مضمون محاسبة أعوان تنفيذ الميزانية في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري حسب القانون 23–07 في إطار الإصلاحات المالية العمومية دراسة حالة مؤسسة تعليمية – متوسطة

The substance of the accounting of budget execution agents in public institutions of an administrative nature, according to Law No: 23-07 within the framework of the financial reforms - case study of an educational institution - a middle school

لصاق حيزية[1]*، دريسي رضا[2]

[1] جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر، h.lassag@univ-bouira.dz

[2] جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر، r.drici@univ-bouira.dz

تاريخ الاستلام: 24 /2024/05 تاريخ القبول: 27 /2024/10 تاريخ النشر: 01 /2024/12

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مضمون محاسبة أعوان تنفيذ الميزانية في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري في إطار الإصلاحات المالية العمومية بموجب القانون العضوي رقم 18–15 المتعلق بقوانين المالية والقانون رقم 23–07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، حيث حدد مهام ومسؤوليات لكل من الآمر بالصرف والمحاسب العمومي في مجال تنفيذ الميزانية بهدف ضمان الحوكمة المالية الرشيدة وحماية للمال العام من خلال عملية الرقابة.

ومن أجل معرفة الآليات العملية لتطبيق نظام المحاسبة العمومية تم إجراء دراسة ميدانية في إحدى المؤسسات التعليمة– متوسطة حيث تم جمع البيانات من خلال مراجعة الأطر القانونية والتنظيمية المنظمة لعملية مسك محاسبة أعوان تنفيذ الميزانية إضافة إلى المقابلة والإطلاع المباشر على السجلات والوثائق المحاسبية وخلصت الدراسة إلى ضرورة تحيين النصوص التنظيمية لتأطير هذه العملية بشكل أكثر فعالية.

كلمات مفتاحية : المحاسبة العمومية، مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، الآمر بالصرف، المحاسب العمومي، الميزانية العمومية.

تصنيف JEL: H60، H83، M41

Abstract:

This study aims to shed light on the substance of the accounting of budget execution agents in public institutions of an administrative nature, within

* المؤلف المرسل

the framework of the public financial reforms introduced by Organic Law No:18-15 relating to finance laws and the Law No:23-07 relating to rules of public accounting and financial management. This legal framework has defined tasks and responsibilities for both the authorizing officer and the public accountant in the area of budget execution, with the aim of ensuring sound financial governance and protecting public funds through the control process.

In order to understand the practical mechanisms for implementing the public accounting system, a field study was conducted in an educational institution - a middle school. Data was collected by reviewing the legal and regulatory frameworks governing the process of keeping the accounts of budget execution agents, in addition to interviews and direct examination of accounting records and documents. The study concluded that it is necessary to update the regulatory texts to frame this process more effectively.

Keywords: Public accounting, Public Institution of Administrative Nature, ordering disbursement, public accountant, Public Budget **.**

Jel Classification Codes: H60 ،H83 ،M41

1. مقدمة:

تعد المحاسبة العمومية من الركائز الرئيسية لضمان حسن تسيير المال العام الذي يضمن صيرورة المرفق العام، حيث تلعب دورا محوريا في توفير المعلومات المالية الدقيقة والشفافة حول عمليات الإنفاق العام والإيرادات العامة مما يسهل عملية اتخاذ القرارات المناسبة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، ويبرز ذلك من خلال دور أعوان تنفيذ الميزانية كفاعلين رئيسيين في عملية مسك المحاسبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وذلك من خلال تسجيل جميع العمليات المالية وتقييدها في السجلات المحاسبية ليتم حوصلتها في الحسابين الإداري والتسييري نهاية كل سنة مالية وفقا لإجراءات وقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

غير أن محتوى المحاسبة التي يمسكها أعوان التنفيذ قد يختلف حسب طبيعة ونشاط وحجم المؤسسة العمومية كما أن مضمون مسك المحاسبة من طرف أعوان التنفيذ لابد أن يتماشى مع الإصلاح الميزانياتي، ويواكب التطورات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام **IPSAS**.

الإشكالية: من خلال ما سبق تبرز إشكالية الدراسة على النحو الأتي:

ما هو محتوى محاسبة الآمر بالصرف والمحاسب العمومي في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؟

ولمعالجة هذه الدراسة تم تقسيمها إلى المحاور الآتية:

1. الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية حسب القانون قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي 23-07؛
2. مراحل تنفيذ الميزانية العمومية حسب قانون قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي 23-07؛
3. محتوى وإجراءات مسك المحاسبة لكل من الآمر بالصرف والمحاسب العمومي؛
4. دراسة حالة مؤسسة تعليمية – متوسطة.

2. الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية حسب القانون 23-07:

1.2 تعريف المحاسبة العمومية:

التعريف الإداري: هي مجموعة من القواعد والأحكام الإدارية التي تنظم عملية تسجيل وتبويب العمليات المالية للدولة مع تحديد مسؤوليات وصلاحيات المحاسبين العموميين، لكن يعد هذا التعريف محدودا بحيث إنه لم يشمل الآمرين بالصرف كما أنه لم يتناول تفاصيل الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن مجال تطبيق قواعد المحاسبة العمومية (بلول و عبود، 2019، صفحة 180)

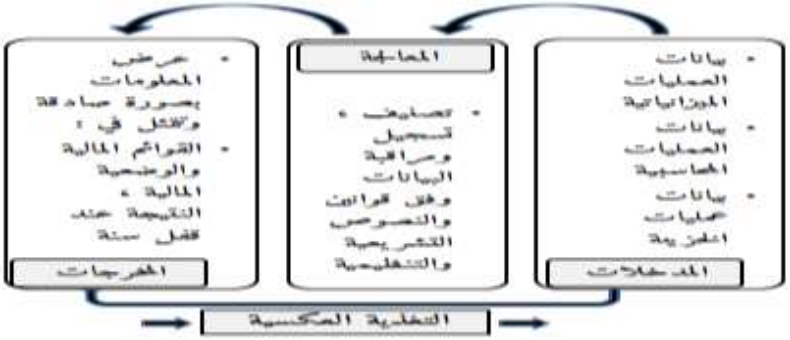
التعريف التقني: هي مجموعة الخطوات والتدابير والأساليب الفنية المتعلقة بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية. (مغني، 2017، صفحة 08)

التعريف القانوني: فحسب المادة 79 من قانون قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي رقم23-07 فقد عرفها على أنها:" نظام يسمح بتنظيم المعلومات المالية من خلال :

- ✓ إدخال وتصنيف وتسجيل ومراقبة بيانات العمليات الميزانياتية والمحاسبية وعمليات الخزينة بهدف إنشاء حسابات مطابقة للتنظيم وصادقة.
- ✓ عرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة عند قفل السنة المالية.
- ✓ المساهمة في حساب تكلفة الأنشطة أو الخدمات وكذا تقييم نجاعتها.

كما يتم تنظيمها للسماح بمعالجة هذه المعلومات من قبل المحاسبة الوطنية ".

الشكل 1: نظام المحاسبة العمومية حسب القانون 23-07



المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على المادة 79 من القانون 23-07

يتم مسك المحاسبة العمومية لمدة سنة مدنية أي من 01 جانفي إلى 31 ديسمبر من السنة المعنية، وتكون بواسطة نظام معلومات مدمج يسمح بالتكفل بمجموع العمليات المنفذة من قبل المراكز المالية حسب ما نصت عليه المادة 81 من نفس القانون، كما يجب مسكها بواسطة رقمية تراعي فيها شروط حفظ البيانات وتعريفها وتأمينها و مصداقيتها واسترجاعها.

