

مقدمة:

نشأت المحاسبة منذ أن شعر الإنسان بحاجته إلى وجود سجلات و إثبات قيود تظهر أثر العمليات الاقتصادية التي يقوم بها خلال فترة زمنية معينة.

و يعود تاريخ المحاسبة إلى استخدام البابليين والمصريين القدماء و الإغريق و الرومان لسجلات محاسبية على أساس الكميات, كتسجيل كميات المحاصيل التي ترد إلى مخازن الدولة و الكميات المصروفة منها بهدف وضع نظام عادل لتوزيعها و الاحتفاظ الفائض لفترات الكساد. و على الرغم من أن هذه السجلات لم تكن تمثل نظاما محاسبيا متكاملًا إلا أنها كانت تفي بحاجات المجتمع في ذلك الوقت و تحقق الأهداف المرجوة منها.

ثم تطورت المحاسبة نتيجة تطور العوامل الاقتصادية السياسية, الاجتماعية و القانونية في المجتمعات المختلفة و خلال فترات متتالية بشكل يجعلها تلبي حاجات المجتمع في إثبات العمليات التجارية و المالية للمنشآت و التجمعات و الأفراد.

و لعل من أهم العوامل التي ساهمت في تطور المحاسبة ما يلي :

- الثورة الصناعية :

التي شملت جميع أنحاء أوروبا و التي أدت إلى تطور المحاسبة من حيث أهدافها و تطبيقاتها و القوائم المالية التي تستعملها بشكل يمكن من توفير البيانات و المعلومات المالية الضرورية لضمان حقوق الشركاء في الشركات و تحديد نتيجة الأعمال و كذا تكاليف المشروع و مقدار الأرباح الواجب توزيعها على الشركاء.

- اعتماد وحدة النقد في المعاملات :

بدلا من نظام المقايضة يعتبر من العوامل التي أدت إلى تطور وحدة القياس في الأنظمة المحاسبية بشكل فعال مكن من إثبات القيود المحاسبية و إعداد القوائم المالية بوحدة نقد محددة.

- متطلبات الحكومة الضريبية :

