

المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل القانون 21-90 ودورها في مساعدة المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية: دراسة ميدانية

Public accounting in Algeria under Law 90-21 and its role in assisting the public accountant in implementing the financial budget for educational institutions: a field study

المكي زبيدي

جامعة أم البواقي - الجزائر

mekkizm391@gmail.com

تاريخ النشر: 2024/01/22

ممي إسماعيل*

جامعة الوادي - الجزائر

ismail171992@gmail.com

تاريخ الإستلام: 2023/05/09

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التطرق إلى المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل القانون 21-90 ومعرفة مدى مساهمتها في مساعدة المحاسب العمومي من تنفيذ الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية وقد قمنا فيها بإجراء دراسة ميدانية وهذا في متوسطة الشهيد قاسمي بشير بحي الصومام بالديبيلة، ومن خلال هذه الدراسة عموما توصلنا إلى مجموعة من النتائج من أهمها هو أن القانون 21-90 قد ساهم ولو بشكل غير كامل في تطوير الجانب القانوني والتشريعي للمحاسب العمومي في المؤسسات التعليمية، حيث أن هذا القانون قد حدد وبدقة المهام القانونية التي تساعد المحاسب العمومي من تنفيذ الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية، كما توصلنا أيضا إلى أن المحاسبة العمومية في ظل القانون 21-90 قد ساهمت ولو بشكل غير كامل في تنفيذ الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة، المحاسبة العمومية، المؤسسة التعليمية.

تصنيفات JEL: M40؛ M41؛ I20؛ I22

Abstract:

This study aims to address public accounting in Algeria under Law 90-21 and to find out the extent of its contribution to helping the public accountant to implement the financial budget of educational institutions. Here in, we conducted a field study in Echahid Kasmî Bachir Middle School in Soummam Neighbourhood, Debila. Through this study in general, we reached a set of results, the most important of which is that Law 21-90 has contributed, albeit incompletely, in developing the legal and legislative aspect of the public accountant in educational institutions, since this law has precisely defined the legal tasks that help the public accountant to implement financial budget for educational institutions. We also found that public accounting under Law 90-21 has contributed, albeit incompletely, to the implementation of the financial budget of educational institutions.

Keywords: Accounting; public accounting ; Educational institution

Jel Classification Codes: M40; M41; I20; I22

* المؤلف المراسل .

المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل القانون 21-90 ودورها في مساعدة المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية: دراسة ميدانية

1. مقدمة:

إن المؤسسات العمومية كغيرها من المؤسسات تحتاج إلى مصادر تمويل تسمح لها بممارسة نشاطاتها وتقديم خدماتها المتنوعة، وفي هذا الصدد فمختلف الدول تخصص لهذا النوع من المؤسسات ميزانيات مالية تسمح بتوفير التمويل اللازم لها، كما تقوم أيضا بتكليف أشخاص قادرين على تسيير هذه الميزانيات حتى تستفيد منها المؤسسات بالشكل اللازم، ولعل الجزائر كغيرها من الدول اهتمت بهذا النوع من المؤسسات وعملت على توفير كافة الشروط اللازمة التي تسمح بتغطية أمورها المالية حتى تتمكن تلك المؤسسات بأداء كافة نشاطاتها بشكل منظم، حيث قامت الجزائر بإصدار القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، هذا الأخير أوضح جميع الأمور التي من شأنها أن تسمح بمراقبة وتنفيذ الميزانيات المالية لتلك المؤسسات، كما تطرق إلى الأشخاص الذين لهم حق في تنفيذ ومتابعة تلك الميزانيات والمتمثلين في الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

وسنحاول في هذه الدراسة التطرق إلى الدور الذي يمكن أن تساهم فيه المحاسبة العمومية في ظل هذا القانون في مساعدة المحاسب العمومي من تنفيذ الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية، حيث كانت إشكالية الدراسة متمثلة فيما يلي:

إلى أي مدى يمكن أن تساهم المحاسبة العمومية في مساعدة المحاسب العمومي من تنفيذ الميزانية المالية

للمؤسسات التعليمية في ظل القانون 21-90؟

1.1. الإشكاليات الفرعية: تتمثل الإشكاليات الفرعية لهذه الدراسة فيما يلي:

