

المحاضرة الثانية:

تابع للمحور الأول: ماهية المحاسبة العمومية

سادسا: أسس القياس المحاسبي

تمرين شامل عن أسس القياس المحاسبي

سادسا: أسس القياس في المحاسبة العمومية

1. تعريف أسس القياس المحاسبية: تعرف بأنها "مجموعة المبادئ المحاسبية التي تحدد متي يجب الاعتراف بآثار المعاملات أو الأحداث لأغراض إعداد الحسابات الختامية نهاية الفترة"

2. أنواع أسس القياس في المحاسبة العمومية:

■ أساس الاستحقاق: ويعني تسجيل كافة الإيرادات والنفقات العامة التي يجري تحصيلها أو دفعها في الحساب الختامي بغض النظر عن سنة الصرف أو التحصيل الفعلي، والحقيقة أن تسجيل الإيرادات العامة والنفقات العامة وفقا لهذا الأسلوب يتميز بأنه يظهر حقيقة أعباء الدولة وإمكاناتها السنوية بدون أي تدخل بين سنة وأخرى لاستناده إلى تاريخ نشوء الحق أو الدين وليس تاريخ القبض أو الصرف.

ويعاب على هذا الأسلوب إبقاء الحساب الختامي مفتوحا لفترة طويلة بعد نهاية السنة المالية قد يمتد لسنوات عدة حتى يتم تحصيل كافة الإيرادات وصرف كافة المبالغ المخصصة في الميزانية العامة للدولة.

تمرين:

1. بتاريخ 2019/01/25 تم تحصيل مبلغ 250000 دج نقدا يتمثل ضريبة المبيعات تعود لسنة 2018.

2. بتاريخ 2019/09/01 استأجرت الهيئة بناية لاتخاذها مركز لنشاطها بإيجار سنوي مقدر 9000 دج دفع بكامله بشيك بنفس التاريخ.

3. بتاريخ 2020/01/18 دفعت مبلغ 8500 دج فاتورة مصاريف الكهرباء لشهر 2019/12 بشيك.

المطلوب: التسجيل في اليومية وفق أساس الاستحقاق

الحل:

الرقم	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
1	2019/01/25 ح/ الصندوق ح/ إيرادات مستحقة غير مقبوضة تحصيل ضريبة مبيعات 2018	250000	250000
2	2019/09/01 ح/ نفقات الايجار ح/ البنك تسديد نفقات الايجار بشيك	9000	9000
3	2020/01/18 ح/ نفقات مستحقة غير مدفوعة ح/ البنك تسديد نفقات الكهرباء يخص السنة 2019	8500	8500

■ الأساس النقدي: ويعني التسجيل في الحساب الختامي كافة الإيرادات الفعلية والنفقات الفعلية التي دخلت الصندوق والتي خرجت منه في قائمتين متقابلتين ومن ثم تطرح النفقات من الإيرادات لمعرفة الرصيد المتبقي ونقله إلى السنة الموالية.

وهذا يعني أن هذا الأساس لا يهتم بتاريخ نشوء الحق أو الدين على الدولة وإنما تهتم بتاريخ التحصيل أو الدفع الفعلي للإيرادات والنفقات العامة، وهذا يتضح أن الحساب الختامي للدولة في هذه الحال يعبر عن حركة الخزينة أو الصندوق.

ويعتبر الأساس النقدي كذلك " هو التحصيل الفعلي أساس إثبات الإيراد في الدفاتر، والانفاق الفعلي يعتبر أساس إثبات المصروفات"

ويتسم هذا الأساس بـ:

- السهولة والبساطة.
- يغلق في نهاية السنة.
- إمكانية إجراء عملية الرقابة المالية فور نهاية السنة المالية.
- يمكن من وضع تقديرات ملائمة للنفقات والإيرادات للسنة المقبلة.

ولكن يعاب عليه أنه:

- لا يعبر عن النشاط الفعلي للدولة والمرتبط بالسنة المالية المعنية.
- يشجع الإدارات المختلفة على إنفاق ما تبقى من إعتمادات ميزانياتها قبل نهاية السنة الحالية خوفاً من تخفيض هذه الإعتمادات في السنوات المقبلة.
- انخفاض في كفاءة أداء هذه الإدارات وهدر المال العام.