2.2 أقسام المحاسبة العمومية: تتضمن المحاسبة العمومية ثلاثة أقسام من المحاسبة وهي:

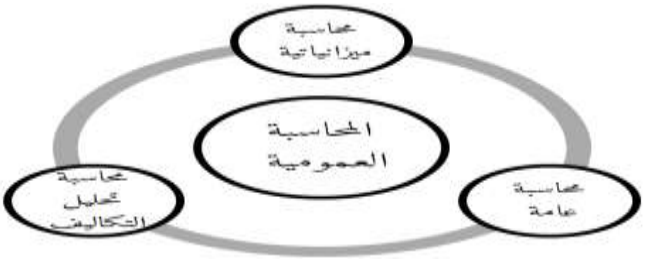
1.2.2 المحاسبة الميزانياتية: تتضمن بدورها ما يلي:

- ✓ **محاسبة الالتزامات:** يتم تسجيل النفقات الميزانياتية بعنوان ميزانية السنة التي تم الالتزام بها.
- ✓ **محاسبة الصندوق:** يتم تسجيل الإيرادات و النفقات بعنوان ميزانية السنة التي تم تحصيلها أو دفعها من قبل المحاسبين العموميين.

2.2.2 محاسبة عامة: تسجل مجمل الحركات التي تؤثر على الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة وتقوم على مبدأ إثبات الحقوق والالتزامات، وتؤخذ العمليات بعين الاعتبار خلال السنة المالية التي ترتبط بها بغض النظر عن التاريخ دفعها أو تحصيلها، يتم مسكها وفق مبدأ القيد المزدوج من قبل المحاسبين العموميين على أساس مخطط محاسبي ،كما ينتج عن مسكها إعداد الميزان العام للحسابات و القوائم المالية .

3.2.2 محاسبة تحليل التكاليف: تقوم على تحليل تكلفة مختلف الأنشطة الملتزم بها في إطار البرامج بهدف التمكين من تقييم نجاعتها، يتولى مسكها الآمرون بالصرف و ذلك بالاعتماد على معطيات المحاسبة العامة

الشكل 1: أقسام المحاسبة العمومية حسب القانون 23-07



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المادة 80 القانون 23-07

3.2 أعوان تنفيذ الميزانية العمومية: يتم تنفيذ الميزانية من طرف أعوان عموميين مؤهلين و المتمثلين في:

1.3.2 الآمر بالصرف: يعتبر آمرا بالصرف كل شخص يتصرف باسم الدولة أو الجماعات المحلية أو المرافق العامة ذات الطابع الإداري يختص بتسيير وإدارة المرافق العامة كما يمتاز باختصاص مالي من خلال تثبيت وتصفية الديون أو الأمر بتغطية الدين أو تسديده (بيصار، 2021، صفحة 149)، وعليه يعد آمرا بالصرف كل شخص يؤهل قانونيا بالتعيين أو الانتخاب أو التكليف للقيام بتنفيذ العمليات المالية و الإدارية , فحسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 97-268 " يعتبر آمرا بالصرف حسب مفهوم هذا المرسوم ، الموظف المعين قانونيا في منصب مسؤول تسيير الوسائل المالية والبشرية والمادية و الذي تفوض له السلطة وفقا للمواد 26-28-29 من القانون 90-21، ويكون معتمدا قانونا طبقا للتنظيم الجاري به العمل " (المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 97-268).

وحسب المادة 04 من القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي،" يعتبر آمرا بالصرف في مفهوم هذا القانون، كل شخص معين أو منتخب أو مكلف يخول له بتنفيذ العمليات الميزانياتية والمالية والممتلكات للأشخاص المعنوية (الدولة ، الجماعات المحلية، المؤسسات العمومية الإدارية، المؤسسات العمومية للصحة، الأشخاص المعنوية المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة) ".

-**أصناف الآمرين بالصرف** : حسب المادة 05 من القانون رقم 23-07 فقد حددت ثلاثة أنواع من الآمرين بالصرف نلخصهم في الجدول الأتي:

الجدول1: **أصناف الآمرين بالصرف**

نوع الآمر بالصرف	نوع التنفيذ	الأشخاص المعنية
الرئيسيين	ميزانية الدولة	الوزراء، مسؤولو الهيئات العمومية، المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي
	ميزانية الجماعات المحلية	الولاة، رؤساء المجالس الشعبية البلدية
	ميزانية المؤسسات العمومية	مسؤولو المؤسسات العمومية الإدارية مؤسسات الصحة
الثانويين	الإعتمادات المالية للبرنامج	الأشخاص الذين يتلقون تفويضا من الآمر بالصرف الرئيسي
الإقليميين	البرامج	مسيرو برامج الهيئات الإقليمية في حالة تكليفهم بتنفيذه كله أو جزء منه

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المادة 05 القانون 23-07

- **مسؤولية الآمر بالصرف**: تقع المسؤولية الشخصية على الآمر بالصرف والآمر بالصرف المكلف أو المستخلف أو المفوض في حالة حدوث خطأ أو مخالفة التي من شأنها أن تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بالهيئة العمومية، ويعاقب على هذا الخطأ و المخالفات طبقا للتشريع و التنظيم المعمول به.

2.3.2 المحاسب العمومي: يعتبر أحد أعوان تنفيذ الميزانية والعمليات المالية، و" هو كل عون عمومي معين أو معتمد قانونيا للقيام بالعمليات و المبينة في نص المادة 24 من القانون 23-07 الأتية:

- ✓ تحصيل الإيرادات و/ أو دفع النفقات؛
- ✓ حراسة و حفظ الأموال و السندات و القيم و الأغراض أو المواد المكلف بها؛
- ✓ مسك المحاسبة الموازناتية على أساس مبدأ وحدة الصندوق؛
- ✓ مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق و الالتزامات المثبتة،
- ✓ التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة؛
- ✓ إعداد القوائم المالية و حساب التسيير؛
- ✓ حفظ وثائق الثبوتية و المستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيره.

كما يعتبر محاسب عمومي في المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري كل عون محاسب معتمد (بلول و عبود، 2019، صفحة 185)، حيث يتم تعيينهم أو اعتمادهم من طرف الوزير المكلف بالمالية وتحدد كيفيات تعيين أو الاعتماد عن طريق التنظيم. و يتم تصنيف المحاسبين العموميين إلى سبعة أصناف موضحة في الجدول الأتي:

الجدول 2: أصناف المحاسبيين العموميين

الرقم	الصنف	المهـــام الموكلة
01	محاسبيين فعليين	القيام بالعمليات المذكورة في المادة 24 من القانون 23-07 ، دون أن تكون له صفة المحاسب العمومي و من دون أن يتحصل على ترخيص صريح من السلطة المؤهلة لهذا الغرض .
02	محاسبين مختصين	هم المخول لهم التقييد النهائي في كتاباتهم للعمليات التي يؤمرون بها على مستوى صناديقهم
03	محاسبين مفوضين	مهمتهم تنفيذ العمليات للمحاسبين المختصين
04	محاسبين رئيسيين	مهمتهم تقديم حساباتهم مباشرة لمجلس المحاسبة
05	محاسبين ثانويين	عملياتهم تكون ممركزة من طرف المحاسب الرئيسي كما يقدمون حساباتهم إلى مجلس المحاسبة .
06	محاسبو الأموال و القيم	مكلفون بالحفاظ و تداول الاموال و القيم و السندات التي يملكها الأشخاص المعنوية المذكورين في المادة 01 من القانون 23-07
07	محاسبو التركيز المحاسبي	يقومون بتركيز و تقييد العمليات المالية المنفذة من طرف محاسبين آخرين في كتاباتهم و حساباتهم

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على المواد 17 ، 18، 19 ،20 ،21 من القانون رقم 23-07، و المواد :09، 10 ،11، 12، 13 من المرسوم التنفيذي 91-313 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كيفياتها و محتواها.

