

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الجزائر-3
كلية العلوم الإقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير

محاضرات في مقياس: المحاسبة العمومية

موجهة لطلبة السنة الثالثة محاسبة ومراجعة

من إعداد الدكتورة: تباني آمال.

السنة الجامعية 2020-2021

المقدمة

المقدمة:

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في تنظيم الوحدات الحكومية الغير الهادفة للربح، كما أنها تعتبر مصدرا مهما لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط المالي بغرض تسهيل عمليات المتابعة المستمرة والدائمة للوضع المالية ولمعرفة في كل وقت الرصيد المالي المتوفر ومراقبة إنفاقه وهذا ما يجعل الكثير من الباحثين و الدارسين يهتمون بها بشكل كبير.

ويعتبر نظام المحاسبة العمومية مجموعة عناصر متفاعلة تعمل معا من اجل تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف، هذه العناصر هي أساسا: النظام المحاسبي العمومي، نظام الموازنة، نظام الرقابة على المال العام، ويمكن تجزئة كل عنصر في هذا النظام إلى مكونات.

لذلك سنتعرض فيما يلي لدور المحاسبة العمومية والنظام المحاسبي الحكومي في الحفاظ على المال العام ولهذا سنحاول التعرف من خلال هذه المطبوعة على ماهية المحاسبة العمومية والقواعد التي تحكمها في التشريع الجزائري، الأعوان المتدخلون في تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية وإجراءات تنفيذهم لهذا الأخيرة.

هذه المطبوعة موجهة لكل الطلبة سواء على مستوى الليسانس أو الماستر المعنيين بمقياس المحاسبة العمومية، ولطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة ومراجعة على وجه الخصوص.

وقد حرصنا في إعداد هذه الدعامة البيداغوجية على إتباع أسلوب السهولة والوضوح في عرض مفردات الموضوع، بحيث أولينا أهمية كبيرة للجوانب العملية والتطبيقية للتشريعات المختلفة المتعلقة بمهنة المحاسبة العامة، و وذلك لتحقيق الهدف من إعداد هذه الدعامة ، وهو تمكين الطالب من التعرف على تشريعات المحاسبة العامة بشكل عام ، والآليات المطبقة عليها في المجال بشكل خاص.

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	مكونات القطاع العام	
02	عناصر القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية	
03	عناصر القانون 21-90: أحكام عامة	
04	عناصر القانون 21-90: الميزانية	
05	عناصر القانون 21-90: العمليات المالية	
06	عناصر القانون 21-90: عمليات التنفيذ	
07	عناصر القانون 21-90: المكفون بالتنفيذ	
08	عناصر القانون 21-90: في المراقبة	
09	عناصر القانون 21-90: الأحكام الخاصة	

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	تعريف المحاسبة العمومية وفق القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية	

الفهرس

المقدمة

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

المبحث الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

أولاً: المفهوم التقليدي والحديث للمحاسبة العمومية
ثانياً: تعريف المحاسبة العمومية حسب مجال الدراسة (قانونياً، تقنياً و إدارياً)

المبحث الثاني: المحاسبة العمومية وعلاقتها بالمالية العامة والمحاسبة العامة

أولاً: المحاسبة العمومية وعلاقتها بالمالية العامة والميزانية العمومية:
ثانياً: المحاسبة العمومية والمحاسبة العامة

المبحث الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

أولاً: الجانب العضوي (الهيئات العمومية)
ثانياً: الجانب المادي (العمليات المادية والمحاسبية)

الفصل الثاني: الميزانية العامة للدولة

المبحث الأول: مفهوم الميزانية العامة للدولة وعمليات الخزينة

أولاً: نشأة الميزانية العامة للدولة وتطورها التاريخي
ثانياً: تعريف الميزانية العامة للدولة
ثالثاً: التمييز بين ميزانية الدولة وباقي أنواع الميزانيات
رابعاً: الخزينة العمومية وعمليات الخزينة

المبحث الثاني: خصائص الميزانية العامة للدولة ومبادئها

أولاً: خصائص الميزانية العامة للدولة
ثانياً: مبادئ الميزانية العامة للدولة

المبحث الثالث: مراحل إعداد وإعتماد الميزانية العامة للدولة

أولاً: مرحلة إعداد الميزانية
ثانياً: أسس تقدير نفقات وإيرادات الموازنة العامة

ثالثا: مرحلة إعتداد الميزانية العامة للدولة

الفصل الثالث : مبادئ المحاسبة العمومية

المبحث الأول: المبدأ الإداري " مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي "

أولاً: التعريف بالمبدأ ونشأته

ثانياً: مبررات وفوائد مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف

ثالثاً: إستثناءات مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف

المبحث الثاني: المبدأ القانوني " التمييز بين الملاءمة والشرعية "

أولاً: تعريف كل من الشرعية والملاءمة

ثانياً: التمييز بين الملاءمة والشرعية

المبحث الثالث: المبادئ المحاسبية أو التقنية

أولاً: المبدأ المحاسبي " عدم تخصيص الإيرادات للنفقات "

ثانياً: مبدأ تخصيص النفقات

الفصل الرابع: التنظيم القانوني والتقني للمحاسبة العمومية في الجزائر

المبحث الأول: التطور التاريخي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر

أولاً: المرحلة الإستعمارية 1862-1962

ثانياً: مرحلة ما بعد الإستقلال 1962-1975

ثالثاً: مرحلة إصدار التشريعات الجزائرية 1975-1990

رابعاً: إصدار أول قانون للمحاسبة العمومية في الجزائر 1990

المبحث الثاني: ظروف إصدار القانون 90-21 وأهدافه

أولاً: ظروف إصدار القانون 90-21

ثانياً: أهداف القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية

المبحث الثالث: نظرة عامة عن القانون 90-21 وأهم مكوناته

أولاً: تقديم عام للقانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية

ثانياً: عرض أهم عناصر القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية

المبحث الرابع: النصوص القانونية والتنظيمية الأخرى المتعلقة بالمحاسبة العمومية

أولاً: النصوص القانونية

ثانياً: النصوص التنظيمية

المبحث الخامس: التنظيم التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر

أولاً: القواعد التقنية للمحاسبة العمومية في الجزائر

ثانياً: أساسيات مسك الدفاتر والسجلات المحاسبية

الفصل الخامس: أعوان المحاسبة العمومية

المبحث الأول: الأمر بالصرف

أولاً: تعريف الأمر بالصرف، إيماده ومسؤوليته

ثانياً: أصناف الأمرين بالصرف

ثالثاً: محاسبة الأمرين بالصرف

المبحث الثاني: المحاسب العمومي

أولاً: تعريف المحاسب العمومي، مهامه و تعيينه

ثانياً: إلتزامات المحاسبين العموميين وطبيعة المحاسبة التي يمسونها

ثالثاً: أنواع المحاسبين العموميين

رابعاً: مسؤولية المحاسبين العموميين

المبحث الثالث: وكلاء الإيرادات والنفقات

أولاً: تعريف الوكيل والوكالة

ثانياً: إجراءات تعيين الوكلاء

ثالثاً: مهام وكلاء الإيرادات والنفقات

المبحث الرابع: المراقب المالي

أولاً: تعريف المراقب المالي والمراقب المالي المساعد

ثانياً: إختصاصات المراقب المالي ومسؤولياته

ثالثاً: المحاسبة التي يمسونها المراقب المالي

الفصل السادس : محاسبة عمليات الصرف والتحصيل

المبحث الأول: إجراءات تنفيذ الإيرادات العمومية (محاسبة عمليات التحصيل)

أولاً: المرحلة الإدارية لتنفيذ الإيرادات العمومية

ثانياً: المرحلة المحاسبية "التحصيل"

المبحث الثاني: إجراءات تنفيذ النفقات العمومية (محاسبة عمليات الصرف)

أولاً: المرحلة الإدارية لتنفيذ النفقات العمومية

ثانياً: المرحلة المحاسبية لتنفيذ النفقات العمومية

المبحث الثالث: إجراءات غلق السنة المحاسبية

أولاً: إجراءات غلق السنة المحاسبية

ثانياً: إلزام المحاسب العمومي بإنشاء حساب التسيير وإيداعه لدى مجلس المحاسبة

ثالثاً: إلزام الأمر بالصرف بإعداد الحساب الإداري

الفصل السابع: الرقابة على المال العام

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة على المال العام

أولاً: تعريف الرقابة على المال العام ومبرراتها

ثانياً: أنواع الرقابة على المال العام

المبحث الثاني: الرقابة المستقلة على المال العام

أولاً: الرقابة السياسية للبرلمان على المال العام

ثانياً: رقابة مجلس المحاسبة

المبحث الثالث: الرقابة الإدارية من قبل الهيئات التابعة لوزارة المالية

أولاً: الرقابة السابقة

ثانياً: رقابة المفتشية العامة للمالية

ثالثاً: رقابة مفتشية المصالح المحاسبية

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

سنستعرض في هذا الفصل الإطار النظري للمحاسبة العمومية، بداية بمفهومها (المبحث الأول)، حيث سنتطرق لمختلف التعاريف حولها، وقد تم تصنيفها من عدة زوايا، فمنها ما هو تقليدي أو حديث، ومنها ما هو تقني، قانوني أو إداري.

كما سنتطرق إلى طبيعة العلاقة التي تربط ما بين المالية العامة والمحاسبة العمومية، وكذا بين هذه الأخيرة والمحاسبة العامة (المبحث الثاني)، لنصل في الأخير إلى تحديد مجال تطبيق المحاسبة العمومية (المبحث الثالث).

المبحث الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

للمحاسبة العمومية العديد من التعاريف، وقد تم تصنيفها حسب الزاوية التي تدرس من خلالها إلى تقليدي وحديث، وكذا إلى تقني، قانوني وإداري.

أولاً: المفهوم التقليدي والحديث للمحاسبة العمومية

تعددت التعاريف الموضوعية تماشياً مع التطورات الحاصلة في فلسفة الدولة ودرجة تدخلها وتوسع النشاط الحكومي والأهداف التي تسعى لتحقيقها، لذا يمكن تقسيم هذه التعاريف إلى تقليدية وحديثة.

عموماً يمكن ذكر التعاريف التالية:

1- التعاريف التقليدية للمحاسبة العمومية:

يمكن ذكر التعاريف التالية:

التعريف-1: المحاسبة العمومية هي فرع من فروع المحاسبة تختص بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم الحكومة¹.

التعريف-2: المحاسبة العمومية هي المبادئ، التقاليد والإجراءات المتعلقة بالمحاسبة عن الإدارات المحلية والوحدات الحكومية الوطنية، وهي تتصف بالتسجيل في السجلات والقوائم المالية لحسابات الموازنة العامة للدولة، مع مراعاة القيود القانونية والإدارية المفروضة على الإنفاق وتسجيل الإلتزامات².

¹-محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية، الطبعة 4، عمان، الأردن، 1998، ص4.

²-محمد الفيومي محمد، أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، 1988، ص12.

التعريف-3: المحاسبة العمومية هي كل العمليات التي تهدف إلى إثبات وتحصيل وإنفاق الموارد الحكومية، ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها للجهات المعنية المختلفة.³

2-التعاريف الحديثة:

مع التطورات الاقتصادية الحاصلة وتزايد تدخل الدولة، لم يعد مفهوم المحاسبة العمومية مقتصرًا على المفهوم الكلاسيكي الذي يحاول فقط تحديد الإيرادات والنفقات في شكل أرقام صماء، وإنما تسعى المحاسبة بمفهومها الحديث إلى ضمان الرقابة على تلك النفقات إضافة إلى تحديد فعاليتها في تحقيق النمو، كما يسمح النظام المحاسبي المعاصر إلى توفير البيانات المتعلقة بممتلكات الدولة وقياس المردودية وتكلفة الخدمات العمومية:

التعريف-1: هي المجال المحاسبي المتخصص في عملية تقدير وقياس وتسجيل وتصنيف المعاملات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، ومن ثم إنتاج المعلومات المفيدة في اتخاذ القرار. إبلاغها للجهات المختصة، على النحو الذي تنظمه التشريعات الرسمية والأصول والقواعد المتعلقة بذلك.⁴

التعريف-2: أنها دراسة لمجموعة المبادئ والأنشطة والمعايير المتعارف عليها ودراسة تطبيقية للأساليب الفنية، من تجميع وتبويب وتلخيص وتحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي، بغرض فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات ونفقات الحكومة، وكذا بغرض اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.⁵

التعريف-3: هي مجموع الأسس والمبادئ الرامية إلى فرض الرقابة المالية والقانونية على الموارد المالية للحكومة وطريقة إنفاقها، وهي لا تهدف إلى تحقيق الربح بل تسعى لخدمة المواطنين والمجتمع، وتتضمن تقديم التقارير الدورية حول إنفاق وتحصيل الأموال العامة، وبالتالي فهي تخدم أهداف التخطيط والمتابعة ومراقبة الأموال العامة.⁶

التعريف-4: وهو تعريف هيئة الأمم المتحدة الوارد في دليل المحاسبة العمومية: المحاسبة العمومية هي "أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات الحكومية، وأغراض الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية وبالموجودات المختلفة، وتصنيف البيانات لإستخدامها لأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة"⁷. كما عرفت على أنها المحاسبة

³- آل داوود يوسف، المحاسبة الحكومية، منتدى المحاسبين العرب، متاح على الرابط: WWW.ACC4

⁴-إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، الطبعة 1، المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص35.

⁵-إبراهيم السيد المليجي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2002، ص3.

⁶-محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 1998، ص7.

⁷-رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص14.

التي تختص بقياس وتبويب وتقسيم، ومعالجة وتحصيل و رقابة وتأكيّد صحة الإيرادات والنفقات للأنشطة المرتبطة بالقطاع الحكومي⁸.

ثانياً: تعريف المحاسبة العمومية حسب مجال الدراسة (قانونيا، تقنيا و إداريا)

كما يمكن تعريف المحاسبة العمومية حسب الزاوية التي تدرس من خلالها، فهناك تعريف تقني، تعريف إداري وتعريف قانوني:

1-التعريف القانوني للمحاسبة العمومية:

هذا التعريف مستوحى من المرسوم الفرنسي الصادر في 31 ماي 1862 ، الذي عرف المحاسبة العمومية على أنها " مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة " وهذه الأخيرة حسب التعريف هي نقود الدولة والمحافظات والبلديات والمؤسسات العمومية.

ظل هذا التعريف ساري المفعول طوال قرن من الزمن إلى غاية صدور مرسوم 29 ديسمبر 962 ، الذي اعتبر التعريف السابق بعيدا عن الواقع بفعل التطور الحاصل في نطاق المحاسبة العمومية، فعبارة النقود العامة وعلى الرغم من التوسع في مدلولها لتشمل كل الأموال ذات الطابع النقدي، أي كل وسائل الدفع التي لها قوة إجرائية وكذا قيد المحفظة أي كل سندات الحقوق والديون المحولة آجلا إلى تحصيلات ومدفوعات، إلا أنها تستثني الأموال غير النقدية مثل العقارات والمنقولات والمواد التي أصبحت اليوم ضمن مجال تطبيق المحاسبة العمومية.

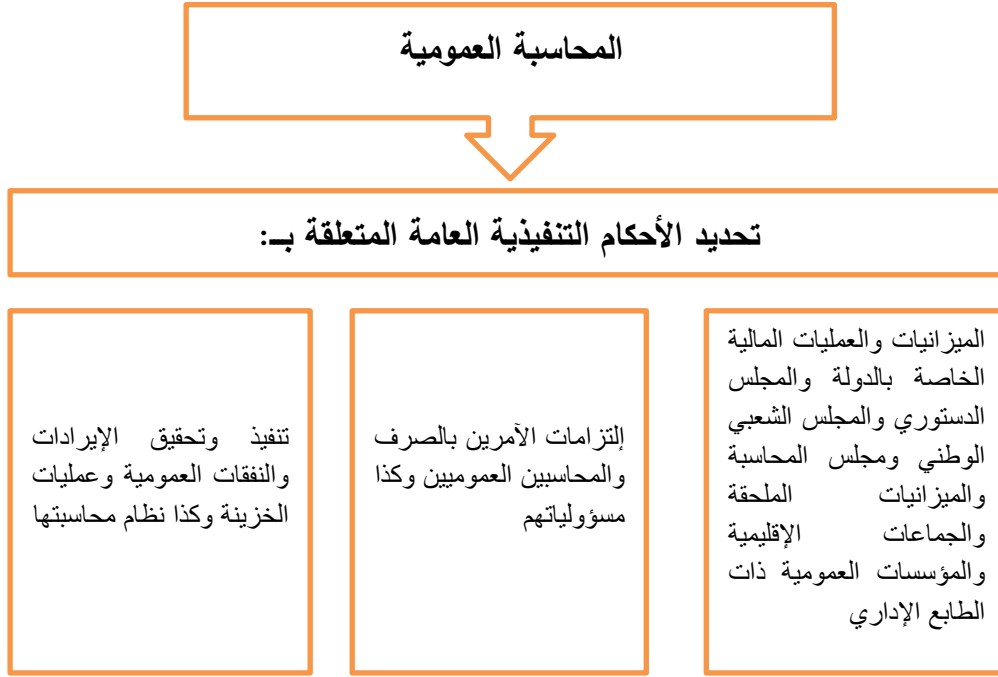
يمكن تعريفها أيضا من المنظور القانوني على أنها " مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة".

أما من منظور التشريع الجزائري، فقد عرفها المشرع في المادة الأولى من القانون 90-21 التي حددت مضمون المحاسبة العمومية على أنها "الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري....." بالإضافة إلى أنها تقوم بتحديد "التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم..." و كذا أحكام "تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها".

أي أنه وفقا للمشرع الجزائري فإن المحاسبة العمومية هي:

⁸صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص5.

شكل رقم 01: تعريف المحاسبة العمومية وفق القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.



المصدر: من إعداد الأستاذة إعتامدا على المادة 01 من القانون 90-21.

2-التعريف التقني للمحاسبة العمومية:

تقنيا تعرف المحاسبة العمومية " أنها مجموعة من المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها. غير أن هذا التعريف ضيق حيث يحصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية غير أن مجالها يشمل بالإضافة الى العمليات المالية للأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين التزاماتهم ومسؤولياتهم⁹.

3- التعريف الإداري للمحاسبة العمومية:

من وجهة نظر إدارية تعرف المحاسبة العمومية " أنها قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين " وتعرف ايضا " على أنها عبارة عن مجموعة من القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي"¹⁰.

⁹-منصوري الزين، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، جامعة سعد دحلب-البلدية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، 2015، ص 2.
¹⁰ -J.C.Martinet et P.Dimalta, Droit budgétaire, LITC, Paris, 1999, p775.

غير أن هذا التعريف يبقى هو الآخر محدوداً، كون السمة الإدارية في هذا التعريف تتسم في تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين وتستثني تنظيم وظيفة الأمرين بالصرف، إضافة إلى مختلف الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن تطبيق قواعد المحاسبة العمومية¹¹.

من التعاريف السابقة، يمكن القول أن المحاسبة العمومية هي مزيج من القواعد القانونية والتقنية التي تضبط إجراءات وآليات تنفيذ وتسجيل عمليات تحصيل الإيرادات ودفع النفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة وميزانيات مختلف الهيئات الحكومية، وكذا طريقة إعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية عن نتائج تسيير مختلف وحدات القطاع العمومي.

المبحث الثاني: المحاسبة العمومية وعلاقتها بالمالية العامة والمحاسبة العامة

أولاً: المحاسبة العمومية وعلاقتها بالمالية العامة والميزانية العمومية:

تعتبر الميزانية العمومية همزة الوصل بين المالية العامة والمحاسبة العمومية، فالمالية العامة هي التي تقوم بتحديد الإطار العام والسياسة العامة في مجال تسيير المال العام وهي تهدف إلى وضع الميزانية العمومية بكل مكوناتها (الإيرادات العمومية، النفقات العمومية ورصيد الموازنة) وتحديد كيفية إعدادها والتصويت عليها، بالإضافة إلى أسسها ومبادئها، بينما المحاسبة العمومية تعنى بتنفيذ هذه الميزانية بشقيها، أي تنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنفيذ عمليات النفقات العمومية، وتحديد صلاحيات ومسؤوليات الأعوان المكلفون بالتنفيذ.

وفي الحقيقة لا يمكن التعامل مع الأموال العامة دون التطرق إلى إدارة وتنفيذ الموازنات العمومية، فدراسة المالية العامة لا تكفي لمعرفة الأموال العامة وتوزيعها (الدخل والإنفاق)، لذلك يتم اللجوء إلى دراسة المحاسبة العمومية.

إذ ترتبط المحاسبة العمومية، بالميزانية العامة التي هي في حقيقتها تخطيط لإيرادات الدولة ونفقاتها عن فترة مقبلة " هي سنة في الغالب"، وهي تعد أداة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، إذ تتم مقارنة الأداء المخطط مع الحساب الختامي للهيئات العمومية (قانون تسوية الميزانية) و يتم مناقشتها في البرلمان بغرفتيه.

ثانياً: المحاسبة العمومية والمحاسبة العامة

كثيراً ما يتم الخلط بين المحاسبة العمومية (comptabilité publique) والمحاسبة العامة (comptabilité générale) لكن في الحقيقة هما مختلفان تماماً، وسنتطرق فيما يلي إلى التفرقة بينهما¹²:

¹¹-قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 1999.

1-أوجه التشابه:

- ← تستخدم كل من المحاسبة العامة والمحاسبة العمومية نفس المصطلحات المحاسبية مثلا الإيرادات؛
- ← سنوية المحاسبة: يقوم كلا من النظامين على مبدأ السنوية أي أن مجمل الإيرادات والمصروفات تكون سنوية؛
- ← تبويب الحسابات: تقسم الميزانية العامة للدولة في الحسابات العامة إلى أبواب وبنود، حيث يتم تخصيص رقم لكل باب وبنود لتسهيل إعداد الميزانية وتنفيذها ومراقبتها ومراقبتها. بينما في المحاسبة العامة، هناك نظام محاسبة وطني أو مخطط محاسبة مالية.

2-أوجه الاختلاف:

- ← تهدف المحاسبة العامة لبيان النتيجة من ربح وخسارة وتحديد المركز المالي في نهاية الفترة الزمنية في حين المحاسبة العمومية تهدف إلى فرض رقابة مالية وقانونية على إيرادات الدولة ونفقاتها؛
- ← المحاسبة العامة تقوم بإعداد عدة وثائق في حين المحاسبة العمومية تقوم بإعداد الحساب الختامي فقط؛
- ← يتم تطبيق المحاسبة العمومية في المؤسسات والهيئات العمومية التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، بينما يتم تطبيق المحاسبة العامة على أنواع مختلفة من المؤسسات ، سواء كانت عامة أم لا.
- ← من ناحية المضمون: المحاسبة العمومية تتعلق بالقواعد القانونية والإجرائية التي تنظم عمليات المالية للهيئات العمومية، بينما المحاسبة العامة هي عبارة عن قيود وتقنيات محاسبية؛
- ← استقلالية السنوات: تعتمد المحاسبة العامة على محاسبة الإلتزام، بينما تعتمد المحاسبة العمومية على محاسبة الصندوق، فمحاسبة الإلتزام أو محاسبة التعهد وتسمى أيضا محاسبة الاستحقاق تعتمد على مبدأ استقلالية السنوات ، أي أنه بالنسبة لكل سنة تخصص لها إيراداتها ونفقاتها للسماح بحساب النتيجة، بينما محاسبة الصندوق أو محاسبة الخزينة ، فهي تتبع التحصيل والدفع، أي لا تسجل عند الإلتزام بل عندما تحدث الحركة النقدية، مما يعني أنها محاسبة لا تحترم مبدأ الاستقلالية (هناك مبدأ السنوية ، لكن لا يوجد مبدأ الاستقلالية).

المبحث الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

- يمكن حصر مجال تطبيق المحاسبة العمومية من جانبين الجانب العضوي ويتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، والجانب المادي ويخص العمليات التي تطبق عليها هذه القواعد، أي العمليات المالية:

¹² -بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة: دراسة حالة إقامة جامعية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر-3، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 2010-2011، ص64.

أولاً: الجانب العضوي (الهيئات العمومية)

تتمثل الهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية في القطاع العام غير الربحي، لذا سنتطرق فيما يلي إلى التعريف بهذا القطاع، ثم سنتطرق لخصائص نشاط وحدات القطاع العام غير الربحي:

1-التعريف بالقطاع العام غير الربحي

يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية العمومية التي لا تهدف لتحقيق الربح، والتي تنفق المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة ، بغض النظر عن الربح أو الخسارة ، نظرا لكون أنشطتها تمول من أموال عمومية مخصصة لتغطية نفقات الموازنة العامة للدولة. ومنه يمكننا القول أنه يتم تطبيق المحاسبة العمومية في "وحدات الخدمة العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة ، وهي الوحدات التي تقدم خدماتها للجمهور دون مقابل أو مقابل رسم رمزي ليس له علاقة بالتكلفة

13.

الجدول الموالي يبين أقسام القطاع العام، فالقسم الأول منه تطبق عليه قواعد المحاسبة العمومية والقسم الثاني لا تطبق عليه:

جدول رقم 01: مكونات القطاع العام.

القطاع العام	
القطاع العام الربحي	القطاع العام غير الربحي
وهو القطاع الإقتصادي العمومي الذي ينتج سلع وخدمات بمقابل مادي يغطي التكلفة مع هامش ربح معين ويهدف لتحقيق الربح. يخضع لقواعد السوق وللقانون التجاري. وتتضمن:	وهو مجموع الهيئات العمومية التي تقدم خدمات المرفق العام، وتكون بصفة مجانية 100 % أو بمقابل رمزي لا يغطي تكلفة الخدمة. وهي:
-المؤسسات الإقتصادية العمومية ،	-الدولة: ونقصد بها السلطة المركزية بما فيها
-البنوك العمومية؛	رئاسة الجمهورية، رئاسة الحكومة، الوزارات؛
-شركات التأمين العمومية.	-الجماعات المحلية: البلديات والولايات؛
	-صناديق الضمان الإجتماعي؛
	-المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري:
	الجامعات، المستشفيات، مراكز التكوين

13- عبد الله عبد السلام أحمد وآخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000، ص28.

2- خصائص نشاط وحدات القطاع العام غير الربحي:

يهدف نشاط الإدارات العمومية إلى تحقيق المصلحة العامة من خلال إنفاق الأموال العمومية المصادق عليها على شكل اعتمادات مالية ضمن الميزانية العامة للدولة، وعلى هذا الأساس يجب أن تكون مكونات نظام المحاسبة العمومية متوافقة مع خصائص وطبيعة نشاط القطاع العام غير الربحي التي يمكن إختصارها فيما يلي:¹⁴

← عدم وجود هدف تحقيق الربح ، حيث إن القطاع العام يهدف إلى تقديم خدمات المرفق العام من أجل تحقيق منفعة عامة للمجتمع، والتي يتم أداؤها بصفة مجانية أو بمقابل رمزي لا يغطي إلا جزءا بسيطا من التكلفة، ولهذا السبب فإن مفهوم قياس الربح عن طريق مقابلة الإيرادات والأعباء غير معمول به في نظام المحاسبة العمومية؛

← ليس من الضروري وجود علاقة مباشرة بين الإيرادات و النفقات في نشاط القطاع العام غير الربحي، إذ تتركز مهام بعض الإدارات العمومية في وظيفة تحصيل الإيرادات فقط، كما هو الحال مثلا بالنسبة لمصالح إدارة الضرائب والجمارك، في حين يغلب على البعض الآخر جانب الإنفاق؛

← تخضع المحاسبة العمومية لمجموعة من القواعد القانونية والضوابط الرقابية التي ترمي إلى فرض رقابة صارمة على إنفاق الأموال العمومية، وهذا ما يؤكد على ضرورة "الالتزام الكامل بتنفيذ نصوص القوانين والتنظيمات في مجال المحاسبة العمومية حتى و لو جاءت هذه النصوص متعارضة مع المبادئ المحاسبية الكلاسيكية المقبولة و المتعارف عليها؛

← غياب المنافسة في مجال نشاط القطاع العام غير الربحي، فالتنظيمات التي لا تهدف لتحقيق الربح لا تواجه سوق محدد تتنافس عليه مع المنظمات المتشابهة لمجال نشاطها، نظرا لكون طبيعة العمل الذي تقوم به هذه المنظمات لا يتوقع منه تحقيق أي ربح أو يكون هناك عائد ضئيل جدا لا يغطي التكاليف، لذا فإن التوجه إلى هذا النوع من الأعمال ضعيف جدا مما يجعل لهذا النوع من النشاط سوق غير تنافسية؛

¹⁴-شلال زهير، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة-بومرداس، السنة الجامعية 2013/2014، ص 6-7.

- ← وحدات القطاع العام لا تملك رأس مال كما هو الحال بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص، نظرا لكون الوحدات الحكومية تعتمد في تمويلها على الإعتمادات المالية المقترحة من طرف السلطة التنفيذية و التي تقوم السلطة التشريعية بالتصويت ولموافقة عليها، وبالتالي فهي لا تعتمد في تمويلها على رأس المال؛
- ← أصول الوحدات الحكومية تعتبر ملكية عمومية، إضافة لكونها تعتمد على تمويل نشاطها على الموارد المتجددة و المخصصة لها سنويا في الميزانية العامة للدولة؛
- ← الإعتمادات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة تعتبر أموالا مخصصة تصرف في المجال الذي رصدت من أجله وفقا لتبويب الميزانية، ولا يجوز بالتالي تغيير تخصيصها.

ثانيا: الجانب المادي (العمليات المادية والمحاسبية)

يتمثل الجانب المادي لمجال تطبيق المحاسبة العمومية في العمليات الناتجة عن تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية، التي يقوم بها كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، فهي تتعلق بصفة عامة بما يلي¹⁵ :

- ← تنفيذ الإيرادات والنفقات؛
- ← تسيير الممتلكات؛
- ← إنجاز عمليات الخزينة؛
- ← مسك المحاسبة.