تمرين : سجل عمليات المثال السابق وفق الأسلوب النقدي

الرقم	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
1	2019/01/25 ح/ الصندوق ح/ إيرادات عامة (ضريبة المبيعات)	250000	250000

		تحصيل ضريبة مبيعات 2018	
		2019/09/01	2
9000	9000	ح/ نفقات الايجار ح/ البنك تسديد نفقات الايجار بشيك	
		2020/01/18	3
8500	8500	ح/ نفقات عامة (الكهرباء) ح/ البنك تسديد نفقات الكهرباء يخص السنة 2019	

تمرين شامل :

1. بتاريخ 2019/04/01 أجرت إحدى الهيئات العمومية مبني لإحدى الشركات بإيجار سنوي 24000 تم تحصيل المبلغ بالكامل نقدا بنفس التاريخ.
2. قدرت النفقات العامة المستحقة خلال سنة 2019 بقيمة 185000 دج والمدفوعة فعلا بشيك بقيمة 1823000 دج، أما الباقي فسيُدفع خلال السنة الموالية بشيك.
3. بتاريخ 2020/01/25 حصلت الهيئة العمومية مبلغ 350000 دج نقدا (إيرادات من أحد الأشخاص) بقيمة 94000 دج منها يعود لسنة 2019 والباقي يتعلق بسنة 2020.

المطلوب: إجراء القيود اللازمة لسنة 2019-2020

- حسب الأساس النقدي.
- حسب أساس الاستحقاق.

المحاضرة الثالثة

المحور الثاني: ميزانية الدولة

أولاً: تعريف ميزانية الدولة

ثانياً: مبادئ إعداد ميزانية الدولة

ثالثاً: مكونات (عناصر) ميزانية الدولة

تمهيد: يتناول هذا المحور ميزانية الدولة لأنها توضح جميع الإيرادات والنفقات في وثيقة واحدة، إضافة إلى ذلك لديها أهمية كبيرة لأنها ترجمة رقمية للخطط المستقبلية، وهذا ما دفع بالمفكر المالي إلى وضع قواعد ونظريات لتسهيل مهمة إنجاز الموازنة من جهة وتيسير وظيفة الرقابة عليها من جهة أخرى

الأهداف التعليمية: بعد دراسة هذا الفصل يكون الطالب قادراً على:

1. تعريف ميزانية الدولة.
2. معرفة مبادئ إعداد ميزانية الدولة.
3. التعرف على خصائص ميزانية الدولة.
4. التعرف على مراحل إعداد ميزانية الدولة.
5. تمكين الطالب من معرفة مراحل وإجراءات تنفيذ ميزانية الدولة .

أولاً: تعريف ميزانية الدولة

للميزانية (الموازنة) تعريفات متعددة تختلف باختلاف الناحية أو الجانب الذي يريد تأكيده ونذكر منها: عرفت بأنها " تقدير للإيرادات المنتظرة في السنة القادمة والمصروفات التي ستتحمل بها هذه الإيرادات" وهي كذلك بيان تقديري لنفقات الحكومة وإيراداتها خلال فترة قادمة محددة من الزمن و إجازة هذه البيان من السلطة المختصة " وتعتبر كذلك "الأداة الرئيسية التي تستخدمها الحكومة في توصية رقابة أعمال الدولة، فهي برنامج لسنة مالية

مقبلة تتضمن تقديرا مفصلا لنفقات الدولة و إيراداتها واستخداماتها في حدود الموارد المتاحة لها".

في المعنى العام للميزانية هي " تعنى جرد النفقات والايرادات المقرر تحقيقها خلال مدة معينة"

وهي كذلك "وثيقة رسمية تشريعية، لأنها تصدر عن جهة رسمية وهي الحكومة ، كما أن الموازنة العامة أيضا تعتبر خطة سنوية مستقبلية شاملة ومرنة وهذا لأنها جزء من تخطيط مالي قصير الأجل لعمل الحكومة لمدة زمنية مقبلة تسمى السنة المالية."