- **مسؤولية المحاسب العمومي**: حسب المادة 112 من نفس القانون تقع المسؤولية على المحاسب العمومي والمفوض والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم والوكلاء الماليون في حالة ارتكاب خطأ أو مخالفة نوجزها في الجدول الأتي:

الجدول3: أصناف الآمرين بالصرف

نوع المسؤولية	طبيعة الخطأ أو المخالفة	العقوبة المترتبة
المسؤولية الشخصية	الأخطاء و المخالفات التي تشكل خرقا بينا للأحكام التشريعية و التنظيمية التي تحكم إستعمال و تسيير المال العام التي من شأنها أن تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بالهيئة العمومية .	يعاقب على هذه الأخطاء و المخالفات طبقا للتشريع و التنظيم المعمول به .
المسؤولية المالية	العجز الحاصل في الصندوق	-إصدار قرارات تصفية باقي الحساب من طرف مجلس المحاسبة . -إصدار قرارات تصفية باقي الحساب صادرة عن الوزير المكلف بالمالية .

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المادة 112 القانون 23-07

3. مراحل تنفيذ الميزانية العمومية حسب قانون قواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي 23-07:

باعتبار أن الميزانية العمومية تحتوي على جانب الإيرادات و جانب النفقات فإنه يتم تنفيذ كل جانب على حدى

1.3 تنفيذ الميزانية العمومية من جانب الإيرادات: يعرف الإيراد بأنه " يقصد بالإيراد المبلغ الكلي للحصائل دون إجراء المقاصة بين الإيرادات و النفقات ." الميزانية العمومية على مرحلتين:

1.1.3 المرحلة الإدارية : من اختصاص الآمر بالصرف من خلال :

– الإثبات: وهو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي في هذه المرحلة يتم تحديد طبيعة الحقوق المستحقة للدولة لدى الغير من خلال تقديرات الميزانية التي تكون وفق القوانين والتنظيمات المعمول بها (هارون، 2022، صفحة 614).

– التصفية: حسب المادة 40 من القانون 23-07 يقصد بها " تصفية الإيراد هو الإجراء الذي يسمح بتحديد المبلغ الدقيق للدين لفائدة الدائن العمومي" .

– الأمر بالإيراد: حسب المادة 41 من نفس القانون "يكون كل دين مصفّى موضوع أمر بالإيراد صادر عن الآمر بالصرف المعني "، كما "يجب أن تبين أوامر الإيراد بوضوح مجمل العناصر التي تسمح بتعريف المدين و التصفية ، في حالة ما تبين أن هناك خطأ في التصفية يترتب عليه إصدار أمر بإلغاء أو زيادة أو تخفيض للإيراد من طرف الآمر بالصرف" حسب ما نصت عليه المادة 41 و 42 من نفس القانون.

2.1.3 المرحلة المحاسبية: من اختصاص المحاسب العمومي وهي المرحلة الأخيرة و المتمثلة في:

- **التحصيل:** وهو حسب المادة 43 من نفس القانون " الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي "، لكن قبل التكفل بأوامر الإيرادات على المحاسب العمومي أن يتحقق من :

✓ أن الآمر بالصرف مرخص له بموجب القوانين و الأنظمة المعمول بها ،بإصدار الأمر بالإيراد .

✓ وحسب نموذج الأمر بالإيراد حسب الملحق 01 حسب التعليمة: 08 المؤرخة في 09 أفريل 2023 القيام بالمراقبة المادية، في حدود العناصر التي يمتلكها، لصحة أوامر الإيراد وكذا أوامر الإلغاء والتخفيضات ومدى مطابقتها للتنظيم .

2.3 **تنفيذ الميزانية العمومية من جانب النفقات:** تعرف النفقة بأنها مبلغ نقدي يصدر عن شخص عام من أجل إشباع حاجات عامة (بعلي و أبو علاء، 2003، صفحة 23). و يتم تنفيذ الميزانية العمومية على مرحلتين:

1.2.3 المرحلة الإدارية: من اختصاص الآمر بالصرف من خلال:

✓ **الالتزام:** وهو حسب المادة 56 من القانون 23-07 " الإجراء القانوني الذي بموجبه يتم إنشاء أو إثبات دين تنتج عنه نفقة، مع ضرورة احترام الرخص الميزانياتية وحدودها "، أي أنه التصرف الذي بمقتضاه تنشئ هيئة عمومية ما أو تثبت عليها التزام ينتج عنه عبء (سكوتي، 2017، صفحة 519)، مثل طلبية شراء مواد مكتبية، عقد أشغال.

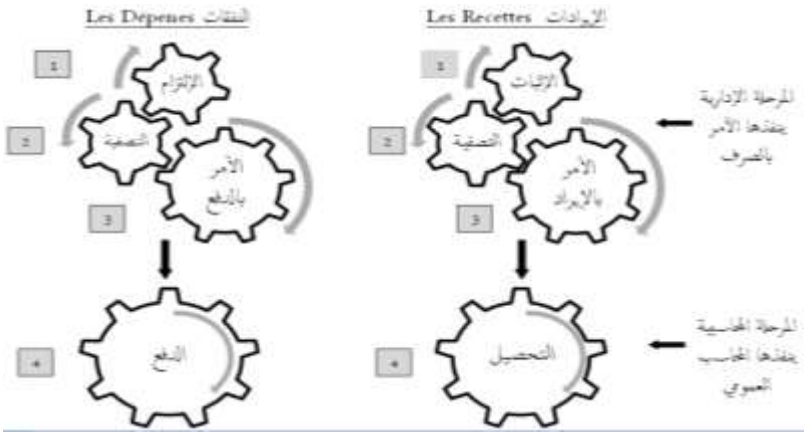
✓ **التصفية:** حسب المادة 57 من نفس القانون يتمثل " في التأكد من وجود الدين و تحديد المبلغ الدقيق للنفقة ".

✓ **الآمر بالصرف:** حسب المادة 58 من نفس القانون يختص الأمر بالصرف بـ " تحرير حولات الدفع و هو الإجراء الذي يتم بموجبه إعطاء الأمر بدفع النفقة العمومية ".

2.2.3 المرحلة المحاسبية: من اختصاص المحاسب العمومي وهي المرحلة الأخيرة والمتمثلة في:

✓ **الدفع:** ويقصد به حسب المادة 59 من نفس القانون" الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي "،

الشكل 3 : مراحل تنفيذ الميزانية العمومية حسب القانون 23-07



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المواد: 39، 40، 41، 43، 56،57، 58، 59 من القانون 23-07 مصدر سبق ذكره.