- هل ساهم القانون 21-90 في تطوير الجانب القانوني والتشريعي للمحاسب العمومي في المؤسسات التعليمية؟
 - هل ساهمت المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل القانون 21-90 من تنفيذ الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية؟
- 2.1. فرضيات الدراسة: من خلال هذه الدراسة تم طرح الفرضيات التالية:
- ساهم القانون 21-90 في تطوير الجانب القانوني والتشريعي للمحاسب العمومي في المؤسسات التعليمية؛
 - ساهمت المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل القانون 21-90 في تنفيذ الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية.
- 3.1. أهمية الدراسة: لقد أصبح تسيير ومتابعة وتنفيذ الميزانيات المالية الخاصة بالمؤسسات العمومية بشكل عام مشكلة لدى العديد من الدول التي عملت على إيجاد كافة الحلول اللازم التي تمكنها من القيام بهذه الأمور بطريقة صحيحة وتتمثل أهمية دراستنا هذه من خلال معرفة الدور الذي يمكن أن تساهم فيه المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل القانون 21-90 في مساعدة المحاسب العمومي في المؤسسات التعليمية من متابعة وتنفيذ الميزانية المالية لها.
- 4.1. هدف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى التطرق إلى المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل القانون 21-90 ومعرفة مدى مساهمتها في مساعدة المحاسب العمومي من تنفيذ الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية، وفي هذا الصدد قمنا بإعداد خطة تتكون من الجزء الأول خاص بالجانب النظري لهذه الدراسة، أما الجزء الثاني فقد تم فيه إجراء دراسة ميدانية في متوسطة الشهيد قاسمي بشير بعي الصومام ببلدية الدبيلة ولاية الوادي.

5.1. الدراسات السابقة: تتمثل في:

- دراسة معيزي نجاة والعايب سهام (2021): هدفت هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف والتي من بينها الوقوف على النظام المتعلق بالمحاسبة العمومية وواقعه في الجزائر وكذا مسار إصلاحه، وقد توصل هذا البحث إلى مجموعة من النتائج من أبرزها هو أن الدولة الجزائرية بذلت مجهودات قيمة ومعتبرة في سعيها ورغبتها في إصلاح

وتطوير النظام المتعلق بالمحاسبة العمومية، غير أنها لم تصل بعد وترقى إلى ما هو متبع دوليا ومعمول به، كما توصل هذا البحث إلى أن الجزائر قد قامت باتخاذ مجموعة من الإجراءات والتدابير من أجل العمل على ترشيد النفقات، حيث أصدرت في هذا الإطار جملة من التعليمات الوزارية المتعلقة بتطبيق وتجسيد الإجراءات الخاصة بتجميد المشاريع في المجال العمومية انطلاقا من بداية 2015، حيث يهدف هذا الأمر إلى دفع عجلة التنمية والتطوير والرفع من الكفاءة في الجانب الاقتصادي، ومحاربة الإسراف والفساد والتبذير. (معيزي والعايب، 2021).

— دراسة بوعبانة فتيحة وحيسان عبد الحميد (2021): إن الهدف من هذه الدراسة هو إظهار مدى مساهمة الجزائر في العمل على تطوير النظام المحاسبي الخاص بها وهذا وفق المعايير الدولية، من خلال التطرق إلى المشروع المتعلق بعصرنة النظام الخاص بالمحاسبة العمومية، كما هدفت أيضا إلى التعرف على أبرز الحواجز والصعوبات التي تقف في وجه الجزائر ومختلف الدول الأخرى للاعتماد وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ومن خلال هذه الدراسة توصل الباحثان إلى عدة استنتاجات من أهمها أن إصلاح المحاسبة المتعلقة بالقطاع العام يساعد على ضمان الشفافية في المسائل والمالية العامة، حيث أن القيام بتبني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام سوف يساهم في دعم الإطار النظري الخاص بالمحاسبة في القطاع العام، كما سوف يساهم في إيجاد لغة يشترك فيها دول العالم وخلقها، وأيضا الرفع من التوافق وزيادته، والعمل على تعزيز الإبلاغ حول إحصاءات الحكومة المالية. (بوعبانة وحيسان، 2021)

— دراسة عبد المطلب بيبصار (2021): تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها هو التعرف على مفهوم كل من أعوان المحاسبة العمومية وأيضا الميزانية الخاصة بالجماعات المحلية، كما تهدف أيضا إلى التعرف إلى المراحل المتبعة في تنفيذ الميزانية وكذا الإجراءات المتعلقة بالتنفيذ والرقابة على الميزانية الخاصة بالبلدية وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج من خلال هذه الدراسة والتي من بينها هي أن الوثائق الخاصة بميزانية الجماعات المحلية تعد هي الوسيلة الأساسية والوحيدة التي توضح كيفية صرف النفقات وتوظيف الإيرادات، كما توصل أيضا إلى أن قانون المحاسبة العمومية، حدد الأعوان الذين لهم الحق في تنفيذ وإعداد الميزانية الخاصة بالجماعات المحلية. (بيبصار، 2021)