وهي كذلك " عبارة عن تقدير مفصل ومعتمد لنفقات الدولة و ايراداتها لمدة سنة مالية مقبلة تقوم على التخطيط والتنسيق ورقابة استخدام الموارد لتحقيق الأهداف بكفاءة "

وحسب المادة الثالثة (03) من القانون 21/90 هي "وثيقة تضم الايرادات والنفقات المقدرة سنويا وموزعة حسب وظيفة المؤسسة العمومية المعنية"

الطبيعة القانونية للميزانية العامة للدولة:

إن الميزانية العامة للدولة بوصفها خطة مالية لا تقتصر على كونها تقديرا حسابيا بل لها طبيعة قانونية خاصة وتبدو هذه السمة من خلال إقرارها من طرف السلطة التشريعية ومع ذلك قد اختلف علماء في طبيعة القانونية لميزانية الدولة وقد ظهرت ثلاثة آراء هي:

1- الميزانية العامة للدولة عمل قانوني: وتعني أنه لا يمكن تنفيذ الميزانية إلا بعد مصادقة السلطة التشريعية، وأن الميزانية العامة للدولة لا تحتوى الإذن بالاتفاق فحسب بل تضم الإذن بجبائية الإيرادات العامة، كما لا تقتصر الميزانية العامة للدولة على جدول النفقات والإيرادات فحسب بل يلحق بها عادة الكثير من النصوص كفرض ضرائب جديدة.

2- الميزانية العامة للدولة عمل إداري: على اعتبار أن الميزانية العامة للدولة عملا إداريا له أهمية خاصة، لأنها لا تشمل على قواعد عامة مجردة وملزمة وإنما يدرج بها تقدير

النفقات والإيرادات بقصد تأمين سير الخدمات العامة وتنظيم مصالح الدولة وفق أحكام القوانين النافذة فعلا.

3- الميزانية العامة للدولة عمل قانوني وإداري: فهذا الرأي ينظر لها من زاويتين:

فمن الناحية الشكلية: تعتبر قانونا لأنها تصدر عن السلطة التشريعية فهي قانون من حيث المظهر الخارجي. أما من الناحية الموضوعية فهي عمل إداري لأنها تتضمن تخمينا وتقديرا احتماليا للنفقات والإيرادات التي تتطلبها المرافق العامة.

مما سبق يمكن اعتبار أن الميزانية العامة للدولة عمل إداري قانوني أقرب إلى الصواب لأن إقرارها يعود إلى السلطة التشريعية فهي إذا قانون من ناحية الشكل وتتضمن تقديرا للنفقات والإيرادات فهي عمل إداري من ناحية الموضوع.

ثانيا: مبادئ إعداد ميزانية الدولة

لإعداد ميزانية الدولة يجب اعتماد مجموعة من القواعد نوجزها فيما يلي:

- **مبدأ السنوية:** وتعني أن الفترة التي تعد فيها ميزانية الدولة هي سنة كامل أي 12 شهر وهي فترة مثالية حيث أن تغطي جميع العوامل الموسمية التي قد تؤثر على تدفق موارد و نفقات الدولة، وكذلك سهولة مراقبتها ومتابعتها، أي أن مدة صلاحية الميزانية سنة كاملة أي من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر حتى في حالة وجود فترة تكميلية يكون التاريخ المرجعي 01 جانفي إلى 31 ديسمبر.
- **مبدأ وحدة الميزانية:** وتعني هذه القاعدة إدراج كافة الإيرادات العامة والنفقات العامة في ميزانية واحدة، ويصدر بها قرارا واحدا من السلطة التشريعية، ويحقق ذلك بساطة عرض الميزانية، وإمكانية رقابة ومتابعة السلطة التنفيذية بشكل فعال، أي أن تكون ميزانية الدولة على شكل وثيقة واحدة.
- **مبدأ التوازن:** الأصل هو توازن المصروفات مع اللازمة لها، لكن كثيرا ما يحدث أن تزيد المصروفات عن الإيرادات وهو ما يعرف بالعجز، وهنا تتخذ الإجراءات

اللازمة لمعالجة هذا العجز، إما عن طريق ضغط أو تأجيل المصروفات، أو زيادة أو إحداث للإيرادات، أو بالاقتراض الداخلي أو الخارجي.

■ **مبدأ عدم تخصيص الإيرادات:** ويعني عدم تخصيص إيراد معين لمقابلة مصروف (نفقة) معين، وتعرف هذه القاعدة بالعمومية، حيث أن التخصيص ينطوي على مخاطر عديدة قد تؤثر على تنفيذ الخطط الموضوعة وذلك في حالة صعوبة أو تعذر تحقق هذا الإيراد، أي عدم تخصيص إيراد معين لتغطية نفقة معينة.