¹⁵- عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية واثرها على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر: دراسة إستطلاعية لأراء عينة من الأكاديميين والمهنيين، أطروحة دكتوراه ل.م.د، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2018-2019، ص 241.

الفصل الثاني: الميزانية العامة للدولة

الفصل الثاني: الميزانية العامة للدولة

المبحث الأول: مفهوم الميزانية العامة للدولة وعمليات الخزينة

تعتبر الموازنة العامة من أهم التنظيمات المالية المعاصرة، وقد وردت تعريفات مختلفة لها، ركز بعضها على الجانب المالي للميزانية العامة والبعض الآخر ركز على الجانب القانوني لها ، في حين جمع آخرون بين الجانبين معاً.

وقد إرتبط مفهوم الميزانية العامة للدولة ومضمونها بتطور مفهوم ومضمون علم المالية العامة، الذي بدوره إرتبط بتطور دور الدولة في النشاط الإقتصادي. سنحاول فيما يلي التطرق إلى مختلف هذه التعاريف بإيجاز وكذا التمييز فيما بينها، لكن قبل ذلك لا بد من إلقاء نظرة على نشأتها وتطورها التاريخي:

أولاً: نشأة الميزانية العامة للدولة وتطورها التاريخي

إن المفهوم البسيط للموازنة المتمثل في ضبط الإيرادات والنفقات كان سائداً منذ القدم، فقد إحتوت مؤلفات أرسطو وأفلاطون إشارات واضحة للمبادئ والأصول التي تقوم عليها الإيرادات والنفقات، وكذلك حاول العراقيون والمصريون القدماء وضع جداول وحسابات توازن بين الإيرادات والنفقات، فمسلة حمو رابي فيها إشارات إلى كيفية تنظيم الضرائب وجبايتها وكيفية التصرف في الأموال¹⁶.

أما فكرة إعداد موازنة لنفقات وإيرادات الدولة عن فترة مقبلة بالصورة التي هي حالي، فهي فكرة حديثة العهد تزامن ظهورها مع عصر النهضة وظهر مفهوم الدولة الحديثة، مع تطور مؤسسات الحكم وأخذها شكلاً دستورياً، وظهر مجلس النواب في بعض الدول الأوروبية، هؤلاء النواب أخذوا يطالبون بحقهم في معرفة أسباب فرض الضرائب ومقدارها وطرق تحصيلها، وحققت أول نجاح لها في بريطانيا سنة 1628 حينما تم إقرار ضرورة إعتتماد الإيرادات والنفقات من السلطة التشريعية والإذن للملك شارك الأول في جباية الضرائب من الشعب لتمويل النفقات العامة، وتم تكريس هذا المبدأ نهائياً في سنة 1688

¹⁶-بوشنتر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة: دراسة حالة إقامة جامعية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر-3، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 2010-2011، ص32.

في دستور الحقوق الذي أعلن عدم مشروعية جباية أية أموال من الشعب إلا بمقدار ومواعيد يوافق عليها البرلمان، وتطورت الفكرة إلى أن طالب النواب بضرورة الرقابة على كيفية إنفاق حصيلة الضرائب ومناقشة كلفة الإيرادات والنفقات الخاصة بالدولة¹⁷. وفي فرنسا يعود ظهور الميزانية العمومية بالمفهوم الحديث إلى سنة 1789.

ثانيا: تعريف الميزانية العامة للدولة

1- تعريف الميزانية العامة للدولة من الناحية الاقتصادية:

الميزانية أو الموازنة هما مصطلحان مختلفان لنفس المعنى، لكن المصطلح الأكثر قربا للمعنى الحقيقي هو الموازنة، ذلك لأنه يعبر عن الميزانية التقديرية وليس الفعلية، بينما الميزانية فهي تعني ما تم تنفيذه أي ما يقابله باللغة الفرنسية كلمة « bilan » وليس « budget » ، وقد إعتد المشرع الجزائري مصطلح الميزانية في مختلف النصوص القانونية.

فيما يلي سوف نستعرض بعض التعاريف التي تخص الميزانية العامة للدولة:

التعريف-1: الميزانية في مفهومها العام " هي جرد للنفقات و الإيرادات المقرر تحقيقها خلال فترة محددة من طرف شخص أو مجموعة، وهي تعني بالنسبة للدولة مجموع الحسابات التي ترسم لسنة ميلادية واحدة جميع الموارد وجميع الأعباء للدولة"¹⁸.

التعريف-2: الميزانية العامة للدولة هي تقدير تفصيلي لنفقات الدولة وإيراداتها خلال سنة مالية مقبلة، تعده أجهزة الحكومة وتعتمده السلطة التشريعية بإصدار ما يسمى بنظام أو مرسوم الميزانية، الذي يجيز لهذه الأجهزة تنفيذ الميزانية بجانبها التحصيلي والإنفاقي.¹⁹

التعريف-3: وهو منصوص عليه في دليل المحاسبة الحكومية للأمم المتحدة الذي يعرف الميزانية العامة بأنها "عملية سنوية للتخطيط والتنسيق والرقابة على استخدام الموارد في الدولة بكفاية لتحقيق الأهداف المطلوبة"²⁰.

بناء على التعاريف السابقة يمكن إستخلاص تعريف جامع على النحو التالي:

الميزانية العامة للدولة هي الوثيقة التقديرية التي تحضرها السلطة التنفيذية ممثلة في وزارة المالية وتجزئها السلطة التشريعية، تتضمن خطة الإنفاق للسنة المقبلة والإيرادات التي تغطيها.

2- تعريف الميزانية العامة للدولة من الناحية القانونية:

¹⁷-F.ADAM, O. FERRAND, R.RIOUX, Finances publiques, 2^{ème} Edition, Presses de sciences PO et Dalloz, France, 2007, p27.

¹⁸-نور محمد لمين، دور الموازنة العامة في التنمية الفلاحية والريفية كبديل إقتصادي خارج قطاع المحروقات: دراسة حالة ولاية تيارت، رسالة ماجستير، مدرسة الدكتوراه تخصص تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان، 2011-2012، ص19.

¹⁹-محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، طبعة 2008، ص3.

²⁰-لعمارة جمال، تطور فكرة ومفهوم الموازنة العامة للدولة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد الأول، العدد الأول، نوفمبر 2001، ص 112.

سنتطرق فيما يلي لتعريف الميزانية العامة للدولة في تشريعات بعض الدول الغربية والعربية:
القانون الفرنسي:

عرفها القانون الفرنسي أنها " الصيغة التشريعية التي تقدر بموجبها أعباء الدولة وإيراداتها ويؤذن بها، ويقرها البرلمان في قانون الموازنة الذي يعبر عن أهداف الحكومة الاقتصادية والمالية"²¹.

القانون الأمريكي:

القانون الأمريكي عرفها بأنها " صك تقدر فيه نفقات السنة التالية وإيراداتها بموجب القوانين المعمول بها عند التقديم، واقتراحات الجباية المبسطة فيها"²².

القانون البريطاني:

عرف النظام البريطاني الميزانية العامة بأنها "تقدير للإيرادات المنتظرة في السنة القادمة والمصروفات التي ستحملها هذه الإيرادات".

القانون البلجيكي:

الميزانية هي بيان الإيرادات والنفقات خلال الدورة المالية"²³.

القانون المصري:

عرفها في المادة الأولى من القانون 53-1973 بأنها هي " البرنامج المالي للخطة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف وذلك في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقا للسياسة العامة للدولة"²⁴.

القانون اللبناني:

عرف المشرع اللبناني الميزانية على أنها "صك تشريعي تقدر فيه نفقات الدولة وإيراداتها عن سنة مقبلة وتجاز بموجبه الجباية والإنفاق"²⁵.

القانون السوري:

أما القانون المالي الأساسي السوري فقد عرفتها المادة الثانية منه بأنها "الخطة المالية الأساسية السنوية لتنفيذ الخطة الاقتصادية بما يحقق أهدافها ويتفق مع بيانها العام والتفصيلي"²⁶.

القانون الجزائري:

²¹-محمد طاقة و هدى العزاوي، إقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص167.

²²-عدنان محسن ظاهر، الموازنات العامة في الدول العربية، ص14.

²³-خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير الشامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، 2007، ص 270.

²⁴-عاطف وليام أندراوس، الإقتصاد المالي العام في ظل التحولات الإقتصادية المعاصرة، الإسكندرية، دار الفكر الجامعي، 2010، ص525.

²⁵-محمد ساحل، المالية العامة، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2017، ص 224.

²⁶-عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها: دراسة مقارنة، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، سبتمبر 2014، ص 145.

أما المشرع الجزائري فقد عرف الميزانية العامة للدولة بأنها "الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والإستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال وترخص بها"²⁷، كما حدد في القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية أنه "تتشكل الميزانية العامة من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة محددة سنويا بموجب قانون المالية والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها"²⁸.

ثالثا: التمييز بين ميزانية الدولة وباقي أنواع الميزانيات

1- التمييز بين ميزانية الدولة والحساب الختامي

تختلف الميزانية العامة عن الحساب الختامي في كون هذا الأخير هو عملية رصد لكافة النفقات العامة الفعلية التي تم إنفاقها، وكافة الإيرادات الفعلية التي تم تحصيلها خلال فترة السنة المالية، تبعا لإجراءات المحاسبة المعمول بها، بحيث يبين الحساب الختامي نتيجة تنفيذ الميزانية خلال السنة وهنا نكون أمام حالة من الحالات الثلاث الممكنة: حالة العجز، حالة الفائض، حالة التوازن.

وبالتالي يمكن اعتبار الحساب الختامي كمقياس مالي لصحة التقديرات الواردة في الميزانية ودليلا على كفاءة ونجاعة الأجهزة القائمة بذلك، ولذلك تظهر أهميته من وجهة نظر رجال التخطيط والإحصاء، عكس الميزانية التي تتجلى أهميتها من وجهة نظر رجال السياسة باعتبارها ترجمة لخطة الدولة وبرنامجها الاقتصادي في فتر زمنية محددة.

2- التمييز بين ميزانية الدولة والميزانية الوطنية:

تختلف الميزانية العامة عن الميزانية الوطنية في كون هذه الأخيرة عبارة عن جملة التقديرات والتوقعات للنشاط الاقتصادي خلال سنة، أي مقياسا للنمو الاقتصادي وتظهر فيها عادة معدلات الناتج الخام، التشغيل الكلي، مستويات التضخم وغيرها من المقاييس الاقتصادية والمالية لاقتصاد الدولة، ولا يقتصر دورها على تقدير حجم النفقات والإيرادات في الوطن فقط، وإنما يمتد ذلك إلى كل أصول وخصوم الدولة خارج الوطن وذلك عن طريق إجراء حساب مالي شامل للثروة الاقتصادية والمالية يقوم به خبراء المالية يسمى حساب الثروة الوطنية²⁹، كما تختلف الميزانية العامة عن الميزانية الوطنية لعدم خضوع التقديرات المالية لهذه الأخير لإجراء الإجازة كما هو عليه الحال بالنسبة للميزانية العامة³⁰.

3- الميزانية العامة للدولة وميزانية الهيئات العمومية الخاضعة لقانون المحاسبة العمومية:

تختلف ميزانية الدولة عن ميزانيات الهيئات العمومية الخاضعة لقانون المحاسبة العمومية، في كون ميزانية الدولة هي عبارة عن تقدير وإجازة للنفقات والإيرادات العامة خلال سنة مقلبة، أما ميزانية الهيئة

²⁷-المادة 03 من القانون رقم 90-21 التعلق بالمحاسبة العمومية.

²⁸-المادة 04 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، المتعلق بقوانين المالية.

²⁹-سوزي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار النشر الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص ص 276-277.

³⁰-أوكيل محمد أمين، محاضرات في قانون المالية، جامعة عبد الرحمن ميرة-بجاية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2014-2015، ص 13.

العمومية فتشمل أصول وخصوم هذه المؤسسات أي ما لها من أموال وما عليها من ديون، بحيث تشكل هذه الأخير الذمة المالية لها في تاريخ معين بالذات غالبا ما يكون في نهاية السنة المالية³¹.
وعلاوة على ذلك فإن الميزانية العامة تقوم على مرتكزين ثابتين هما التوقع والاجازة، بينما لا تستند الميزانيات الخاصة بالهيئات العمومية بالضرورة على هذين العنصرين الأساسيين لاسيما بالنسبة لإجراء الاجازة للاختلاف البين في طبيعة هاتين الميزانيتين³².

رابعاً: الخزينة العمومية وعمليات الخزينة

1-تعريف الخزينة العمومية:

أ-التعريف القانوني:

الخزينة العمومية هي هيئة مالية وطنية ليست لها الشخصية المعنوية (المركز المحاسبية)، مكلفة بتحقيق الفعل المالي والحركة المالية للدولة والهيئات العمومية الأخرى وذلك عن طريق تحصيل الإيرادات ودفع النفقات بالإضافة إلى عمليات الخزينة³³.
كما أنها العون الرئيسي الذي يقوم بتنفيذ الميزانية العامة للدولة وميزانية الهيئات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

ب-التعريف المالي والاقتصادي:

الخزينة العمومية هي مؤسسة مالية تضمن الحفاظ على التوازن المالي النقدي بموجب عمليات الصندوق والبنك كما تقوم بممارسة النشاط الوصائي وتمويل الاقتصاد. وقد عرفها لوفن برقار (Lofent Berger) بأنها صرف وممول الدولة، وهي مصلحة الدولة التي تضمن الحفاظ على التوازنات النقدية والمالية. كما عرفها (Paul marie) بأنها تلك الهيئة التي تتحكم في التدفقات النقدية.

ج-التعريف الإداري:

الخزينة العمومية هي مجموعة المصالح الإدارية المركزية والخارجية التي تربطها من الناحية الإدارية سلطة وزير المالية ومن الناحية المالية وحدة الصندوق³⁴.

2-عمليات الخزينة العمومية:

تنص المادة 12 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنه: "تتمثل عمليات الخزينة في كافة حركات الأموال نقدا والقيم المعبأة وحسابات الإيداع والحسابات الجارية وحسابات

³¹-Yahia DENIDNI, La pratique du système budgétaire en Algérie, OPU, Alger, 2002, p98.

³²-أوكليل محمد أمين، مرجع سابق، ص 12.

³³-عبود ميلود، مرجع سابق، ص 271.

³⁴-بن رمضان بلقاسم، تنفيذ نفقات الدولة، التكوين التحضيري للمفتشين الرئيسيين للخزينة والمحاسبة والتأمينات، المديرية العامة للمحاسبة، وزارة المالية، 21 جانفي 2015، ص 01.

الديون، ويمكن أن تنصب هذه العمليات على تسبير القيم والمواد التي تتم حيازتها طبقاً للتشريع والتنظيم المعمول بهما".

ويضيف نص المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 11-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية احتواها على أنه: "يمسك المحاسبون الرئيسيون في مجال عمليات الخزينة حسابات حركات الأموال نقدا كانت أو قيما في حسابات ودائع، أو حسابات جارية أو في حسابات دائنة أو مدينة".

كما تمارس الخزينة العمومية مهاماً متعددة ومختلفة منها ما يسمى بالعمليات ذات الطابع النهائي وهي تلك المدرجة في الميزانية العامة للدولة والميزانيات الملحقة والحسابات الخاصة طبقاً لأحكام المواد 08 و 62 من القانون 84-17 المؤرخ في 07 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، إذ تنص المادة 62 على أنه: "تدرج عمليات خزينة الدولة في الحسابات المتميزة للخزينة ضمن الشروط المحددة عن طريق التنظيم".

وفضلاً عن العمليات الدائمة للدولة المشار إليها في المواد أعلاه، تقوم الخزينة العامة تحت مسؤولية الدولة بتنفيذ عمليات الخزينة وتشمل هذه العمليات خاصة على ما يلي:

← إصدارات وتسديدات الاقتراض المنفذة وفقاً للترخيصات الممنوحة بمقتضى قانون المالية؛

← عمليات الإيداع بأمر ولحساب الهيئات المكتتبة لدى الخزينة.

ومنها ما يسمى بالعمليات ذات الطابع المؤقت كتلك المنفذة برأسمال والخاصة بالدين العمومي على المدى المتوسط والطويل وعمليات الخزينة وتحتوي على إصدار واستهلاك القروض ذات المدى القصير وودائع المتعاملين مع الخزينة.

المبحث الثاني: خصائص الميزانية العامة للدولة ومبادئها

أولاً: خصائص الميزانية العامة للدولة

1- الميزانية العامة وثيقة رسمية:

تعتبر الميزانية العامة وثيقة رسمية لأنها تصدر عن جهة رسمية هي الحكومة، وهي بذلك تمثل اعترافاً علنياً ومحدداً من الحكومة لمجتمعها أو غيره يتضمن خطة النشاط المالي للحكومة³⁵.

2- الميزانية العامة وثيقة محاسبية:

تخضع الميزانية العامة للشكليات التي يعرفها نظام المحاسبة العمومية على هيئات عمومية ذات طابع إداري (غير ربحي) والتي تعتمد في مسك محاسبتها على تقسيم الميزانية إلى قسم خاص بالإيرادات والآخر خاص بالنفقات وكل جانب مقسم إلى فصول، كل فصل إلى أبواب وكل باب إلى مواد ثم بنود³⁶.

3- الميزانية العامة خطة مالية:

³⁵- عيود ميلود، مرجع سابق، ص 6.

³⁶- عيود ميلود، نفس المرجع السابق، ص 7.

الميزانية العامة للدولة هي خطة مالية ذات أهداف اقتصادية وسياسية ومالية واجتماعية في إطار ما ترسمه لها الخطة الاقتصادية في حدود، مع أن إظهار هذا الدور يعد أمراً ضرورياً في ظل الأخذ بنظام التخطيط الاقتصادي الذي بدأ يعم كثيراً من دول العالم حيث أن هذا النظام يتطلب ضماناً لتنفيذ الخطة، وأن تخطط لهذه الأهداف أساساً عند إعداد مشروع تقديرات الميزانية العامة للدولة استناداً إلى أن هذه الميزانية أصبحت المصدر الرئيسي في تمويل المشروعات الواردة في الخطة كما تعد بمثابة عملية التخطيط قصير الأجل مدته سنة، أو أكثر من سنة، عموماً هي في الغالب سنة تترجم خطة التنمية وأهدافها إلى برامج سنوية³⁷.

4- الميزانية العامة تقدير وتنبؤ لإيرادات ونفقات الدولة عن فترة قادمة:

تتضمن الميزانية العامة للدولة، توقعات لأرقام مبالغ النفقات العامة والإيرادات العامة لمدة لاحقة غالباً ما تكون سنة، يتطلب هذا الطابع التقديري للميزانية العامة أقصى درجات الدقة والموضوعية إذ تتوقف أهمية الميزانية العامة على دقة معايير التوقع والتقدير، ونجاحها في تقليل هامش الخطأ، وتقليص الفجوة بين التقدير والواقع، ولا يمكن لمثل هذا التقدير للميزانية العامة أن يتم بمنأى عن متغيرات النشاط الاقتصادي الكلي. فتقوم أجهزة الدولة المختلفة، بتقدير حجم النفقات العامة والإيرادات العامة، اللازمة من أجل تنفيذ السياسات المالية العامة بحيث تأتي هذه التوقعات بصورة مفضلة وموزعة بين الإيرادات العامة المختلفة، ومقسمة حسب أنواعها المتعددة، وبما يتفق مع أبعاد السياسة المالية للدولة. إن صحة التقدير ودقة التنبؤ بمجمل الإيرادات إضافة إلى التحديد والضبط الجيد لمجمل النفقات المتوقعة، يعتبران عاملان أساسيان لتوازن الميزانية من جهة وبالتالي تفادي العجز المالي ولتحقيق الأهداف المسطرة من خلال تنفيذها وهو الأهم وفق البرنامج السياسي والاقتصادي للدولة من جهة ثانية³⁸.

5- الميزانية العامة مرتبطة بشرط الترخيص والإعتماد:

و معناه أن الميزانية لا تصبح قابلة للتنفيذ إلا بعد المصادقة عليها و بالتالي الترخيص بتنفيذها، وعلى هذا الأساس فإن الأمر بالصرف عند انقضاء السنة المالية و لم تصرف فيها الاعتمادات المرخصة و المخصصة له فإنه يحتاج إلى ترخيص من الجهة الوصية لاستعمال الرصيد المتبقي. هذا ما يخص نفقات التسيير ، أما نفقات الاستثمار فإن كانت هناك رخص برامج فإنها تبقى سارية المفعول دون تحديد المدة و بالتالي حتى يتم إلغائها³⁹.

6- الميزانية كقاعدة لمراقبة الأداء

³⁷- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص 149.

³⁸- زينب عوض الله، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، القاهرة، 2006، ص 248.

³⁹- منصور الزين، مرجع سابق، ص 14.

كما تم تعريف الميزانية سابقا فهي تعبر عن برنامج أو خطة عمل للمؤسسة لفترة زمنية محددة وبالتالي تعتبر كأداة لمراقبة الأداء من خلال قياس حجم ونسبة ما تم تحقيقه من البرامج المسطرة والمقارنة بين ما كان مقررا وما تم تحقيقه فعلا⁴⁰.

ثانيا: مبادئ الميزانية العامة للدولة

لقد اتفق علماء المالية العامة، على أن إعداد الميزانية العامة للدولة يجب أن يخضع لمجموعة من المبادئ، تهدف بالدرجة الأولى إلى ضمان تيسير الرقابة الفعلية و الجادة على السياسة المالية للدولة، وضمان إعداد و تحضير الميزانية بأسلوب اقتصادي مقبول، و عموما توجد أربعة مبادئ أساسية للميزانية العامة هي: مبدأ سنوية الميزانية، مبدأ وحدة الميزانية، مبدأ عمومية الميزانية، مبدأ توازن الميزانية. وقد طرأ على هذه المبادئ بعض التغييرات من حيث دورها ومفهومها، تبعا لتغير المفاهيم التي استجذت على المالية العامة.

1-مبدأ سنوية الميزانية:

أ- مفهوم مبدأ السنوية:

يقصد بقاعدة السنوية أن تكون المدة التي تغطيها الموازنة سنة واحدة، أي أن الحكومة تعد كل عام موازنة للعام المقبل وتعرضها على السلطة التشريعية لأخذ موافقتها ولا تُعطى هذ الموافقة مبدئيا إلا لسنة واحدة، مع عدم اشتراط اتفاقها مع السنة الميلادية وإنما تحدد السنة تبعا لظروف كل دولة. ففي غالبية الدول تتطابق السنة المالية مع السنة المدنية، أي أنها تبدأ في الأول من جانفي وتنتهي في 31 ديسمبر من نفس السنة، لكن هناك بعض الدول التي خرجت عن هذه القاعدة، ففي بريطانيا، اليونان، ألمانيا، السويد و أستراليا تبدأ السنة في الأول من شهر أفريل و تنتهي في 31 مارس من السنة الموالية، أما في الولايات المتحدة ومصر فتبدأ السنة في الأول من شهر أوت وتنتهي في 30 جويلية من السنة المقبلة⁴¹.

في الجزائر تم الأخذ بمبدأ السنوية صراحة، وقد نصت على هذا المبدأ عدة مواد، منها المادة 03 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية التي تنص على أنه يقر ويرخص قانون المالية بالنسبة لكل سنة مدنية بمجمل موارد الدولة وأعبائها، وتتفق السنة المالية مع السنة المدنية، حيث يكون تاريخ بداية السنة المالية في الأول من شهر جانفي من كل سنة.

ويترتب عن تطبيق هذا المبدأ النتائج التالية⁴²:

← أن يكون الترخيص بتحصيل الموارد و صرف النفقات عن سنة واحدة؛

⁴⁰-رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2016، ص.ص 122-123.

⁴¹-بوشنطر سليمة، مرجع سابق، ص 48.

⁴²-أيلس شاولش البشير، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، 2008، ص 138.

← أن يتجدد هذا الترخيص كل سنة أي تتوقف مبدئياً عمليات تحصيل الموارد في اليوم الأخير من السنة إلى أن يتجدد الترخيص؛
← أن تلغى الإعتمادات غير المستعملة في اليوم الأخير من السنة، ويستثنى من ذلك نفقات التجهيز.

ب- مبررات قاعدة سنوية الميزانية العامة للدولة:

إن من أسباب اختيار السنة كفترة زمنية قياسية للميزانية العامة للدولة ما يلي:
← صعوبة تقدير التنبؤ للإيرادات العامة ونفقاتها إذا كانت لفترة طويلة، أي أكثر من سنة واحدة؛
← إن إطالة فترة الميزانية العامة إلى أكثر من سنة يقود إلى ضعف الرقابة عليها؛
← ضرورة احتواء الفترة الزمنية القياسية لكافة المواسم والمحاصيل، والسنة هي الفترة الزمنية التي توفر هذا الشرط، فإذا كانت الفترة الزمنية أقل من سنة فإنها لن تشمل كافة المواسم والمحاصيل، مما يضعف من إمكانية مقارنة الميزانية الحالية بالموازنات السابقة كما أن إطالة الفترة للميزانية إلى أكثر من سنة تقود إلى نفس النتيجة؛
← طول الإجراءات المتعلقة بعملية الميزانية بدءاً من أولى خطواتها أو مراحلها حتى المصادقة عليها وإصدارها ووضعها موضع التنفيذ، ومن هنا فإنه يصبح من العسير والمكلف جداً أن يتم تكرار هذه العملية أكثر من مرة في السنة الواحدة وخاصة أن هذه الإجراءات تستغرق في العادة حوالي ثلاثة أشهر وربما أكثر في معظم الأحيان، قبل بدأ السنة المالية الجديدة.

ج- عيوب قاعدة السنوية في الميزانية العامة:

إن تطور وظائف الدولة جعل التقيد بالقاعدة السنوية على إطلاقها أمراً صعباً جداً، وهذا ما حمل البعض على أن يوجهوا لهذا المبدأ عدة إنتقادات منها⁴³:
← أن القرارات الإستراتيجية لسياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية تتعارض مع قاعدة السنوية وذلك لكونها تحتاج لتنفيذها سنوات عديدة مثل ذلك الأعمال الإنشائية الكبرى، التعليم و تخطيط المدن؛

← أن طبيعة النشاط الاقتصادي لا ينسجم مع قاعدة السنوية، حيث أن الأوضاع الاقتصادية تتغير بصورة مستمرة فإذا أردنا تكييف الموازنة لمتطلبات التوجيه الاقتصادي فيجب تكييف مدتها مع الظروف الاقتصادية.

د- إستثناءات قاعدة السنوية:

نظراً لإستحالة تطبيق مبدأ السنوية بشكل حرفي في كل الحالات، فقد جاء إعتماد بعض الإستثناءات التي تفرضها ظروف معينة قد تقتضي تحديد فترة الميزانية لفترات تزيد أو تقل عن السنة

⁴³-بوشنطر سليمة، مرجع سابق، ص49.

كتعديل بداية السنة المالية، أو الأزمات الإقتصادية الحادة، ولعل أهم صور الخروج عن مبدأ السنوية الميزانية مايلي:

← الميزانية الإثني عشرية:

هي ميزانية مؤقتة تقرر فيها الحكومة فتح الإعتمادات لجميع وحداتها لمدة شهر واحد، وتقوم الوحدات الحكومية بتوزيع ما يتقرر لها من اعتمادات على الأبواب والفصول والبنود، وقد جاء هذا الإستثناء نظرا للظروف التي تؤدي إلى عدم المصادقة على الميزانية قبل بداية السنة المالية، فكان لا بد أن تتفق في العام اللاحق بموجب الإنفاق المماثل للعام السابق مقسما على إثني عشر شهرا، وتسمى في الجزائر الإعتمادات الشهرية.

وقد نص عليها القانون 84-17 كما يلي⁴⁴:

"في حالة ما إذا كان تاريخ المصادقة على قانون المالية للسنة المعنية لا يسمح بتطبيق أحكامه عند تاريخ أول يناير من السنة المالية المعنية، يواصل مؤقتا تنفيذ إيرادات ونفقات الميزانية العامة للدولة حسب الشروط التالية:

- 1- بالنسبة للإيرادات طبقا للشروط وكيفيات التحصيل المعمول بها تطبيقا لقانون المالية السابق؛
- 2- بالنسبة لنفقات التسيير في حدود 12/1 من مبلغ الاعتمادات المفتوحة بالنسبة للسنة المالية السابقة وذلك شهريا ولمد لا تتجاوز 3 أشهر؛
- 3- بالنسبة لنفقات التجهيز والاستثمار في حدود 4/1 من الحصة المالية المخصصة لكل قطاع، كما تنتج عن توزيع اعتمادات الدفع المتعلق بالمخطط السنوي للسنة المالية السابقة".

← الإعتمادات الإضافية أو التكميلية:

هي المبالغ التي تصادق عليها السلطة التشريعية لاحقا ويطلق عليها في الجزائر "الإعتمادات التكميلية"، وتتم بواسطة قوانين المالية المكملة والمعدلة التي تجريها الحكومة نظرا لتوافر أسباب جدية لم يكن بمقدور المصالح المكلفة بإعداد الميزانية التنبؤ بها سابقا : كتقلبات سعر الصرف أو انخفاض قيمة الصادرات أو زيادة في تكلفة النفقات الإجمالية مما يؤدي عموما إلى عجز مؤكد في أداء الموازنة العامة، لذلك تقوم الحكومة بتخصيص اعتمادات تكميلية لبعض القطاعات، أو تلجأ إلى تعديل بعض بنود الميزانية مما يسمح بنقل الاعتمادات غير مستعملة وتحويلها إلى الخزينة العمومية أو بتعديل نسب الضرائب المفروضة لزيادة تحصيل الإيرادات⁴⁵.