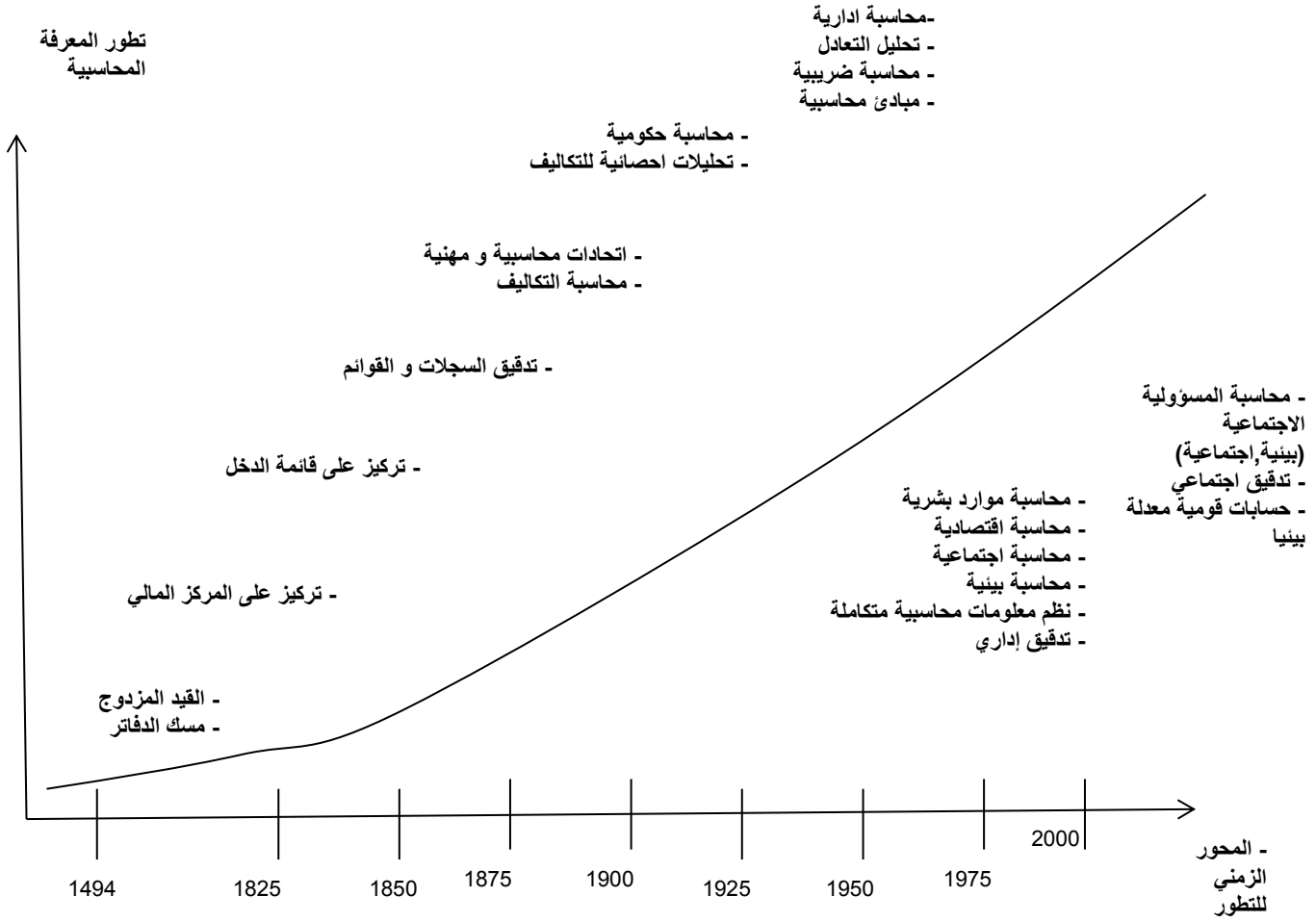
و التي تفرضها عن طريق القانون الأمر الذي تطلب إيجاد آلية لتحديد دخل الشركات و المؤسسات الخاضع للضريبة مما أدى إلى تطور المحاسبة و إيجاد نظم محاسبية خاصة تعرف بالمحاسبة الضريبية

تمكن من إعداد القوائم المالية لغايات ضريبية.

- الحاجة إلى البيانات المالية للمستثمرين :

لمعرفة أعمال الشركات التي يساهمون فيها والعائد المحتمل من هذه الشركات لاتخاذ قرارات الاستمرار في الاستثمار أو معرفة الفرص الاستثمارية المتاحة و التي تحقق أعلى عائد بأقل التكاليف, قد ساهمت في تطور المحاسبة و آلياتها.

منحنى التطور التاريخي للمحاسبة :



و مع تطور الدور الاقتصادي و الاجتماعي للدولة و ازدياد نفقاتها العامة و تطور إيراداتها العامة ، برزت أهمية المحاسبة العمومية كوسيلة لتنفيذ الميزانية العامة و ميزانيات الهيئات العمومية و الجماعات الإقليمية ، و هي محاسبة تهدف إلى تسجيل و تبويب و تلخيص العمليات المالية العمومية بغرض تحليل النتائج و تقديم البيانات و المعلومات اللازمة لصنع القرار العام.

و بما أن الهيئات العمومية التي لها طابع إداري يتم تسييرها عن طريق القوانين و التنظيمات و اللوائح كما أن هدفها يتمثل في تقديم خدمات بدون هدف الربح و الذي يختلف عن هدف الوحدات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الربح ، جعل من قواعد و أسس ومبادئ المحاسبة العمومية المطبقة على القطاع العام الذي لا يهدف إلى تحقيق الربح ، تتأثر بالجانب القانوني و الجانب الإداري و الجانب المحاسبي و هو على خلاف المحاسبة التجارية المطبقة على الوحدات الاقتصادية.