— الاختلاف والتشابه بين الدراسة الحالية والدراسة السابقة: بعد عرضنا للدراسات السابقة ذات الصلة بهذه الدراسة يتضح لنا وجود تشابه واختلاف بين كل من هذه الدراسة الحالية وتلك الدراسات السابقة، حيث أنه في دراستنا حاولنا التطرق إلى الدور الذي يمكن أن تساهم فيه المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل القانون 90-21 في تمكين المحاسب العمومي من تنفيذ الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية، وهو ما تتشابه مع دراسة عبد المطلب بيبصار والذي حاول من خلال دراسته التطرق إلى أعوان المحاسبة وكذا تنفيذ ميزانية البلديات والمراحل المتبعة في هذا الأمر، كما تتشابه أيضا دراستنا الحالية مع دراسة معيزي نجاة والعايب سهام من خلال التطرق إلى المحاسبة العمومية في الجزائر ووضعها الحالي، أما عن أوجه الاختلاف بين هذه الدراسة والدراسات السابقة فتكمن في الدراسة الميدانية، حيث أجرينا دراستنا الميدانية في إحدى المؤسسات التعليمية، بينما إختار باحثوا الدراسات السابقة طرق أخرى لإجراء دراستهم الميدانية حيث أن معيزي نجاة والعايب سهام قامتا بإجراء الدراسة الميدانية في مديرية التجارة لولاية الجزائر، بينما أجرى الباحث عبد المطلب بيبصار دراسته الميدانية من خلال التطرق إلى ميزانية البلدية.

المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل القانون 21-90 ودورها في مساعدة المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية: دراسة ميدانية

2. الجانب النظري للدراسة

سنحاول في هذه الإطار التطرق إلى مجموعة من الجوانب المتعلقة بهذه الدراسة، حيث سوف نقف على المحاسبة العمومية مفهومها وأهدافها كما سوف نتعرف على القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية في الجزائر وأخيرا نتطرق إلى كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

1.2. مدخل إلى المحاسبة العمومية

تعتبر المحاسبة العمومية أو ما يعرف بالحكومية أحد الجوانب والفروع الخاصة بالمحاسبة التي تخصص في مجال قياس وتسجيل الأعمال والنشاطات الخاصة بوحدات وهيئات القطاع العام والتي لا تسعى للحصول على الربح وتحقيقه، وعلى ضوء خصائص وسمات تداول المال العام تعين للقيام ببناء جانب نظري منفرد وهذا من أجل تمثيل الممارسات ودعائم القياس المحاسبي مع مميزات وخصائص نشاط وعمل الوحدات الخاصة بالقطاع العمومي وهذا من أجل الرفع من جودة الإبلاغ المالي الحكومي والرقابي بها وكذا تحقيق الإفصاح الدقيق والواضح والشفافية وتسهيل مختلف العمليات الخاصة بالمتابعة الدائمة والمستمرة للوضعية، من أجل معرفة مجمل الأرصدة المالية المتوفرة والعمل على مراقبة إنفاقها المرتبطة بتنفيذ وتطبيق ميزانية الدولة العامة (مزياني وحفصي، 2019، صفحة 139)، وعموما فالمحاسبة العمومية هي "الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه والجماعات الاقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري.

كما يحدد هذا القانون التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم. وتطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها." (قانون رقم 21-90، 1990 صفحة 1132) وللمحاسبة العمومية جملة من الأهداف أهمها: (خبيطي ومونه، 2014 صفحة 796)

- العمل على توفير التنظيم المحاسبي وهذا بواسطة إيضاح الالتزامات والمهام المتعلقة بالأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين (أعوان المحاسبة العمومية)؛
- تجميع وتبويب وتسجيل مختلف عمليات الدولة ذات المجال المالي؛
- العمل على فرض الرقابة المالية والقانونية لعمليات الدولة في المجال المالي (نفقات، إيرادات) من قبل الجهات المعنية (مجلس المحاسبة، المراقب المالي)، وهذا من أجل مكافحة ومحاربة الفساد المالي والمحافظة على الأموال العمومية؛
- القيام بإظهار المركز الفعلي المالي المتعلق بالمؤسسات والهيئات العمومية؛
- العمل على توفير مختلف المعلومات الضرورية من أجل اتخاذ القرارات الهامة في الوقت المحدد.

2.2. عموميات حول القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية في الجزائر

لقد صدر القانون 21-90 والمتعلق بالمحاسبة العمومية في الجزائر وجميع الأمور ذات الصلة بها وهذا سنة 1990 في 15 غشت، وفي هذا الصدد فقد احتوى هذا القانون مجموعة من الأبواب، وقد خصص الباب الأول لكل من الميزانية وكذا العمليات المالية واليات تنفيذها، كما احتوى هذا الباب على ثلاث فصول، فالفصل الأول يتعلق بالميزانية وفيه مجموعة من المواد ذات الصلة بها، أما الفصل الثاني فقد تم تخصيصه إلى العمليات المالية وبدورها احتوى على جملة من المواد المتعلقة بها، أما الفصل الثالث فقد عالج العمليات الخاصة بالتنفيذ وقد تم تخصيص مجموعة من المواد الخاصة بهذا الشأن، أما الباب الثاني الذي احتواه هذا القانون فهو يتعلق بالأعوان الذي كلفوا بالتنفيذ، حيث خصص الفصل الأول من هذا الباب