3.3 مبدأ التنافي بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي: يعتبر مبدأ التنافي أو الفصل بين وظيفتي الآمر بالصرف والحاسب العمومي المبدأ الأساسي للمحاسبة العمومية حيث يقتضي الفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف المحاسبية (مغني، عامر، و مفتاح،2020 ،صفحة57)، حيث تنص المادة 32 من القانون 23-07 السابق الذكر أن:" تتنافى وظيفة الآمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي." بحيث يسمح هذا الفصل بتحقيق رقابة متبادلة وتقسييم المهام مع تحقيق وحدة الخزينة والصندوق وتحقيق فعالية في التسيير من خلال محاربة الغش وسوء التسيير (بلول و عبود، 2019، صفحة 190)، كما " لا يمكن أن يكون بأي حال من الأحوال، للأزواج والآباء والأبناء والإخوة من الدرجة الأولى للآمرين بالصرف أن يكونوا محاسبين عموميين مختصين لهم" وهذا ما نصت عليه المادة 33 من القانون السابق الذكر.

4. محتوى وإجراءات مسك المحاسبة لكل من الآمر بالصرف والمحاسب العمومي:

جاء في مضمون المادة 02 و03 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها أن المحاسبة الخاصة بالإدارات العامة التابعة للدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة تقوم بإعطاء وصف للعمليات المالية ومراقبتها وإطلاع سلطات التسيير والرقابة عليها، بحيث تنقسم إلى:

- محاسبة إدارية يقوم بمسكها الآمرون بالصرف، حيث تسمح بمتابعة عمليات الميزانيات الخاصة بالهيئات العمومية.
- محاسبات يقوم بمسكها المحاسب العمومي .

1.4 المحاسبة الإدارية للآمر بالصرف:

حيث نصت المادة 62 من المرسوم التنفيذي 91-313 السالف الذكر على أنه "يمسك الآمرون بالصرف في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري محاسبة إدارية للإيرادات و النفقات "، تَعرض محاسبة الإدارية للإيرادات التي يقومون بمسكها على ما يأتي:

- ✓ الديون الدائنة المثبتة و المسددة؛
- ✓ أوامر تحصيل الإيرادات و كذلك مايجري على هذه الأوامر من تخفيضات أو إلغاءات؛
- ✓ التحصيلات المنجزة من هذه الأوامر.

أما المحاسبة الإدارية للنفقات فتنقسم إلى محاسبة الالتزامات و محاسبة أوامر بالصرف

فحسب المادة 64 من المرسوم التنفيذي 91-313 فمحاسبة الالتزامات تسمح بالقيام في كل لحظة بتحديد مبلغ الالتزامات المنجزة قياسا إلى الإعتمادات المتاحة.

ويقدم الآمرون بالصرف الثانويين تقارير عن حوالات الدفع المقبولة للإنفاق عن طريق الوضعيات المالية الشهرية التي يرسلونها إلى الآمر بالصرف الرئيسي ".

2.4 محاسبة الميزانياتية (محاسبة الصندوق) للمحاسب العمومي:

حيث جاء في مضمون المادة 66 من المرسوم التنفيذي 91-313 السابق الذكر أنه " تخصص أوامر الدفع الصادرة عن الآمرين بالصرف الرئيسيين في حدود الإعتمادات المفتوحة لكي تكون قابلة للدفع من صندوق العون المحاسب الرئيسي في المؤسسة "، كما يتم " إسناد مسك حسابات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و تداول أموالها إلى عون محاسب يعينه أو يعتمده الوزير المكلف بالمالية " (المادة 67 من المرسوم التنفيذي 91-313).

و" تغطي النفقات التي ينجزها الآمر بالصرف الثانوي بالأموال التي يضعها الآمر بالصرف الرئيسي تحت تصرفه" (المادة 70 من المرسوم التنفيذي 91-313)، حيث يهدف هذا الإجراء (**التفويض**) إلى تحقيق المرونة و الكفاءة في عملية الصرف كما يساعد على تحديد المسؤوليات، فالآمر بالصرف الرئيسي مسؤول عن تخصيص الأموال في حين الأمر بالصرف الثانوي مسؤول عن كيفية إنفاقها.

كما " يرد المحاسبون الثانويون الأموال المتاحة الباقية عند قفل التسيير إلى العون المحاسب الرئيسي في المؤسسة" (المادة 71 من المرسوم التنفيذي 91-313)، و هذا بهدف تجميع كافة الأرصدة والقيام بالمطابقات والتسويات اللازمة من أجل إعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية للمؤسسة كما تساعد العملية على ضبط وتدقيق الأموال والتأكد من سلامة التسيير المالي عند عملية الإقفال المالي.

وأيضا "يقدم المحاسب الثانوي تقريرا عن مدفوعاته عن طريق الوضعيات المالية الشهرية التي يرسلها إلى العون المحاسب الرئيسي (المادة 72 من المرسوم التنفيذي 91-313)، بحث تساعد هذه الآلية على تحديد البيانات المحاسبية و الأرصدة المالية لدى العون المحاسب الرئيسي بشكل شهري مما يساعد ويسهل عملية إعداد التقارير المالية الدورية والسنوية مما يعزز عملية الرقابة ويحقق الشفافية والانضباط المحاسبي داخل المؤسسة.

كما " يلزم العون المحاسب الرئيسي والمحاسب الثانوي بوضع حساب التسيير فيما يخص العمليات التي يختصان بها " (المادة 73 من المرسوم التنفيذي 91-)، كون أنه وثيقة هامة للمساءلة والشفافية يحث يعبر عن حوصلة عن المحاسبة التي يمسكها المحاسب العمومي .

5. الدراسة الميدانية: مؤسسة تعليمية طور متوسط.

يتم تنفيذ الميزانية والعمليات المالية من طرف أعوان مؤهلين لذلك وهما الآمر بالصرف و المحاسب العمومي وذلك وفق الشروط المحددة في القانون العضوي 18-15 المتعلق بقانون المالية، كما يتم مسك محاسبة المؤسسات العمومية وفق إجراءات تخضع للضوابط والأطر القانونية لتنفيذها وبما أن المؤسسات التربوية تعتبر من المؤسسات العمومية ذات طابع الإداري فهي تخضع لقواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي التي نص عليها القانون 23-07، و بما أن التسيير المالي بالمؤسسة التعليمية يختلف من مؤسسة إلى أخرى بسبب طاقة الإستعاب وطبيعة نظام المؤسسة وباعتبار أن المتوسطة مؤسسة عمومية ذات طابع إداري نظمها المرسوم التنفيذي 16-227 المتعلق بالقانون النموذجي للمتوسطة فقد ارتأينا أن نجري دراستنا الميدانية على مؤسسة تعليمة في الطور المتوسط وتم اختيار متوسطة نويوة الهاشمي لهذه للدراسة.

1.5 التعريف بالمؤسسة التعليمية – متوسطة نويوة الهاشمي:

متوسطة نويوة الهاشمي مؤسسة عمومية تربوية ذات شخصية معنوية وتتمتع باستقلالية مالية وإدارية. (المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 16-227)، تحت وصاية مديرية التربية لولاية برج بوعريريج، رقم تعريفها الوطني7151 تم إنشائها بمقرر رقم: **2009/0.3.8/508** بتاريخ 09 سبتمبر 2009 وتحمل رقم ميكانوغرافي رقم: **34420**، تقع في الجهة الشمالية للولاية بالضبط في بلدية حسناوة دائرة مجانة تقدر طاقة إستعابها **570** تلميذ منهم **474** تلميذ نصف داخلي يؤطرهم 30 أستاذ و 33 منصب إداري بمختلف الرتب والأصناف (الخريطة التربوية و الإدارية رقم 23/126-24)، حسب البطاقة الوصفية للموسم 2023-2024 (المنشور الوزاري رقم : 0815). .