← الميزانية الدورية أو ميزانية الدورة الإقتصادية:

ظهرت هذه الميزانية نتيجة للتطور الذي طرأ على وظيفة الدولة، ولبعض الإعتبارات الإقتصادية، فقد أخذت بعض الدول بهذا النظام، وذلك لتعويض الديون المتراكمة أو مكافحة عوامل التضخم في أوقات

⁴⁴-المادة 69 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية.

⁴⁵-جمال لعمارة، منهجية الميزانية العامة في الجزائر، مرجع سابق، ص 96.

الرخاء وعوامل الإنكماش في أوقات الكساد⁴⁶ ، وهي تهدف إلى التأثير في الحالة الإقتصادية في حالة الإزدهار تحجم الدولة عن بعض بنود الإنفاق لتصرفها في حالة الركود بهدف تحقيق التوازن الإقتصادي العام.

وقد استطاعت السويد و هي الدولة الوحيدة التي طبقت قاعدة تجاوز سنوية الميزانية بصفة كاملة خلال سنوات 1937-1939، فقامت بإنشاء صندوق يودع فيه فائض الميزانية في سنوات الإزدهار وينفق منه في أوقات الكساد، حيث يجور لهذا الصندوق أن يقدم قروضا ويتم تسديدها خلال خمس سنوات، وبذلك أصبحت الميزانية جزء من ميزانية الدورة الإقتصادية، ولقد إتبع دول أخرى إجراءات مماثلة تقريبا هي بلجيكا وسويسرا.

← إتمادات التعهد (قوانين البرامج):

وهي التي تخصص لتنفيذ بعض البرامج الإنشائية الطويلة المدى التي يتعذر إنجازها في سنة واحدة، كبناء جسر أو متحف⁴⁷، حيث ترصد إتمادات للمشاريع التي تتجاوز في مدتها السنة المالية وبالتالي يتم أخذ الموافقة من السلطة التشريعية على الحصة السنوية من هذه الإتمادات.

في الجزائر تم إتماد برامج التجهيز العمومي، هي ميزانيات خاصة بنفقات الاستثمار دون نفقات التسيير وتتعلق بعمليات تجهيز أو إنشاء مشاريع قاعدية أو حيوية تتطلب مبالغ مالية ضخمة ومدة طويلة لإنجازها تتجاوز السنة بالإضافة إلى إجراءات معقد لتمويلها، ولذلك فإن الميزانية الخاصة بها تكون محددة بمدة انتهاء وتسليم المشروع أو العملية الاستثمارية⁴⁸.

2- مبدأ وحدة الميزانية:

أ- تعريف مبدأ وحدة الميزانية:

إن مبدأ وحدة الميزانية هو أن ترد نفقات الدولة و إيراداتها في وثيقة واحدة تعرض على السلطة التشريعية لإقرارها، أي أنه لا تعد الدولة سوى ميزانية واحدة تتضمن مختلف أوجه الإنفاق والإيرادات مهما اختلف مصادرها ومهما تعددت المؤسسات و الهيئات العمومية. وتعتبر وحدة الميزانية نتيجة طبيعية لوحدة الجهاز المركزي للحكومة ووحدة الموارد التي تستعين بها لتأدية مهامها.

إن وجود ميزانيات عامة أخرى خاصة بهيئات عمومية غير الدولة لا يعتبر إستثناء لمبدأ وحدة الميزانية.

ب- مبررات مبدأ وحدة الميزانية:

⁴⁶-بوشنطر سليمة، مرجع سابق، ص50.

⁴⁷-بوشنطر سليمة، مرجع سابق، ص 49.

⁴⁸-أوكيل محمد أمين، مرجع سابق، ص 20.

يمكن تلخيص أهم مبررات مبدأ وحدة الميزانية فيما يلي⁴⁹:

- ← يتصف بالوضوح والسهولة يسمح بمعرفة المركز المالي للدولة حيث أن للدولة حسابا واحدا؛
- ← يؤدي إلى سهولة تحديد نسبة الإيرادات والنفقات العامة إلى مجموع الدخل القومي بوجود أرقامها في وثيقة؛
- ← يساعد السلطة التشريعية على أن تفرض رقابتها على تخصيص النفقات العامة حسب وجوه الإنفاق ذات الأولوية؛
- ← يحول دون تلاعب اجهاز الحكومي في ماهية الإنفاق والإعتماد؛
- ← يكشف عن سوء استعمال النفقات العامة وعن التبذير في انفاقها ؛
- ← يساعد على إيجاد نظام محاسبي موحد لحسابات الحكومة وإداراتها المختلفة ؛
- ← يدعم أسلوب التخطيط، لأن الميزانية العامة تمثل الوجه المالي للخطة الاقتصادية .

ج- إستثناءات مبدأ وحدة الميزانية:

على الرغم من إيجابيات مبدأ وحدة الميزانية، إلا أنه وردت عدة إستثناءات له نظرا للخصوصيات التي تتميز بها بعض المرافق والقطاعات الاقتصادية، مما يستلزم وضع حساباتها في ميزانية خاصة بها تسمح لها بتقدير مردوديتها وأدائها بشكل أفضل كما تمكنها من فرص التمويل الذاتي وبالتالي إمكانية الحصول على مصادر تمويل بطريقة أنجع وأسرع من تلك المنظمة في الميزانية العامة⁵⁰. لذلك نجد ميزانيات أخرى وهي:

← الميزانية الملحقة:

وهي خاصة ببعض المرافق العامة، أو المشروعات ذات الطبيعة التجارية والصناعية، والتي لا تتمتع بالشخصية الاعتبارية (المعنوية)، تسهلا لمهمتها في إدارة شؤونها بأسلوب اقتصادي سليم بعيدا عن التعقيد، والروتين الحكومي ومعتمد على تطبيق أساليب الإدارة الحديثة، مما يقتضي تخصيص ميزانية خاصة بها، وملحقة بالميزانية العامة الأساسية⁵¹، كما هو الحال بالنسبة لميزانية البريد والمواصلات وكذا ميزانية المطبعة العمومية، التي تم تكريسها بموجب المادة 44 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية⁵²؛

← الميزانيات المستقلة:

وهي ميزانيات منفصلة عن الميزانية العامة، تعود إلى مؤسسات مستقلة تتمتع بالشخصية الاعتبارية أي عكس الميزانيات الملحقة، يبرر اللجوء إلى مثل هذه الميزانيات الطبيعة الاقتصادية

⁴⁹-خالد شحادة الخطيب وشامية أحمد زهير، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، 2007، ص279.

⁵⁰-جمال لعمارة، مرجع سابق، ص98.

⁵¹-غازي عناية، أصول الميزانية العامة في الفكر الإسلامي، دراسة مقارنة، دار الجيل، بيروت، الطبعة الأولى، 1998، ص29.

⁵²-تنص هذه المادة على: "إن العمليات المالية لمصالح الدولة التي لم يمنحها القانون الشخصية المعنوية والتي تهدف نشاطاتها أساسا إلى إنتاج أشياء أو تقديم خدمات تتحصل من خلالها على دفع ثمن يمكن أن يكون لها ميزانيات ملحقة خاصة بها".

المحضة لبعض المؤسسات العمومية، حيث من الصعوبة دمج ميزانيتها بميزانية الدولة نظرا لإختلاف قواعد التسيير المالي الصناعي والتجاري عن قواعد الميزانية العامة للدولة، وضرورة إستقلال هذه المؤسسات بميزانيات خاصة بها⁵³.

← الحسابات الخاصة بالخرينة:

هي مجموعة من الحسابات المالية التي تدخل الخرينة على أن تخرج منها في مدة لاحقة لأنها حسابات مؤقتة وليست حسابات نهائية، كالقروض والتسبيقات المالية والضمانات المالية، حيث لا تعد هذه المبالغ إيرادات حقيقية أو نفقات حقيقية يمكن إدراجها في الميزانية العامة نظرا لطابعها المؤقت، لذلك قام المشرع بوضعها في حسابات خاصة نصت عليها أحكام قانون المالية الإطار و ذلك في المواد من 48 إلى 61 ، حيث تخضع الحسابات الخاصة للخرينة لنفس إجراءات التصويت مثلما هو الحال بالنسبة لقانون المالية كما أنها تظهر في وثيقة الميزانية العامة وذلك في الملحق الخاص بها بعد الميزانية الملحقة، غير أنها تتفد خارج الميزانية العامة أي دون الاعتماد على نفقات و إيرادات الميزانية العامة⁵⁴.

3- مبدأ شمولية الميزانية:

أ- تعريف مبدأ الشمولية أو العمومية:

نقصد بهذا المبدأ أن وثيقة الميزانية يجب أن تضم وتشمل كل الإيرادات و النفقات المتعلقة بالدولة مهما كان مصدرها ونوعها دون إجراء مقاصة، و بمعنى آخر أن تتضمن الميزانية قسمين أولهما خاص بالإيرادات و الثاني خاص بالنفقات دون الربط بحيث يظهر كل قسم مستقلا عن الآخر⁵⁵.

لتطبيق هذا المبدأ يجب الإلتزام ب⁵⁶:

← تقييد جميع الإيرادات وجميع النفقات في الميزانية على إختلاف مصادرها وأنواعها؛

← تقييد جميع الإيرادات التي قد تنتج عن بعض النفقات؛

← تقييد جميع النفقات التي يتطلبها تحصيل بعض الإيرادات؛

← عدم إجراء أية مقاصة بين الإيرادات و النفقات.

ب- مبررات مبدأ الشمولية:

يسمح تطبيق مبدأ شمولية الميزانية بتحقيق الغايات التالية:

← التخفيف من الإسراف والتبذير للمال العام، نظرا لكون الإعتمادات المخصصة للإنفاق محددة ولا

يجوز تجاوزها عند الصرف؛

← تبيان المركز المالي والأوضاع المالية للدولة فعليا؛

⁵³- عبد المجيد دارز، سميرة أيوب، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 83-84.

⁵⁴- أوكيل محمد أمين، مرجع سابق، ص 25.

⁵⁵- منصور الزين، ص 16.

⁵⁶- بوشنطر سليمة، مرجع سابق، ص 39.

← تساهم في فاعلية الرقابة سواء من قبل السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية نفسها.

ج- نتائج قاعدة الشمولية:

يقوم مبدأ الشمولية على ضرورة إحترام قاعدتين هما: قاعدة عدم المقاصة وقاعدة عدم تخصيص الإيرادات:

← قاعدة عدم المقاصة:

وتعني عدم إجراء أي مقاصة بين الإيرادات و النفقات لأي قطاع أو مرفق عام، و ذلك يتم بواسطة إظهار الناتج الخام لكل قطاع أي دون خصم النفقات من الإيرادات (الناتج الصافي)، لذلك يعرف إجراء منع المقاصة بقاعدة المنتج الخام، وتسمح قاعد عدم المقاصة أو المنتج الخام بتقديم النفقات العامة والإيرادات العامة بمبالغها الإجمالية في وثيقة الميزانية العامة، بحيث تظهر فيه كتلتين رئيسيتين في وثيقة الميزانية: كتلة الإيرادات الإجمالية وكتلة النفقات الإجمالية.

← قاعدة عدم تخصيص الإيرادات:

ومفادها منع توجيه حصيلة إيراد معين لتغطية نفقة محددة، لذلك اصطلح على تسميتها بقاعدة عدم تخصيص الإيرادات، وفي الممارسة الجزائرية يتم تطبيق هذه القاعد بصرامة حيث لا يسمح إطلاقا بتخصيص أي إيراد عام لتغطية أي نفقة معينة، إذ تستخدم موارد الدولة كلها لتغطية النفقات المدرجة في قانون المالية دون تمييز وهذا ما تنص عليه الماد الثامنة من القانون 84 - 17 المتعلق بقوانين المالية: "لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة، تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز".

د- إستثناءات مبدأ الشمولية:

نظرا لتزايد دور الدولة في المجالات الإقتصادية، فقد أصبح من الصعب أن تخضع جميع نشاطاتها إلى قاعدة الشمولية في نطاق الميزانية العامة، يضاف إلى ذلك أن إدارة بعض المشاريع الحكومية أصبحت تتطلب إتباع طرق المحاسبة التجارية، التي تختلف بدورها عن طرق المحاسبة الحكومية، التي تتصف عادة بكثرة القيود المالية المفروضة على عقد وصرف النفقات وهذا ما أدى إلى إنشاء المؤسسات العامة لإدارة هذه المشروعات، وإستوجب منحها نوعا من الإستقلال الإداري والمالي في إدارة شؤونها من أجل تمكينها من القيام بمهامها ولتحقيق أهدافها بكل كفاءة وفاعلية، ومن أهم الإستثناءات على قاعدة الشمولية: الميزانيات المستقلة و الميزانيات الملحق⁵⁷.

4- مبدأ توازن الميزانية:

⁵⁷-محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2008، ص 52.

وهو المبدأ الذي تستمد منه تسميتها، ويقصد به أن يتساوى مجموع الإيرادات العمومية مع مجموع النفقات العمومية:

تقضي هذه القاعدة أن يكون مجموع الإيرادات مساويا لمجموع النفقات في كل ميزانية، إلا أن العرف الذي جرى به قانون المالية يعتبرها في حالة توازن حتى لو كانت الإيرادات أكبر من النفقات بقليل، و في حين أنها تعتبر في حالة عجز إذا كانت النفقات أكبر من الإيرادات، وذلك لأنه في الحالة الأخيرة، تضطر الدولة إلى الأخذ من المال الاحتياطي أو الاقتراض لسداد العجز مع العلم أن هناك عجزا مفروضا نتيجة تصاعد أباء الدولة وآخر مقصودا يكون خاصة في وقت الأزمات⁵⁸.

المبحث الثالث: مراحل إعداد واعتماد الميزانية العامة للدولة

أولا: مرحلة إعداد الميزانية

الاتجاه السائد في مختلف الأنظمة أن إعداد الميزانية والتحضير الأولي هو من إختصاص السلطة التنفيذية، نظرا لما تتمتع به من إمكانيات ووسائل تسمح لها بذلك، وبهذا الصدد تطرح مسألة تحديد الجهة الإدارية المختصة في ذلك حيث نجد :

في بريطانيا: يتمتع وزير الخزانة بسلطات واسعة في إعداد الميزانية؛

في الولايات المتحدة الأمريكية: يقوم بذلك مكتب الميزانية التابع مباشرة لرئيس الجمهورية .

في فرنسا: لا يتمتع وزير الخزانة بالسلطات الواسعة التي يتمتع بها وزير الخزانة البريطاني، فهو يستطيع بعد ورود تقديرات نفقات الوزارت المختلفة إليه أن يقترح تعديلات عليها، فإن لم يوافق الوزير المختص على هذه التعديلات فإن الخلاف يعرض على مجلس الوزراء ليفصل فيه.

في الجزائر: تعتبر وزارة المالية المسؤولة عن تحضير مشروع قانون المالية حيث يتمتع وزير المالية بصلاحيات واسعة، يتم ذلك تحت سلطة رئيس الحكومة، الذي يقوم بدور الإشراف على ذلك، من أجل تجسيد برنامج الحكومة، وتعتمد وزارة المالية في إعداد مشروع الميزانية على جملة من المعطيات والتوجيهات تتمثل فيما يلي⁵⁹:

توجيهات المخطط السنوي: ويستند على الأهداف العامة المراد انجازها في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية كما هي واردة في قانون كل مخطط سنوي؛

⁵⁸-منصوري الزين، ص 17.

⁵⁹-محمد الصغير بعلي ويسرى أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، ص100.

توقعات مختلف القطاعات: تقوم مختلف الوزارات والقطاعات باقتراح توقعات سواء بالنسبة للنفقات أو الإيرادات الخاصة بها والمبنية على الممارسات خلال ميزانية السنة ما قبل الأخيرة، وتلزم الحكومة بإيداع مشروع قانون المالية لدى البرلمان في الآجال المحددة قانونا.

ثانيا: أسس تقدير نفقات وإيرادات الموازنة العامة

1- طرق تقدير الإيرادات:

هناك عدة طرق لتقدير الإيرادات هي:

أ- طريقة التقدير المباشر:

وذلك بالإستعانة عند إعداد الميزانية بجميع البيانات والمعلومات التي يمكن الحصول عليها لتحديد الإيرادات المتوقعة خلال السنة المقبلة، فالى جانب الإيرادات التي تم تحصيلها في السنوات الأخيرة، يؤخذ في الحسبان أيضا التغيرات المتوقعة في نسب وأوعية الضرائب والرسوم، وكذلك ما ينتظر ان يكون عليه النشاط الإقتصادي، والدخل الوطني،... إلخ.

ب- طريقة حسابات السنة ما قبل الأخيرة:

وذلك بأن يتم تقدير الإيرادات العامة للسنة المقبلة على أساس الإيرادات التي تم تحصيلها فعلا في السنة ما قبل الأخيرة، بإعتبار أنها آخر سنة عُرِفَت نتائجها، مع عدم إدخال أي تعديلات على أرقام هذه الإيرادات، إلا إذا كان هناك سبب مؤكد يدعو إلى ذلك مثل: فرض ضريبة جديدة أو زيادة نسبة ضريبة قائمة.

ج- طريقة الزيادات السنوية:

وذلك بأن يتم تقدير الإيرادات العامة للسنة المقبلة على أساس متوسط الإيرادات التي حصلت خلال الفترة السابقة، عادة ما تقدر بثلاث سنوات، ثم يتم زيادة نسبة معينة تمثل معدل الزيادة في الدخل الوطني.

2- طريقة تقدير النفقات:

تعد طريقة التقدير المباشر هي الطريقة المتبعة دائما في تقدير النفقات العامة، وبمقتضى هذه الطريقة تقدر النفقات طبقا للإحتياجات المعروفة لدى الموظفين المختصين في مختلف الوزارات والهيئات العامة.

وفي الظروف الواقعية تميل هذه الأخيرة إلى المغالاة في تقدير نفقاتها حتى تضمن لنفسها ظروف إنفاق ملائمة للعمل، ولذلك فإن تقديرات النفقات التي تتولى الوزارات والهيئات العامة إعدادها، تتم مراجعتها على مستوى وزارة، التي تراعي وجود معدلات للإنفاق، وتستشهد بالإنفاق الفعلي في السنتين الأخيرتين،

كما أن هناك مراجعة أخرى لتقديرات النفقات تجرى في اللجنة الفنية المختصة على مستوى السلطة التشريعية.

3- تصحيح تقديرات الإيرادات العمومية والنفقات العمومية

إن الصفة التقديرية للميزانية العامة، والظروف الطارئة والمستعجلة التي قد تحدث، كل ذلك قد يستوجب زيادة النفقات العمومية أو تخفيضها. مما يتطلب اللجوء إلى طرق متعددة لتصحيح مبالغ الميزانية عند الضرورة، ومنها⁶⁰:

أ- خطأ في تقدير الإيرادات:

في مرحلة التنفيذ قد يحدث أن لا تطابق قيمة الإيرادات المحصلة فعلا مع قيمة الإيرادات لواردة في الميزانية العامة لنفس السنة فقد يحدث:

-نقص الإيراد الفعلي عن المقدر:

إذا تبين خلال السنة المالية أن التحصيلات أقل من التقديرات، فيمكن تلافي العجز في الإيرادات بعدة طرق أهمها:

← سد العجز باستعمال "مال الاحتياط" إن وجد؛

← حذف أو إلغاء بعض الإعتمادات في الحالات الاضطرارية؛

← إحداث موارد جديدة إما بزيادة الضرائب أو القروض.

-زيادة الإيراد الفعلي عن المقدر:

إذا كانت هناك زيادة في الإيرادات الفعلية عن الإيرادات الواردة في الميزانية العامة، في هذه الحالة يتم تحويل الزيادة أو الفائض في الإيرادات إلى الأموال الاحتياطية.

ب- خطأ في تقدير النفقات العامة:

يختلف وضع الاختلال بالزيادة أو النقصان، في النفقات العامة عما هو عليه الحال بالنسبة للإيرادات العامة، فإن أخطاء التقدير في النفقات العامة لا تعوض ببعضها البعض، بمعنى أن الإعتمادات الواردة في باب معين لا يجوز تحويلها إلى باب آخر. إلا بعد الحصول على موافقة السلطة التشريعية، وذلك تنفيذا لقاعدة تخصيص الإعتمادات⁶¹:

- قد يحدث خطأ في تقدير النفقات يكتشف في وقت التنفيذ، بحيث يقل الاعتماد المخصص لباب معين عن المصروف الفعلي. وفي هذه الحالة تلجأ السلطة المختصة من خلال وزارة المالية إلى السلطة التشريعية لموافقتها على اعتماد إضافي لتغطية هذا العجز وبشروط معقدة.

-أما إذا حدث فائض في الاعتماد المخصص لغرض معين، فإنه لا يجوز استخدام هذا الفائض في تغطية غرض آخر، ويُلغى في نهاية السنة المالية، ولا يدرج في الميزانية الجديدة، إذا لم تكن هناك حاجة

⁶⁰-لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص154.

⁶¹-خالد شحادة الخطيب، شامية أحمد زهير، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة، 2007، ص 312.

في هذا الاعتماد في السنة القادمة.

ثالثا: مرحلة اعتماد الميزانية العامة للدولة

تعتبر مرحلة اعتماد الميزانية العامة من الناحيتين القانونية والفنية مسألة إجرائية غير معقدة يمكن تنفيذها خلال فترة زمنية وجيزة، غير أنها من أدق المراحل وأكثرها حساسية حيث تبدأ مرحلة الاعتماد بعد انتهاء السلطة التنفيذية من إعداد مشروع الميزانية العامة للدولة، وتستمر طول فترة دراسته و مناقشته وتنتهي بالمصادقة عليه من طرف السلطة التشريعية.

فمشروع الميزانية العامة للدولة لا يصبح قابلا للتنفيذ إلا بعد اعتماده من السلطة المختصة وفقا للنظام السياسي لكل دولة، طبقا للقاعدة "أسبقية الاعتماد على التنفيذ". و يعتبر حق السلطة التشريعية في اعتماد الميزانية العامة من الحقوق الرئيسية التي يختص بها البرلمان والتي إكتسبها عبر التطور التاريخي بدأ بضرورة موافقته على فرض الضرائب، ثم تبع ذلك ضرورة مراقبته لإنفاق حصيلة الضرائب، ثم تطورت الموافقة لتصبح ضرورة الموافقة على الميزانية العامة بجانبها الإيرادات والنفقات⁶².

وقد ألزم المشرع الجزائري السلطة التنفيذية بإيداع مشروع الميزانية في تاريخ 07 أكتوبر كأقصى حد من السنة التي تسبق السنة المالية المعنية لدى مكتب المجلس الشعبي الوطني⁶³، من أجل الشروع في إجراءات الاعتماد، التي يمكن تلخيصها على النحو التالي:

1- المناقشة:

تسبق مرحلة المناقشة دراسة مشروع الميزانية من طرف لجنة المالية والميزانية على مستوى المجلس الشعبي الوطني التي يمكن لها الإستعانة بخبراء، وبالتالي فإن دور اللجنة يبقى محوريا باعتبارها المختصة تقنيا بدراسة قوانين المالية وبياضاحها وتفسيرها لنواب البرلمان، من خلال ملاحق وتقارير خاصة لذلك، الأمر الذي يسهل عليهم إجراءات المناقشة⁶⁴.

تبدأ إجراءات المناقشة بعرض يقدمه وزير المالية بشأن أهم محاور المشروع وكذا أبرز الإجراءات التي جاء بها، تليها تدخلات النواب لطرح التساؤلات والملاحظات وإقتراحات التعديل، التي يتم الرد عليها بعد ذلك من طرف وزير المالية، أو الوزير المعني حسب القطاع إن إستلزم الأمر.

تجدر الإشارة إلى أنه حسب نص المادة 145 من دستور 2020، يجب أن يكون كل مشروع أو إقتراح قانون موضوع مناقشة من طرف المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، على التوالي، حتى تتم المصادقة عليه.

2- التعديل:

⁶²-خالد شحادة الخطيب، شامية أحمد زهير ، نفس المرجع السابق، ص 306.
⁶³- المادة 71 من القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، جريدة رسمية رقم 53، مؤرخة في 02 سبتمبر 2018.
⁶⁴-جمال لعامرة، منهجية الميزانية العامة في الجزائر، مرجع سابق، ص 181.

أجاز المشرع للنواب وأعضاء اللجنة التقدم باقتراح تعديلات مكتوبة ومناقشتها مع الوزير المعني شريطة التقيد بأحكام المادة 147 من دستور 2020 التي تنص على أنه: "لا يقبل أي اقتراح قانون أو تعديل قانون يقدمه أعضاء البرلمان، يكون مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية، أو زيادة النفقات العمومية، إلا إذا كان مرفوقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة، أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي، على الأقل، المبالغ المقترح إنفاقها".

3-المصادقة:

حسب نص المادة 77 من القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية، تكون الإيرادات العامة موضوع تصويت إجمالي، كما تكون النفقات العامة مهما كانت طبيعتها، بما فيها تلك المتعلقة بالحسابات الخاصة للخرينة موضوع تصويت إجمالي، وهو ما كان مكرسا أيضا بموجب القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، في مادته رقم 70، خلافا لبعض الأنظمة التي تخول للبرلمان التصويت على الميزانية بابًا بابًا، وقد ألزم الدستور البرلمان بالتصويت على قانون المالية في مدة أقصاها 75 يوما من تاريخ إيداعه⁶⁵.

كما نصت المادة 145 من دستور 2020 على حالة الخلاف بين غرفتي البرلمان على النحو

التالي:

"...وفي كل الحالات، يصادق مجلس الأمة على النص الذي صوت عليه المجلس الشعبي الوطني بأغلبية أعضائه الحاضرين بالنسبة لمشاريع القوانين العادية، أو بالأغلبية المطلقة بالنسبة لمشاريع القوانين العضوية.

في حالة حدوث خلاف بين الغرفتين، يطلب الوزير الأول أو رئيس الحكومة، حسب الحالة، اجتماع لجنة متساوية الأعضاء تتكون من أعضاء من كلتا الغرفتين، في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما، لاقتراح نص يتعلق بالأحكام محل الخلاف، وتنتهي اللجنة نقاشاتها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما.

تعرض الحكومة هذا النص على الغرفتين للمصادقة عليه، ولا يمكن إدخال أي تعديل عليه إلا بموافقة الحكومة.

في حالة استمرار الخلاف بين الغرفتين، يمكن الحكومة أن تطلب من المجلس الشعبي الوطني الفصل نهائيا. وفي هذه الحالة، يأخذ المجلس الشعبي الوطني بالنص الذي أعدته اللجنة المتساوية الأعضاء أو، إذا تعذر ذلك، بالنص الأخير الذي صوت عليه.

يُسحب النص إذا لم تخطر الحكومة المجلس الشعبي الوطني طبقا للفقرة السابقة."

⁶⁵-المادة 146 من دستور 2020.

الفصل الثالث :

مبادئ المحاسبة العمومية

الفصل الثالث : مبادئ المحاسبة العمومية

تقوم المحاسبة العمومية على عدة مبادئ، يمكن تقسيمها حسب طبيعتها إلى إداري، قانوني، محاسبي أو تقني. سيتم ذكرها وتفصيلها فيما يلي:

المبحث الأول: المبدأ الإداري " مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي" أولاً: التعريف بالمبدأ ونشأته

تاريخياً، يعود مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف إلى فكرة قديمة والتي جاء بها المفكر منتسكيو Montesquieu في كتابه روح القوانين ⁶⁶ L'esprit des lois، وتتص على « Limiter le pouvoir par le pouvoir » ، والتي تعني "تحديد السلطة بواسطة السلطة"، ورغم أنه يشير هنا إلى الفصل بين السلطات الثلاث (التشريعية، التنفيذية والقضائية)، إلا أن الأمر نجده مماثل تماماً لمبدأ التفارقة بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف.

ويعتبر هذا المبدأ أساسياً وأهم مبدأ في المحاسبة العمومية، وهو أساس العمل الإداري الذي تقوم عليه كل فلسفة إدارية ومالية عمومية، ويعتبر مبدأً ضرورياً لكل تنظيم عقلاني، متوازن وفعال⁶⁷.

⁶⁶-تم نشر L'Esprit des lois في عام 1748، في جنيف وبدون اسم كاتب، وذلك لتجنب الرقابة. يعرض هذا الكتاب انعكاسات منتسكيو السياسية. يصف الأشكال المختلفة للحكومة (الملكية، الأرستقراطية، الجمهورية، الاستبداد...) والقوانين التي تناسبهم.

⁶⁷-منصوري الزين، محاضرات في المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 7.

العنصر الأول الذي يتضمنه هذا المبدأ هو توزيع المهام والصلاحيات بين الأعوان المكلفين بتنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية على النحو الذي يتطلبه تنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية، إذ يتم بموجبه التفريق بين الوظائف الإدارية التي لها صلاحيات الأمر والتقرير، والوظائف المحاسبية التي لها صلاحيات التنفيذ⁶⁸. حيث يتطلب تحقيق ذلك التعاون والتنسيق بين مستويين وسلطتين من الأعوان المختلفين والمنفصلين عن بعضهما، وهما الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون، وذلك على مرحلتين:

المرحلة الأولى هي مرحلة إدارية يتولى القيام بها الأمر بالصرف، أما المرحلة الثانية فهي محاسبية ويتولى القيام بها المحاسب العمومي.

وينتج عن هذا المبدأ أنه لا يجوز أن يخضع المحاسب العمومي لسلطة الأمر بالصرف الوظيفية⁶⁹، وهذا ما يقتضي إستقلالية المحاسب العمومي وحمايته من كل الضغوطات التي قد يتعرض لها. غير أن هذا الفصل يتعلق بالوظائف فقط لا العمليات، حيث يمكن أن يتدخل الأمر بالصرف في عمليات ينفذها أصلا المحاسب العمومي.

وينص قانون المحاسبة العمومية على أنه تتنافى وظيفة المحاسب العمومي مع وظيفة الأمر بالصرف وذلك حسب المادة 55 من القانون 90-21: "تتنافى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي".