بالأمرون بالصرف، وفي هذا الصدد فقد تم وضع مواد ضمن هذا الفصل تقف على مجمل الجوانب المتعلقة بهم، أما الفصل الثاني من هذا الباب فقد أشار إلى المحاسبين العموميين، وأخيرا فالفصل الثالث من هذا الباب فقد حدد مواضع التنافي بين كل من وظيفة المحاسب العمومي ووظيفة الأمر بالصرف، كما احتوى أيضا هذا القانون على باب ثالث تم على مستواه التطرق إلى عملية المراقبة، وفي هذا الصدد فقد عالج الفصل الأول منه عملية المراقبة المتعلقة بالنفقات التي تم استعمالها، أما الفصل الثاني منه فقد وقف على عملية الرقابة المتعلقة بالتنفيذ، في حين خصص الفصل الثالث من هذا الباب إلى عملية مراقبة التسيير، كما احتوى أيضا هذا القانون بابا رابعا خاص بالأحكام الخاصة، حيث يوجد فيه فصلين الفصل الأول وقف على مختلف العقوبات المالية، أما ثم فقد تم وضعه لمعالجة الديون الأخرى، عموما تعد هذه الأبواب مختلف الأبواب التي وردت في هذا القانون، كما ورد أيضا على مستواه أحكام عامة وكذا ختامية. (قانون رقم 90-21، 1990 صفحات 1131-1138)

عموما الجدول "1" يوضح بعض الأمور التي جاء بها هذا القانون: (شخاب وموجاري، 2022، صفحة 67)

الجدول "1": مراحل وخطوات تنفيذ العمليات الخاصة بالميزانية حسب القانون 21-90

المرحلة	المجال	الإجراءات	بيان طبيعة الإجراءات
الإدارية (الأمر بالصرف)	الإيرادات	الإثبات	القيام بتكريس الحق بالدائن العمومي
		التصفية	العمل على تحديد المبلغ الذي يتحمله المدين لفائدة الدائن العمومي .
	النفقات	الأمر بالتحصيل	العمل على إصدار سند الإيراد والقيام بتوجيهه إلى المحاسب العمومي.
		الالتزام	القيام بإثبات نشوء الدين وهذا على عاتق المؤسسة العمومية.
المحاسبية (المحاسب العمومي)	الإيرادات	التصفية	العمل على تحديد المبلغ الصحيح الخاصة بالنفقة العمومية.
		الأمر بالدفع	القيام بإصدار حوالة الدفع ومن ثم العمل على توجيهها إلى المحاسب العمومي
	النفقات	التحصيل	القيام بتحصيل الإيرادات إما جبريا أو وديا وهذا من قبل المحاسب العمومي
		الدفع	القيام بإبراء الدين العمومي.

المصدر: (شخاب حمزة وموجاري رضوان، 2022، تكييف تقنيات المحاسبة العمومية مع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 07، العدد 02، صفحة 67.

3.2. مفهوم الأمر بالصرف وأنواعه

إن الأمر بالصرف هو "كل شخص يؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16، 17، 19، 20 و21. يخول التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها في الفقرة أعلاه، صفة الأمر بالصرف قانونا، وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة." (قانون رقم 90-21، 1990، صفحة 1134)، أما عن أنواع الأمرون بالصرف فيشار إليهم فيما يلي: (قانون رقم 90-21، 1990، صفحة 1134).

❖ الأمرين بالصرف الذين هم أساسيون من بينهم:

- المسؤولون الذين يكلفون بعملية التسيير المالي للمجلس الشعبي الوطني، المجلس الدستوري، مجلس المحاسبة؛
- الوزراء في مختلف القطاعات؛
- الولاة في حالة التصرف في حساب الولايات الخاصة بهم؛
- رؤساء الذين يحكمون المجالس الشعبية البلدية الذين يقومون بالتصرف لحساب البلديات التابعة لهم؛
- المسؤولون الذين يتم تعيينهم بشكل قانوني على مصالح الدولة التي تستفيد من ميزانية ملحقة.

❖ أما النوع الثاني من أنواع الأمرون بالصرف فهم الأمرون الثانويون بالصرف والذين يكونون مسؤولين يرأسون المصالح التي تكون غير ممرضة الخاصة بالوظائف التي تم تحديدها في المادة 23 من هذا القانون.

المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل القانون 90-21 ودورها في مساعدة المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية: دراسة ميدانية

4.2. مفهوم المحاسب العمومي ومهامه

يمكن القول أنه " يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام، كل شخص يعين قانونا للقيام، فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و22، بالعمليات التالية:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛
 - ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها؛
 - تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد؛
 - حركة حسابات الموجودات." (قانون رقم 90-21، 1990، صفحة، 1134).
- وفي هذا الصدد: (قانون رقم 90-21، 1990، صفحة، 1135)
- على المحاسب العمومي قبل أن يقبل لأية نفقة يجب أن يقوم بالتحقق من العديد من الأشياء من بينها:
- تطابق العملية مع الأنظمة التي يعمل بها والقوانين؛
 - صفة التي يمتلكها الأمر بالصرف أو الشخص المفوض له؛
 - أن تكون العمليات الخاصة بتصفية النفقات شرعية؛
 - وجود الإعتمادات وتوفرها؛
 - أن الديون لم تسقط بعد الآجال الخاصة بها أو أنها ليست في محل للمعارضة؛
 - توفر الطابع الإبرائي الخاص بالدفع؛
 - توفر الصحة القانونية الخاصة بالمكسب الإبرائي؛
 - وجود التأشيرات الخاصة بعمليات المراقبة المنصوص عليها في الأنظمة التي يعمل بها والقوانين.

3.3. الدراسة الميدانية

سنقوم في هذا الجانب بإجراء دراسة ميدانية في متوسطة الشهيد قاسي بشير بحي الصومام بالديبيلة ولاية الوادي وفي هذا الصدد سنتطرق أولا إلى تقديم تعريف عام حول المؤسسة، ثم نعرض ميزانية التسيير المعدلة لها للسنة المالية 2022، وأخيرا التطرق إلى استمارة الأسئلة.

1.3. التعرف بالمؤسسة

تقع مؤسسة الشهيد قاسي بشير بمنطقة حي الصومام الموجود في بلدية الديبيلة ولاية الوادي، حيث تعتبر إحدى المؤسسات التعليمية التابعة لمديرية التربية لولاية الوادي، بنيت بتاريخ 1 سبتمبر 1996، رقمها المكانوغرافي يتمثل في 39372 أما رقم حساب الخزينة الخاص بها 122/87، وهي مؤسسة ذات النوع نصف داخلي، تحتوي على ستة عشر قاعة دراسية كما لها مخبر خاص بالعلوم الفيزيائية والطبيعية وآخر خاص بالتكنولوجيا والمعلوماتية، وتحتوي هذه المؤسسة أيضا على خمس سكنات وظيفية ومطعم، إضافة إلى قاعتين خاصة بالأساتذة وخمس مكاتب خاصة بالإدارة. (البطاقة الوصفية نموذج (933) للسنة الدراسية، 2021-2022، صفحة 1).

2.3. عرض ميزانية التسيير المعدلة للمؤسسة للسنة المالية 2022

سنحاول عرض ميزانية التسيير المعدلة لمؤسسة الشهيد قاسمي بشير للسنة المالية 2022 بشكل مختصر، حيث سوف نعرض فقط جانب الإيرادات والنفقات الخاصة بالمؤسسة للسنة المالية 2022 كما يلي: (ميزانية التسيير المعدلة، 2022، صفحات 1-3)

الجدول 2: إيرادات المؤسسة

العنوان الأول: الإيرادات الخاصة بالمؤسسة		
الإيرادات المالية (دج)	العناوين	الأبواب
4,341,242.00 دج	اعانات التسيير التي منحها الدولة	الباب 1
206,400.00 دج	الاعانات التي منحها الهيئات والمؤسسات العمومية والجماعات المحلية	الباب 2
-	الوصايا والهبات	الباب 3
21,000.00 دج	إيرادات المتعلقة بالنشاط الخاص بالمؤسسة	الباب 4
-	إيرادات متنوعة ومختلفة	الباب 5
7,920.00 دج	الإيرادات التي نتجت عن عائلات التلاميذ وحقوق التسجيل	الباب 6
11,000.00 دج	الإيرادات الخاصة بالإطعام	الباب 7
-	المنحة المدرسة التي يستفيد منها التلاميذ المعوزين	الباب 8
1,433,679.29 دج	تسديد النفقات المتعلقة بمجانبة الكتاب المدرسي الخاصة بالتلاميذ المعوزين	الباب 9
-	الإعانة المتعلقة بالنشاط الاستثنائي التربوي الذي يرد في المادة 1 من الباب 12/42	الباب 10
-	الإيرادات التي ترد في الباب 04/43 تحت عنوان التحسين المستمر للمستوى المنظم على المستوى الولائي، والنفقات الخاصة بالامتحانات والنفقات المتعلقة بالتكوين الذي يكون قبل الترقية.	الباب 11
-	الإيرادات التي ترد في الباب 64/43 تحت عنوان تشجيع التكوين الذي يكون أثناء العمل وعن بعد لمعلمي مرحلة التعليم الابتدائي	الباب 12
-	الإيرادات التي ترد في المادة 3 من الباب 02/43 تحت عنوان التحسين المستمر والدائم وهذا للمستوى المنظم على المستوى الوطني أو الجهوي، النفقات الخاصة بالامتحانات التكوينية التي يكون قبل الترقية.	الباب 13
6,021,241.29 دج	المجموع الخاص بالعنوان الأول	