2.5 أعوان تنفيذ ميزانية المؤسسة التعليمية:

يتولى كل من مدير المؤسسة بصفته الآمر بالصرف وموظف المصالح الاقتصادية المكلف بالتسيير المالي والمادي (المسير المالي) بصفته المحاسب العمومي تنفيذ ميزانية المؤسسة التعليمية، فطبقا للمادة 23 من القانون التوجيهي للتربية الوطنية 08- 04، والمادتين 156 و 159 من المرسوم التنفيذي 08-315 الخاص بالقانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالتربية الوطنية، والمادتين 24 و37 من المرسوم التنفيذي 16-227 الخاص بالقانون النموذجي للمتوسطة، والمادتين 30 و 38 من المرسوم التنفيذي 17-162 الخاص بالقانون النموذجي للثانوية في مضمونها أن مدير المؤسسة التعليمية يعد آمرا بالصرف لميزانية المؤسسة التعليمية.

3.5 مراحل تنفيذ ميزانية المؤسسة التعليمية:

يتم تنفيذها من جانبين، الإيرادات و النفقات من خلال قيام مدير المؤسسة (**الآمر بالصرف**) بالمرحلة الإدارية لتنفيذ الميزانية، ففي جانب الإيرادات يقوم بالمراحل التالية بالترتيب:

✓ **مرحلة الإثبات:** و يتمثل في تكريس حق الدائن العمومي من خلال معاينة حقوق المؤسسة وذلك من خلال إصدار وثائق تضمن حق المؤسسة مثل: حالة أول أكتوبر، مقررات السكنات الوظيفية، قائمة الطاولة المشتركة ...الخ.

✓ **مرحلة التصفية:** و ذلك من خلال تحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي (المؤسسة التعليمية).

✓ **مرحلة الأمر بإيراد:** وذلك من خلال إصدار سند يوضح مجمل العناصر التي تسمح بتعريف المدين وبتحديد المبلغ التصفية وفقا للقوانين والأنظمة المعمول بها.

أما في جانب النفقات فيقوم بالمراحل التالية بالترتيب:

✓ **مرحلة الالتزام:** ويتمثل في الإجراء الذي يتم بموجبه إنشاء دين عمومي (على عاتق المؤسسة التعليمية) ويكون في العموم على شكل وصل الطلب **Bon De Commande** الذي ورد نموذجه الرسمي في الملحق الخاص بالمرسوم الرئاسي رقم:15-247 الخاص بقانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام بحيث يقوم المدير بإصدار وصولات الطلب حسب كل باب من أبواب الميزانية في حدود الاعتماد المفتوح.

✓ **مرحلة التصفية:** وتكون بالتحقق من المبلغ الصحيح للدين العمومي وذلك بالتحقق من الوثائق المحاسبية من وصولات التسليم والفواتير.

✓ **مرحلة الأمر بالدفع:** وهو الإجراء الذي يأمر فيه الآمر بالصرف المحاسب العمومي بدفع الدين العمومي من خلال إصدار حوالة الدفع والتي تحوي على الوثائق الثبوتية (وصولات طلب، وصولات التسليم، الفواتير، محاضر،..) ذات قوة إبراء للدين العمومي.

في حين أن المسير المالي (**المحاسب العمومي**) فيقوم بالمرحلة المحاسبية لتنفيذ الميزانية ففي جانب الإيرادات والنفقات فيقوم بالمرحلة الأخيرة وهي على التوالي:

✓ **مرحلة التحصيل:** وتكون من خلال إبراء الدين العمومي ويتجسد ذلك من خلال تسليم وصل الإيراد **Quittance** بمبلغ الدين العمومي كدليل على المخالصة لكن بشرط أن تتوفر العناصر التي ذكرتها المادة 26 من قانون قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

✓ **مرحلة الدفع:** وتكون من خلال تسديد الدين العمومي من خلال إصدار صك خزينة بمبلغ الدين بشرط أن تتوفر العناصر التي ذكرتها المادة 27 من قانون قواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي 23-07.

كما أن مبدأ التنافي بين وظيفتي الآمر بالصرف والمحاسب العمومي مطبق لكن ليس بتلك الاستقلالية المطلقة فالمراحل الإدارية لتنفيذ الميزانية والتي يقوم بها الآمر بالصرف (المدير) تم إسنادها إلى موظف المصالح الاقتصادية (المادة 10 من القرار 829)، ويقوم المحاسب العمومي (المسير المالي) بالمراحل المحاسبية وهذا ما يضمن رقابة متبادلة وحماية للأموال العمومية.

4.5 محاسبة الآمر بالصرف: تم الاعتماد على معطيات الحساب الإداري من خلال معرفة :

1.4.5 المحاسبة الإدارية للآمر بالصرف الخاصة بالإيرادات: وتكون من خلال معرفة العناصر التالية (المراسلة رقم 173 / و.ت .و / م .ت.م .م .م / 2019):

✓ **تقديرات الميزانية:** هي المبالغ المسجلة في الميزانية المعدلة.

✓ **الحقوق المثبتة:** هي المبالغ المستخلصة من الحوصلة السنوية لكل باب من أبواب الإيرادات لسجل الحسابات المفتوح لدى الخزينة والغير في الجزء المخصص للحقوق المثبتة.

✓ **الإيرادات المحصلة:**هي المبالغ المستخلصة من الحوصلة السنوية لكل باب من أبواب الإيرادات لسجل الحسابات المفتوح لدى الخزينة والغير في الجزء المخصص للتحصيل والتي يجب أن تكون مطابقة حسب الأبواب للإيرادات المسجل في سجل الإيرادات.

✓ **(+ / –) قيمة** : هي الفرق بين الإيرادات المحصلة و التقديرات الميزانية وتكون إما موجبة أو سالبة أو معدومة.

✓ **الباقي للتحصيل** : وهو الفرق بين الحقوق المثبتة و الإيرادات المحصلة و يكون إما موجبا أو معدوم.

الجدول 4 :المحاسبة الإدارية للآمر بالصرف الخاصة بالإيرادات

الوحدة : 0.00 **دج**

الباب	العناوين	تقديرات الميزانية	الحقوق المثبتة	الإيرادات المحصلة	(+ / –) قيمة	الباقي للتحصيل	نسبة التنفيذ %
		1	2	3	1-3=4	3-2=5	1/ 3 =6
1	إعانة التسيير الممنوحة من طرف الدولة	8196012	8192556	8192556	-3456	0	99.95%
2	الإعانات الممنوحة من الجماعات المحلية	67200	67200	67200	0	0	100%
3	الهبـات و الوصايا	0	0	0	0	0	0.00%
4	إيرادات مرتبطة بنشاط المؤسسة	135487	135487	119287	-16200	16200	88.04%
5	ايرادات مختلفة	29400	29400	29400	0	0	100%
6	ايرادات حقوق التسجيل على عائلات	6270	6270	6270	0	0	100%
7	ايرادات الإطعام	225510	225510	225510	0	0	100%
8	الإعانة الخاصة بالنشاط التربوي الإستثنائي	0	0	0	0	0	0.00%
9	إيرادات واردة من الباب 03-43	0	0	0	0	0	0.00%
10	إيرادات ورادة من الباب 60-43	0	0	0	0	0	0.00%
11	إيرادات واردة من الباب 43-03 المادة03	0	0	0	0	0	0.00%
	مجموع الفرع الأول	8659879	8656423	8640223	-19656	16200	99.77%

الفرع 02 : الإيرادات ذات الطابع الخاص

01	المنحة المدرسية الخاصة للتلاميذ المعوزين	0	0	0	0	0	0.00%
02	تسديد النفقات مجانية الكتاب المدرسي	0	0	0	0	0	0.00%
مجموع الفرع الثاني		0	0	0	0	0	0.00%
التخفيضات و الإلغاءات المقررة		0	0	0	0	0	0.00%
مجموع القسم الأول : الإيرادات		8659879	8656423	8640223	-19656	16200	99.77%

المصدر: الحساب الإداري لسنة المالية 2023، ص 01 .