وتذهب المادة 56 ابعده من ذلك، حيث تنص على منع أن يكون زوج الأمر بالصرف هو المحاسب العمومي الذي ينفذ عملياته المالية، هذا الشرط يمكن توسيعه لجميع أصناف القرابة.

ثانياً: مبررات وفوائد مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف

إن لمبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي عدة مبررات يمكن حصرها في النقاط التالية:

1- من حيث توزيع المهام:

إن نظام المحاسبة العمومية يفرق بوضوح ما بين تسيير إعتمادات الميزانية و تسيير الأموال والسيولة، فتسيير الإعتمادات المفتوحة في الميزانية من مهام الأمرين بالصرف بممارسة سلطة الميزانية في حين أن تسيير الأموال فهي مهمة مسندة فقط للمحاسبين العموميين بممارسته لسلطة الصندوق.

وإعتباراً من هذا الفصل في المهام فإن كل عمليات المالية العمومية من إيرادات و نفقات عمومية تتضمن مجموعتين من الأفعال: الأولى أفعال قانونية و إدارية و تقنية (تعيين موظف، منح صفقة، إصدار سند تحصيل إيراد،...)، فهي أفعال تدخل ضمن اختصاص ومهام الأمر بالصرف، أما الأفعال

⁶⁸-جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة: المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص148.

⁶⁹-بلعروسي أحمد التيجاني، قانون المحاسبة العمومية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011، ص40.

الأخرى التي تتطلب استخدام و تسخير الأموال العمومية فهي أفعال محاسبية و من اختصاص المحاسب العمومي⁷⁰.

يشكل هذا التمييز بين المهام الإدارية والمهام المحاسبية أساس نظام المحاسبة العمومية، حيث يضمن أن من يصدر الأمر ليس هو نفسه الذي يقوم به ، حيث من الممكن أن يرفض المحاسب في بعض الحالات دفع مبلغ نفقة معينة، إذا وجد أن هناك نقصا أو خطأ قانونيا في ملف الإلتزام بالنفقة المعني بالرفض يكون قد غفل عنه الأمر بالصرف، وهذا غير موجود في المؤسسات الخاصة، وهي ميزة فريدة للمؤسسات والهيئات العمومية الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية⁷¹.

2- من حيث الرقابة المتبادلة ومحاربة الغش:

كل هيئة عمومية يجب أن يكون لديها أمر بالصرف ومحاسب عمومي، فالذي يلتزم بالنفقة ليس هو نفسه الشخص المكلف بدفعها، كما أن الذي يقوم بإثبات الإيراد العمومي ليس هو نفس الشخص المكلف بتحصيله. وكلاهما (أي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي) يقوم بالرقابة على الثاني، فالرقابة متبادلة فيما بينهما، فالأمر بالصرف يراقب الصندوق ويطلع على حركة الأموال (التي هي من مهام المحاسب) والمحاسب العمومي يراقب الأعمال المرتبطة بالمرحلة الإدارية للمالية العامة التي يقوم بها الأمر بالصرف، لذلك فإن مبدأ الفصل يجعل من الصعب تحويل الأموال عن غير الوجهة المحددة لها أو سرقتها أو إستعمالها في غير محلها، مما يعزز الحفاظ على المال العام وحمايته من التلاعب وكل أساليب الغش⁷².

3- من حيث سهولة الرقابة الخارجية وضمان فعاليتها:

يسهل مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي عمل هيئات الرقابة اللاحقة (كالمفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة)، فبفضل الرقابة المتبادلة بين كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي تكون الرقابة الخارجية التي تقوم بها الهيئات الخارجية أكثر سهولة ، وذلك من خلال المقارنة البسيطة بين المحاسبين الإدارية (الحساب الإداري) للأمر بالصرف والمحاسبة المالية (الحساب المالي) للمحاسب العمومي اللذين يتم إعدادهما في نهاية السنة المالية، وبمقارنة هذه الحسابات السنوية يمكن إكتشاف وجود عدم التوازن بين ما إلتزم به الأمر بالصرف وما تم دفعه فعلا من طرف المحاسب العمومي.

4- من حيث وحدة الصندوق:

على المستوى الجزئي، وحدة الصندوق تعني أنه على مستوى كل هيئة عمومية يوجد صندوق واحد فقط وحساب واحد لدى الخزينة وحساب بريدي جاري واحد، ويقوم بتسيير هذه الحسابات المحاسب

⁷⁰-Ali BISSAAD, Droit de la comptabilité publique, Editions Houma, Alger, 2004.

⁷¹-منصوري الزين، مرجع سابق، ص8.

⁷²- منصوري الزين، مرجع سابق، ص 8-9.

العمومي الذي يملك وحده هذه الصلاحية، حيث تستعمل هذه الحسابات لدفع كل النفقات دون تخصيص حساب معين لنفقة معينة.

أما على المستوى الكلي، فنقصد بـ"وحدة الصندوق" أن كل الأموال العمومية (أموال الدولة والجماعات المحلية ومختلف الهيئات العمومية) توضع ويتم تركيزها في صندوق واحد على مستوى الخزينة العمومية تحت مراقبة وزارة المالية، مما يسمح بضمان رقابة فعالة للمالية العمومية نظرا لكون كل الأموال ممركرة.

وفي الجزائر يلزم المشرع الهيئات العمومية بإيداع أموالها في حساب مفتوح لدى الخزينة العمومية وهو حساب غير منتج للفوائد، وقد جاء النص على هذا المبدأ لأول مرة في المرسوم 63-407 المؤرخ في 24 جويلية 1963، كما أكد قانون المالية لسنة 1978 في مادته 14 هذا الإلزام، وقد تتطلب الضرورة إستعمال أكشاك متعددة لكنها كلها فروع مختلفة لنفس الصندوق الواحد.

كما تملك الخزينة العمومية مثل كافة المؤسسات المالية والبنكية الأخرى حسابا جاريا لدى بنك الجزائر، يسمح لها هذا الحساب الذي يمسكه البنك المركزي بتحويل ونقل الأموال وتوزيعها على مختلف المحاسبين العموميين عبر التراب الوطني.

وحدة الصندوق تسمح بالخصوص لوزارة المالية بالرقابة الدائمة على تنفيذ العمليات المالية العمومية، كما يسهل عليها جمع المعلومات المالية عن طريق مركزية العمليات على المستوى الوطني وعرضها على الحكومة و البرلمان...

وعلى هذا الأساس نجد أن كل المحاسبين العموميين هم تحت وصاية و مراقبة و متابعة وصاية واحدة ألا و هي وزارة المالية، و يعود لها الأمر في قبول اعتماد المحاسبين العموميين وترقيتهم و كل ما يتعلق بمسارهم الوظيفي، و ذلك استنادا للمادة 34 من القانون 90-21، في حين نجد أن الأمرين بالصرف يخضعون لقوانين أساسية مختلفة كما نجدهم إما يعينون أو ينتخبون، كما أنهم يخضعون لسلطات مختلفة و متعددة.

ثالثا: إستثناءات مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والآمر بالصرف

إن تطبيق هذا المبدأ بصفة مطلقة قد يؤدي إلى إعاقة السير الحسن للأموال العمومية، خاصة إذا كان الأمر يتعلق بالنفقات العمومية، لذا كان من الضروري جعل هذا المبدأ مرنا ليتماشى مع متطلبات السير الحسن للمصالح العمومية، وبذلك نجد إستثناءات لهذا المبدأ تتمثل في:

1- إستثناءات المبدأ من جانب تنفيذ النفقات:

وفقا لأحكام المادة 30 من القانون 90-21، لا يمكن للآمرين بالصرف أن يأمرُوا بتنفيذ النفقات دون أمر بالدفع مسبق إلا بمقتضى أحكام قانون المالية، لذلك جاءت المادة 153 من قانون المالية لسنة 1993، لتحديد هذه النفقات⁷³:

أ- النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف مسبق:

تقوم هذه العمليات على دفع النفقات دون التقيد بالإجراءات المألوفة لتنفيذ النفقات العمومية و من دون أمر مسبق بدفعها من قبل الأمر بالصرف، ليتم تسويتها بعد ذلك من قبل هذا الأخير بإصدار أوامر وحوالات دفع التسوية بعد التحقق من صحة و شرعية النفقات. تتمثل هذه النفقات في:

← المدفوعات التي تمت عن طريق صندوق التسيقات؛

← الدين الأصلي والفوائد الواجبة الدفع بعنوان ديون الدولة، وأيضا خسائر الصرف على رأس المال الأصلي؛

← النفقات ذات الطابع النهائي التي نفذت بعنوان عمليات التجهيز العمومي التي إستفادت من تمويلات خارجية.

ب- النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف:

وهي النفقات التي تدفع من طرف المحاسب العمومي ولا تحتاج لإصدار أمر بالصرف لتسويتها، أي دون تدخل سابق أو لاحق من الأمر بالصرف، نظرا للطابع التكراري لهذه المصاريف والإمتيازات التي تتميز بها السلطات العليا في الدولة، والطبيعة الخاصة لبعض الأنشطة والعمليات السرية. وهي ثلاثة أصناف:

← معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة؛

← المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة؛

← المصاريف والأموال الخاصة.

-التسيقات:

تتمثل التسيقات في النفقات المالية التي تتميز بقلتها وصغر حجمها، لكن يتطلب تنفيذها الإسراع والتعجيل، وهي نفقات محددة بموجب القانون.

يمكن للأمر بالصرف وبترخيص مسبق من وزارة المالية فتح صناديق التسيقات، من أجل تسديد النفقات ذات طابع استعجالي دون المرور بالمراحل العادية لتنفيذ النفقات، تحت مراقبة المحاسب العمومي.

عند فتح صندوق التسيقات لدى مصالح الأمر بالصرف يقوم هذا الأخير بطلب تسبيق نقدي من المحاسب العمومي، حيث يقوم الأمر بالصرف بتسديد النفقات الاستعجالية بشرط أن يقوم بتحرير سند

⁷³ -مرسوم تشريعي رقم 01-93 المؤرخ في 26 رجب عام 1413، الموافق 19 يناير سنة 1993، يتضمن قانون المالية لسنة 1993، الجريدة الرسمية رقم 04 لسنة 1993.

الآمر بالدفع إجمالي تصحيحي لتسوية العمليات التي قام بها مع المحاسب العمومي الذي يسترجع الأموال المسبقة ويقوم بالقيود النهائي للعمليات في سجلات المحاسبة.

وفي هذا الإطار تحدد المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993 والمتعلق بكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها، والتي تحدد طبيعة النفقات التي تدفع عن طريق الوكالات على النحو الآتي:

← نفقات صغيرة تخص الأدوات والتسيير؛

← أجور الموظفين العاملين بالساعة أو باليوم؛

← تسبيقات عن مصاريف المهمات؛

← الأشغال المنجزة في الوكالات.

بناء على ما سبق، تشكل هذه العمليات استثناء لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لأن التسديد سبق مرحلة إصدار الأمر بالدفع، إضافة إلى أن الأمر بالصرف هو الذي قام بتنفيذ عملية تسديد النفقات مكان المحاسب العمومي.

2- إستثناءات المبدأ من جانب تنفيذ الإيرادات:

تطبيقاً للمبدأ العام فإن الإيرادات العمومية لا يمكن أن يتم تحصيلها بدون سند تحصيل صادر عن الأمر بالصرف، و الأمرين بالصرف هم وحدهم من لهم صلاحية إصدار سندات تحصيل الإيرادات العمومية وهذا الأمر لا يمكن أن يسند للمحاسب العمومي، غير أن المشرع لم يخلق الباب كلية و إنما ترك بعض الحالات التي يمكن فيها للمحاسب العمومي أن يقوم بتحصيل الإيرادات دون تدخل الأمر بالصرف ويتعلق الأمر بإثباتات بسيطة تتعلق بتحصيل بعض الإيرادات نقداً التي تعتمد على تصريح المدينين بأنفسهم في بعض الضرائب غير المباشرة و الحقوق الجمركية و حقوق التسجيل، و التي يمكن تلخيصها فيما يلي⁷⁴:

أ- الإيرادات التي تكون نقداً:

و هي إيرادات تكون بناء على تصريح المدينين أنفسهم، و التي تلاحظ بسرعة من طرف المحاسب العمومي بدون تدخل الأمر بالصرف، ماعدا الرقابة اللاحقة لهذه التصريحات، ونجد هذا بالخصوص في مجال الضرائب المباشرة و الحقوق الجمركية. ففي مجال الضرائب هناك فرق بين الحقوق المثبتة والحقوق نقداً، الحقوق نقداً هي معرفة على أنها حقوق ضريبية أين دفعها يكون في الميدان مباشرة و بتدخل مباشر من طرف المدين بالضريبة، فهذا الأخير ملزم قانونياً و تنظيمياً بالقيام هو بذاته بخلق هذه الضريبة ودفعها في الحال إلى صندوق القابض.

ب- التحصيل في غياب السند:

⁷⁴ -Ali BISSAAD, Droit de la comptabilité publique, op-cit, p78.

يقوم المحاسب في بعض الأحيان بتحصيل الإيراد نقداً أو بواسطة صك في غياب سندات التحصيل المسبق. ينبغي على المحاسب في هذه الحالة أن يمرر المبلغ المقبوض دون سند كإيراد في الحساب خارج الميزانية " إيرادات قبل السند"، ثم يطلب من الأمر بالصرف إصدار سند تحصيل على سبيل التسوية.

كما يمكن للمحاسب العمومي تحصيل الإيرادات التي تقل عن 50 دج دون الحاجة لإصدار أمر بالتحصيل، وفقاً لما جاء في أحكام المادة 165 من قانون المالية لسنة 1993، التي تنص على ما يلي: "يرخص للأمرين بالصرف عدم إصدار أوامر الإيرادات الكطابقة للديون التي يكون مبلغها أقل من خمسين دينار جزائري (50 دج)".

ج- وكالات الإيرادات:

يرخص وزير المالية للأمر بالصرف فتح صناديق تحصيل الإيرادات تحت مسؤوليته المباشرة إذا كانت طبيعة عمل مصالح الأمر بالصرف تتطلب ذلك، بشرط أن تودع المبالغ المحصلة بواسطة هذه الصناديق بصفة دورية لدى المحاسب العمومي المرتبط به، الذي يقوم بتدقيق المبالغ المحصلة عن طريق الصناديق المفتوحة والمسيرة لدى مصالح الأمر بالصرف الذي يقوم بتحرير سند الأمر بالتحصيل تصحيحي لمجموع المبالغ المحصلة من تسوية العملية وتقيدها في سجلات المحاسب العمومي.

وعلى هذا الأساس، يشكل إجراء فتح صناديق تحصيل الإيرادات استثناء لمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لأنه يسمح للأمر بالصرف تنفيذ مرحلة التحصيل والتي تعتبر في الأصل من مهام المحاسب العمومي⁷⁵.

إن أعوان أو موظفي الإدارة (مصالح الأمر بالصرف) المسمون بالمسيرين للإيرادات و التسبيقات، أو وكلاء الصرف، يتم تعيينهم من طرف الأمرين بالصرف وإعتمادهم من طرف المحاسبين العموميين من الممكن أن يكلفوا و لحساب و تحت مراقبة المحاسبين بتحصيل الإيرادات و دفع النفقات و ذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 93-108 الصادر بتاريخ 05 ماي 1993، ففي وكالات الإيرادات يقوم المسيرين بتحصيل مبالغ الإيرادات التي تدفع من طرف المدينين في الوقت المحدد، ثم يقوم المسيرين بدفع هذه المبالغ للمحاسب العمومي و ذلك بعد مراقبة دقة و صحة التصفية لهذه الإيرادات⁷⁶.

3-التسخير:

تعتبر النفقة العمومية منجزة، بعد وضع المحاسب لتأشيرته " شوهده، صالح للدفع"، على سند الدفع. و اذا اعتبر أن النفقة غير قانونية، فيجب على المحاسب رفض السند و أن يعترض تماماً عن الدفع.

⁷⁵-شلال زهير، ص 120.

⁷⁶-منصوري الزين، محاضرات في المحاسبة العمومية، ص10.

وعندئذ يعيد إرسال السند المرفوض إلى الأمر بالصرف مع مذكرة تشرح أسباب رفض التأشير. يمكن أن يكون الرفض كلياً أو جزئياً⁷⁷.

تعريف التسخير:

التسخير هو إعطاء أمر لشخص غير موجود في النظام السلمي التابع لمصدر هذا الأمر. أما محاسبها فهو الأمر الذي يعطيه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي لكي ينفذ عملية دفع كان قد رفض تنفيذها من قبل، رغم وجود أمر بالدفع أو حوالة دفع من قبل.

الشروط الشكلية للتسخير:

يتضمن الإجراء الذي ينبغي أن يتبعه الأمر بالصرف من أجل تسخير المحاسب العمومي، الإرسال إلى هذا الأخير، التصريح الذي يطلب فيه، كتابياً و تحت مسؤوليته، أن يتم التنازلي عن رفض المحاسب. ومنه تتمثل الشروط الشكلية للتسخير فيما يلي:

- ← أن يكون التسخير مكتوباً لإثبات إعفاء المحاسب من المسؤولية؛
- ← أن يضم التسخير عبارة: "يطلب من المحاسب أن يدفع"؛
- ← أن يحتوي التسخير على أسباب لجوء الأمر بالصرف إليه؛
- ← أن يكون هناك أمر بالتسخير بالنسبة لكل عملية، و ليس أمراً إجمالياً بالتسخير لعدة عمليات.

الشروط الموضوعية للتسخير:

- ← وجود رفض نهائي من طرف المحاسب العمومي؛
- ← توجيه التسخير للمحاسب العمومي المختص؛
- ← أن تخرج حالة الرفض عن الأسباب الستة الموجودة في المادة 48 من قانون 90/21. ومنه، في حالة الترخير، يكون المحاسب أمام وضعيتين:
- أ- رفض الاستجابة لأوامر التسخير إذا تعلق الرفض ب⁷⁸:
- ← عدم توفر الاعتمادات المالية، ما عدا بالنسبة للدولة ؛
- ← عدم توفر أموال الخزينة؛
- ← إنعدام إثبات أداء الخدمة؛
- ← طابع النفقة غير الإبرائي؛
- ← إنعدام تأشير مراقبة النفقات الموظفة أو تأشير لجنة الصفقات المؤهلة، إذا كان ذلك منصوصاً عليه في التنظيم المعمول به.

ب- الإمتثال لأوامر التسخير:

⁷⁷-مجلس المحاسبة، الدليل العام لمراجعة الحسابات، 2019، ص 55.
⁷⁸-المادة 48 من قانون المحاسبة العمومية.

عندما يمتثل لعملية التسخير، يقوم المحاسب العمومي، بغض النظر عن النقاط المذكورة أعلاه، بتسديد النفقة مع إخلاء مسؤوليته، أي تحل مسؤولية الأمر بالصرف محل مسؤولية المحاسب العمومي، الذي يجد نفسه في هذه الحالة مبرراً للذمة في مخالفة في الدفع.

و يتوجب عليه، في هذه الحالة، في أجل 15 يوماً، أن يقدم تقريراً مفصلاً للوزير المكلف بالمالية من أجل إخلاء مسؤوليته (المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 314 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991).

كما يتم إبلاغ مجلس المحاسبة بشكل تلقائي، وعلى مستوى هذا الأخير، يتم فحص تصرف المحاسب بإيجاد إجابة على الأسئلة التالية: هل كان للمحاسب العمومي الحق في إيقاف الدفع أم لا؟ هل احترمت إجراءات التسخير القانونية؟

تعالج الغرف على مستوى مجلس المحاسبة التسخيرات بشكل آلي بمجرد إستلامها، حيث يتم تعيين مقرر من أجل القيام بتحليل الأمر بالتسخير، وفي كل الحالات، يجب الإحتفاظ بنسخة من الملف المرسل والمحقق فيه في الملف الدائم للهيئة وللمركز المحاسبي.⁷⁹

المبحث الثاني: المبدأ القانوني " التمييز بين الملاءمة والشرعية"

أولاً: تعريف كل من الشرعية والملاءمة

إن الشرعية أو القانونية تتعلق بكل ما هو قانوني أي العمل وفق القوانين السارية المفعول و لا يجوز الخروج عن الإطار القانوني المسطر للقيام بمختلف المهام المالية للمحاسب، أما الملاءمة فتعني ترك المبادرة للموظفين العموميين للقيام بمهامهم و لكن دائماً في إطار القوانين المعمول بها⁸⁰. بموجب هذا المبدأ فإن كل ما هو شرعي أو قانوني يدخل في مفهوم الميزانية و من اختصاص المحاسب العمومي ، بينما يدخل في مجال الملاءمة كل ما هو صادر من قرارات للأمر بالصرف.

ثانياً: التمييز بين الملاءمة والشرعية

إن تعريف الحدود بين الملاءمة والشرعية لا يزال واحد من الإشكاليات الكبيرة في النظام المالي العمومي، حيث لم يتم لحد الآن وضع تعريف واضح لنطاق وحدود الرقابة الممارسة من قبل المحاسبين العموميين على العمليات المالية للأمرين بالصرف⁸¹ لكن بإمكاننا عرض أهم العناصر التي يمكن أن تكون معايير للتمييز بين المفهومين (الملاءمة والشرعية):

يمكن تلخيص أهم معايير التمييز بين الملاءمة والشرعية فيما يلي:

⁷⁹-مجلس المحاسبة، مرجع سابق، ص9.

⁸⁰-منصوري الزين، ص 11.

⁸¹-خالد موسى مبارك، دروس في مقياس المحاسبة العمومية، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ص2.

← مبدئياً فإن الشرعية هي مطابقة العمليات المالية للقوانين والأنظمة، على هذا الأساس فإن المحاسب العمومي يتصرف في إطار احترام الشرعية، في حين أن مجال الملاءمة مرتبط بتسيير المرفق العمومي، فهو من اختصاص الأمر بالصرف والذي هو بدوره ملزم باحترام الشرعية؛

← في منطق النظام المالي العمومي، تقييم التسيير ليس من مسؤوليات المحاسب العمومي، لذلك فإن فحص مدى الملاءمة عائد إلى مختلف هيئات الرقابة على المالية العامة؛

← تهتم الرقابة على التسيير بمدى الفعالية الاقتصادية للنفقات، لذا فهي تطبق على الأمرين بالصرف ولا تطبق على المحاسبين العموميين، لذلك فإنهم غير مسؤولين عن جانب الملاءمة للعمليات المالية.

وبالرغم من ذلك، يبقى هنالك بعض التداخل بين الملاءمة والشرعية، خاصة من الجانب الشكلي، حيث تتقارب الملاءمة الشكلية للعمليات مع الشرعية. وإذا كان بإمكان المحاسب العمومي الاطلاع على الجانب الشكلي للملاءمة من خلال الوثائق، فتبقى معلوماته محدودة فيما يخص الجانب الموضوعي (ظروف التسيير)، لذلك لا يمكنه بأية حال توسيع صلاحياته إلى مجال القواعد الموضوعية، وإعاقعة السير الحسن للمرفق العمومي.

المبحث الثالث: المبادئ المحاسبية أو التقنية

تتمثل هذه المبادئ في مبدئين أساسيين يحكمان القواعد المحاسبية وحتى المالية، وهما مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات، ومبدأ تخصيص النفقات:

أولاً: المبدأ المحاسبي "عدم تخصيص الإيرادات للنفقات"

فيما يلي سنتطرق لمضمون هذا المبدأ وكذا للإستثناءات الواردة على تطبيقه:

1-مضمون المبدأ المحاسبي:

إن المبدأ المحاسبي أو التقني "مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات" يعني أن كل الإيرادات تغطي بدون تمييز كل النفقات، بمعنى خلط جميع النفقات والإيرادات التي تم تحصيلها لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كل النفقات العامة دون تمييز وقد نصت عليها المادة 08 من القانون رقم 84-17 في فقرتها الأولى "لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز".

ويعني هذا المبدأ عدم إمكانية تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة، وهو من الناحية الميزانية من متطلبات مبدأ شمولية الميزانية وهو مبدأ عام من مبادئ الميزانية العامة للدولة. أما من الناحية

المحاسبية فهو يتعلق بعدم تخصيص الأموال أي أن الأموال العمومية تصب في وعاء واحد، وهذا من خلال قاعدتين:

أ- وحدة الخزينة:

يمكن التمييز بين الأموال العمومية حسب الهيئة المالكة لها سواء كانت الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسة العمومية، إلا أن هذا التقسيم لا يظهر في القيود المحاسبية للخزينة، فكل المحاسبين العموميين ملزمين بوضع الأموال التي يسيرونها لدى الخزينة العمومية في مختلف فروعها عبر التراب الوطني، والخزينة تضمن من جهتها توفير الأموال للمحاسبين العموميين عبر تحويلها إلى صناديقهم لتمكينهم من دفع النفقات العمومية.

ب- وحدة الصندوق:

على المستوى الجزئي كل محاسب عمومي يمتلك فقط صندوق واحد وحساب واحد لدى الخزينة وحساب بريدي جاري واحد، حيث يستعمل هذه الحسابات لدفع كل النفقات دون تخصيص حساب معين لنفقة معينة، وتحصيل الإيرادات كذلك دون تخصيصها لدفع نفقات معينة، وفي نهاية السنة يقوم بتحويل الأموال النقدية والمتبقية في الحساب البريدي إلى الخزينة العمومية.

2- إستثناءات مبدأ "عدم تخصيص الإيرادات للنفقات"

يمكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص الموارد لتغطية بعض النفقات، وتكتسي هذه العمليات حسب الحالات الأشكال التالية⁸²:

← الميزانيات الملحقة؛

← الحسابات الخاصة للخزينة؛

← الإجراءات المحاسبية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الاعتمادات".

ثانيا: مبدأ تخصيص النفقات

إذا كان مبدأ عدم التخصيص هو الذي يحكم الإيرادات فإن النفقات يحكمها مبدأ التخصيص بمعنى أن الإعتمادات المالية المفتوحة في الميزانية يجب أن تخصص بدقة وذلك لإرساء الانضباط وتسهيل المراقبة من قبل الهيئات الرقابية المختلفة⁸³.

فالنفقات العمومية تكون مخصصة و موزعة على مختلف البنود و الحسابات المرخصة في الميزانية، و بالتالي فإن احترام هذا التوزيع و التخصيص للنفقات العمومية مثلما هي موزعة في الميزانية المعتمدة إلزامي، و أن أي خروج عن هذا لابد من أن يكون بترخيص مسبق من الجهة الوصية عن

⁸²-الفقرة الثانية للمادة 08 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 يوليو 1984 والمتعلق بقوانين المالية.

⁸³-حسين الصغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، ص 101.

الميزانية، كما أن أي تجاوز للنفقات عن المبالغ والاعتمادات المرخصة في الميزانية يتحمله المحاسب العمومي⁸⁴.

الفصل الرابع: التنظيم القانوني والتقني للمحاسبة العمومية في الجزائر

الفصل الرابع: التنظيم القانوني والتقني للمحاسبة العمومية في الجزائر

تنقسم قواعد المحاسبة العمومية إلى قواعد قانونية تتمثل خاصة في القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، بالإضافة إلى مجموعة من النصوص التنظيمية التي تُفصّل في كيفية تنفيذ أحكام هذا القانون. هذه القواعد القانونية موجهة أساسا إلى تحديد القواعد الإجرائية لتنفيذ ومراقبة العمليات المالية العمومية للهيئات العمومية، بالإضافة إلى قواعد أخرى تقنية تتعلق بتحديد كفاءات تنفيذ العمليات المالية وعرض الحسابات المرتبطة بها، وتكون هذه القواعد في أغلب الأحيان محددة في مجموعة التعليمات والمناشير الصادرة عن وزارة المالية.

لذلك كان لا بد من التطرق للنظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر وخاصة القانون 90-21 الذي يعتبر العمود الفقري لها، بالإضافة إلى القواعد التقنية، لكن قبل كل ذلك سنعرض أولاً مختلف مراحل تطور المحاسبة العمومية في الجزائر:

المبحث الأول: التطور التاريخي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر

عرف نظام المحاسبة العمومية في الجزائر عدة تطورات عبر مراحل مختلفة منذ الفترة الإستعمارية، إلى غاية وقتنا الحالي الذي تميز بإصدار القانون 90-21 سنة 1990 الذي لا يزال سارياً إلى غاية يومنا هذا. سوف نتطرق في هذا المبحث إلى هذه المراحل وأهم مميزاتهما:

أولاً: المرحلة الإستعمارية 1862-1962

خلال الفترة الإستعمارية عمل المستعمر الفرنسي على تطبيق مختلف القوانين والتنظيمات الفرنسية في الجزائر، ومنها نظام المحاسبة العمومية المعمول به في فرنسا والذي طبق على الجزائر.

وقد تم الحفاظ على معظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا، ولا سيما المرسوم الإمبراطوري الصادر في 31 ماي 1862، والذي يتضمن تنظيم المحاسبة العمومية، بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ 13 نوفمبر 1950 والمتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة⁸⁵.

ثانياً: مرحلة مابعد الإستقلال 1962-1975

خلال هذه الفترة، وتجنباً للوقوع في الفراغ القانوني والمؤسسي في الجزائر التي كانت حديثة العهد بالإستقلال، تم تمديد العمل بالقوانين والتشريعات الفرنسية بإستثناء تلك التي تمس بالسيادة الوطنية.

في هذه المرحلة، قامت السلطات في الجزائر بتكييف بعض النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف جوانب مجال المحاسبة العمومية مع الواقع الجزائري. ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65-259 الصادر في 14 أكتوبر 1965 والذي يحدد واجبات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام، بمن فيهم من ليس له صفة محاسب عمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية.

بالإضافة إلى القواعد التقنية والفنية المتمثلة في مختلف التعليمات، المناشير ومذكرات المصلحة الصادرة عن المديرية العامة للمحاسبة في الإطار التنظيمي المحاسبي المعمول به، من أهمها التعليمات

⁸⁵-محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص9-10.