■ **مبدأ الوضوح والدقة والمرونة:** ويعني أن تكون بنود الميزانية وعناصرها واضحة ومفهومة لمن يتعامل معها، ومن ناحية أخرى تتصف بالدقة في تقدير الإيرادات والنفقات وعدم المبالغة في أي منهما، وكذلك من الضروري أن تتميز بالمرونة لإمكانية التعديل عند الحاجة مستقبلاً.

■ **مبدأ خصوصية الميزانية:** أن إتمادات الميزانية لا تمنح جملة واحدة بل تخصص لكل باب بند وفقرة.

■ **مبدأ عمومية الميزانية:** ويقصد بالعمومية أن تشمل الميزانية على كافة الإيرادات العامة والمصروفات العامة دون إجراء مقاصة بين الإيرادات والمصروفات التي أنفقت في سبيل تحصيلها، أي أنه يجب أن يدرج الإيراد الكامل وأيضا المصروف وهذا يؤدي إلى:

- عدم السماح بإجراء مقاصة بين إيرادات ومصروفات الوحدة العمومية.
- عدم تخصيص أي إيراد من الإيرادات، أو توجيهه لإنفاق معين، أي أن الإيرادات تعد واحدة تستخدم في تغطية كل النواحي الخاصة بالإنفاق بالميزانية العامة.

ثالثاً: عناصر (مكونات) ميزانية الدولة

تحتوي ميزانية الدولة على إيرادات عامة ونفقات عامة تتمثل في:

1. النفقات العامة:

- **تعريف النفقة:**

تعرف النفقة لغة بأنها ذهاب المال، وتعرف على أنها "المبالغ النقدية التي تقوم الدولة بإنفاقها لإشباع الحاجات العامة" وهي كذلك "مبلغ من النقود يفوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق نفع عام"

■ عناصر النفقة العامة:

للنفقة العامة ثلاثة عناصر هي:

- الصفة النقدية.
 - صدور النفقة العامة من شخص معنوي عام.
 - تحقق النفقة العامة نفعا عاما.
- أنواع النفقات العمومية: الهدف من تقسيم النفقات هو معرفة كل نوع من النفقات العامة لتحديد تمويلها، حيث أن النفقات العامة تمويل غالبا بالإيرادات العامة وتمول تمويل النفقات الاستثنائية بإيرادات استثنائية كأصل عام، وتتمثل أهم النفقات في:
- نفقات التسيير:** وهي الموجهة لتسيير الأجهزة الإدارية ومختلف المصالح العامة وتدخل ضمنها نفقات مستخدمي الإدارات ومعظم النفقات الضرورية.
- نفقات التجهيز والانشاء:** وهي منطلقها تتسم بكونها منتجة وتزيد في الدخل القومي بعكس نفقات التسيير.

نفقات التوزيع: أي النفقات المحولة وهي التي تؤدي إلى تحويل قسم من الدخل القومي من فئة لأخرى بإعادة توزيع الثروة بواسطة ميزانيات المساعدات الاقتصادية والاجتماعية على اختلاف مستوياتها.

2. **الإيرادات العامة:** يتطلب قيام الدولة بوظيفتها المالية بتحقيق الإشباع العام أن تعمل على تدبير الموارد اللازمة لتغطية نفقاتها العامة وتستمد ما هي في حاجة إليه من موارد مالية من الدخل القومي الذي يمثل مصدر القوة الشرائية الموجودة في المجتمع في فترة معينة

وتعرف الإيرادات العمومية على أنها "مجموع الأموال التي تجيئها الدولة من مختلف المصادر والجهات لتمويل النفقات العامة وسد الحاجات العامة"

■ أنواع الإيرادات :

تتمثل أهم أنواع الإيرادات فيما يلي:

- الإيرادات ذات الطابع الجبائي وكذا حاصل الغرامات.
- مداخيل أملاك التابعة للدولة.
- التكاليف المدفوعة لقاء الخدمات المؤداة والأتاوى .
- الأموال المخصصة للمساهمات والهدايا والهبات.
- التسديد بالرأسمال للقروض و التسيبقات الممنوحة من طرف الدولة من الميزانية العامة وكذا الفوائد المترتبة عنها.
- مختلف حواصل الميزانية التي ينص القانون على تحصيلها.
- مداخيل المساهمات المالية للدولة المرخص بها قانونا .
- المدفوعات التي تقوم صناديق المساهمة بصدد تسيير حافطة الأسهم.