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة تنفيذ القسم الأول و المتعلق بجانب الإيرادات قد بلغت: **%** 99.77 حيث بلغت مجموع إيرادات الباب الأول و الباب الثاني، والتي تعتبر إيرادات ممنوحة من طرف الدولة بنسبة 95.35 **%** مما يعطي تصورا أن المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري هي مؤسسات غير ربحية وأن مجمل إيراداتها تكون ممنوحة من طرف الدولة.

2.4.5 المحاسبة الإدارية للآمر بالصرف الخاصة بالنفقات (محاسبة الالتزامات والأمر بالدفع): تكون بمعرفة العناصر التالية:

- ✓ **رخص الالتزام**: هي تقديرات الميزانية المعدلة لكل باب من أبواب النفقات.
- ✓ **التحويلات**: هي المبالغ المحولة من باب إلى باب وفق رخصة من مدير التربية و من مادة إلى مادة وفق مقرر تحويل من طرف مدير المؤسسة على أن تحقق المساواة بين جميع التحويلات سواء بالزيادة أو بالنقصان .
- ✓ **رخص الالتزام النهائية**: هي ناتج جمع تقديرات الميزانية المعدلة مع التحويلات بالزيادة مطروح منها التحويلات بالنقصان
- ✓ **الالتزامات**: هي الالتزامات التي يقوم بها الآمر بالصرف والتي تستخرج من بطاقة الالتزام الموقوفة بتاريخ 31-12 من السنة المالية المعنية
- ✓ **أوامر الدفع** : هي المبالغ المقبولة للدفع لكل باب على أن لا تتجاوز رخص الالتزام النهائية، والتي تستخرج من بطاقة الالتزام في الشق المخصص لأوامر الدفع، أو من خلال جداول الحوالات المدفوعة لكل باب .
- ✓ **الإعتماد الملغى**: وهي المبالغ التي لم يتم استعمالها و الناتجة عن طرح أوامر الدفع من رخص الالتزام النهائية، بحيث يكون الفرق إما موجبا أو معدوم وفي حالة ما كان سالبا والذي يعتبر تجاوز يقع على مسؤولية كل من المحاسب العمومي والآمر بالصرف في حالة الدفع.

الجدول 5: المحاسبة الإدارية للآمر بالصرف الخاصة بالنفقات

الوحدة : 0.00 **دج**

الباب		العناوين	رخص الالتزام	التحويلات		رخص الالتزام النهائية	الالتزامات	أوامر الدفع	الاعتماد الملغى
				+	-				
			1	2	3	3-2+1=4	5	6	6 -4=7
T2	01	تسديد المصاريف	0	0	0	0	0	0	0
	02	التكاليف الملحقة	531436	0	0	531436	522379.57	522379.57	9056.43
	03	اللوازم	227290	11800	11800	227290	227280	227280	10
	04	الأدوات والأثاث	158000	0	0	158000	153999	153999	4001
	05	اللوازم البيداغوجية	850000	0	0	850000	850000	850000	0
	06	نفقات الإطعام	5758326	203270	203270	5758326	5523398	5523398	234928
	07	الألبسة	20000	0	0	20000	18000	18000	2000
	08	التأمين	0	0	0	0	0	0	0
	09	نفقات التكوين	0	0	0	0	0	0	0
	10	حظيرة السيارات	0	0	0	0	0	0	0
	11	نفقات تسيير UDS	0	0	0	0	0	0	0
	12	المكتبة المدرسية	100000	0	0	100000	100000	100000	0
	13	النشاط الثقافي والرياضي	140000	0	0	140000	140000	140000	0
	14	صيانة وتصليح المباني	783940	370000	370000	783940	782040	782040	0
	15	المصاريف القضائية	0	0	0	0	0	0	0
مجموع الفرع 1 : نفقات التسيير			8568992	585070	585070	8568992	8317096.57	8317096.57	251895.43
T2	01	نفقات تسيير أقسام الرياضة	0	0	0	0	0	0	0
مجموع الفرع 2 : نفقات أقسام الرياضة			0	0	0	0	0	0	0

T2	01	نفقات النشاط التربوي الإستثنائي	0	0	0	0	0	0	0
T4	01	منحة التمدرس 5000 دج	0	0	0	0	0	0	0
	02	المنح الوطنية للتجهيز	0	0	0	0	0	0	0
	03	نفقات الكتاب المدرسي	90887	0	0	90887	90886.31	90886.31	0.69
مجموع الفرع 3 : نفقات خاصة			90887	0	0	90887	90886.31	90886.31	0.69
مجموع القسم الثاني : النفقات			8659879	585070	585070	8659879	8407982.88	8407982.88	251896.12

المصدر: الحساب الإداري للسنة المالية 2023 ، ص 03 .

من خلال حوصلة عمليات الإيرادات و النفقات يمكننا أن نصل إلى نتيجة الآمر بالصرف والمبينة في الجدول أدناه:

الجدول6: نتيجة الآمر بالصرف:

الوحدة : 00.0 دج

القسم	تقديرات الميزانية	الحقوق المثبتة	الإيرادات المحصلة	+ /- قيمة	الباقي للتحصيل
الإيرادات	8659879	8656423	8640223	-19656	16200
التخفيضات و الإلغاءات	0	0	0	0	0
المجموع	8659879	8656423	8640223	-19656	16200

القسم	رخص الالتزام النهائية	الالتزامات	أوامر الدفع	الاعتمادات الملغاة
النفقات	8659879	8407982.88	8407982.88	251896.12

نتيجة الآمر بالصرف = +/- قيمة + الاعتماد الملغى

+ /- قيمة	-19656
الاعتمادات الملغاة	251896.12
النتيجة النهائية للآمر بالصرف	**232240.12**

المصدر: الحساب الإداري للسنة المالية 2023 ، الصفحة 10 .