العامّة لعام 1967 التي تعطي تعريفات لجميع حسابات الخزينة وتحدد كيفية استخدامها، التعليم رقم 16 بتاريخ 12 أكتوبر 1968 المتعلقة أيضا بحسابات الخزينة.

ثالثا: مرحلة إصدار التشريعات الجزائرية 1975-1990

خلال هذه المرحلة، ونظرا للنضج القانوني والمؤسسي الذي حققته الجزائر، وكذا تكوّن الإطارات الجزائرية الكفأة القادرة على حمل مشعل الجزائر المستقلة، تم إلغاء كل النصوص القانونية والتنظيمية العائدة للفترة الإستعمارية، بموجب الأمر رقم 73-29 المؤرخ في 05 جمادى الثانية عام 1393 الموافق 05 يوليو سنة 1973 والمتضمن إلغاء القانون رقم 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1962 والرامي إلى التمديد حتى إشعار آخر لمفعول التشريع النافذ إلى غاية 31 ديسمبر 1962.

فيما يتعلق بالمحاسبة العمومية تم إصدار العديد من الأحكام التشريعية التي تنظمها، خاصة تلك المنصوص عليها في القانون رقم 84-17 المؤرخ في 08 شوال عام 1404 الموافق 07 يوليو 1984 والمتعلق بقوانين المالية، وكذا عدة أحكام متفرقة منصوص عليها في مختلف قوانين المالية السنوية.

وقد تميزت هذه المرحلة بوجود فراغ قانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأساسي الأول لها.

رابعا: إصدار أول قانون للمحاسبة العمومية في الجزائر 1990

تميزت هذه المرحلة بصور أول نص قانوني جزائري ينظم ويحكم المحاسبة العمومية، وهو القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت سنة 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية، الصادر في الجريدة الرسمية رقم 35 المؤرخة في 24 محرم 1411 الموافق 15 غشت 1990 (ص 1131-1138)، بالإضافة إلى مجموعة من إصدار المراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيق هذا القانون سنة من بعد، أي في 1991.

سمحت هذه المرحلة بالإدخال المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة، وذلك بإصدار التعليم رقم 078 المؤرخة في 17 أغسطس 1991، والتي تهدف إلى تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث تشتمل كل عملية على حساب دائن و حساب مدين، كما حددت نطاق عمل المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف ومسئولياتهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم⁸⁶.

المبحث الثاني: ظروف إصدار القانون 90-21 وأهدافه

⁸⁶-محمد مسعي، المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص12.

أولاً: ظروف إصدار القانون 21-90

تم إصدار القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية في ظروف تميزت بالصعوبات المالية التي عاشتها الجزائر بداية من منتصف سنوات الثمانينات، وبالضبط سنة 1986 التي شهدت إنهيار أسعار البترول في الأسواق العالمية مما أضطر الجزائر آنذاك للإستدانة من المؤسسات المالية الدولية، التي فرضت على الجزائر تطبيق شروط صارمة وإصلاحات إقتصادية وموازناتية عميقة في إطار ما يسمى "برنامج التعديل الهيكلي".

التي تعتبر أهم شروطها ترشيد إستخدام الموارد العمومية وضبط النفقات، ولا يتأتى ذلك إلا بإحكام الرقابة على المال العام وتنظيم عملية الإنفاق وهذا أهم ما كان يرمي إليه القانون 21-90.

ثانياً: أهداف القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية

يرمي القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية لتحقيق عدة أهداف، أهمها:

1- فرض الرقابة و التأكيد على إحترام القانون:

وذلك سواء على مستوى النفقات أو حتى الإيرادات العمومية، إذ يتم فرض الرقابة المالية والقانونية على نفقات الدولة و ذلك بتسجيل عمليات الإنفاق أولاً بأول بطريقة تُمكن من تتبع الإنفاق، بحيث لا تتجاوز النفقات الاعتمادات المخصصة من قبل السلطة، أي أن الإنفاق تم في الأوجه المخصصة والمحددة له.

كما يتم أيضاً فرض الرقابة المالية و القانونية على إيرادات الدولة، و ذلك بتتبع عمليات تحصيل الإيرادات و التأكد من أن جميع الإيرادات المستحقة للدولة قد تم تحصيلها وفق القوانين و التنظيمات المعمول بها.

2- التأكد من احترام الميزانية و المخططات:

تسمح المحاسبة العمومية بتوفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع توقعات الأداء المخطط له في الميزانية العامة.

و هي تعتبر حد لسلطة الأمر بالصرف لأن المبلغ المحدد في الميزانية هو محدد مسبقاً حسب الفروع والإعتمادات المفتوحة في الميزانية و كذلك بالنسبة للمخططات و فيها يحدد المبلغ الإجمالي لإنجاز البرامج.

3- تجنب سوء الاستعمال و التحصيل على مردودية أحسن

وهو الهدف المسطر عن طريق القوانين مثل الصفقات العمومية التي تحدد قواعد صارمة لعقد الصفقات.

4- تقديم حسابات المؤسسات العمومية بصفة واضحة و علانية

باستعمال تقنيات المحاسبة العمومية الأكثر فعالية لتحصيل حسابات واضحة و لهذا تعتبر قواعد المحاسبة العمومية حاجز حقيقي و وقائي للمخالفات و لتبقى المصلحة العامة محفوظة.

5- المساعدة على إتخاذ القرار

تساعد المحاسبة العمومية في عملية إتخاذ القرار وذلك عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة، على النحو التالي⁸⁷:

← توفير البيانات حول حركة التدفقات النقدية من أجل تحديد الوضعية المالية للخزينة العمومية
ومن أجل إتخاذ القرار وتحديد مصادر تمويل الخزينة؛

← توفير المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية المختلفة ورسم سياساتها
وإتخاذ القرارات المتعلقة بها، بما يساعد على إعداد تقديرات الميزانية العامة للدولة في الفترات المقبلة؛

← إظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة.

6- تحديد أسس العلاقة بين أعوان المحاسبة العمومية

يحدد القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية مختلف أسس العلاقة بين كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، وحتى المراقب المالي، حتى لا يكون هناك تداخل في الصلاحيات، أو أي شكل من أشكال التأثير والضغطات، مما يساهم في حسن تسيير المال العام والهيئات العمومية ككل.

المبحث الثالث: نظرة عامة عن القانون 90-21 وأهم مكوناته

أولاً: تقديم عام للقانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية

هو القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت سنة 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 35 المؤرخة في 24 محرم عام 1411، يتكون من 72 مادة، وقد قسم إلى أربعة أبواب، يتكون كل منها من عدة فصول كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 02: عناصر القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

رقم الباب	الباب الأول	الباب الثاني	الباب الثالث	الباب الرابع
عنوان أو تسمية الباب	الميزانية والعمليات المالية وتنفيذها.	الأعوان المكلفون بالتنفيذ.	في المراقبة.	أحكام خاصة.

⁸⁷-محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، النظم المحاسبية الخاصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص328.

محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية

المواد من 64 إلى 69.	المواد من 58 إلى 63.	المواد من 23 إلى 57.	المواد من 3 إلى 22.	المواد التي يتضمنها
1-العقوبات المالية. 2-الديون الأخرى.	1-وظيفة مراقبة النفقات المستعملة. 2-رقابة التنفيذ. 3-مراقبة التسيير.	1-الأمرون بالصرف. 2-المحاسبون العموميون. 3-التنافي بين وظيفتي الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.	1-الميزانية. 2-العمليات المالية. 3-عمليات التنفيذ.	الفصول المكونة له

المصدر: من إعداد الأستاذة إعتامدا على مضمون القانون 90-21.

بالإضافة إلى هذه الأبواب الأربعة، تضمن القانون في بدايته "أحكام عامة" (المادتين الأولى والثانية) وفي نهايته "أحكام ختامية" (المواد 70، 71 و72).

ثانيا: عرض أهم عناصر القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية

تضمن القانون 90-21 العديد من الأحكام والمواد التي تحكم نظام المحاسبة العمومية، يمكن عرضها على النحو التالي:

1-أحكام عامة:

تضمنتها نص المادتين الأولى والثانية، حدد فيها المشرع الجزائري مجال تطبيق هذا القانون ومجال تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي:

جدول رقم 03: عناصر القانون 90-21: أحكام عامة

المحل (الموضوع)	تحديد الهيئات	الأشخاص المعنيون	مسك المحاسبة
المادة-1:	المادة-1:	المادة-1 فقرة-2:	المادة-2:
الميزانية والعمليات المالية. ومن هنا ينطلق الأساس القانوني لتطبيق قوانين المحاسبة العمومية	الدولة، المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، الجماعات المحاسبية،	الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين إن مجال التطبيق بالنسبة للأشخاص أمر مفروغ منه	إن عملية مسك المحاسبة تتجلى بصفة أساسية في تحقيق الإيرادات والنفقات العمومية والاعتماد على

محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية

قوانين مسك المحاسبة العمومية وخاصة منها المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 91/09/07 وسنتطرق إلى الكثير من مواد أثناء التعرض إلى الأعوان المكلفين بالتنفيذ من حيث المهام والمسؤولية.	فيما يتعلق بوجود هذين الموظفين في كل الهيئات المعنية بتنفيذ قانون المحاسبة العمومية.	الإقليمية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. وهذه الأخيرة هي التي تنتمي إليها المؤسسات الجامعية، وبالتالي هذا يدل على كونها معنية بمجال تطبيق هذا القانون.	على الميزانية والعمليات المالية بمختلف أنواعها من إيرادات ونفقات وعمليات الخزينة في مختلف قطاعات الدولة وهيئاتها.
--	--	--	---

المصدر: من إعداد الأستاذة إعتادا على مضمون القانون 90-21.

إن مجال تطبيق المحاسبة العمومية منصوص عليه في المادة الأولى من القانون 90-21 وهي الهيئات العمومية المكونة للقطاع العام غير الربحي.

2- الميزانية:

الميزانية هي الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار و منها نفقات التجهيز العمومي و النفقات بالرأسمال و ترخص بها (حسب نص المادة 03).

حيث نصت المواد من 03 إلى 08 المتضمنة ضمن الفصل الأول (الميزانية) من الباب الأول (الميزانية و العمليات المالية و تنفيذها) تعريف الميزانية ومكوناتها على النحو التالي:

جدول رقم 04: عناصر القانون 90-21: الميزانية

الميزانية	
النفقات	الإيرادات
المادة -4: وتتمثل في أعباء الميزانية، وهي تنقسم إلى: نفقات التسيير	
نفقات التجهيز والاستثمار	

محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية

المادة -6:	المادة -5:	المادة -4:
وهي مختلف النفقات الخاصة بالتجهيز العمومي ونفقات الاستثمار والنفقات برأسمال .	وهي مختلف النفقات الخاصة بتسيير المصالح العمومية والتي تضمن سير المرفق العام باطراد وانتظام وبالتالي تحقيق الهدف الذي نشأ من أجله.	وتتمثل في مختلف الموارد والداخل التي من الممكن تحصيلها في إطار القوانين والتشريعات المعمول بها .

المادتين 7 و 8:

تتص على أن الميزانية العامة للدولة هي التي تتكفل بنفقات المصالح غير الممركزة، ولا يسمح بتحميلها لميزانيات الجماعات الإقليمية.

المصدر: من إعداد الأستاذة اعتمادا على مضمون القانون 90-21.

3-العمليات المالية:

العمليات المالية هي عمليات الإيرادات و عمليات النفقات و كذا عمليات الخزينة (حسب نص المادة 09).

حيث نصت المواد من 09 إلى 13 المُتَضَمَّنة ضمن الفصل الثاني من الباب الأول (الميزانية والعمليات المالية و تنفيذها) تعريف العمليات المالية ومكوناتها على النحو التالي:

جدول رقم 05: عناصر القانون 90-21: العمليات المالية

عمليات الخزينة	النفقات	تحصيل الإيرادات
المادة-12:	المادة-11:	المادة-10:
وهي كافة حركات الأموال نقدا والقيم وحسابات الإيداع والحسابات الجارية وحسابات الديون.	يقصد بها إستعمال الإعتمادات المرخص بها قانونا والمنصوص عليها في الميزانية.	هي عملية تحصيل و قبض لجميع الحواصل الجبائية أو شبه الجبائية أو الإتاوة أو الغرامات وجميع الحقوق الأخرى باستعمال كافة الوسائل القانونية المرخص بها صراحة بموجب القوانين و الأنظمة.

المصدر: من إعداد الأستاذة اعتمادا على مضمون القانون 90-21.

4-عمليات التنفيذ:

حيث نصت المواد من 14 إلى 22 المُتَضَمَّنة ضمن الفصل الثالث من الباب الأول (الميزانية والعمليات المالية و تنفيذها) مكوناتها على النحو التالي:

جدول رقم 06: عناصر القانون 90-21: عمليات التنفيذ

المعنيون بالتنفيذ	عمليات تنفيذ الإيرادات	عمليات تنفيذ النفقات
-------------------	------------------------	----------------------

محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية

<p>المواد 15، 19، 20، 21 و22:</p> <p>ويتم ذلك عن طريق الإجراءات الآتية :</p> <ul style="list-style-type: none"> • م19: الالتزام . • م20: التصفية. • م21: الأمر بالصرف. • م22: الدفع . 	<p>المواد 15، 16، 17 و18:</p> <p>ويتم ذلك عن طريق الإجراءات الآتية :</p> <ul style="list-style-type: none"> • م16: الإثبات . • م17: التصفية. • م18: التحصيل. 	<p>المادة-14:</p> <ul style="list-style-type: none"> • الأمر بالصرف؛ • المحاسب العمومي. <p>كل في مجال اختصاصه وفي حدود صلاحياته ومهامه ومسؤولياته وسنرى ذلك لاحقا بالتفصيل.</p>
---	---	---

المصدر: من إعداد الأستاذة إعتامدا على مضمون القانون 90-21.

5-الأعوان المكلفون بالتنفيذ:

وهم الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، نصت عليهم المواد من 23 إلى 57 ضمن الباب الثاني المتكون من ثلاثة فصول:

جدول رقم 07: عناصر القانون 90-21: المكلفون بالتنفيذ

التنافي بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي	المحاسب العمومي	الأمر بالصرف
<p>المواد من 55 إلى 57</p> <p>نقصد بالتنافي عدم إمكانية الجمع بين الوظيفتين، وكذا منع أن يكون بينهما أي علاقة قرابة مثل الزواج.</p>	<p>المواد 33 إلى 54</p> <p>هو الشخص المؤهل لتنفيذ العمليات التالية :</p> <p>-تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.</p> <p>-ضمان حراسة الأموال والقيم والسندات والأشياء المكلف بها وحفظها.</p> <p>-تداول الأموال و السندات والقيم والممتلكات والعائدات و المواد.</p>	<p>المواد 23 إلى 32</p> <p>هو الشخص المؤهل لتنفيذ عمليات الإثبات والتصفية والالتزام و الأمر بالصرف.</p>

المصدر: من إعداد الأستاذة إعتامدا على مضمون القانون 90-21.

6-المراقبة:

حيث نصت المواد من 58 إلى 63 المُنصَّنة ضمن الباب الثالث (في المراقبة) على وظيفة المراقبة على النحو التالي:

جدول رقم 08: عناصر القانون 90-21: في المراقبة

مراقبة التسير	رقابة التنفيذ	الرقابة السابقة و وظيفتها
المادة 62 :	المادة 61:	المادة 58 :

<p>يخضع تسيير الأمرين بالصرف لمراقبة وتحقيقات المؤسسات والأجهزة المؤهلة وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.</p> <p>المادة 63 :</p> <p>إلزام الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين بالاحتفاظ بالأوراق الثبوتية إلى غاية تقديمها للأجهزة المكلفة بتصفية الحسابات أو إلى غاية انقضاء أجل 10 سنوات.</p>	<p>يخضع تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية للرقابة من طرف الأجهزة المخول لها صراحة بموجب التشريع والتنظيم المعمول بهما.</p>	<p>إن ممارسة الرقابة السابقة تستهدف الحفاظ على المال وكذا توجيه استخدامه على النحو الأمثل.</p>
--	--	--

المصدر: من إعداد الأستاذة إعتامدا على مضمون القانون 90-21.

7- الأحكام الخاصة:

نصت عليها المواد 64 إلى 69 المتضمنة ضمن الباب الرابع والأخير من القانون، وهو يتضمن فصلين:

جدول رقم 09: عناصر القانون 90-21: الأحكام الخاصة

الفصل الأول: العقوبات المالية	الفصل الثاني: الديون الأخرى
المادتين 64 و 65:	المواد 66، 67، 68 و 69:

المصدر: من إعداد الأستاذة إعتامدا على مضمون القانون 90-21.

المبحث الرابع: النصوص القانونية والتنظيمية الأخرى المتعلقة بالمحاسبة العمومية

بالإضافة إلى القانون 90-21 الذي يعتبر القانون العام للمحاسبة العمومية في الجزائر والعمود الفقري لها، توجد العديد من النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بالمحاسبة العمومية، منها ما له نفس القيمة المعيارية للقانون الأساسي (90-21) أي القوانين الأخرى، ومنها ما جاء على صيغة تعليمات، مذكرات ومناشير معدة من طرف المديرية العامة للمحاسبة، وموجهة لمختلف المحاسبين العموميين، ومنها ما هو بين هذين النوعين، أي أقل قيمة من القوانين وأعلى قيمة من المناشير والتعليمات، ونقصد هنا المراسيم التنفيذية.

على هذا الأساس، يمكن تقسيم أهم النصوص القانونية والتنظيمية كما يلي:

أولا: النصوص القانونية

نذكر هنا على سبيل المثال لا الحصر القوانين التالية مرتبة حسب الترتيب الزمني:

- ← القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 يوليو 1984 والمتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم؛
- ← القانون رقم 91-12 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1991، المادة 38 التي تتضمن "إعفاء المحاسبين العموميين من المسؤولية"؛
- ← المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19 يناير 1993، يتضمن قانون المالية لسنة 1993؛
- ← المرسوم التشريعي رقم 93-18 المؤرخ في 29 ديسمبر 1993 المتضمن قانون المالية لسنة 1994، المادة 164 منه التي تتضمن كيفية "توزيع إيرادات ونفقات قطاعات الصحة والمؤسسات الإستشفائية المتخصصة"؛
- ← الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995، المتعلق بتنظيم مجلس المحاسبة وسيره، المعدل والمتمم؛
- ← القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية؛

ثانيا: النصوص التنظيمية

ونقصد بها المراسيم الرئاسية والتنفيذية التي جاءت تنفيذا للقوانين السابقة:

- ← المرسوم الرئاسي رقم 97-498 المؤرخ في 27 ديسمبر 1997 المتعلق بالتسيير الإداري والمالي للمراكز الدبلوماسية والقنصلية؛
- ← المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراءات تعيين المحاسبين العموميين و إعتمادهم؛
- ← المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، و إجراءات مراجعة باقي الحسابات، و كيفية إكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين؛
- ← المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها؛
- ← المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتحديد إجراءات تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين؛
- ← المرسوم التنفيذي رقم 92-19 المؤرخ في 09 يناير 1992 الذي يحدد إجراء الدفع بالإعتماد لنفقات الدولة، الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛

- ← المرسوم التنفيذي رقم 92-26 المؤرخ في 13 يناير 1992 والمتعلق بالحساب الجاري للمحاسب العمومي والوكالات المالية؛
- ← المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها؛
- ← المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06 فيفري 1993، الذي يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل أوامر إيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة؛
- ← المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 مايو 1993 الذي يحدد كفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها؛
- ← المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 22 يناير 1996، الذي يحدد إنتقاليا الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة؛
- ← المرسوم التنفيذي رقم 97-286 المؤرخ في 04 يوليو 1997، والمتعلق بتحديد إجراءات افلتزام وتنفيذ النفقات العمومية، والمحدد لصلاحيات ومسؤوليات الأمرين بالصرف؛
- ← المرسوم التنفيذي رقم 98-227 المؤرخ في 13 يوليو 1998، والمتعلق بنفقات التجهيزات العمومية؛
- ← المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرخ في 10 نوفمبر 2001، والمتعلق بتحديد إجراءات مراقبة إستعمال إعانات الدولة للجماعات المحلية والجمعيات والتنظيمات.

المبحث الخامس: التنظيم التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر

يقصد بالإطار التقني للمحاسبة العمومية مجموعة التعليمات والتنظيمات المتعلقة بتصنيف الحسابات إضافة إلى تقنيات التسجيل والقيود المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات والدفاتر المحاسبية، وفقا للمخطط المحاسبي للخرينة العمومية، من أجل تحقيق تنفيذ، توحيد ومراقبة شرعية تنفيذ العمليات المالية للدولة ومطابقتها لقواعد المحاسبة العمومية، كما توفر هذه المحاسبة الإحصائيات والبيانات حول المركز المالي للدولة من أجل اتخاذ القرارات، عن طريق تقديم الوضعية المالية للخرينة والنتائج المالية لتطبيق قانون المالية⁸⁸.

أولا: القواعد التقنية للمحاسبة العمومية في الجزائر

وتتمثل في مجموعة التعليمات، المناشير والمذكرات الصادرة تباعا عن الوزير المكلف بالمالية، حيث تقوم المديرية العامة للمحاسبة على مستوى وزارة المالية بإصدار القواعد التقنية على شكل دليل

⁸⁸-شلال زهير، مرجع سابق، ص6.

منهجي موجه إلى أعوان المحاسبة العمومية، من أجل ضمان تطبيق فعال وصحيح للمبادئ المتضمنة في القانون 90-21⁸⁹:

- ← القرار الوزاري رقم-1 المتعلق بإعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين المعنيين؛
- ← القرار الوزاري رقم-2 المؤرخ في 06 يناير 1991، المتعلق بتنصيب وتسليم مصلحة المحاسبين العموميين؛
- ← التعليم رقم 06/034 المؤرخة في 11 ماي 1991 والمتعلقة بتنفيذ بعض القرارات القضائية؛
- ← التعليم رقم 078 بتاريخ 17 أوت 1991 والمتعلقة بإصلاح محاسبة قابضي الوكالات المالية وتنفيذ طريقة القيد المزدوج؛
- ← التعليم رقم 07 بتاريخ 27 أبريل 1993 المتعلقة بتعيين وإعتماد أعوان المحاسبة لدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛
- ← التعليم رقم 03 بتاريخ 26 جانفي 1999 المتضمنة الطعن ضد قرارات ومقررات الوضع في حالة مدين؛
- ← التعليم رقم 03 بتاريخ 10 ماي 1999 المتضمنة تنفيذ النفقات العمومية ف] إطار الجزء الثاني عشر (12/1) المؤقت.

ثانيا: أساسيات مسك الدفاتر والسجلات المحاسبية

تتمثل الدائم التقنية للمحاسبة العمومية في الدفاتر والسجلات المحاسبية التي تساعد الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية والميزانيات على مستوى الهيئات العمومية، وهي تعتبر المصدر الأساسي للمعلومات الفعلية التي تعد على أساسها القوائم المالية الحكومية.

1-قواعد مسك السجلات المحاسبية:

تخضع عملية مسك السجلات المحاسبية بمختلف أنواعها إلى قواعد صارمة يجب على المحاسبين العموميين احترامها والتي يمكن تلخيصها في العناصر الآتية:

- ← تحفظ سجلات المحاسبة ووثائق إثبات النفقات والإيرادات لمدة عشر سنوات؛
- ← تضم صفحة غلاف السجلات المحاسبية وجوبا: إسم الهيئة، إسم المركز المحاسبي (الخزينة)، السنة المالية المعنية، أسم ولقب المحاسب، تواريخ تسيير المحاسب أو المحاسبين؛
- ← تكون صفحات سجلات المحاسبة مرقمة بأرقام متسلسلة ومختومة بختم الإدارة المكلفة بتسييرها؛
- ← تجنب المحو والشطب، وأي حالة شطب يجب أن يكون مصادقا عليها رسميا من طرف المحاسب بالختم والتوقيع.

⁸⁹-مجلس المحاسبة، الدليل العام لمراجعة الحسابات، ص 47-48.

2- مبدأ القيد المزدوج:

يقضي هذا النظام بتسجيل العملية المحاسبية الواحدة في حسابين أحدهما مدين والآخر دائن وبنفس المبلغ، و هذه الطريقة في التسجيل تسمح بتوازن العمليات وتساوي الجانب المدين مع الجانب الدائن، ومجموع الأرصدة المدينة مع مجموع الأرصدة الدائنة، فهي بذلك تسهل عمليات التسجيل والمراقبة⁹⁰. هذا النظام كان معمول به من طرف المحاسبين الرئيسيين للخزانة إلى غاية 1993 و اعتباراً من 01 جانفي 1994 عمم إلى كل قابضي الوكالات المالية و ذلك بموجب التعليم رقم 078 الصادرة بتاريخ 17 أوت 1991 عن المديرية المركزية للخزانة، و المتعلقة بإصلاح محاسبة القابضين للوكالات المالية .

وتجدر الإشارة في هذا المجال، أنه في حالة التأكد من ارتكاب أخطاء في القيود المحاسبية المثبتة في السجلات المحاسبية يستعين المحاسب العمومي بمستند محاسبي خاص، وهو "بطاقة التسوية" التي يتم استعمالها من أجل إلغاء القيد المحاسبي وتصحيح الخطأ عن طريق عكس القيود المحاسبية المتعلقة بالقيود المحاسبية الخاطئة، حيث إن اللجوء إلى استعمال إجراء بطاقة التسوية يعد استثناء للقيود المحاسبية يتطلب تأشيرة المحاسب العمومي الرئيسي المكلف بالتدقيق والمصادقة على بطاقة التسوية مرفوقة بتبرير أسباب إلغاء القيود المحاسبية الأصلية⁹¹.

3- السجلات والدفاتر المحاسبية:

يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية يمكن ذكر البعض منها فيما يلي:

أ- مستخرج العمليات اليومية:

وهو بمثابة دفتر اليومية العامة الذي يستعمله المحاسب العمومي من أجل قيد العمليات اليومية المثبتة في بطاقات الإيرادات وبطاقات النفقات، والتي تم تنفيذها عن طريق الحسابات المالية أو عن طريق الحسابات الوسيطة التي ليس لها أثر مالي مباشر على الموجودات المالية للخزينة العمومية.

ب- دفتر الأستاذ العام:

يستعين المحاسب العمومي "بدفتر الأستاذ العام" من أجل تدقيق الحسابات وتجميع المبالغ الدائنة والمدينة للحسابات عند نهاية كل شهر، حيث يعتبر هذا الدفتر بمثابة خلاصة شهرية عامة لمستخرج العمليات اليومية، لأنه يهدف إلى "تسجيل المبلغ الإجمالي للعمليات الخاصة بكل حساب سواء من الجانب الدائن أو المدين دون إجراء المقاصة.

⁹⁰-منصوري الزين، مرجع سابق، ص 69.

⁹¹-شلال زهير، مرجع سابق، ص140.

ج-سجل الحسابات العام:

بناء على البيانات المسجلة في دفتر اليومية العامة، يقوم المحاسب العمومي في نهاية كل شهر باستعمال "سجل الحسابات العام"، من أجل تجميع المبالغ الدائنة والمدينة لكل الحسابات التي عرفت حركة خلال الشهر بهدف تحديد رصيد كل حساب، عن طريق إجراء المقاصة بين المبالغ المدينة مع المبالغ المدينة لكل حساب على حدى لكي يتم استعماله في بداية الشهر القادم.

د-ميزان الحسابات الشهرية:

يقوم المحاسب العمومي عند نهاية كل شهر بإعداد ميزان الحسابات بناء على أرصدة الحسابات المسجلة في دفتر اليومية العامة وسجل الحسابات العام، بهدف إعداد الخلاصة الشهرية للعمليات المالية التي قام بتنفيذها المحاسب العمومي خلال الشهر، حيث يتضمن ميزان الحسابات الأرصدة الافتتاحية للحسابات المفتوحة لدى الخزينة العمومية في بداية السنة، إضافة إلى مجموع الأرصدة الدائنة والمدينة للحسابات التي تم تفعيلها خلال الشهر من أجل التحقق من توازن الحسابات خلال الشهر وتحديد الأرصدة الافتتاحية للحسابات للشهر المقبل.

الفصل الخامس: أعوان المحاسبة العمومية

الفصل الخامس: أعوان المحاسبة العمومية

حسب ما جاء به القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، فإن الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية والميزانيات العمومية هم الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، وتدخل هؤلاء الأعوان في عمليات تنفيذ النفقات والإيرادات العمومية يكون في مختلف مراحلها

بشكل منظم ومحدد قانونا، وهذا من أجل إعطاء أكثر شفافية في تسيير الأموال. هذا دون أن ننسى الدور الذي يلعبه وكيل الصرف في التسيير المالي للهيئة العمومية.

وعلى الرغم من الدور الفعال الذي يلعبه المراقب المالي في تنفيذ النفقات العمومية إلا أن القانون 21/90 لم يمنحه صفة عون مكلف بالتنفيذ، بل تم إدراجه في الباب الخاص بالرقابة.

على هذا الأساس، سنتطرق فيما يلي لكل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، بالإضافة إلى كل من وكيل الصرف والمراقب المالي نظرا لدورهما في تنفيذ العمليات المتعلقة بالإيرادات والنفقات العمومية:

المبحث الأول: الأمر بالصرف

بداية لا بد من الإشارة إلى أن الأمر بالصرف ليس وظيفة إدارية مستقلة، إنما هو صلاحية مالية مكملة للوظائف الإدارية التي يمارسها مسيري الهيئات التي تخضع لنظام المحاسبة العمومية مثل الوزراء على مستوى قطاعاتهم الوزارية، الولاية على مستوى الولايات، رؤساء المجالس الشعبية البلدية على مستوى البلديات و المديرين على مستوى المؤسسات الإدارية العمومية، و بالتالي فإن الأمرين بالصرف لا يمثلون سلكا إداريا خاصا إنما هم موظفون عموميون أو أعضاء منتخبون يتمتعون بصلاحيات مالية تستدعيها وظائفهم الإدارية⁹².