وفي هذه المطبوعة البيداغوجية سنفصل أكثر في تعريف المحاسبة العمومية (الحكومية) من مختلف الجوانب سواء القانوني أو الإداري أو المحاسبي ، كما سيتم عرض مصادر المحاسبة العمومية و من أين تستمد قواعدها ومبادئها ، ثم سيتم توضيح الكيفية التي يتم بها تنفيذ الإيرادات العامة و النفقات العامة و الأعوان المكلفون بذلك ، و بما أن المحاسبة العمومية تعتبر وسيلة من وسائل حماية المال العام فسيتم عرض الإجراءات المحاسبية في الرقابة على المال العام و مختلف الهيئات المخولة بذلك و نختتم هذه المطبوعة بأسئلة و تمارين محلولة لزيادة الفهم و الاستيعاب لمختلف المفاهيم المطروحة.

الفصل الأول : عموميات حول الميزانية العمومية1. نظرة على المالية العامة :أ. مجال المالية العامة :

دراسة المالية العامة تشمل مالية الدولة و مالية كل الأشخاص العامون في القانون العام.

و يمكن القول أن المالية العامة تشمل أربعة قطاعات :

- قطاع الدولة (مركزي).
- قطاع الجماعات المحلية و الإدارات العمومية.
- الهيئات و المؤسسات الصناعية و التجارية للقطاع العام.
- قطاع الحماية الاجتماعية.

ب. التطور التاريخي للمالية العامة :

تطور مفهوم المالية العامة بتطور مفهوم الدولة من دولة حارسة إلى دولة متدخلة ، و يمكن عرض الملامح المالية للدولة في كلا المدرستين.

🚩 المالية العامة في ظل الدولة الحارسة " المدرسة الكلاسيكية " :

نتج عن ميلاد الثورتين الفرنسية و الصناعية ظهور المذهب الفردي الحر , و كان من أشهر رواده في

الاقتصاد "آدم سميث" الذي حدد وظائف الدولة في أضيق نطاق أهمها ما يلي :

– الدفاع عن المجتمع و حمايته من أي عدوان خارجي.

– تحقيق العدالة و الأمن في الداخل.

– القيام بالمشروعات التي لا يوفرها الأفراد.

و اصطلاح على تسمية الدولة في ظل هذا المذهب بـ "الدولة الحارسة" و يضمن النظام الحر (الذي يمتلك فيه الأفراد كل أدوات الإنتاج و يعملون بكل حرية) للذين يعيشون في ظله السعادة و الرفاهية حيث يؤدي إلى أقصى إشباع ممكن بالنسبة للمستهلك و يحصل المنتجون على أقصى ربح ممكن.

و قد اهتمت المالية العامة في ظل هذا المذهب فقط بالقواعد القانونية " قانون المحاسبة, قانون الضرائب, قانون الميزانية " , و هذا ناتج عن الدور المحدود الموكل للدولة التي تركت مجمل النشاطات الأخرى للخواص.

و من أهم السمات المالية للدولة في ظل هذا المذهب ما يلي :

- لا يسمح للدولة بالتدخل في سير الاقتصاد لأن وظيفتها الحراسة.
- الإيرادات تكون عادية و تهدف فقط لتمويل الخزينة.
- يجب أن تكون النفقات عادية لتتمكن الدولة من أداء دورها المحدود ، تمويلها إيرادات عادية .
- لا يتم اللجوء إلى الاقتراض إلا في حدود ضيقة.
- تلتزم الدولة بوحدة الميزانية و توازنها (الحياض-ميزانية غير منتجة – ميزانية مغلقة).

- أن تكون المالية العامة حيادية بحيث لا تؤثر على الوضع الاقتصادي أو الاجتماعي أو السياسي.

✚ المالية العامة في ظل الدولة المتدخلة " المدرسة الحديثة "

نشأت الرأسمالية الحديثة علاجا لأخطاء و أزمات شديدة هزت الاقتصاد من جميع جوانبه أهمها :

- أن جهاز السوق لم يحقق الأهداف المرجوة .

- المنافسة الكاملة لم تكن واقعية.

- حرية الأفراد في تحقيق مصالحهم فشلت في تحقيق الحاجات العامة.

- حدوث أزمات اقتصادية دورية .