3.4.5 محاسبة المحاسب العمومي: تم الاعتماد على معطيات من الحساب التسييري من خلال:

- ✓ **جانب الإيرادات**: وتكون من خلال معرفة العناصر الآتية:

- **تقديرات الميزانية:** وهي الإعتمادات المقيدة في الميزانية المعدلة.
- **الحقوق المثبتة:** وهي المبالغ المستخلصة من الحوصلة السنوية لكل باب من أبواب الإيرادات لسجل الحسابات المفتوح لدى الخزينة والغير في شقه المتعلق بالحقوق المثبتة.
- **الإيرادات المحصلة:** هي المبالغ المستخلصة من الحوصلة السنوية لكل باب من أبواب الإيرادات لسجل الحسابات المفتوح لدى الخزينة و الغير في شقه المتعلق بالتحصيل و يجب أن تكون مطابقة للمبالغ المسجلة لكل باب في سجل الإيرادات.
- **(+ / –) قيمة:** وهي المبالغ التي تنتج عن عملية طرح تقديرات الميزانية من الإيرادات المحصلة و تكون إما مبالغ موجبة أو سالبة أو معدومة .
- **الباقي للتحصيل:** وهي المبالغ التي تنتج عن عملية طرح الإيرادات المحصلة من الحقوق المثبتة، وتكون إما مبالغ موجبة أو معدومة .

ويمكن تلخيص محاسبة المحاسب العمومي من جانب الإيرادات في جدول التالي:

الجدول 7: محاسبة المحاسب العمومي من جانب الإيرادات

الوحدة : 0.00 دج

الباب	العناوين	تقديرات الميزانية	الحقوق المثبتة	الإيرادات المحصلة	(+ / –) قيمة	الباقي للتحصيل	نسبة التنفيذ %
		1	2	3	1-3=4	3-2=5	1/3=6
01	إعانة التسيير الممنوحة من طرف الدولة	8196012	8192556	8192556	-3456	0	99.95 %
02	الإعانات الممنوحة من الجماعات المحلية	67200	67200	67200	0	0	100%
03	الهبات و الوصايا	0	0	0	0	0	0.00%
04	إيرادات مرتبطة بنشاط المؤسسة	135487	135487	119287	-16200	16200	88.04 %
05	ايرادات مختلفة	29400	29400	29400	0	0	100%
06	ايرادات حقوق التسجيل على عائلات	6270	6270	6270	0	0	100%
07	ايرادات الإطعام	225510	225510	225510	0	0	100%
08	الإعانة الخاصة بالنشاط التربوي الإستثنائي	0	0	0	0	0	0.00%
09	إيرادات واردة من الباب 43-03	0	0	0	0	0	0.00%
10	إيرادات ورادة من الباب 43-60	0	0	0	0	0	0.00%
11	إيرادات واردة من الباب 43-03 المادة03	0	0	0	0	0	0.00%
مجموع الفرع الأول		8659879	8656423	8640223	-19656	16200	99.77 %

الفرع 02 : الإيرادات ذات الطابع الخاص							
01	المنحة المدرسية الخاصة للتلاميذ المعوزين	0	0	0	0	0	0.00%
02	تسديد النفقات مجانية الكتاب المدرسي	0	0	0	0	0	0.00%
مجموع الفرع الثاني		0	0	0	0	0	0.00%
التخفيضات و الإلغاءات المقررة		0	0	0	0	0	0.00%
مجموع القسم الأول : الإيرادات		8659879	8656423	8640223	-19656	16200	99.77 %

المصدر : حساب التسيير لسنة 2023، ص 01

جانب النفقات: وتكون من خلال معرفة العناصر التالية:

- ✓ **إعتمادات الدفع:** هي مبالغ تقديرات الميزانية المعدلة لكل باب من أبواب النفقات
- ✓ **التحويلات** : هي المبالغ المحولة سواء كانت بالزيادة أو بالنقصان من باب إلى باب برخصة من مدير التربية أو من مادة إلى مادة بمقرر من مدير المؤسسة على أن تتساو مجموع التحويلات بالزيادة وبالنقصان .
- ✓ **إعتماد الدفع النهائي:** هي المبالغ الناتجة عن جمع إعتمادات الدفع مع التحويلات بالزيادة مطروح منها التحويلات بالنقصان.
- ✓ **أوامر الدفع** : و هي مجموع المبالغ المطابقة لكل باب من أبواب النفقات لتوقيف جداول الحوالات الدفع على أن لا تتجاوز الإعتمادات النهائية.
- ✓ **النفقات المسددة** : هي المبالغ المسددة لكل باب مسجل في سجل النفقات و التي تتطابق مع المبالغ المسجلة في جداول الحولات الدفع الموقفة عند 31-12 من السنة المالية المعنية .
- ✓ **باقي الاعتماد:** وهي المبالغ الناتجة عن عدم الاستعمال وتكون بطرح النفقات المسددة من الإعتمادات النهائية وتكون موجبة أو معدومة و حالة كان المبلغ سالب فذلك يعتبر تجاوزا في إعتمادات الميزانية يقع على عاتق المحاسب العمومي و يمكن تلخيص محاسبة المحاسب العمومي من جانب النفقات في جدول التالي :

الجدول 8: محاسبة المحاسب العمومي من جانب النفقات

الوحدة : 0.00 **دج**

الباب		العناوين	إعتمادات الدفع	التحويلات		إعتماد الدفع النهائي	أوامر الدفع	النفقات المسددة	باقي الاعتماد
			1	2	3	3-2+1=4	5	6	6 -4=7
T2	01	تسديد المصاريف	0	0	0	0	0	0	0
	02	التكاليف الملحقة	531436	0	0	531436	522379.57	522379.57	9056.43
	03	اللوازم	227290	11800	11800	227290	227280	227280	10
	04	الأدوات و الأثاث	158000	0	0	158000	153999	153999	4001
	05	اللوازم البيداغوجية	850000	0	0	850000	850000	850000	0
	06	نفقات الإطعام	5758326	203270	203270	5758326	5523398	5523398	234928
	07	الألبسة	20000	0	0	20000	18000	18000	2000

	08	التأمين	0	0	0	0	0	0	0
	09	نفقات التكوين	0	0	0	0	0	0	0
	10	حظيرة السيارات	0	0	0	0	0	0	0
	11	نفقات تسيير UDS	0	0	0	0	0	0	0
	12	المكتبة المدرسية	100000	0	100000	100000	100000	100000	0
	13	النشاط الثقافي الرياضي	140000	0	140000	140000	140000	140000	0
	14	صيانة وتصليح المباني	783940	370000	783940	782040	782040	782040	0
	15	المصاريف القضائية	0	0	0	0	0	0	0
مجموع الفرع 1 : نفقات التسيير			8568992	585070	8568992	8317096.57	8317096.57	8317096.57	251895.43
T2	01	نفقات تسيير أقسام الرياضة	0	0	0	0	0	0	0
جموع الفرع 2 : نفقات أقسام الرياضة			0	0	0	0	0	0	0
T2	01	نفقات النشاط التربوي الإستثنائي	0	0	0	0	0	0	0
T4	01	منحة التمدرس 5000 دج	0	0	0	0	0	0	0
	02	المنح الوطنية للتجهيز	0	0	0	0	0	0	0
	03	نفقات الكتاب المدرسي	90887	0	90887	90886.31	90886.31	90886.31	0.69
مجموع الفرع 3 : نفقات خاصة			90887	0	90887	90886.31	90886.31	90886.31	0.69
مجموع القسم الثاني : النفقات			8659879	585070	8659879	8407982.88	8407982.88	8407982.88	251896.12

المصدر : حساب التسيير لسنة 2023 ، ص 03 .