أولا: تعريف الأمر بالصرف، إعتاده ومسؤوليته

1- تعريف الأمر بالصرف

يمكن تعريف الأمر « Ordonnateur »، على أنه شخص يرأس هيئة إدارية عمومية و يتمتع بسلطة إنشاء دين على عاتق تلك الهيئة أو الأمر بتحصيل دين لصالحها⁹³.

مع أن تسمية الأمر بالصرف هي ترجمة لكلمة « Ordonnateur » و تبدو هذه التسمية باللغة العربية غير دقيقة و لا تعكس إلا جانب معين من الوظيفة التي يقوم بها هذا الأخير، فالأمر بالصرف هو إجراء لدفع النفقة أما بالنسبة للإيرادات العمومية فنستعمل عبارة الأمر بالتحصيل، في حين أن التسمية باللغة الفرنسية تبدو أكثر ملائمة لأنها مشتقة من الفعل « Ordonner » أي توجيه أمر و هذا قد يكون بهدف صرف النفقة أو تحصيل إيراد، و بالتالي فإنه كان من الأجدر تسميته " الأمر المالي"، وهي تسمية تشمل صرف النفقات و تحصيل الإيرادات⁹⁴.

⁹²-أمجوج نوار، مجلس المحاسبة: نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية، رسالة ماجستير في القانون العام، جامعة منتوري قسنطينة، كلية الحقوق، 2006-2007، ص 81.

⁹³ - Louis Trotabas et Jean-Marie Cotteret : Droit Budgétaire et comptabilité publique, éditions DALLOZ Paris, 1972, page 183.

⁹⁴-أمجوج نوار، مرجع سابق، ص82.

أما المشرع الجزائري فقد عرف الأمر بالصرف على أنه موظف أو منتخب يتصرف باسم ولفائدة الدولة أو الهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري أو الجماعات المحلية، يتم تعيينه أو إنتخابه مسؤولاً عن تسيير هيئة عمومية، حيث توكل له صلاحيات مالية مكملة لنشاطه الإداري لأنه المسؤول المكلف بتنفيذ ميزانية الهيئة العمومية التي يقوم بتسييرها. وبالتالي، يقوم بتحرير أوامر صرف النفقات وأوامر تحصيل الإيرادات والتي تمثل السند القانوني الذي بواسطته يقوم المحاسب العمومي بتنفيذ العمليات المالية المرخصة في الميزانية.

وغالبا ما يعرف الأمر بالصرف في وحدات القطاع العام بصفة (المدير)، ولكن ليس لكل مدير صفة الأمر بالصرف، لأنه يشترط أن يمتلك هذا الأخير صلاحيات مالية تمكنه من تنفيذ الميزانية، وبالتالي كل مسؤول لا يمتلك صلاحيات مالية لا يعتبر أمرا بالصرف، لأن ممارسة الصلاحيات المالية هي التي تسمح للأمر بالصرف تحديد مجال صرف الأموال العمومية سواء من حيث طرق التعاقد مع المتعاملين الاقتصاديين، السعر، الكمية، أو نوع السلع والخدمات التي يريد اقتناؤها، وذلك في حدود الاعتمادات المرخصة وفق أبواب الميزانية، وفي ظل احترام النصوص القانونية والتنظيمية المعمول بها⁹⁵. من المنظور القانوني، يعد أمرا بالصرف بمفهوم القانون 90-21 (المادة 23) كل شخص مؤهل قانونا حسب وظيفته للقيام بالإجراءات الإدارية الخاصة بتنفيذ الميزانية سواء بالنسبة للنفقات أو بالنسبة للإيرادات، وهي الإجراءات المحددة في المواد 16 (إثبات الإيرادات)، 17 (تصفية الإيرادات والأمر بتحصيلها)، 19 (الإلتزام بالنفقة)، 20 (تصفية النفقات)، 21 (الأمر بالصرف).

يخول التعيين أو الانتخاب لوظيفة، لها من بين الصلاحيات، تحقيق العمليات المشار إليها في الفقرة أعلاه، صفة الأمر بالصرف قانونا، و تزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة. " المادة 23 فقرة 2 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية."

2- اعتماد الأمرين بالصرف:

بموجب أحكام المادة 24 من القانون رقم 90 - 21 المؤرخ 15 غشت 1990 ، يجب اعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين المكلفين بالإيرادات و النفقات الذين يأمرهم بتنفيذها. ويتمثل هذا الاعتماد في تبليغ المحاسب العمومي، عقد التعيين أو المداولة و كذا نموذج إمضاء الأمر بالصرف. يتم تجسيد نموذج الإمضاء بوضع إمضاء الأمر بالصرف، أو مساعده أو المفوض له، على سجل مفتوح لهذا الغرض على مستوى المحاسب العمومي المعين.

ينتهي الاعتماد بانتهاء مهام الأمر بالصرف حسب ما جاءت به المادة 2 من القرار الوزاري رقم 01 الصادر عن وزير المالية المؤرخ في 06 جانفي 1991 المتعلق باعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين المعينين".

⁹⁵-شلال زهير، مرجع سابق، ص 105.

3- إلتزامات الأمرين بالصرف ومسئولياتهم:

يخضع الأمرين بالصرف إلى التزامات متعلقة مباشرة بممارسة الصلاحيات المالية المخولة لهم، فهم ملزمون قانونيا بمسك محاسبة إدارية خاصة بتسييرهم المالي تدون فيها كل العمليات المالية المتعلقة بتنفيذ الميزانية، ويتعين عليهم عند غلق كل سنة مالية إعداد حساب إداري وتقديمه إلى مجلس المحاسبة لمراقبته⁹⁶.

و من بين الإلتزامات المرتبطة كذلك بالوظيفة المالية للأمرين بالصرف الامتناع عن إدارة أو مراقبة مشاريع و أعمال تكون لهم فيها مصلحة شخصية، أو أن تكون لهم حصص ومساهمات في المقاولات والشركات التي يبرمون معها اتفاقيات و صفقات بإسم الهيئة التي يعملون لحسابها.

إضافة إلى هذه الإلتزامات، فإنه تقع على عاتقهم عدة أنواع من المسؤوليات حسب طبيعة المهام الموكلة إليهم و هي:

← **المسؤولية السياسية:** تترتب المسؤولية السياسية على أعضاء الحكومة و تستند في ذلك إلى قاعدة دستورية تتمثل في حق البرلمان في مراقبة نشاط الحكومة عن طريق مساءلة و استجواب الوزراء أو إنشاء لجان تحقيق في مختلف القضايا الهامة بما في ذلك المسائل المالية و التي قد يترتب عنها إسقاط الحكومة إذا ثبت وجود تجاوزات مخالفة للقانون؛

← **المسؤولية القانونية:** تنص المادة 32 من قانون المحاسبة العمومية على أن الأمرين بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على استعمال و صيانة الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية ، و تقوم المسؤولية المدنية أساسا على الخطأ الشخصي الذي يرتكبه الأمر بالصرف، و الذي يلحق به ضررا بالهيئة العمومية التي يعمل لصالحها و تتصرف آثار هذه المسؤولية إلى تعويض الضرر الحاصل من الذمة المالية الشخصية للأمر بالصرف.

أما المسؤولية الجنائية، فتقوم عندما يرتكب الأمر بالصرف تجاوزات له وصف الجريمة طبقا لقانون العقوبات و هي من اختصاص القضاء الجزائي مثل جرائم تبديد الأموال العمومية والإختلاس و ما شابه ذلك.

← **المسؤولية التأديبية:** إلى جانب المسؤوليات السالفة الذكر، يتعرض الأمرين بالصرف إلى عقوبات تأديبية ينص عليها قانون الوظيفة العمومية، يوقعها المسؤول الإداري الأعلى وفق إجراءات إدارية يحددها القانون. و تقوم المسؤولية التأديبية، في الحالات التي يرتكب فيها الأمر بالصرف أخطاء ذات طابع مهني، تترتب عنها جزاءات تأديبية معنوية ومادية حددها القانون و هي مرتبة حسب جسامة الخطأ المرتكب في أربع درجات أساسية⁹⁷.

ثانيا: أصناف الأمرين بالصرف

⁹⁶-أمجوج نوار، مرجع سابق، ص 85.
⁹⁷-الأمر رقم 03-06 المؤرخ في 15 جويلية 2006، المتضمن القانون الأساسي للوظيفة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 46 لسنة 2006.

سابقاً، وحسب نص المادة 25 من القانون 90-21، يكون الأمرين بالصرف إبتدائيين أو أساسيين، وإما أمرين بالصرف ثانويين، غير أنه تم تعديل هذا التصنيف بموجب المادة 73 من قانون المالية التكميلي لسنة 1992، ليصبح تصنيف الأمرين بالصرف يتضمن ثلاثة أصناف هم أمرين بالصرف رئيسيين أو أوليين، أمرين بالصرف ثانويين وأمر بالصرف وحيد⁹⁸.

يمكن التفصيل في هذا التصنيف كما يلي:

1-أمرون بالصرف أساسيون:

إن الأمرين بالصرف الأساسيون هم الذين تخصص لهم مباشرة الإعتمادات المالية المرخص بها في الميزانية العمومية، منصوص عليهم في المادة 26 من القانون 90-21، وهم المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للهيئات التالية:

← المجلس الدستوري؛

← المجلس الشعبي الوطني؛

← مجلس الأمة (بعد التعديل الدستوري لسنة 1996) ؛

← مجلس المحاسبة؛

← الوزراء كل في مجال قطاعه؛

← الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية؛

← رؤساء المجالس الشعبية البلدية عندما يتصرفون لحساب البلديات؛

← المسؤولون المعينون قانوناً على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛

← المسؤولون المعينون قانوناً على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة؛

← المسؤولون في الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23 من القانون رقم 90 - 21، وهم المسؤولون الذين يتم تعيينهم أو انتخابهم لوظيفة لها من بين الصلاحيات القيام بنفقات عمومية أو تحصيل إيرادات عمومية.

كما أنه وكما جاء في أحكام المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313⁹⁹، الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها، فإن الأمرين بالصرف الإبتدائيين أو الرئيسيين هم الذين يصدرن أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين، وأوامر تفويض الإعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين.

2-أمرون بالصرف ثانويون:

⁹⁸-يوسف جيلالي، النظام القانوني للأمر بالصرف في القانون الجزائري، مجلة القانون، المركز الجامعي أحمد زبانه بغليزان، معهد العلوم القانونية والإدارية، العدد 06، جوان 2016، ص 76.

⁹⁹-المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 43 المؤرخة في 18 سبتمبر 1991.

من أجل تسهيل مهمة الأمر بالصرف الرئيسي، ونظرا لظروف عملية في تسيير المصالح الخارجية، تخول صفة أمرين بالصرف ثانويين للموظفين على المستوى المحلي، من أجل ممارسة، في حدود المقاطعات الإقليمية الإدارية، نشاط مالي في إطار التفويض الوزاري الموافق عليه¹⁰⁰.

حسب المادة 27 من القانون 90-21، فإن الأمر بالصرف الثانويين مسؤولين بصفتهم رؤساء المصالح غير المركزية على الوظائف المحددة في المادة 23 (أي المراحل الإدارية لتنفيذ الإيرادات والنفقات).

كما أنّ المادة 08 من المرسوم التنفيذي 91-313، المذكور أعلاه، فإن الأمرين بالصرف الثانويين هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الإعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدنيين.

3- الأمر بالصرف الوحيد:

لقد انفرد المشرع الجزائري بتأسيس فئة أخرى من الأمرين بالصرف سميت بـ " الأمر بالصرف الوحيد"، و هذه الصفة يتمتع بها الوالي أثناء تسييره لبرامج التجهيز العمومي غير المركزية، هذا ما تنص عليه المادة 73 من المرسوم التشريعي رقم 92-04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992، و قبل هذا التاريخ وردت هذه التسمية كذلك في عدة نصوص تنظيمية تجسيدا للتوجه الذي كان يتضمنه قانون الولاية لسنة 1969، المتمثل في تركيز السلطات المالية على مستوى الولاية في يد الوالي بصفته ممثلا للحكومة¹⁰¹. كما جعل المرسوم المؤرخ في 09 أوت 1973 من الوالي المسير والأمر بالصرف الوحيد لنفقات التسيير المقيدة في ميزانية الدولة والمرتبطة بالولاية التي يشرف عليها. وهكذا أصبحت الإعتمادات المخصصة للولايات تقدم منفصلة عن الإعتمادات المتعلقة بالإيرادات المركزية. ولقد حرمت المادة الخامسة من نفس المرسوم على المصالح المركزية للوزارات المعنية تنفيذ هذه الإعتمادات مباشرة إلى سبب من الأسباب أو تنقلها لفائدتها. وفي سنة 1987 أجري تعديل آخر على كيفية تنفيذ هذه الإعتمادات المخصصة للمصالح الولائية بحيث أصبحت تجمع كلها لتسجل في ميزانية وزارة الداخلية والجماعات المحلية. وبهذا أصبح الوالي وحده يمارس صلاحيات الإلتزام بالنفقة وتصفياتها والأمر بصرفها، ولكن رخصت المادة 09 من المرسوم 1987 تفويض هذه الصلاحيات.

لكنه وبصدور قانون المحاسبة العمومية في سنة 1990 حولت مهمة إدارة نفقات التسيير بالنسبة لمصالح الدولة غير المركزية من الولاية إلى رؤساء هذه المصالح (المديرون الولائيون)، وأضفت عليهم المادة 27 صفة الأمر بالصرف الثانوي.

أما فيما يخص نفقات التجهيز، كان الوالي يعتبر قبل سنة 1973 الأمر بالصرف الثانوي، لكن مع صدور المرسوم المؤرخ في 09 أوت 1973، جعل في مادته الثالثة من الوالي الأمر بالصرف الوحيد

¹⁰⁰-مجلس المحاسبة، الدليل العام لمراجع الحسابات، ص 23.

¹⁰¹-Bachir Yelles Chaouche, Le budget de l'Etat et les collectivités locales, OPU, Alger, 1990, p167.

بالنسبة لكافة نفقات الدولة للتجهيز والإستثمار. غير أن نفس المادة سحبت من الوالي ثلاث أنواع من العمليات:

- ← العمليات المقيدة لفائدة الدولة والمنجزة مباشرة من طرف المصالح المركزية؛
- ← العمليات المقيدة في برامج الإستثمار للمؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الوطني والمنجزة من طرفها؛
- ← العمليات المقيدة لفائدة البلديات والمنجزة من طرفها وتحت مسؤوليتها.

وقد أكدت المادة 25 من قانون المالية التكميلي لسنة 1992 المعدلة للمادة 27 من قانون المحاسبة العمومية على صفة الأمر بالصرف الوحيد بالنسبة للوالي فيما يخص تطبيق برامج التجهيز العمومي غير الممركزة. أما عن برامج التجهيز المركزية المسجلة في رقم دليل الوزارات رخصت تفويضها للآمرين بالصرف الثانويين¹⁰².

ومنه، يعتبر الولاية أمرين بالصرف وحيدتين حينما ينفذون برامج التجهيز العمومية غير الممركزة المقرر إنجازها على مستوى الولاية وبتنويل نهائي من الميزانية العامة للدولة، المنصوص عليها سنويا عن طريق التنظيم و المسجلة في الرموز الخاصة بهم .

3-أمرون بالصرف مساعدون أو مفوضون:

بالإضافة إلى أصناف الأمرين المذكورين أعلاه، فقد نصت المادتين 28 و 29 من القانون 90-21 على حالتين يكون فيهما الأمرين بالصرف مؤقتين، وهما:

أ-الأمرون بالصرف المستخلفون:

حسب نص المادة 28 من القانون 90-21، في حالة غياب أو مانع، يمكن استخلاف الأمرين بالصرف في أداء مهامهم بعقد تعيين يعد قانونا و يبلغ للمحاسب العمومي المكلف بذلك.

فالأمرون بالصرف المستخلفون هم الذين يحلّون محل الأمرين بالصرف الرئيسيين في حالة مانع أو غياب، ويتم استخالفهم بموجب عقد تعيين يعد قانونا ويبلغ للمحاسب العمومي.

ب-الأمرون بالصرف المفوضون:

حسب نص المادة 29 من القانون 90-21، يمكن للآمرين بالصرف تفويض التوقيع للموظفين الرسميين العاملين تحت سلطتهم المباشرة، و ذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم و تحت مسؤوليتهم، ومنه فإن الأمرين بالصرف المفوضون هم المستفيدون من تفويض التوقيع لإستعمال الإعتمادات المالية وهذا التفويض يمنح للموظفين العاملين تحت سلطة الأمر بالصرف وتحت مسؤوليته¹⁰³.

¹⁰² -بلس شواش بشير، المالية العامة: المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، 2013، ص 209-210.

¹⁰³ -عبود ميلود، 2020، مرجع سابق، ص 245.

ثالثاً: محاسبة الأمرين بالصرف

حسب نص المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها، يمسك الأمر بالصرف محاسبة إدارية ذات طابع إحصائي، تسمح بمتابعة عمليات الميزانيات الخاصة بالهيئات العمومية.

هذه المحاسبة لا يترتب عنها قيود محاسبية أو مسك سجلات محاسبية وفق القيد المزدوج، لأن عمليات التسجيل المحاسبي هي من إختصاص المحاسب العمومي حصرياً. وقد تضمنت المواد من 14 إلى 28 من هذا المرسوم تفاصيل وكيفية مسك هذا المحاسبة الإدارية:

1- المحاسبة الإدارية للإيرادات:

تتضمن محاسبة الأمر بالصرف من جانب الإيرادات بيانات مالية في شكل جداول تظهر إجمالي أوامر تحصيل الإيرادات التي تم إصدارها وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات، وقيمة التحصيلات. وقد جاءت أحكامها في المادتين 14 و 15 من المرسوم التنفيذي 91-313 المذكور سابقاً، وبمقتضاها يقوم الأمر بالصرف سواء كانوا رئيسيين أو ثانويين بمسك محاسبة إدارية للإيرادات، تعرض ما يلي:

← الديون الدائنة المثبتة والموفى بها؛

← الأوامر الصادرة بتحصيل الإيرادات (أو سندات التحصيل)، وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات التي

تتجز بناء على أوامر؛

← التحصيلات التي تتم بناء على أوامر.

2- المحاسبة الإدارية للنفقات:

نصت عليها المواد من 16 إلى 28 من المرسوم 91-313، وهي تنقسم إلى محاسبة الإلتزامات بالدفع ومحاسبة الأوامر بالصرف:

أ- محاسبة الإلتزامات بالدفع:

تهدف هذه المحاسبة إلى القيام في أية لحظة بتحديد ما ألتزم بدفعه من مبلغ بالنسبة إلى البرامج المأذون بها، أو إلى إتمادات الدفع ومبلغ الأرصدة المتاحة. حيث تعرض هذه المحاسبة في مجال نفقات التسيير ما يأتي¹⁰⁴:

¹⁰⁴-المادة 17 من المرسوم 91-313.

- ← الإعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب الأبواب والبنود؛
 - ← تفويضات الإعتمادات المفتوحة للآمرين بالصرف الثانويين؛
 - ← إلتزامات الدفع التي يتم القيام بها؛
 - ← الأرصدة المتاحة.
- بينما تعرض محاسبة الإلتزامات بالدفع التي يمسكها الآمرون بالصرف في مجال نفقات التجهيز والإستثمار ما يأتي¹⁰⁵:
- ← الإلتزامات التي تتجز من البرامج المأذون بها وتعديلاتها المتعاقبة؛
 - ← الإلتزامات التي تتجز بمقتضى تفويضات البرنامج المأذون به؛
 - ← الأرصدة المتاحة.
- ب- محاسبة الأوامر بالصرف:**
- حسب نص المادة 24 من المرسوم 91-313، تعرض محاسبة الأوامر والتحويلات التي يمسكها الأمر بالصرف ما يأتي:
- ← الإعتمادات المفتوحة أو المفوضة؛
 - ← التفويضات بالإعتمادات المفتوحة للآمرين بالصرف الثانويين؛
 - ← مبالغ الأوامر بالصرف أو التحويلات الصادرة؛
 - ← الإعتمادات المتاحة.

المبحث الثاني: المحاسب العمومي

أولاً: تعريف المحاسب العمومي، مهامه و تعيينه

1- تعريف المحاسب العمومي ومهامه:

لم يعط المشرع الجزائري تعريفا للمحاسب العمومي، بل عرفه من خلال تحديد المهام الموكلة له، وذلك وفق نص المادة 33 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية حيث يعد محاسباً عمومياً كل شخص يعين قانوناً للقيام بالعمليات الموالية:

- ← تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛

¹⁰⁵-المادة 19 من المرسوم التنفيذي 91-313.

- ← ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها؛
- ← تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد؛
- ← حركة حسابات الموجودات.

و على العكس من وظيفة الأمر بالصرف التي تعتبر صلاحية مكملّة للوظيفة الإدارية، فإن وظيفة المحاسب العمومي هي وظيفة أصلية قائمة بذاتها و لا يمكن ممارستها إلا من طرف أشخاص تلقوا تكويننا متخصصا ويعينون بصفة قانونية لشغل ذلك المنصب و هم يخضعون في نشاطهم لسلطة وزير المالية¹⁰⁶.

2- تعيين المحاسب العمومي:

يتم تعيين المحاسبين العموميين أو إعتمادهم من قبل الوزير المكلف بالمالية (حسب نص المادة 34 من نفس القانون). يخص التعيين الموظفون التابعين لوزارة المالية، حيث يعينون من طرف وزير المالية و يخضعون أساسا لسلطته، وهم¹⁰⁷:

- ← العون المحاسبي المركزي للخزينة؛
- ← أمين الخزينة المركزي؛
- ← أمين الخزينة الرئيسي؛
- ← أمناء الخزينة في الولاية؛
- ← العون المحاسب الجامع للموازنات الملحقة؛
- ← قابضي الضرائب؛
- ← قابضي أملاك الدولة؛
- ← قابضي الجمارك؛
- ← محافظي الرهون.

بالإضافة إلى الأعوان المحاسبين لكل من المجلس الشعبي الوطني، المجلس الدستوري، مجلس المحاسبة، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري،.... (المادة 04 من المرسوم التنفيذي 91-311). أما الإعتقاد فهو يخص المحاسبين الخارجين عن وزارة المالية، حيث يتم اعتمادهم من طرف وزير المالية أو ممثله، باستثناء المحاسبين العموميين التابعين لوزارة التربية و التكوين و الذين يعتمدون من طرف أمين خزينة الولاية المختص إقليميا بناء على تفويض وزير المالية (المادة 06 من المرسوم 91-311). ونقصد بالإعتقاد موافقة وزير المالية لتعيين عون محاسب ويخوله صفة المحاسب العمومي.

¹⁰⁶-أمجوج نوار، مرجع سابق، ص87.

¹⁰⁷-المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين وإعتمادهم، ج-ر 43 لسنة 1991.

يجب على المحاسب العمومي أن يقوم بتأدية القسم المهني قبل توليه ممارسة المهام الموكلة إليه ومن أجل تنصيبه الرسمي على رأس مصلحة محاسبية يجب عليه أن يقدم الوثائق التالية¹⁰⁸:

- نسخة من قرار التعيين؛

- **محضر تأدية القسم:** يقوم المحاسب العمومي بأداء اليمين قبل مباشرته لمهامه، وهو يتضمن على الصيغة التالية :

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بأعمال وظيفتي بأمانة وصدق و أحافظ على السر المهني و أن أراعي في كل الأحوال الواجبات المفروضة علي"

109

و هذه اليمين هي بمثابة ضمان و التزام معنوي يقدمه المحاسب العمومي بشكل رسمي في أول تنصيب له أمام محكمة الإقامة الإدارية ، لكن من الناحية العملية فهذا الإجراء غير مطبق في الجزائر .

- **تقديم الضمانات المالية:** تتمثل الضمانات المالية المفروضة على المحاسب العمومي في اكتتاب تأمين يضمن المخاطر المتعلقة بمسؤوليته المالية وفقا لما تنص عليه المادة 54 من قانون المحاسبة العمومية، و يتحقق هذا التأمين إما بعقد تأمين فردي يكتب لدى هيئة تأمين أو بالانضمام إلى تعاضدية المحاسبين العموميين¹¹⁰.

ويعتبر القانون الفرنسي أكثر تشديدا في تنظيم هذه المسألة، بحيث أحاط ممارسة وظيفة المحاسب العمومي بجملة من الاحتياطات لضمان الحماية الكافية للأموال العمومية وتتمثل في ضرورة اكتتاب تأمين مالي يغطي مسؤوليته المالية (Cautionnement)، إلى جانب إقرار حق الرهن الرسمي على العقارات التي يمتلكها المحاسب العمومي (Hypothèque légale) أو تلك التي هي موجودة بإسم زوجته و حق الامتياز على المنقولات التي هي باسمه أو تلك التي هي بإسم زوجته. (Le privilège du trésor)¹¹¹.

3- تسليم وإستلام المهام بين المحاسبين العموميين:

يتم تنصيب المحاسب العمومي في منصبه من طرف وزير المالية أو ممثله، و يترتب على هذا التنصيب تحرير محضر تسليم المهام ، يتم التوقيع عليه من طرف المحاسب الذي يباشر مهامه والمحاسب المنتهية مهامه، و يكتسي تاريخ تسليم المهام أهمية قصوى في تحديد مسؤولية كل طرف ، فالمبدأ المعمول به هو أن المحاسب الجديد لا يتحمل مسؤولية تسيير أسلافه، لكن هناك عمليات مالية

¹⁰⁸ -Ali Bissaad, manuel de le comptabilité publique, Ecole nationale des impots, Koléa, Alger, 2001, p59.

¹⁰⁹ -المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 27 أكتوبر 1990 ، المتضمن القانون الأساسي للعمال المنتظمين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية، الجريدة الرسمية العدد 46 لسنة 1990.

¹¹⁰ -المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، الذي يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وكيفية إكتتاب تأمين يغطي مسؤولياتهم المالية، الجريدة الرسمية رقم 43، سنة 1991.

¹¹¹ -أمجوج نوار، مرجع سابق، ص 89.

تنشأ قبل تاريخ استلام المحاسب الجديد لمهامه و تستمر في فترة تسييره، ويتحمل جميع الآثار المترتبة عنها إذا تكفل بها و لم يبدي بشأنها أي اعتراض في أجل ثلاثة أشهر (03) ابتداء من تاريخ التنصيب. ينص القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 في المادة 41 منه على ما يلي: " تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى تاريخ انتهاء مهامه . "غير أنه، لا يمكن إقحام هذه المسؤولية بسبب تسيير أسلافه إلا في العمليات التي يتكفل بها بعد التحقيق دون تحفظ أو اعتراض، عند تسليم المصلحة الذي يتم وفق كفاءات تحدد عن طريق التنظيم."

كما يجب تقديم وثائق التحويل و التدقيق فيها بمجرد تعاقب محاسبين اثنين على المدة قيد مراجعة الحسابات.

وفي الواقع، يتسم تقديم مستندات تحويل المحاسبين بأهمية بالغة، لأنها تمكّن من تحديد المحاسب المسؤول فعليا، خلال السنة المالية قيد المراجعة، و لاسيما فيما يتعلق برقابة البواقي للتحصيل (les restes à recouvrer).

مستندات التحويل التي ينبغي تقديمها بالنسبة للحساب الأول للتسيير، أو في حالة تغيير المحاسبين، هي¹¹²:

← محضر تسليم المصلحة (تسليم واستلام المهام) الذي يكون مرفقا عند الاقتضاء، بالتحفظات المحتملة و تحيينها؛

← ينبغي أن يتطابق تاريخ هذا المحضر مع تاريخ استلام المحاسب الجديد للوظيفة و أن يكون سابقا للتاريخ المشار إليه في حساب التسيير إذا كان هذا التاريخ مغايرا ؛

← قرار التعيين؛

← محضر التنصيب؛

← محضر أداء اليمين ، مع العلم أن أداء اليمين غير واجب بالنسبة للمحاسبين بالنيابة؛

يبين محضر تسليم المصلحة بالخصوص تسليم النقود و القيم المختلفة، و اقفال الدفاتر المحاسبية للمركز المحاسبي، حسب نص المادة 7 من قرار وزير المالية المؤرخ في 06 / 01 / 1991.

إن غياب معارضة التحفظات، أثناء تسليم المصلحة، يحد من مسؤولية كل محاسب. على هذا النحو، يوضح قرار وزير الاقتصاد رقم 02 المؤرخ في 06 يناير 1991 ، المتعلق بتنصيب المحاسبين العموميين و تسليم مصلحة العنصر الذي يحرك مفهوم المسؤولية: "لا يمكن إقحام مسؤولية المحاسبين العموميين بسبب تسيير أسلافهم إلا في العمليات التي يتكفل بها بعد التحقيق دون تحفظ، عند تسليم

¹¹² -مجلس المحاسبة، الدليل العام لمراجعة الحسابات، 2019، ص53. متوفر على الموقع: https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2019/09/ggac_ar.pdf

مصلحة، أو التي لم تتم معاينتها من طرف المحاسبين الجدد في أجل ثلاثة أشهر ابتداء من تاريخ تسليم المصلحة.

يمكن تمديد هذا الأجل بقرار من الوزير المكلف بالمالية بموجب تقرير مغل يقدمه المحاسبون العموميون المعنيون.

علاوة على ذلك، توضح المادة 11 من القرار المشار إليه أعلاه أنه: "ينبغي أن يقدم المحاسبون العموميون التحفظات المنصوص عليها في المادة 10 أعلاه، كتابيا و بشكل دقيق و مغل".