و لهذه الأسباب و غيرها أصبح دور الدولة في النظام الرأسمالي الحديث يرمي بالإضافة إلى واجب

الدفاع و الأمن و العدالة , إلى تحقيق التوازن السياسي و الاجتماعي و الاقتصادي بين أفراد المجتمع

. و بعد الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929 جاءت النظرية الكينزية بمفهوم حديث لدور الدولة

حيث نادى بضرورة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية لتنشيط الطلب الكلي فسميت بدولة الرعاية

أو العناية (تبحث عن الرفاهية الاجتماعية)، و تميزت المالية العامة لدى هذه المدرسة بـ :

• بقي حق الفرد محفوظا في تملك أدوات الإنتاج.

- أنها أصبحت تهتم بدراسة الوسائل التي من خلالها تبحث الدولة ليس فقط عن تغطية نفقات إيرادات, و إنما التدخل في مختلف ميادين النشاط الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي ، و بالتالي وصل دور الدولة إلى نهاية الحياد و اللجوء إلى العجز المقصود.
 - الاهتمام بظواهر كانت مهمشة من قبل كالأثار التي تخلفها النفقات العمومية (منتج أو غير منتج) , آثار التوازن و العجز و الآثار الجبائية على سلوك المتعاملين.
 - أصبح النشاط الاقتصادي يتميز بوجود قطاع عام تشرف عليه الدولة لتحقيق المنفعة العامة.
 - لم تعد الإيرادات العامة حيادية بل صارت أداة للتأثير في مختلف المجالات.
 - يمكن استخدام الضريبة لمكافحة التضخم النقدي.
 - يمكن استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل.
 - يمكن استعمال الضريبة لتوجيه النشاط الاقتصادي.
 - يمكن استعمال الرسوم الجمركية لحماية المنتج المحلي.
 - أصبح مسموحا للدولة اللجوء للاقتراض.
 - تميزت النفقات العامة بالتزايد و الارتفاع نظرا لتوسع تدخل الدولة.
- إيرادات فترة الأزمة + إيرادات فترة الرخاء = نفقات فترة الأزمة + نفقات فترة الرخاء.

2. الميزانية العامة :**أ. قوانين المالية :**

في إطار المخطط الوطني المتعدد السنوات للتنمية الاقتصادية و الاجتماعية يتم تحديد طبيعة و حجم

التخصيصات المتعلقة بالإيرادات و النفقات المالية للدولة في ما يسمى بقوانين المالية.

فقوانين المالية ما هي في الحقيقة إلا ترجمة رقمية لبرنامج نشاط اقتصادي و اجتماعي معد وفقا لمعايير

المخطط الوطني , و بهذا المفهوم فإن قانون المالية يحدد حجم النفقات و الوسائل المالية الكفيلة

بتغطيتها , و يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع هي :

✚ **قانون المالية للسنة :** يصادق عليه للسنة المقبلة و هو يقدر و يجيز لكل سنة مجموع إيرادات و

نفقات الدولة و الوسائل المالية الأخرى المتعلقة بقسمي التسيير و التجهيز و الاستثمار العمومي.

✚ **قانون المالية التكميلي :** هو قانون يكمل أو يصحح خلال السنة المالية أحكام قانون المالية

للسنة الحالية و هو حالة استثنائية بالنسبة لمبدأ السنوية و مبدأ الوحدة في الميزانية.

✚ **قانون ضبط الميزانية :** هو الوثيقة التي يثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية و عند الاقتضاء قانون

المالية التكميلي و هو وسيلة رقابة تسمح للبرلمان بمراقبة الترخيصات الممنوحة مع عمليات الانجاز

الفعلية للحكومة و تتم المصادقة عليه خلال الثلاث (3) سنوات التي تلي تنفيذ قانون المالية.

✚ **الحسابات الخاصة :** هي حسابات مفتوحة في كتابات الخزينة العمومية تبين عمليات الإيرادات

و عمليات النفقات لمصالح الدولة المنجزة عن طريق تنفيذ قانون المالية لكن خارج الميزانية العامة

للدولة لأغراض خاصة في تمويلها أو لخصائص استثنائية (كحسابات التخصيص الخاص ، حسابات التجارة الخارجية ...)

ب. تعريف الميزانية :

تشكل الميزانية العامة للدولة من الإيرادات و النفقات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية و الموزعة وفق الأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها. (المادة 6 من القانون رقم 17-84 المؤرخ في 7 جويلية 1984).