من خلال حوصلة عمليات الإيرادات و النفقات يمكننا أن نصل إلى نتيجة المحاسب العمومي و المبينة في الجدول أدناه:

الجدول 9: نتيجة المحاسب العمومي

الوحدة : **0.00** دج

القسم	تقديرات الميزانية	أوامر التحصيل	الإيرادات المحصلة	+ /- قيمة	الباقي للتحصيل
الإيرادات	8659879	8656423	8640223	-19656	16200
التخفيضات والإلغاءات	0	0	0	0	0
المجموع	8659879	8656423	8640223	-19656	16200

القسم	الإعتمادات النهائية	أوامر الدفع	النفقات المسددة	الباقي من الإعتمادات
النفقات	8659879	8407982.88	8407982.88	251896.12

نتيجة المحاسب العمومي (محاسبة الصندوق):

نتيجة الصندوق = الإيرادات المحصلة – النفقات المسددة

الإيرادات المحصلة	8640223

النفقات المسددة	8407982.88
النتيجة النهائية للمحاسب العمومي	**232240.12**

المصدر : حساب التسيير للسنة المالية 2023 ، صفحة 12.

النتائج: توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها ما يأتي:

- ✓ يتم إحترام مراحل تنفيذ الميزانية العمومية من طرف أعوان التنفيذ حسب قانون قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي 23-07، غير أنه قد تختلف درجة احترام المراحل قد تتباين حسب طبيعة نشاط المؤسسة العمومية فعلى سبيل المثال قد تكون درجة الاحترام أعلى في المؤسسات التي تخضع لرقابة الجهات المختصة (المراقب الميزنياتي)بينما تكون أقل في المؤسسات التي تركز على الجانب التشغيلي لنشاطها مثل مؤسسات الصحة و المؤسسات التعليمية.
- ✓ يوجد هناك تنافي في وظيفة أعوان تنفيذ الميزانية العمومية حسب قانون قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي 23-07، بحيث لا يوجد تداخل بين وظيفة الآمر بالصرف والمحاسب العمومي بل يوجد تكامل بين الوظيفتين كما لا يجوز أن يخضع المحاسب العمومي لسلطة الآمر بالصرف وهذا ما جعل المشرع يمنع تعيين المحاسب العمومي من طرف الآمر بالصرف بل خول سلطة التعيين للوزير المكلف بالمالية.
- ✓ يقوم الآمر بالصرف بمسك محاسبة إدارية للإيرادات والنفقات بحيث تحوي هذه الأخيرة على محاسبة الالتزامات ومحاسبة الأمر بالصرف من خلال الالتزام في حدود الاعتماد المفتوح، والتي تمكنه من تسيير أفضل للموارد المالية والتحكم الجيد في النفقات، من خلال عدم تجاوز الاعتمادات المرصودة في الميزانية.
- ✓ يمسك المحاسب العمومي محاسبة ميزانياتية والمتمثلة في محاسبة الصندوق حيث يضمن تتبع الأموال وشفافية التسيير المالي للمؤسسة وفقا للقوانين المعمول بها.
- ✓ ضرورة تساوي كل من نتيجة الآمر بالصرف (الحساب الإداري) بنتيجة المحاسب العمومي (حساب التسيير) و التي تدل على احترام مراحل تنفيذ الميزانية من طرف أعوان التنفيذ من خلال مسك محاسبة وفق الأطر التنظيمية .

التوصيات :

- ✓ ضرورة إعطاء إستقلالية أوسع للعون المحاسب المعتمد لقطاع التربية الوطنية وذلك من خلال تحيين القرار829 بما يخدم مبدأ التنافي الذي نص عليه قانون قواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي 23-07.
- ✓ ضرورة تكوين أعوان تنفيذ الميزانية للمؤسسات التعليمية خاصة الآمرين بالصرف كونهم الحلقة الأولى لتنفيذ الميزانية بشكل سليم .
- ✓ عدم إلحاق المؤسسات التعليمية بالرقابة الميزانياتية يشوه محتوى المحاسبة الإدارية للآمر بالصرف من خلال عدم وجود تأشيرة المراقب الميزانياتي على الالتزام (وصل الطلب) ويعطي حق الرفض لإبراء الدين العمومي للمحاسب العمومي.

– قائمة المراجع:

المؤلفات:

- محمد الصغير بعلي، و يسرى أبو علاء. (2003). *المالية العامة : النفقات العامة -الإيرادات العامة – الميزانية العامة* . الجزائر : دار العلوم للنشر و التوزيع .

المقالات:

- خالد سكوتي. (15 جوان, 2017). دور الآمر بالصرف في مراقبة الميزانية . *مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية* ، الصفحات 508-526.
- عبد المطلب بيصار. (2021). دور أعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية : دراسة تحليلة لتنفيذ ميزانية البلدية ، *مجلة الدراسات المالية و المحاسبية.*
- محمد الصالح بلول، و ميلود عبود. (جوان, 2019). الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية. *مجلة المنهل الإقتصادي ، 02* (01).
- نورة هارون. (2022). تدخل الأمر بالصرف في الميزانية العامة في ضوء المنظومة القانونية الجزائرية . *مجلة الفكر القانوني و السايسي* .

الأطروحات:

-نادية مغني (2017) دراسة و تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS (أطروحة دكتوراه)،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، الجزائر : جامعة الجزائر 03.

القوانين

-الخريطة التربوية و الإدارية رقم 23/126-24 الصادرة عن مديرية التربية لولاية برج بوعريريج للموسم الدراسي 2023-2024.

-القرار رقم 01 المؤرخ في 06/01/1991 بخصوص اعتماد الآمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين.

- المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 16-227 المؤرخ في 25 غشت 2016 الذي يحدد القانون الأساسي النموذجي للمتوسطة ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 51.

-المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 97-268 الذي يحدد الإجراءات المتعلقة بالإلتزام بالنفقات العمومية و تنفيذها و يضبط صلاحيات الآمرين بالصرف و مسؤولياتهم ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 48 الصادرة بتاريخ 23 يوليو 1997.

-المادة 10 من القرار 829 و الذي يحدد مهام المقتصدون و من يقوم بوظيفتهم في مؤسسات التعليم و التكوين.

-المادة 28 من القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر2018 ،يتعلق بقوانين المالية ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 53 الصادرة بتاريخ 02 سبتمبر 2018.

-المادة 67 من المرسوم التنفيذي 91-313 .

-القانون رقم : 23-07 مؤرخ في 21 يونيو سنة 2023 ، يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي،ج.ر العدد 42 الصادرة بتاريخ 25 يونيو 2023 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية .

-المادة 90 من القانون العضوي 18-15 و المتعلق بقانون المالية.

- المراسلة رقم 173 / و.ت .و / م .ت.م .م / 2019 المديرية الفرعية لمراقبة تسيير المؤسسات العمومية تحت الوصاية ، المراسلة رقم 173 / و.ت .و / م .ت.م .م / 2019 بخصوص وضع حيز التطبيق الحساب الإداري وحساب التسيير لكل من المتوسطة و الثانوية ، الجزائر 21 ماي 2019.

- المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10 ديسمبر 2005 الذي يحدد شروط تحرير الفاتورة و سند التحويل و وصل التسليم و الفاتورة الإجمالية و كيفيات ذلك ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 80 ،الصادرة بتاريخ 11 ديسمبر 2005.

- المنشور الوزاري رقم: 0815 وزارة التربية الوطنية ، الأمين العام ، بتاريخ 12أكتوبر 2018 المتعلق بتحيين البطاقة الوصفية نموذج . 933. نموذج الأمر بالإيراد حسب الملحق 01 حسب التعليمة : 08 المؤرخة في 09 أفريل 2023.