ثانيا: إلتزامات المحاسبين العموميين وطبيعة المحاسبة التي يمسكونها

1- إلتزامات المحاسبين العموميين:

يكتسب المحاسبون العموميون بجميع أنواعهم صفة الموظف العمومي ويخضعون بالتالي للمبادئ العامة التي تقتضيها الوظيفة العامة ، مثل احترام مبدأ التدرج الإداري، مبدأ المسؤولية الشخصية، مبدأ عدم الجمع بين الوظائف العمومية، واجب التحفظ والحفاظ على السر المهني، و غير ذلك من المبادئ المقررة لضمان السير الحسن للمصالح العمومية¹¹³.

إضافة إلى هذه المبادئ العامة السالفة الذكر، يخضع المحاسب العمومي لمبادئ خاصة تضمنها القانون الخاص بسلك المحاسبين العموميين تترتب عنها الإلتزامات خاصة ومسؤولية مالية شخصية ملازمة للوظيفة التي يمارسها المحاسب العمومي لا يخضع لها باقي أعوان الإدارات العمومية. كما يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات. فضلا عن ذلك، يجب عليه على الصعيد المادي، مراقبة صحة إلغاءات سندات الإيرادات والتسويات وكذا عناصر الخصم التي يتوفر عليه (المادة 35 من القانون 90-21).

حسب المادة 36 من قانون 21/90 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية يجب على المحاسب العمومي التأكد بالدرجة الأولى و قبل دفع أي نفقة من تطابق العملية مع القوانين السارية المفعول أو الحالية، و هذه أولى الحدود لسلطة الأمر بالصرف على المحاسب العمومي بالتأكد من أن الأخير مؤهل قانونيا لإصدار هذه السندات.

وبمجرد أن يفى المحاسب العمومي بجملة هذه الإلتزامات يجب عليه دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات ضمن الآجال المحددة عن طريق التنظيم¹¹⁴.

2- المحاسبة التي يمسكها المحاسبون العموميون:

¹¹³-أمجوج نوار، مرجع سابق، ص 88.

¹¹⁴-دنديني يحيى، المالية العمومية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2014، ص 111.

وفقا للمادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية احتواها، تشمل المحاسبات التي يمسكها المحاسبون العموميون على:

أ-محاسبة عامة:

وهي محاسبة تمسك حسب السنة المدنية، وحسب طريقة القيد المزدوج للحاسبين الدائن والمدين. تسمح المحاسبة العامة التي يمسكها المحاسب العمومي بـ:

← معرفة عمليات الميزانيات و عمليات الخزينة و مراقبتها؛

← تحديد النتائج السنوية.

ب-محاسبة خاصة:

وهي محاسبة تخص المواد القيمية و السندات.

ج-المحاسبة التحليلية:

وهي محاسبة تمسك في حينها و تسمح بحساب أسعار الكلفة و تكاليف الخدمات.

ثالثا: أنواع المحاسبين العموميين

يمكن تصنيف المحاسبين العموميين إما حسب طبيعة الشخص المعنوي العمومي أو حسب الوظيفة :

1-تصنيف المحاسبين العموميين حسب الشخص المعنوي العمومي (أي الوحدات العمومية):

حسب هذا المعيار يمكن التمييز بين:

أ-المحاسبون العموميون الرئيسيون:

حسب نص المادة 10 من المرسوم التنفيذي 91-313 فإن المحاسبين العموميين الرئيسيين هم المكلفون بتنفيذ العمليات المالية التي تجري في إطار المادة 26 من القانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، وهم المخولون بأن يقيّدوا نهائيا في كتاباتهم المحاسبية العمليات المأمور بها من صندوقهم والتي يحاسبون عليها أمام مجلس المحاسبة.
المحاسبون الرئيسيون بالنسبة للدولة هم:

← العون المحاسبي المركزي للخزينة: يعتبر المحاسب الوحيد الذي لا يملك صندوقا، وهو يقوم بما

يلي:

- تركيز حسابات المحاسبين الرئيسيين الآخرين؛
- متابعة الحساب المفتوح بإسم الخزينة العمومية على مستوى البنك المركزي؛

- تنفيذ العمليات الخاصة بالحسابين الخاصين بالخبزفة الئالين (حساب التسوية مع الحكومات الأجنبية وحساب القروض).
- ← أمين الخبزة المركزي: هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي خاصة ميزانية الوزارات فله مهمة إنجاز عمليات الدفع الخاصة بنفقات التسير والتجهيز العمومي للدولة، كما يتولى تنفيذ بعض النفقات المتعلقة بحسابات التخصيص الخاص ؛
- ← أمين الخبزة الرئيسي: يتكفل بعمليات الخبزة وكذا نفقات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الوطنية، كما يتولى تنفيذ النفقات التي تدخل في إطار حسابات التخصيص الخاص وحسابات التسببات، وحسابات الديون، بالإضافة إلى تكفله بمعاشات المجاهدين لأنها تعتبر شبه ديون على عاتق الدولة؛
- ← العون المحاسبي المركزي للميزانيات الملحقة: وهو مكلف بتجميع عمليات الميزانيات الملحقة؛
- ← أمين الخبزة الولائية بالنسبة للولاية: يعتبر أمين خبزة الولاية عصب شبكة المحاسبين العموميين، حيث يمثل حلقة الوصل بين المحاسبين الثانويين والرئيسيين لأنه يركز عمليات المحاسبين الثانويين ويرسلها إلى المحاسبين الرئيسيين. وهو يقوم بما يلي:
- تركيز العمليات المالية التي يجريها المحاسبون العموميون التابعين له؛
- تنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات لميزانية الدولة على المستوى المحلي، وينوب عن أمين الخبزة الرئيسي فيما يتعلق بالحسابات الخاصة بالخبزة وتوزيع المعاشات على مستوى ولايته؛
- تنفيذ ميزانية الولاية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يسيرها؛
- تداول الأموال والقيم والسندات وحراستها، ويقوم بحركة حسابات أرصدة الخبزة والمحافظة على الأوراق الثبوتية الخاصة بالعمليات المالية التي يجريها.

ب- المحاسبون الثانويون:

- المحاسبون العموميون الثانويون هم المحاسبون المفوضون لتنفيذ العمليات لحساب المحاسبين الرئيسيين، أي الذين يتولى تجميع عملياتهم محاسب رئيسي. وهم:
- ← أمين الخبزة البلدية؛
 - ← المحاسبون الرئيسيون بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري
 - ← أمين خبزة المراكز الإستشفائية الجامعية والمؤسسات الصحية المتخصصة؛
 - ← أمين خبزة القطاعات الصحية؛
 - ← قابضوا الضرائب: يقومون بتحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي؛
 - ← قابضوا أو مفتشوا أملاك الدولة؛
 - ← قابضوا الجمارك؛

← محافظوا الرهون أو المحافظون العقاريون؛

← قابضوا البريد و المواصلات؛

← قابض التسجيل؛

← الأعران المحاسبون في المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس الأمة؛

← العون المحاسبي لدى الهيئات الدبلوماسية أو القنصلية في الخارج؛

← الأعران المحاسبون العاملون في المؤسسات التابعة للتربية و التكوين.

2- تصنيف المحاسبين العموميين حسب الوظيفة:

حسب هذا المعيار يمكن التمييز بين:

أ- المحاسبون العموميون المخصصون:

هم المعينون بتنفيذ العمليات المالية العمومية بعد مراقبة شرعيتها شخصيا و تحمل المسؤولية عنها، و يسمون أيضا بمحاسبي الدفع، كما يمكن تعريفهم على أنهم المحاسبون المخولون بإعطاء الإسناد النهائي لعمليات الإيرادات و النفقات التي ينفذونها¹¹⁵.

وقد عرفتهم المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 بأنهم المخولون بأن يقيدوا في كتاباتهم المحاسبية العمليات الأمور بها من صندوقهم، والتي يحاسبون عليها أمام مجلس المحاسبة.

ب- المحاسبون العموميون المفوضون (المكلفون أو المراسلون):

هم المكلفون بالتنفيذ المادي لعمليات المحاسبين المخصصين لاسيما قبض الإيرادات و إدخالها في الصندوق، أو دفع النفقات و إخراجها من الصندوق، أي أنهم هم الذين ينفذون عمليات الإيرادات و النفقات عن المحاسبين المخصصين والذين يجب الرجوع إليهم لضمان الإسناد النهائي لهذه العمليات¹¹⁶.

حسب ما جاء في المادة 13 من المرسوم التنفيذي 91-313 التي تنص على أن "المحاسبون المفوضون هم الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المخصصين".

ج- محاسبوا الترتيب:

هم محاسبون عموميون لا يتعاملون مع الأموال، ومهمتهم تقتصر في تركيز أو تجميع التسجيلات المتعلقة بالعمليات المنفذة من طرف المحاسبين العموميين الآخرين، مع عدم ممارسة أي سلطة أو رقابة عليه، ويعتبر العون المحاسبي المركزي للخزينة أهم محاسب ترتيب في الجزائر¹¹⁷.

¹¹⁵-خالد موسى مبارك، مرجع سابق، ص12.

¹¹⁶-خالد موسى، ص 12.

¹¹⁷-خالد موسى مبارك، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، ص12.

د- المحاسبون بالنقود:

باعتبارهم أمناء الصندوق فإن المحاسبين العموميين مخولون بتداول الأموال و القيم و ضمان حراستها مباشرة أو بواسطة الأعوان الذين هم تحت سلطتهم و مسؤوليتهم و مراقبتهم (وكلاء الإيرادات والنفقات).

هـ- المحاسبون بالمواد:

عندما يرجع المحاسبون العموميون إلى وظائفهم الأصلية بحفظ المواد أو الأشياء المملوكة أو المودعة لدى الهيئات العمومية أو بالرقابة عليها أو مسك محاسبة خاصة بها، فإنهم يوصفون بمحاسبى المواد.

و- المحاسبون القانونيون:

هم المعينون قانونا و المخولون بالتصرف في الأموال العمومية أو الخاصة على مستوى الهيئة العمومية.

ي- المحاسبون الفعليون (أشباه المحاسبين):

هم الأشخاص الذين هم ليسوا محاسبين عموميين و لا يعملون تحت حساب أو رقابة محاسبين عموميين لكنهم يتدخلون فعليا في هذه الوظيفة بتحصيل أو سحب للأموال أو القيم من الصناديق العمومية بصفة غير شرعية.

يخضع المحاسبون الفعليين لنفس الالتزامات، و يتحملون نفس المسؤوليات الملقاة على عاتق المحاسبين القانونيين، كما يمكن أن يتعرضوا لعقوبة من طرف مجلس المحاسبة (المادة 86 من الأمر 95-20) و للمتابعة الجزائية عن اغتصاب الوظيفة (المادة 242 من قانون العقوبات)¹¹⁸.

رابعاً: مسؤولية المحاسبين العموميين

يكرس نظام المحاسبة العمومية مبدأ أساسيا يخضع له جميع المحاسبين العموميين دون غيرهم من أعوان الدولة، وهو مبدأ المسؤولية الشخصية و المالية و الذي يهدف إلى ضمان تعويض الضرر المالي الذي قد يلحق الهيئات العمومية جراء الأخطاء التي يرتكبها المحاسب العمومي أو الأعوان التابعين لسلطته، و يقتطع ذلك من أمواله الخاصة.

هذه المسؤولية تتميز بأنها ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام المكلف بها، رغم أن المشرع قدم له الحماية الكاملة أثناء ممارسة مهامه إلا أنه يعتبر صمام الأمان الأخير قبل صرف المال العام¹¹⁹.

إن المحاسب العمومي يخضع لإطار قانوني خاص بالمسؤوليات التي قد تكون شخصية أو مالية، مذكورة في المواد من 38 إلى المادة 46، من القانون 90-21. فحسب نص المادة 38 من هذا القانون

¹¹⁸-منصوري الزين، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، ص45.

¹¹⁹-شلال زهير، مرجع سابق، ص 111.

فإن المحاسبين العموميين مسؤولون شخصيا وماليا عن العمليات الموكلة إليهم، ولا تقوم هذه المسؤولية إلا بقرار من وزير المالية أو بقرار من مجلس المحاسبة (المادة 02 من المرسوم 91-312).

تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية و المالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى غاية تاريخ انتهاء مهامه. غير أنه، لا يمكن إقحام هذه المسؤولية بسبب تسيير أسلافه (أي سابقيه) إلا في العمليات التي يتكفل بها دون تحفظ أو إعتراض عند تسليم و استلام المهام، الذي يتم وفق كفاءات تحدد عن طريق التنظيم.

1-المسؤولية المالية للمحاسب العمومي:

المادة 42 من القانون السابق صريحة في تطبيق المسؤولية المالية، حيث أن المحاسب مسؤول عن تعويض الأموال والقيم الضائعة أو الناقصة من الخزينة، وتغطية العجز الذي يتسبب فيه، وليس بإمكانه أن يصلح الإجراءات فبمجرد وجود خلل في الحسابات يجب عليه التعويض مباشرة أي لا يؤخذ بالنية في الأخطاء.

أي أن المحاسب العمومي ملزم بتعويض الضرر الذي يلحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة التأكد من إرتكابه لمخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها بمناسبة قيامه بتنفيذ العمليات المتعلقة بالإيرادات والنفقات العمومية، فحسب نص المادة 53 من القانون 90-21 يتعين على المحاسب العمومي أن يغطي بأمواله الخاصة مبلغا يساوي البواقي الحسابية المكلف بها. حسب نص المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312، ينتج الباقي إما عن:

← عجز في حسابات الصندوق؛

← إيراد غير محصل؛

← نفقة مدفوعة خطأ؛

← ضياع ملك من الأملاك إذا كان المحاسب يمسك محاسبة عينية.

مع العلم أن البواقي تتضمن فوائد حسب النسبة القانونية إبتداء من تاريخ تبليغها (مادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312).

و توجد طريقتان لوضع المحاسب العمومي في حالة مدين، إما عن طريق قرار إداري يتخذه وزير المالية (Débet administratif)، أو عن طريق حكم قضائي يصدره مجلس المحاسبة (Débet juridictionnel) ، و تختلف هاتان الطريقتان من حيث إجراءات تطبيقهما و مجال الاختصاص المحدد لكل منهما¹²⁰.

¹²⁰-أموج نوار، مرجع سابق، ص92.

يبلغ قرار باقي الحساب الذي يتخذه الوزير المكلف بالمالية فوراً للمحاسب العمومي المعني عن طريق البريد المسجل مع إشعار بالإستلام، و يبلغ الحكم الذي يتخذه مجلس المحاسبة بوضع أي حساب موضع باق بنفس الطريقة (المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312).

من أجل ذلك تم وضع إجراء وقائي يتعين بموجبه على كل محاسب عمومي قبل الالتحاق بوظيفته أن يقوم به وهو اكتتاب تأمين يخصه شخصياً يضمن المخاطر المتعلقة بمسؤوليته والتي ترتبط بالمهام المنوطة به، أما عن وثيقة هذا التأمين فهو يتم بعقد فردي يكتتبه المحاسب العمومي لدى هيئة التأمين، وإما انضمامه الى جمعية تعاضدية المحاسبين العموميين¹²¹.

2-المسؤولية الشخصية للمحاسب العمومي:

المادة 43 من نفس القانون تنص على أن المحاسب مسؤول شخصياً عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المالية، ولا يمكنه إرجاع هذه المسؤولية على موظف أو عون ينتمي إليه.

3-المسؤولية التضامنية:

يمكن أن تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والموظفين الموضوعين تحت أوامره، ومن أجل تغطية المخاطر المرتبطة بطبيعة مهام ومسؤولية المحاسب العمومي، فإنه مطالب قانوناً بتقديم عقد التأمين عن مخاطر مهنة المحاسب العمومي عند تنصيبه على رأس مصلحة عمومية، وذلك وفقاً لأحكام المادة رقم 54 من القانون رقم 90-21 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تنص على أنه "يتعين على المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته أن يكتتب تأميناً على مسؤوليته المالية".

4-إعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية:

يمكن للمحاسب العمومي المأخوذ بمسؤوليته أن يحصل على إعفاء جزئي من مسؤوليته (المادة 8 من المرسوم 91/312)، حيث يرسل طلب الإعفاء الجزئي إلى مجلس المحاسبة، و يترتب على مقرر الإعفاء من المسؤولية الإعفاء من الفوائد المطبقة أيضاً (المادة 9 من المرسوم 90/312).

يمكن للمحاسب العمومي الذي لم يقدم طلباً بالإعفاء الجزئي من المسؤولية أو الذي رفض طلبه كلياً أو جزئياً أن يطلب من الوزير المكلف بالمالية إبراء رجاؤاً من المبالغ المتروكة على عاتقه. فحسب نص المادة 38 من القانون رقم 91-12 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1991¹²²، التي تتضمن "إعفاء المحاسبين العموميين من المسؤولية"، يمكن للوزير المكلف بالمالية أن يبيت في حدود الصلاحيات المخولة له بموجب القانون 90-21 في طلبات الإعفاء الكلي أو الجزئي من المسؤولية، المقدمة من طرف المحاسبين العموميين الذين أصدرت بشأنهم قرارات دفع باقي الحسابات المطلوبة.

¹²¹-بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العمومية بين الشرعية الإسلامية والتشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، قسم الحقوق، 2003، ص 92.
¹²²-الجريدة الرسمية رقم 42 المؤرخة في 2 ربيع الأول عام 1412، الموافق 11 سبتمبر 1991.

المبحث الثالث: وكلاء الإيرادات والنفقات

سننتظر فيما يلي إلى تعريف كل من وكيل الصرف ووكالات الصرف، مهام وكلاء الصرف وإجراءات تعيينهم:

أولاً: تعريف الوكيل والوكالة

1- تعريف وكيل الإيرادات والنفقات :

هو الموظف الذي يسمح له قانونا باستعمال السيولة النقدية والتعامل بالصكوك البريدية وكذلك صكوك الخزينة، لحساب المحاسب العمومي للمؤسسة، مع تواجده بالقرب من الأمر بالصرف، ويتم تعيينه من قبل هذا الأخير بصفته رئيس أو مدير المؤسسة، من بين موظفي المؤسسة المرسمين، كما يخضع وكيل الصرف لإعتماد المحاسب العمومي للمؤسسة، مع وجوب إشعار المراقب المالي بهذا التعيين. يمكن أن يكون لوكيل الصرف نائباً أو أكثر، يتم تعيينهم وفق نفس شروط وإجراءات تعيين وكيل الصرف¹²³.

يخضع الوكيل لمراقبة المحاسب العمومي الذي يرتبط به والأمر بالصرف الذي يتبع له، كما يخضعون لرقابة المفتشية العامة للمالية. ومسؤوليتهم قد تكون إدارية وجزائية وشخصية ومالية، وهذه المسؤولية تمتد إلى الأعوان الذين يعملون تحت إمرتهم، وفي حالة ظهور عجز في الوكالة فإن الوكيل يوضع في حالة مدين بنفس شروط المحاسب العمومي .

2- تعريف وكالات الإيرادات والنفقات:

هي إجراء استثنائي يمس صنفا من الإيرادات والنفقات العمومية التي لا يمكنها انتظار الآجال الطبيعية للإثبات والالتزام والتصفية والأمر بالصرف والدفع، نظرا لحالتها الإستعجالية (مادة 02 من المرسوم التنفيذي 93-108) .

وقد تضمنتها المادة 49 من القانون 90-21، التي تنص على أنه يمكن تكليف وكلاء بالقيام لحساب المحاسبين العموميين بعمليات التحصيل والدفع وتترتب عليهم لذلك مسؤولية شخصية ومالية، وقد جاء المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993 لتحديد كميّات إحداث وتنظيم وسير وكالات الإيرادات.

ثانياً: إجراءات تعيين الوكلاء

¹²³-الأسود الصادق، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة: دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه تخصص تسيير، جامعة الجزائر-3، كلية العلوم الاقتصادية، 2010-2011.

يتم إنشاء وكالة الإيرادات والنفقات واقتراح الوكيل من طرف الأمر بالصرف، ثم تسلم نسخة من قرار إنشاء وكالة الصرف وقرار تعيين الوكيل إلى المحاسب العمومي. هذا الأخير بعد دراسته للملف، يبدي رأيه بخصوص قرار تعيين وكيل الصرف، إما بالموافقة وبالتالي يمضي عليه، أو بالرفض مع إلزامية تعليل سبب الرفض، ويكون ذلك بشكل مكتوب وفي أجل ثمانية أيام.

ويتم إختيار الوكيل من ضمن الموظفين المرسمين للهيئة المعنية (المادة 11 من المرسوم 93-108)، ويجب أن يكون لديهم مستوى تأهيل مقبول يمكنه من القراءة والكتابة والقيام بعمليات الفحص والمراقبة اللازمة¹²⁴. يستفيد الوكيل من تعويض 10 %.

بعد إتمام هذه الإجراءات، وفي حالة القبول، يعرض قرار إنشاء وكالة الصرف على المراقب المالي بغية التأشير عليه¹²⁵.

لتنفيذ العمليات الموكلة إليه يُفتح للوكيل حساب إيداع في الخزينة، وقد يسمح له كذلك بفتح حساب بريدي جاري¹²⁶.

يتكون قرار إنشاء وكالة الصرف على المعلومات التالية¹²⁷:

- ← الهدف من إنشاء وكالة الصرف؛
- ← المقر؛
- ← التسمية؛
- ← الدليل؛
- ← أبواب النفقات وحساب الإقتطاع من الإيرادات؛
- ← الحد الأقصى لمبلغ التسبيق الممنوح للوكيل، وهو مساو للحجم المتوسط لنفقات الوكالة كل ثلاثة أشهر (المادة 06 من نفس المرسوم)؛
- ← مبلغ النفقة الموحد، وهي النفقة المطابقة لنفس الخدمة ونفس البضاعة أو نفس العمل وفي ميدان الاجور تطابق النفقة الموحدة الأجر اليومي (المادة 07 من نفس المرسوم)؛
- ← أجل تقديم الإثباتات.

ثالثاً: مهام وكلاء الإيرادات والنفقات

¹²⁴-خالد موسى مبارك، دروس في مقياس المحاسبة العمومية، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ص 12.

¹²⁵-عبود ميلود، 2020، مرجع سابق، ص 254.

¹²⁶-خالد موسى مبارك، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، جامعة أم البواقي، ص 13.

¹²⁷-المادة 04 من المرسوم التنفيذي 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993، الذي يحدد كفاءات إحدات وتنظيم وسير وكالات الإيرادات والنفقات.

تحدد مهام وكلاء الصرف وفق قرار إنشاء وكالة الصرف الصادر عن الوزارة المكلفة بالمالية، وباقتراح من الأمر بالصرف بعد موافقة الوزارة الوصية، وتنقسم هذه المهام إلى قسمين، القسم الأول يتعلق بجانب الإيرادات والقسم الثاني يتعلق بجانب النفقات:

1- مهام وكلاء الصرف الخاصة بالإيرادات العمومية:

وكالة الإيرادات غير مخولة بتحصيل الضرائب والرسوم والإتاوات، وكل أنواع الإيرادات المنصوص عليها في القوانين الجبائية، قانون الجمارك وقانون الأملاك العمومية، فلا تُحصّل إلا الإيرادات لمنصوص عليها في قرار إحداث الوكالة (المادة 15 من المرسوم 93-108) .

بعد تحصيل الإيرادات، يقوم وكيل الصرف بتحويل المبالغ للمحاسب العمومي، على النحو التالي:

← بالنسبة للنقود: يكون التحويل مرة على الأقل في الأسبوع؛

← بالنسبة للصفوف البنكية: تحول في أجل ثلاثة أيام من تاريخ إستلامها؛

← الشيكات البريدية: تحول في أجل ثلاثة أيام على الأكثر إلى مراكز الصكوك البريدية.

يجب على وكيل الصرف أن يمسك محاسبة للإيرادات المحصلة عن طريق وكالته، حيث يمكن استخراج التحصيلات والتحويلات ووضعها السيولة النقدية (وضعية الصندوق) في أي لحظة.

2- مهام وكلاء الصرف الخاصة بالنفقات العمومية:

تتمثل مهام وكيل الخاصة بالنفقات العمومية فيما يلي:

← دفع النفقات عن طريق وكالات الصرف يكون في حدود نسبة 25 % من الاعتماد المفتوح والمخصص للباب أو الفصل؛

← يجب أن يكون المبلغ الواجب توزيعه على الأبواب مساويا للحجم المتوسط لنفقات الوكالة كل ثلاثة أشهر؛

← يقوم وكيل الصرف بطلب الغلاف المالي في إطار الإعتمادات المفتوحة لوكالته والخاصة بكل فصل، حيث يطلب ذلك من المحاسب العمومي الذي يتولى تحويل المبلغ لحسابه؛

← يتولى وكيل الصرف دفع المستحقات للدائنين سواء نقدا أو بشيك أو بحوالة؛

← يتولى وكيل الصرف إرسال الوثائق المثبتة للنفقات إلى المحاسب العمومي في نهاية كل شهر، غير أنه معفى من تقديم الوثائق التي تقل عن مستوى يحدده الوزير المكلف بالمالية ؛

← يجب على وكيل الصرف مسك محاسبة للنفقات تمكنه من معرفة التسبيقات الممنوحة، المبالغ المستعملة والمبالغ المتاحة أو المتبقية (الأرصدة) في أي وقت.

وقد حددت طبيعة النفقات التي يمكن أن تدفع على مستوى وكالة الصرف بموجب القانون،

وهي¹²⁸:

¹²⁸المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993 والمتعلق بكيفية إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها.

← نفقات صغيرة: تخض الأدوات والتسيير ؛

← أجور الموظفين: العاملین بالساعة أو اليوم ؛

← تسبيقات: على المصاريف والمهمات؛

← الأشغال المنجزة في الوكالات.

تجدر الإشارة إلى أن هذه العمليات تشكل في الحقيقة إستثناء لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، نظراً لكون الأمر بالصرف هو الذي قام بتنفيذ عملية تسديد النفقات العمومية مكان المحاسب العمومي.

المبحث الرابع: المراقب المالي

أولاً: تعريف المراقب المالي والمراقب المالي المساعد

1-تعريف المراقب المالي:

المراقب المالي هو موظف أو عون تابع لوزارة المالية وبالتحديد للمديرية العامة للميزانية، ينتمي لسلك من الموظفين لديهم قانون أساسي خاص بهم، ويتم تعيينه بمقتضى قرار وزاري يمضيه الوزير المكلف بالمالية، ويكون مقره على مستوى الهيئة المعين بها، يعمل بمساعدة مساعدين له يعينون بموجب قرار وزاري، إن رقابة المراقب المالي هي رقابة شرعية وليست رقابة ملائمة على النفقات العمومية. يقوم المراقب المالي برقابة إجبارية على مشاريع الالتزام بالنفقات، بالإضافة إلى الأعمال ذات الأثر المالي، وهي أول درجة للرقابة الداخلية على النفقات العمومية، ويخضع أثناء تأدية مهامه إلى الوزير المكلف بالمالية، ولقد عرفت وظيفته إعادة هيكلة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009، الذي يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 الذي يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها¹²⁹، بالإضافة إلى المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، الذي يتعلق بمصالح المراقبة المالية.

2-تعيين المراقب المالي:

حسب المادة 60 من القانون رقم 90-21، يتم تعيين المراقب المالي بقرار وزاري من طرف وزير المالية، مما يساهم في إعطاء الإستقلالية المراقب المالي، كما يشكل نظام المسؤولية التي يخضع لها المراقب المالي بمناسبة أدائه لمهامه عنصراً هاماً، يجسد الحدود التي يجب أن يلتزم بها أثناء تأدية مهامه متمتعاً بصلاحيات متعددة وهامة.

¹²⁹-أمجوج نوار، مرجع سابق، ص249.

وعلى هذا الأساس، لا توجد علاقة رئاسية تربط المراقب المالي مع الأمر بالصرف أو المحاسب العمومي، حيث لا يخضع كل واحد منهم لسلطة الآخر رغم أنهم يمارسون مهاماً متكاملة فيما بينها في مجال تنفيذ النفقات¹³⁰.

وفقاً لأحكام المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، المتعلق بمصالح المراقبة المالية¹³¹، يتم تعيين المراقب المالي من بين الموظفين الذي يمارسون نشاطهم على مستوى المديرية العامة للميزانية، والذين يستوفون الشروط القانونية الأساسية لهم الرتب التالية:

- ← رؤساء المفتشين المحليين للميزانية؛
- ← المتصرفين المستشارين الذين يثبتون خمس (05) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية؛
- ← المفتشين المحليين المركزيين للميزانية الذين يثبتون خمس (05) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية؛
- ← المتصرفين الرئيسيين الذين يثبتون:

- خمس (05) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة بإدارة الميزانية؛
- ثماني (08) سنوات من الأقدمية بإدارة الميزانية؛

- ← المفتشين المحليين الرئيسيين للميزانية الذين يثبتون سبع (07) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة بإدارة الميزانية؛
- ← المفتشين المحليين للميزانية والمتصرفين الذين يثبتون عشر (10) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة بإدارة الميزانية.

زيادة على هذه الشروط، يتطلب التعيين في منصب المراقب المالي أن يكون المراقب المالي حائزاً على الأقل على شهادة ليسانس في التعليم العالي أو شهادة جامعية معادلة لها.

ويكون تعيين المترشحين الذين تتوفر فيهم الشروط والمؤهلات السابقة بعد النجاح في المقابلة التي تُجرى مع لجنة الإنتقاء الموضوعية لهذا الغرض على مستوى الإدارة المركزية لإختيار أحسن العناصر وفي حدود المناصب الشاغرة.

3- المراقب المالي المساعد:

يساعد المراقب المالي في إداة لمهامه ويوضع تحت سلطته من ثلاثة 03 إلى خمسة 05 مراقبين ماليين مساعدين¹³²، وتكون مهامهم كالتالي¹³³:

- ← الحرص على تطبيق التشريع والتنظيم المتعلقين بالنفقات العمومية؛

¹³⁰ - شلال زهير، ص 114.