و الميزانية هي الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة بالتسيير و التجهيز و الاستثمار العمومي و ترخص بها. (المادة 3 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990). و بالتالي يمكن تعريف الميزانية على أنها : الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية ، و بالتفصيل مجموع الإيرادات و النفقات النهائية للدولة و الخاصة بقسمي التسيير و التجهيز و الاستثمار العمومي و ترخص بها لمدة زمنية معينة عادة ما تكون سنة ، بما يتوافق مع أهداف السياسة الاقتصادية و الاجتماعية للمجتمع. إذا هي “ تقدير و إجازة ”

خصائص الميزانية :

- تحتوي على تقدير مفصل لجميع برامج الإنفاق العمومي و بنود الإيرادات العامة المتوقع تحصيلها.
- الأرقام المتضمنة في الميزانية عبارة عن تقديرات و ليست فعلية.
- الميزانية العمومية لا يمكن تنفيذها إلا بعد اعتمادها من طرف هيئة تشريعية .

- مدة الميزانية العامة عادة سنة .
 - الميزانية العامة تعكس أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية و الثقافية و السياسية.
- مراحل الميزانية العامة : تمر الميزانية العامة بأربعة مراحل أساسية : التحضير - المصادقة - التنفيذ - المراقبة .

- ✓ المرحلة الأولى " التحضير " : تقوم بها الهيئة التنفيذية (الحكومة) عبر مختلف أجهزتها.
- ✓ المرحلة الثانية " المصادقة " : تقوم بها الهيئة التشريعية (البرلمان) و هي بمثابة الترخيص للحكومة و إجازة للقيام بعملية تنفيذ الميزانية.
- ✓ المرحلة الثالثة " التنفيذ " : تقوم بها أيضا الهيئة التنفيذية (الحكومة) بعد حصولها على الإجازة من البرلمان.

- ✓ المرحلة الرابعة " المراقبة " : و هي الرقابة الخارجية ، التي تقوم بها الهيئة القضائية المتمثلة خصوصا في مجالس المحاسبة. و تعد مرحلة المراقبة من أهم المراحل التي يمر بها تنفيذ الميزانية العامة ، سواء كانت رقابة سابقة أو لاحقة ، خارجية أو داخلية ، لأنها تعتبر بمثابة التأكيد من مدى احترام الأعوان المكلفون بالتنفيذ للقوانين و التنظيمات المعمول بها.

ج. قواعد الميزانية:

للميزانية العامة قواعد يتم التقييد بها من اجل تحضيرها تتمثل فيما يلي:

قاعدة السنوية:

و هي تقضي بان الحكومة تعد كل سنة ميزانية لعام مقبل و تعرضها على السلطة التشريعية للحصول على موافقتها و لا تعطى هذه الموافقة مبدئيا إلا لسنة واحدة.

الاستثناءات على القاعدة:

-الميزانية الشهرية

-الميزانية الاثني عشرية.

- الميزانية الإضافية

- رخص البرامج.

قاعدة الوحدة :

و تعني هذه القاعدة بان تدرج جميع إيرادات الدولة و جميع نفقاتها التي تتوقعها خلال السنة المالية المقبلة في وثيقة واحدة ، لتسهيل توضيح المركز المالي للدولة.

الاستثناءات على القاعدة:

- الميزانيات المستقلة

- الميزانية الاستثنائية

- الميزانية الملحقمة

قاعدة العمومية (عدم تخصيص الإيرادات - تخصيص النفقات)

يقصد بهذه القاعدة أن تكون الميزانية عامة و شاملة لكل الإيرادات و النفقات المتعلقة بالدولة

، دون أي زيادة أو نقصان.

الاستثناءات على القاعدة:

- أرصدة المساهمات.

- إجراء إعادة الاعتماد.

قاعدة توازن الميزانية :

و تعني أن يتساوى مجموع إيرادات الميزانية بمجموع نفقاتها ، و هو ما يعبر عنه بالتوازن

المحاسبي.

الاستثناءات على القاعدة :

- العجز المقصود في الميزانية.