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 0 4 3

بمبلغ بالدينار الجزائري :

بالرقم :

بالحروف :

02-جوييه

بتاريخ : 142

حوالة رقم :

المبلغ اقل من 100 000,00

المبلغ رقم 05

إشعار بالتحويل إلى حساب بنكي

لنفقة مقطوعة من ميزانية جامعة ادراة حساب رقم

7	رقم الحوالة	6				5	4	3	2	1
		تبييان								
رقم السطر	رقم الحوالة	هـ	د	ج	ب	ا	المبلغ	رقم الحساب الدائن	تعيين المستفيد	
		قسم	الأمر بالصرف	تسيير	مادة	فصل			بن عطيلة علي	

المبلغ 1000000

الملاحق رقم 06
الملحق رقم 06

شركة بينة صلاحيات المحاسبة والمطابق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أدرار

تاريخ الإرسال
الأمر بالصرف
ورقة
تاريخ اليومية

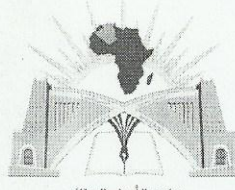
تاريخ القبول بالصرف	المباغ			الرمز	رقم التعهد	المادة	الفصل	رقم الحوالة
	حسب الفصول	الجراند الحوالات	حسب المدين					
			0.00	المنقوع				
الموظفين الإداريين						1	1/21	
الموظفين المساعدين						2	1/21	
المتقاعدين						1	2/21	
						1	8/21	
						2	8/21	
						3	2/21	
			0.00	المجموع				

المدير

المحاسب المعتمد

اطلاق رقم 7

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



جامعة أدرار-الجزائر
University Of Adrar-Algeria

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أدرار

مصلحة المحاسب المعتمد لجامعة أدرار

رقم :/2016

إلى السيد: / أمين الخزينة
لولاية أدرار

جدول ارسال

الملاحظة	المبلغ	العدد	البيان
	-	2X1	تجدون طية هذا الإرسال الوثائق المبينة
		2X1	جدول التحويل الى حسابات بنكية
		2X1	الخبزينة
		2X1	بنك التنمية المحلية
		2X1	القرض الشعبي الجزائري
		2X1	بنك الفلاحة والتنمية الريفية
		2X1	البنك الوطني الجزائري
		2X1	الصندوق الوطني للتوفير والأحتياط
		2X1	البنك الخليج الجزائر
		2X1	بنك البركة
		2X1	بنوك أخرى
		2X1	مركز الصكوك البريدية
	-		صك خزينة رقم : 1951622

أدرار في
المسير المالي

الملاحق رقم 09

تهدف هذه الدراسة الى معرفة مدى مسابقة المحاسبة العمومية في الجزائر للمعايير الدولية في القطاع العام، من خلال دراسة وتحليل لواقع تطبيق المحاسبة العمومية في جامعة أدرار كنموذج لإحدى الهيئات العمومية الإدارية التي تعتمد على المحاسبة العمومية في نشاطها المالي. ولقد ناقشت هذه الدراسة في جزئها الأول والثاني الإطار النظري لكل من المحاسبة العمومية والمؤسسة العمومية بالإضافة الى أنه تم في جزئها الأول التطرق الى معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام، مفهومها وبعض المعايير المكونة لها. أما في الفصل التطبيقي تم التركيز بشكل كبير بعد تقديم جامعة أدرار على الاجراءات المحاسبية في تنفيذ نفقات الجامعة وهذا لأن جامعة أدرار من بين المؤسسات الإدارية التي تعتمد في معظم إيراداتها على مصدر واحد وهو الإعانات المقدمة من طرف الدولة. تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى نتائج كان أهمها أن تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر لا يساير معايير المحاسبة الدولية لا شكلا ولا مضمونا، حيث أن الأساس المطبق في الجزائر يعتمد على أساس الصندوق أما المعايير المحاسبية الدولية تطبق على أساس الاستحقاق، بالإضافة الى أنه يوجد غياب كامل لمبدأ الإفصاح المحاسبي في الجزائر، وهو عكس ما يدعو اليه المجلس الدولي للمحاسبة.

Abstract

This study aims at identifying the extent to which public accounting in Algeria matches international standards in the public sector through studying and analyzing the impact of the application of public accounting at the University of Adrar as a model for an administrative public body that relies on public accounting in its financial activity. The first and second part of this study discussed the theoretical framework of public accounting and public institution. In addition, the first part dealt with public accounting standards for the public sector, its concept and some of its constituent criteria. In the applied chapter, the University of Adrar was highly focused on the accounting procedures in the implementation of university expenses. This is because the University of Adrar is one of the administrative institutions that rely on most of its revenues on one source, the subsidies provided by the state. The results of this study were mainly due to the fact that the application of public accounting in Algeria does not comply with international accounting standards, either in form or content. The basis applied in Algeria is based on the Fund. International accounting standards are applied on an accrual basis. In full compliance with the principle of accounting disclosure in Algeria, which is contrary to what is called for by the International Accounting Council.