المصدر: (ميزانية التسيير المعدلة للسنة المالية، 2022، متوسطة الشهيد قاسمي بشير-الديبيلة، مديرية التربية لولاية الوادي، وزارة التربية الوطنية، الجزائر، صفحة 1)

من خلال الجدول 2 يتضح لنا أن مجموع الإيرادات الخاصة بهذه المؤسسة بلغت 6,021,241.29 دج، حيث تحصلت المؤسسة على هذه الإيرادات من عدة أبواب ولعل أهمها هو الإعانات التي قد منحها الدولة للتسيير حيث بلغ 4,341,242.00 دج، كما تحصلت المؤسسة على إيرادات أخرى من أبواب مختلفة على غرار الإيرادات الخاصة بالإطعام وكذا أخرى مرتبطة بنشاط المؤسسة وغيرها.

المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل القانون 90-21 ودورها في مساعدة المحاسب العمومي في تنفيذ
الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية: دراسة ميدانية

الجدول 3: نفقات التسيير الخاصة بالمؤسسة

العنوان الثاني: نفقات المؤسسة		
أولاً: نفقات التسيير للمؤسسة		
الإعتمادات المخصصة	العناوين	الأبواب
-	عملية تسديد الصاري	الباب 1
288,000.00 دج	التكاليف الملحقه	الباب 2
190,000.00 دج	اللوازم	الباب 3
100,400.00 دج	الأثاث والأدوات	الباب 4
127,000.00 دج	اللوازم والمستلزمات البيداغوجية	الباب 5
3,173,950.00 دج	النفقات الخاصة الاطعام	الباب 6
20,000.00 دج	اللباس	الباب 7
-	التأمين	الباب 8
-	النفقات الخاصة التكوين	الباب 9
-	الحظيرة الخاصة بالسيارات	الباب 10
-	النفقات الخاصة بتسيير وحدات المتابعة والكشف	الباب 11
540.00 دج	المكتبة المدرسية	الباب 12
42,560.00 دج	النفقات الخاصة بالنشاط الرياضي والثقافي	الباب 13
645,112.00 دج	تصليح وصيانة الهياكل الملحقه والمباني الادارية البيداغوجية	الباب 14
-	التعويضات الواجبة على الدولة والمصاريف القضائية	الباب 15
4,587,562.00 دج	المجموع الخاص بالفرع الأول	

المصدر: (ميزانية التسيير المعدلة للسنة المالية 2022، متوسطة الشهيد قاسمي بشير-الديبيلة، مديرية التربية لولاية الوادي، وزارة التربية الوطنية، الجزائر، صفحة 2)

من خلال الجدول 3 يتضح لنا أن المؤسسة في هذا الفرع الخاص بالنفقات قد خصصت للنفقات المتعلقة بالإطعام أكبر اعتماد حيث بلغ 3,173,950.00 دج، كما خصصت أيضا في هذا الفرع اعتمادات لنفقات متنوعة مثل الأثاث والأدوات والألبسة، المكتبة المدرسية وغيرها.

الجدول 4: نفقات تسيير أقسام الدراسة والرياضة للمؤسسة

الفرع الثاني: النفقات التسيير المتعلقة بأقسام الدراسة والرياضة للمؤسسة		
الإعتمادات المخصصة (دج)	العناوين	الأبواب
-	نفقات التسيير المتعلقة بأقسام الدراسة	الباب الوحيد
-	المجموع الخاص بالفرع الثاني	

المصدر: ميزانية التسيير المعدلة للسنة المالية 2022، متوسطة الشهيد قاسمي بشير-الديبيلة، مديرية التربية لولاية الوادي، وزارة التربية الوطنية الجزائر صفحة 3.

الجدول 5: نفقات المؤسسة ذات طابع خاص

الفرع الثالث: نفقات المؤسسة ذات طابع خاص		
الأبواب	العناوين	الاعتمادات المخصصة (دج)
الباب 1	منحة التمدرس المتعلقة بالتلاميذ المعوزين	-
الباب 2	المنح المدرسية الخاصة بالتجهيز	-
الباب 3	النفقات المتعلقة بالكتاب المدرسي	1,433,679,29 دج
الباب 4	النفقات الخاصة بالنشاط الاستثنائي التربوي	-
المجموع المتعلق بالفرع الثالث		1,433,679,29 دج

المصدر: (ميزانية التسيير المعدلة للسنة المالية 2022، متوسطة الشهيد قاسمي بشير-الديبيلة، مديرية التربية لولاية الوادي، وزارة التربية الوطنية، الجزائر، صفحة 3)

من خلال الجدول 4 والجدول 5 يتضح لنا أن المؤسسة لم تخصص الفرع الثاني والنفقات المتعلقة به اعتمادات مالية، بينما خصصت للفرع الثالث من نفقات اعتماد قدره 1,433,679,29 دج، وهو خاص بنفقات الكتاب المدرسي.

3.3. استمارة الأسئلة

بعد التعرف على المؤسسة وعرض ميزانية التسيير المعدلة لها للسنة المالية 2022، سنتطرق في هذا الجانب إلى استمارة الأسئلة، حيث تم إعداد هذه الاستمارة من أجل تقديمها إلى نائب مقتصد المؤسسة الذي كان مكلفا بالتسيير سابقا، وفي هذا الصدد فقد احتوت هذه الاستمارة على مجموعة من الأسئلة التي تم إعدادها بالاعتماد على الجانب النظري للدراسة، وقد قسمت إلى جزئين، الجزء الأول احتوى على أسئلة سنحاول من خلالها التأكد من صحة الفرضية الأولى، أما الجزء الثاني فبدوره احتوى على أسئلة التي من خلالها نحاول التأكد من صحة الفرضية الثانية لهذه الدراسة.

4. تحليل النتائج

بعد طرح استمارة الأسئلة على نائب مقتصد المؤسسة الذي كان مكلفا بالتسيير سابقا والتي تخص الجزئين تحصلنا على مجموعة من النتائج سوف نتطرق إليها في هذه النقطة، وفي هذا الصدد سوف نعرض نتائج الجزء الأول ثم نتحقق من صحة الفرضية الأولى، ثم نعرض نتائج الجزء الثاني ونتحقق من صحة الفرضية الثانية.

4.1 تحليل نتائج الجزء الأول من الإستمارة

الجدول 6: النتائج المتوصل إليها الخاصة بالجزء الأول للاستمارة

العبرة	موافق	محايد	غير موافق
1: حدد القانون 21-90 وبدقة المهام القانونية التي تمكن المحاسب العمومي من تنفيذ الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية	X		
2: وضع القانون 21-90 الإجراءات اللازمة التي تساعد المحاسب العمومي في تحصيل الإيرادات ودفع النفقات في المؤسسات التعليمية.		X	
3: ضمن القانون 21-90 للمحاسب العمومي في المؤسسات التعليمية الإجراءات اللازمة التي تساعده في حفظ وحراسة المواد المكلف بحفظها			X
4: وضح القانون 21-90 للمحاسب العمومي المهام الموكلة إليه في مجال تداول السندات والأموال وغيرها في المؤسسات التعليمية.			X
5: حدد القانون 21-90 للمحاسب العمومي في المؤسسات التعليمية الشروط الواجب التحقق منها قبل قبول أية نفقة .	X		

المصدر: (من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجانب النظري للدراسة وإجابة نائب مقتصد المؤسسة الذي كان مكلف بالتسيير سابقا).

من خلال هذا الجدول يمكن القول أن القانون 21-90 قد حدد وبدقة المهام القانونية التي تمكن المحاسب العمومي من تنفيذ الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية، كما أن هذا القانون حدد أيضا للمحاسب العمومي في المؤسسات التعليمية

المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل القانون 21-90 ودورها في مساعدة المحاسب العمومي في تنفيذ

الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية: دراسة ميدانية

الشروط الواجب التحقق منها قبل قبول أية نفقة، حيث أن هاتين العبارتين فقد وافقا عليهما نائب مقتصد المؤسسة في حين لم يوافق على كل من العبارتين 3 و4 وعليه يمكن القول أن 21-90 لم يضمن للمحاسب العمومي في المؤسسات التعليمية الإجراءات اللازمة التي تساعد في حفظ وحراسة المواد المكلف بحفظها، كما أن هذا القانون لم يوضح للمحاسب العمومي المهام الموكلة في مجال تداول السندات والأموال وغيرها في المؤسسات التعليمية.

عموما يمكن القول أن نائب مقتصد المؤسسة قد وافق تقريبا على نصف عبارات استمارة الأسئلة الخاصة بهذا الجزء وعليه يمكن القول أن الفرضية الأولى لهذه الدراسة صحيحة أي أن القانون 21-90 قد ساهم ولو بشكل غير كامل في تطوير الجانب القانوني والتشريعي للمحاسب العمومي في المؤسسات التعليمية.

2.4. تحليل نتائج الجزء الثاني من الإستمارة

الجدول 7: النتائج المتوصل إليها الخاصة بالجزء الثاني للاستمارة

العبرة	موافق	محايد	غير موافق
1: تساهم المحاسبة العمومية في ظل القانون 21-90 في إيضاح العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسات التعليمية.			X
2: تعمل المحاسبة العمومية في ظل القانون 21-90 على مراقبة عملية تحصيل الإيرادات في المؤسسات التعليمية.	X		
3: تساهم المحاسبة العمومية في ظل القانون 21-90 في تعزيز الرقابة على دفع النفقات الخاصة بالمؤسسات التعليمية.	X		
4: تعمل المحاسبة العمومية في ظل القانون 21-90 على توفير معلومات هامة للمؤسسات التعليمية.			X

المصدر: (من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجانب النظري للدراسة وإجابة نائب مقتصد المؤسسة الذي كان مكلف بالتسيير سابقا).

من خلال هذا الجدول يمكن القول أن المحاسبة العمومية في ظل القانون 21-90 تعمل على مراقبة عملية تحصيل الإيرادات في المؤسسات التعليمية كما تساهم في ظل هذا القانون في تعزيز الرقابة على دفع النفقات الخاصة بهذا النوع من المؤسسات وهو ما ظهر من خلال إجابة نائب مقتصد المؤسسة، في العبارتين الثانية والثالثة، كما يمكن القول أيضا أن المحاسبة العمومية في ظل القانون 21-90 لا تساهم في إيضاح العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسات التعليمية، وأيضا لا تعمل على توفير معلومات هامة لهذا النوع من المؤسسات.

عموما يمكن القول أن نائب مقتصد المؤسسة، قد وافق على نصف عبارات استمارة الأسئلة الخاصة بهذا الجزء وعليه يمكن القول أن الفرضية الثانية صحيحة أي أن المحاسبة العمومية في ظل القانون 21-90 قد ساهمت ولو بشكل غير كامل في تنفيذ الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية.

5. خاتمة:

- من خلال هذه الدراسة والتي حاولنا من خلالها التطرق إلى المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل القانون 21-90 ومعرفة مدى مساهمتها في مساعدة المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية والتي أجرينا فيها دراسة ميدانية في متوسطة الشهيد قاسمي بشير بالديبيلة، توصلنا إلى مجموعة من النتائج من أهمها:
- أن القانون 21-90 ساهم ولو بشكل غير كامل في تطوير الجانب القانوني والتشريعي للمحاسب العمومي في المؤسسات التعليمية؛
 - أن القانون 21-90 قد حدد وبدقة المهام القانونية التي تمكن المحاسب العمومي من تنفيذ الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية؛
 - أن المحاسبة العمومية في ظل القانون 21-90 قد ساهمت ولو بشكل غير كامل في تنفيذ الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية؛
 - أن المحاسبة العمومية في ظل القانون 21-90 تعمل على مراقبة عملية تحصيل الإيرادات في المؤسسات التعليمية؛
 - تساهم المحاسبة العمومية في ظل القانون 21-90 في تعزيز الرقابة على دفع النفقات الخاصة بالمؤسسات التعليمية.

وأخيرا ومن خلال هذه الدراسة نوصي بضرورة الاهتمام بالمؤسسات التعليمية وخاصة فيما يخص تمويل ميزانيتها وهذا من خلال إعادة تخصيص قوانين وتشريعات واضحة ودقيقة تسمح بتنفيذ ومتابعة الميزانية المالية لهذا النوع من المؤسسات بطريقة منظمة ودقيقة، الأمر الذي سيعود بالفائدة على نشاط هذه المؤسسات مما يضمن تحقيق أهدافها الكاملة.

6. قائمة المراجع:

- 1: معيزي نجا، العايب سهام ، (2021)، إصلاحات المحاسبة العمومية في ظل إجراء تجميد المشاريع - دراسة حالة على مستوى مديرية التجارة لولاية الجزائر- ، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، المجلد (5)، العدد (1)، 50-33 .
- 2: بوعبانه فتيحة، حيسان عبد الحميد، (2021)، عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (ipsas): الجهود والتحديات، مجلة المؤسسة، المجلد (10)، العدد (01)، 257-245.
- 3: بيسار عبد المطلب، (2021)، دور أعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية دراسة تحليلية لتنفيذ ميزانية البلدية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد (12)، العدد (01)، 163-147.
- 4: مزباني نور الدين، حفصي مريم، (2019)، أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة أرصدة للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد (2)، العدد (1)، 154-137.
- 5: القانون رقم 21-90 ، (1990)، مؤرخ في 24 محرم عام 1411، الموافق 15 غشت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35.
- 6: خبيطي خضير، مانه يونس، (2014)، نظام المحاسبة العمومية الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- المنعقد بجامعة ورقلة - الجزائر - يومي 24 و25 نوفمبر 2014.
- 7: شخاب حمزة، رضوان موجاري، (2022)، تكييف تقنيات المحاسبة العمومية مع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد (7)، العدد (2)، 90-62.

8: البطاقة الوصفية نموذج (933) للسنة الدراسية (2021/2022)، متوسطة الشهيد قاسي بشير-الدبيلة، مديرية التربية لولاية الوادي، وزارة التربية الوطنية، الجزائر.

9: ميزانية التسيير المعدلة للسنة المالية (2022)، متوسطة الشهيد قاسي بشير-الدبيلة، مديرية التربية لولاية الوادي، وزارة التربية الوطنية، الجزائر.