¹³¹ - منشور في الجريدة الرسمية رقم 64 المؤرخة في 27 نوفمبر 2011.

¹³² - المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، المتعلق بمصالح المراقبة المالية.

¹³³ - المادة 13 من نفس المرسوم.

← مساعدة المراقب المالي في ممارسة مهامه؛

← إعداد تقرير للمراقب المالي عن نشاطاته وظروف الصلاحيات المسندة إليه؛

← إنابة المراقب المالي في حالة غيابه أو حصول مانع له.

يتم تعيين المراقب المالي المساعد بقرار من الوزير المكلف بالمالية، من بين موظفي المديرية العامة للميزانية، وفق الشروط التالية¹³⁴:

← رؤساء المفتشين المحليين للميزانية؛

← المتصرفين المستشارين الذين يثبتون ثلاث (03) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية؛

← المفتشين المحليين المركزيين للميزانية الذين يثبتون ثلاث (03) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية؛

← المتصرفين الرئيسيين الذين يثبتون:

▪ ثلاث سنوات (03) من الخدمة الفعلية بهذه الصفة بإدارة الميزانية؛

▪ ست (06) سنوات من الأقدمية بإدارة الميزانية؛

← المفتشين المحليين الرئيسيين للميزانية الذين يثبتون خمس (05) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية؛

← المفتشين المحليين والمتصرفين الذين يثبتون ثماني (08) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة بإدارة الميزانية.

ثانيا: إختصاصات المراقب المالي ومسؤولياته

1- إختصاصات المراقب المالي:

يقوم المراقب المالي بأداء عدة أنواع من الاختصاصات:

أ-الاختصاص الاستشاري:

وهي وظيفة أساسية يقوم بها المراقب المالي لصالح الأمرين بالصرف سواء على المستوى المركزي أو المحلي، نظرا لجهلهم قواعد التسيير المالي، بحيث يُعد المراقب المالي المستشار المالي للأمرين بالصرف في كل العمليات المالية التي يقومون بها كتسديد التكاليف المرتبطة بدفع الأجور أو التعويضات المالية أو تقديم الإعانات،¹³⁵ وذلك تلافيا من الوقوع في الأخطاء المالية، كما يقوم بتقديم التوجيهات والنصائح للأمرين بهدف تجاوز العقبات الطارئة التي قد تواجههم أثناء أداء مهامهم .

وحسب ما جاءت به المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر

2011 والذي يتعلق بمصالح المراقبة المالية، فإن المراقب المالي يكلف بمهام:

¹³⁴-المادة 14 من نفس المرسوم.

¹³⁵-Ali BISSAAD, Comptabilité publique, op-cit, p74.

← "...تقديم نصائح للآمرين بالصرف على المستوى المالي قصد ضمان نجاعة النفقات العمومية وفعاليتها؛

← المساهمة في الأعمال التحضيرية للميزانية المعهودة إليه وضمان متابعتها وتقييمها وكذا إقتراح كل تدبير ضروري يسمح بتسيير ناجح وفعال للنفقات العمومية؛..."

وعلاوة عن ذلك يؤدي المراقبون الماليون مجتمعين على المستوى المركزي دور المستشارين لوزير المالية، حيث يعد كل واحد منهم تقريراً سنوياً عن حصيلة الأداء المالي للقطاع الذي انتدب للعمل فيه، يقدمه لوزير المالية في نهاية السنة.

كما أنه حسب المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المذكور سابقاً، يشارك المراقب المالي في دراسة وتحليل مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية التي تبادر بها المديرية العامة للميزانية، والتي لها أثر على ميزانية الدولة و/أو على ميزانية الجماعات المحلية والهيئات العمومية.

ب- الاختصاص الرقابي¹³⁶:

وهي المهمة الرئيسية التي يتولى المراقب المالي القيام بها، وهي تتضمن تنفيذ كل مهام الفحص والمراقبة المتعلقة بجوانب تطبيق التشريع والتنظيم المتعلقة بالمالية العمومية، فيما يتعلق بتنفيذ النفقات العمومية.

كما يتمثل الاختصاص الرقابي للمراقب المالي في السلطة المخولة له في منح التأشير أو رفضها، حيث تخضع أوامر دفع الأجور للموظفين إلى تأشير المراقب المالي الذي عليه التأكد من عدم وجود أخطاء حسابية، بحيث يُرفض كل أمر بالدفع يشمل خطأ حسابياً مهما كانت درجة جسامته. كما يقوم المراقب المالي بالتأشير على كل القرارات الإدارية المتعلقة بالتوظيف أو بحركة الموظفين أو بتبريقتهم، بحيث يتأكد من وجود المنصب المالي في الخزينة العمومية. كما يختص بمراقبة أي وضع يمس مساهم المهني إذا نجم عنه أثر مالي¹³⁷.

وتخضع لتأشير المراقب المالي كذلك كل الالتزامات المالية المتعلقة بنفقات التجهيز أي اعتمادات الدفع، بحيث تخضع كل الفواتير والشهادات المرتبطة بإنجاز الصفقات العمومية أو العقود الإدارية الملزمة للخزينة أو المستحقة لها للتأشير من قبل المراقب المالي، بحيث يتأكد من عدم تجاوز السقف المالي المحدد في حساب الخزينة لقيمة الصفقة أو العقد المنجز، فضلاً عن مطابقته للشروط الوارد في الدفتر الخاص بها.

بالإضافة إلى الصلاحيات الرقابية التي يمارسها المراقب المالي، هناك مهام أخرى يسند لها القانون الأساسي، وهي¹³⁸:

¹³⁶-سنتطرق بتفصيل أكثر عن الاختصاص الرقابي للمراقب المالي لاحقاً ضمن الفصل المخصص للرقابة على المال العام.

¹³⁷-Yahia DENIDNI, la pratique du système budgétaire en Algérie, OPU, Alger, 2002, p 362.

¹³⁸-المواد من 23 إلى 25 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، الذي يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

- ← مسك سجلات تدوين التأشيريات وحالات الرفض؛
- ← مسك محاسبة الإلتزامات حسب الشروط المحددة؛
- ← إعداد تقارير دورية يقوم بإرسالها إلى الوزير المكلف بالمالية لإعلام المصالح المختصة بتطور الإلتزام بالنفقات وتعداد المستخدمين؛
- ← ويقوم في نهاية كل سنة مالية بإرسال إلى الوزير المكلف على سبيل العرض و إلى الأمرين بالصرف على سبيل الإعلام تقريراً يستعرض فيه الشروط التي قام عليها التنفيذ، إضافة إلى الصعوبات التي تلقاها أثناء أداء مهامه إن وجدت في مجال تطبيق التنظيم و المخالفات التي لاحظها في تسيير الأملاك العمومية و جميع الاقتراحات التي من شأنها تحسين شروط صرف الميزانية.

ج-تمثيل وزير المالية:

حسب نص المادة 10 من الرسوم التنفيذي رقم 11-381 ، فإن المراقب المالي بصفته عون يعمل تحت سلطة وزارة المالية، فهو مكلف بتمثيله لدى لجان الصفقات العمومية ولدى المجالس الإدارية و مجالس التوجيه للهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، و هو ملزم في هذا الشأن بصياغة تقرير سنوي يوجه إلى وزارة المالية يتعلق بهذه العملية.

د-تسيير مصلحة المراقبة المالية:

حسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 يدير المراقب المالي مصلحة المراقبة المالية، تحت سلطة المدير العام للميزانية. وتتكون مصلحة المراقبة المالية حسب نص المادة الخامسة (05) من نفس المرسوم، من مكتبين إلى أربعة مكاتب، توضع تحت سلطة المراقب المالي الذي يساعده من ثلاثة إلى خمسة مراقبين ماليين مساعدين.

2-مسؤوليات المراقب المالي:

يعتبر المراقب المالي مسؤولاً شخصياً أمام هيئات المراقبة ووزارة المالية على جميع المخالفات الصريحة للقوانين و الأنظمة المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية، إذ يعتبر هذا الأخير مسؤولاً عن التأشيريات غير القانونية أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة المؤهلة قانونياً للتحقيق و مراقبة نشاط المراقب المالي.

في حالة التحقق من وجود مخالفة صريحة لقواعد الميزانية والمالية تختص الغرفة التأديبية بفرض عقوبات مالية على المراقب المالي المعني بالأمر (البند رقم 07 من المادة 88 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة).

إضافة إلى ذلك يملك وزير المالية صلاحيات فرض عقوبات مالية و إدارية على المراقب المالي الذي منح تأشيرات غير قانونية، وذلك عن طريق تحقيق و مراقبة التقرير السنوي الذي يعده المراقب المالي¹³⁹.

كما يتحمل المراقب المالي المسؤولية التامة، عن القرارات التي يتخذها برفض منح التأشيرة في حالة الرفض التعسفي، فذلك يعتبر مخالفة لقواعد الانضباط المالي و يتعرض لغرامة مالية يصدرها مجلس المحاسبة¹⁴⁰.

ثالثا: المحاسبة التي يمسكها المراقب المالي

إضافة إلى المهام المرتبطة بالمراقبة القبلية للنفقات، فإن المراقب المالي مكلف بمسك محاسبة الإلتزامات ذات الطابع الإحصائي من أجل تحديد مبلغ النفقات الملتزم بها من الاعتمادات المسجلة في الميزانية والأرصدة المتوفرة، هذه المحاسبة البسيطة لا تتطلب إجراء قيود محاسبية وسجلات محاسبية وفق القيد المزدوج، حيث تهدف إلى تحديد العناصر الآتية:

1- محاسبة نفقات التسيير:

يتولى المراقب المالي مسك محاسبة وفق القيد الوحيد لمراقبة تنفيذ نفقات التسيير والتي يجب أن تفصح عن العناصر الآتية¹⁴¹:

- ← الاعتمادات المفتوحة أو المخصصة حسب الأبواب والمواد؛
- ← ارتباط الاعتمادات؛
- ← تحويل الاعتمادات؛
- ← التفويضات بالاعتمادات التي تمنح للأمرين بالصرف الثانويين؛
- ← الالتزام بالنفقات التي تمت؛
- ← الأرصدة المتوفرة.

2- محاسبة نفقات التجهيز:

بصفة منفصلة عن محاسبة نفقات التسيير يقوم المراقب المالي بمسك محاسبة وفق القيد الوحيد لتسجيل تنفيذ مختلف رخص البرامج المتعلقة بنفقات التجهيز العمومية والتي تسمح بعرض البيانات الآتية¹⁴²:

- ← ترخيصات البرامج، وعند الاقتضاء اعادة التقييمات المتتالية؛
- ← التفويضات بترخيص البرامج؛

¹³⁹-بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة: دراسة حالة إقامة جامعية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر-3، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 2010-2011، ص 89.

¹⁴⁰-أمجوج نوار، مرجع سابق، ص 74.

¹⁴¹-المادة 28 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

¹⁴²-المادة 29 من نفس المرسوم التنفيذي السابق.

← الأرصدة المتوفرة.

بناء على بيانات محاسبة الالتزامات يستطيع المراقب المالي التحقق من كفاية المخصصات المالية المخصصة في أبواب وبنود الميزانية لتغطية تسديد النفقات، وتقديم تقارير مالية دورية لوزارة المالية عن حجم النفقات الملتزم بها وعن نسبة استهلاك اعتمادات الميزانية من طرف مختلف الأمرين بالصرف. عند تحليل مهام المراقب المالي يمكن الاستنتاج بأنه مكلف بتطبيق مراقبة قبلية على تنفيذ النفقات ذات طابع وقائي أو إحترازي، بهدف دفع الأمر بالصرف إلى الإذعان الكامل لاحتزام تخصيصات صرف النفقات وفق أبواب وبنود الميزانية، وعدم تجاوز الاعتمادات المالية المرخصة في الميزانية عند استعمال إجراء الالتزام من أجل التحقق من توفر التغطية المالية الكافية لتسديد النفقة، وذلك عن طريق خصم المبلغ الملتزم به من الاعتمادات المالية لباب أو بند الميزانية الذي يتوافق مع طبيعة العملية وذلك قبل عقد النفقة بصفة نهائية، مما يسمح بتفادي تراكم الديون على عاتق الدولة.

الفصل السادس : إجراءات تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية

الفصل السادس : محاسبة عمليات الصرف والتحويل

ونقصد بها مراحل وإجراءات تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية، وقد حددها المشرع الجزائري بدقة لضمان الحفاظ على المال العام، في المادة 15 من القانون 90-21 كما يلي:

"يتم تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية:

← من حيث الإيرادات عن طريق إجراءات الإثبات والتصفية والتحويل.

← من حيث النفقات، عن طريق إجراءات الإلتزام والتصفية والأمر بالصرف أو تحرير

الحوالات والدفع"

وهذا ما سنتناوله بالتفصيل فيما يلي:

المبحث الأول: إجراءات تنفيذ الإيرادات العمومية (محاسبة عمليات التحويل)

سنتناول فيما يلي الإجراءات القانونية التي حددها المشرع في القانون 90-21 لضمان تحويل الإيرادات العمومية، والتي يمكن تقسيمها إلى مرحلتين متعاقبتين، هما المرحلة الإدارية وهي من إختصاص الأمر بالصرف وتتضمن كل من الإثبات، التصفية وإصدار سند الأمر بالتحويل، والمرحلة المحاسبية وتتمثل في تحويل الإيرادات وهي من إختصاص المحاسب العمومي.

ما يمكن ملاحظته هنا، هو غياب أي دور للمراقب المالي، الذي لا يتدخل في إجراءات تحويل الإيرادات العمومية:

أولاً: المرحلة الإدارية

وهي كما ذكرنا سابقاً من صلاحيات الأمر بالصرف، وهي تتكون من عدة مراحل فرعية هي على

التوالي:

1- الإثبات:

عرفت المادة 16 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، إثبات الإيراد العمومي بأنه "الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي"، وعليه فإن إثبات الدين العمومي يعد بمثابة إجراء معاينة وإبراز الوقائع المادية الأولية التي تتعلق بإنشاء أو إحداث حق الدائن العمومي المترتب في ذمة مدين الدولة. وعلى هذا فإن إثبات الإيراد العام يتطلب نشوء حق مقرر للدولة مرخص بتحويله من جهة، وقيام الأمر بالصرف (الأمر بالتحويل) بمعاينة وإثبات كتابة هذا الحق. ومن بين أمثلة إثباتات الإيرادات أو الديون المقررة للدولة، يمكن الإشارة لما يلي¹⁴³:

¹⁴³-عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر: دراسة إستطلاعية لأراء عينة من الأكاديميين والمهنيين، أطروحة دكتوراه ل.م.د، جامعة أحمد دراية-أدرار، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2018-2019، ص269.

أ- فيما يخص عائدات الأملاك:

يتم إثبات الإيرادات العامة في هذه الحالة، بتقديم الوثيقة المنشئة لهذا النوع من الإيرادات، مثل عقد التنازل عن الملك العمومي، أو قرار بمنح امتياز استغلاله. ويتولى إثبات الإيرادات العامة بهذا الصدد إدارة أملاك الدولة.

ب- فيما يخص الديون الضريبية:

ويتم الإثبات في الحالة بتقديم دليل ممارسة النشاط (بإثبات مثلا القيد بالسجل التجاري بالنسبة للأنشطة التجارية)، والذي يدعم بالتصريح المراقب الذي يقدمه الخاضع للضرائب سنويا لمفتشية الضرائب. يتم إثبات الديون الضريبية بطريقة جدول الضرائب Roles وعلى كل المعد من قبل الأمر بالتحويل. ويتضمن هذا الجدول بالخصوص قائمة الأشخاص المكلفين بالضريبة، والمصلحة المكلفة بالوعاء أو التأسيس لوجهة التحصيل.

ج- في مجال عائدات الغرامات:

ويتم الإثبات في هذه الحالة بالحكم القضائي بالإدانة.

د- في مجال الرسوم والحقوق الجمركية

يتمثل الإثبات في الرسوم والحقوق الجمركية وتأسيسها بناء على التصريح الموحد أو التصريح المفصل الذي يحتوي على مختلف البيانات الضرورية التي تسمح بتحديد الشيء المصرح به وبالتالي تحديد قيمة الحقوق والرسوم المطبقة، يدعم التصريح بالوثائق الثبوتية المطلوبة حسب الأشكال والشروط المحددة من إدارة الجمارك، زيادة على ما تثبته عمليات المراقبة والتفتيش في النطاق الإقليمي، كما هو محدد في القانون الجمركي المؤرخ في 21 جويلية 1979 المعدل.

2- التصفية:

وفقا للمادة 17 من القانون 90-21 تسمح تصفية الإيرادات بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي، والأمر بتحصيلها. ومنه فالتصفية تتمثل في تحديد مبلغ الدين العمومي القابل للتحصيل مثل تحديد مبلغ ضريبة بتطبيق النسبة أو التعريف الخاصة بها على الأساس الضريبي لها. في الواقع، إثبات وتصفية الإيرادات العمومية هما عمليتان متكاملتان، وغالبا ما يتم إجراؤهما في وقت واحد، الأمر الذي يجعل بالإمكان جمعهما تحت عبارة "تحديد الإيرادات".

إن إجراءات إثبات وتصفية الإيرادات العمومية هي مبدئيا وقانونيا من اختصاصات الأمرين بالصرف حسب نص المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية، إلا أن هذا لا يعني أنها تتم دائما بمعرفتهم وتحت مسؤوليتهم المباشرة، فالإيرادات الضريبية مثلا، يتم إثباتها وتصفياتها من طرف أعوان المصالح الجبائية الذين هم ليسوا أمرين بالصرف، أو من طرف المدينين بها أنفسهم مثل التصريحات المراقبة في مجال الرسم على القيمة المضافة، أو الضريبة على الأرباح...

كما أن بعض الإيرادات لا تتطلب تدخل الأمرين بالصرف أو غيرهم من الأعوان العموميين لإثباتها وتصفيتها (وكذا الأمر بتحصيلها)، مثل الغرامات والعقوبات المالية المحكوم بها لمصالح الهيئات العمومية¹⁴⁴.

3- إصدار سند الأمر بتحصيل الإيراد:

بعد إتمام إجراءات الإثبات والتصفية، يقوم الأمر بالصرف بتحرير سند الأمر بتحصيل الإيراد الذي يرسله إلى المحاسب العمومي من أجل تنفيذ التحصيل الفعلي، حيث يتضمن هذا الأخير كل البيانات الضرورية لضمان تحصيل الإيراد بما فيها المبلغ الواجب تحصيله بالأرقام والحروف وطبيعة الإيراد إضافة إلى البيانات المتعلقة بالمدين¹⁴⁵.

غير أنه في بعض الحالات يقوم المحاسب العمومي بتحصيل الإيراد نقداً أو بواسطة صك في غياب سندات التحصيل المسبق. ينبغي على المحاسب في هذه الحالة أن يمرر المبلغ المقبوض دون سند كإيراد في الحساب خارج الميزانية " إيرادات قبل السند"، ثم يطلب من الأمر بالصرف إصدار سند تحصيل على سبيل التسوية¹⁴⁶.

ثانياً: المرحلة المحاسبية "التحصيل"

يختص المحاسب العمومي حصرياً بعملية التحصيل النقدي للديون المستحقة من طرف الدولة والهيئات العمومية المرخصة في الميزانية، حيث يقوم هذا الأخير بعملية التكفل بسندات الأمر بتحصيل الإيرادات في حساباته ويصبح عندئذ مسؤولاً شخصياً ومالياً عن متابعة تحصيلها.

1- مسؤولية المحاسب المتعلقة بتحصيل الإيرادات:

قبل التكفل بأوامر تحصيل الإيرادات العمومية، ألزم المشرع الجزائري المحاسب العمومي في المادة 25 من القانون 90-21 بتحقيق الرقابة أولاً، لذا يجب على المحاسب العمومي أن يتحقق من أن الأمر بالصرف مرخص له قانونياً بتحصيل الإيرادات، وكذا التحقق من توفر كافة الشروط القانونية للتحصيل لاسيما في مجال تطبيق آجال استحقاق الإيرادات والتحقق من صحة عمليات الإثبات والتصفية وذلك عن طريق مراقبة مدى مشروعيتها ومطابقته للقوانين والأنظمة المعمول بها، وأن الإيراد موضوع التحصيل لا يستفيد من إجراء التقادم.

ويتم إقحام مسؤولية المحاسب العمومي عموماً، بسبب عدم ملاءمة الإجراءات المتخذة في سبيل ضمان التحصيل (غياب أو عدم كفاية الإجراءات)، كما يتم إقحامها أيضاً إذا تسبب المحاسب العمومي،

¹⁴⁴ -محمد مسعي، مرجع سابق، ص 63.

¹⁴⁵ -شلال زهير، ص 126.

¹⁴⁶ -مجلس المحاسبة، مرجع سابق، ص 16.

بتصرف منه أو إهمالا منه، في تقادم الإيراد بعد انقضاء أجل قدره أربع (04) أو خمس (05) سنوات¹⁴⁷.

2- خصوصيات إجراءات تحصيل الإيرادات العمومية:

وفق المادة 18 من القانون 90-21، يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبرام الديون العمومية أي أدائها، حيث يوجه الأمر بالصرف أمرا بتحصيل الإيراد أو مايسمى أيضا "سند التحصيل" ويرسله إلى المحاسب العمومي، ويتم التحصيل بإتباع وسيلتين¹⁴⁸:

أ- التحصيل بالتراضي:

حيث يقع واجب دفع الضريبة على كل شخص مكلف بأدائها عند إشعاره من قبل المحاسب العمومي ، بحيث عليه التقدم إلى قباضة الضرائب من أجل الوفاء بديونه عند تاريخ الاستحقاق.

ب- التحصيل الجبري:

إذا مر تاريخ الاستحقاق ولم يتقدم المكلف بالضريبة فإن المحاسب العمومي يلجأ إلى التحصيل الجبري للديون العمومية ومنها طبعا الضرائب المستحقة، وذلك بطلب التنفيذ بواسطة القوى العمومية أي باستعمال إجراءات الإكراه المنصوص عليها في القانون.

إن إجراءات التحصيل التي يقوم بها المحاسب، يجب أن تكون¹⁴⁹:

← كاملة: استعمال جميع الوسائل القانونية؛

← مناسبة أو ملائمة: مكيفة مع طبيعة و مبلغ الدين؛

← سريعة: بحيث تمكن من توقع اختفاء أو اعسار المدين فضلا عن تقادم الدين.

3- إجراءات تحصيل الإيرادات العمومية:

إن إجراءات التحصيل محددة، على الخصوص في المرسوم رقم 93 - 46 المؤرخ في 06 فيفري 1993، الذي يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر والإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة، و هي كما يلي:

أ- بالنسبة للإيرادات الجبائية:

بعد التكفل بأوامر الإيرادات سواء كانت جداول الإيرادات بالنسبة للضرائب يقوم قابضو الضرائب بإرسال نسخة من سند الأمر بالتحصيل إلى الخاضعين للضريبة، والذي يشتمل على بيانات متعلقة بمبلغ الضريبة الواجب دفعها وتاريخ بدأ التحصيل، إضافة إلى تاريخ آخر أجل للدفع، وفي حالة عدم

¹⁴⁷ -مجلس المحاسبة، مرجع سابق، ص 18.

¹⁴⁸ -عبود ميلود، مرجع سابق، 271.

¹⁴⁹ -مجلس المحاسبة، مرجع سابق، ص 17.

الدفع في الآجال القانونية، تطبق غرامات مالية تضاف إلى مبلغ الضريبة، ويقوم قابض الضرائب بإرسال إنذار إلى المدين بضرورة دفع الدين المستحق عليه¹⁵⁰.

وفي حالة رفض المدين دفع الديون المستحقة عليه من تلقاء نفسه، يقوم قابض الضرائب بتطبيق إجراءات التحصيل الإجباري بعد إعلام المعني بالأمر، يقوم قابض الضرائب باستعمال أدوات التحصيل الإجباري أو القسري.

يمكن تلخيص تدابير التحصيل القسري المنصوص عليها في التشريع الجبائي كما يلي:

← **الحجز التحفظي:** هو حجز غير متبوع بالبيع في المزاد العلني أي حجز غير متبوع بالتنفيذ حيث تبقى الأملاك موضوع الحجز كضمان لدى قابض الضرائب حتى يدفع المعني بالأمر كل المبالغ المستحقة للخرينة العمومية؛

← **إجراءات الحجز التنفيذي:** وهو حجز متبوع بالبيع في المزاد العلني في حالة عدم تحصيل الحقوق بعد تطبيق الحجز التحفظي، وهنا يتم حجز الأملاك المنقولة وبيعها في المزاد العلني، بترخيص من الوالي، يمكن أن يطبق هذا الأجراء أيضا بالنسبة للعقوبات المالية (قرار أو حكم بدفع باقي الدين) حسب ما تنص عليه المادة 64 من القانون 90 - 21 ؛

← **إجراءات إصدار إشعار بدين لدى الغير:** وفيه يتم حجز الأرصدة البنكية وذلك عبر إصدار إشعار للمؤسسات المالية (بنوك، محاسبين عموميين...) لتجميد أو حجز الأرصدة المالية للمدين وإقتطاع مستحقات الدولة من حساب المكلف بالضريبة، ولا يستلزم هذا الاجراء ترخيصا مسبقا؛

← **التنفيذ عن طريق العدالة.**

ب-الإيرادات العمومية غير الجبائية:

بالنسبة للإيرادات العادية الأخرى غير الجبائية والخارجة عن أملاك الدولة¹⁵¹:

← **إرسال موصى عليه مع وصل استلام لإشعار إصدار سند الايراد؛**

← **تذكير الملزم بالأداء بعد 30 يوما، عن طريق انذار مكتوب بدون مصاريف للإلزام بدفع دينه في أجل 20 يوما؛**

← **إذا رفض الملزم بالأداء دفع دينه بعد انذار بدون مصاريف، يمكن جعل سند الايراد تنفيذا من طرف الأمر بالصرف بطلب من المحاسب العمومي، وإذا رفض الأمر بالصرف جعل البيان تنفيذا، فيتم إقحام مسؤولية المحاسب العمومي.**

تسمح القوة التنفيذية للسند باللجوء إلى التحصيل الاجباري (حسب ما تنص عليه المادة 68 من القانون 90 - 21 و المادة 20 من المرسوم التنفيذي 93 - 46)، و يجري التنفيذ بمقتضى المادة 50

¹⁵⁰ -شلال زهير، مرجع سابق، ص 128.

¹⁵¹ -مجلس المحاسبة، مرجع سابق، ص 17.

من القانون رقم 90 - 21 . يعتبر هذا أول إجراء للمتابعة (بعد جعل السند تنفيذياً) ويجب تبليغه للمدينين قبل اتخاذ كل إجراء إجباري: الحجز التنفيذي أو حجز الأرصدة البنكية. مع ذلك، ينبغي على المحاسبين أن يقدموا تبيرات أمام مجلس المحاسبة حول قيامهم بكل الإجراءات المذكورة سابقاً (المحددة بالمواد 10، 12، 13، 14 و 20 من المرسوم التنفيذي رقم 93 - 46).

4-الحالات التي يصعب فيها التحصيل:

قد يصادف المحاسب العمومي أثناء تنفيذه لإجراءات التحصيل بعض الوقائع أو الحالات التي تعرقل السير الحسن لإجراء التحصيل، يمكن تلخيصها فيما يلي:
أ-إيقاف التحصيل:

يترتب عن الطعن الذي يقدمه المدين أمام الجهة القضائية المختصة ضد البيان التنفيذي، توقيف التحصيل، غير أن الطعن لا يكون توقيفياً إذا ما قدم ضد حكم بدفع باقي الحساب(المادة 67 من قانون 90 / 21)، ما عدا بالنسبة للعجز في الصندوق الناتج عن حالة القوة القاهرة الى غاية الفصل فيه¹⁵² .
ب-تقادم الدعوى في التحصيل:

فيما يخص التقادم، فباستثناء الديون الجبائية، الجمركية و تلك الخاصة بأمالك الدولة التي تتقادم بعد انقضاء أربع (04) سنوات ابتداء من تاريخ التكفل بها، طبقاً، على الخصوص، للمواد من 106 إلى 138 من قانون الإجراءات الجبائية، لا تحدد النصوص الخاصة آجال تقادم الديون العادية(الخارجة عن الضريبة وعن أملاك الدولة)، وأمام هذه الوضعية، يتوجب الرجوع إلى القواعد العامة للقانون المدني، وفي هذا الصدد، تقدم المادة 309 من القانون المدني حلاً من خلال تحديد أجل تقادم الديون العادية بخمس (05) سنوات¹⁵³ .

ج-التحصيل من المؤسسات التي توجد في حالة إعسار:

إذا عجزت المؤسسة المدينة عن الوفاء بضرائبها، يمكنها التماس رزنامة دفع تُمنح لها حسب إعسارها.

وإذا عرفت المؤسسة صعوبات، ولم تتقدم أمام القابض، يتم إرسال إشعار للحائزين من الغير إلى مدينيها الذين يتم التعرف عليهم (الزبائن، المستأجرين) و بصفة أكثر عموماً إلى الحائزين على أرصدها البنكية (البنك، ح ج ب) يقوم المحاسب العمومي (أمين خزانة الولاية) في هذه الحالة بتنفيذ هذا الإشعار للحائزين من الغير، بعد التبليغ، عن طريق الاقتطاع من الفواتير أو الكشوف التي تحوزها المؤسسة على مستوى الخزينة.

¹⁵²-مجلس المحاسبة، مرجع سابق، ص 18.

¹⁵³-مجلس المحاسبة، ص 19.

يمكن للمحاسب أن يقوم بتجميد الأرصدة المالية للمؤسسة حتى يتم استيفاء المبالغ المستحقة، وإذا كانت المؤسسة في وضعية الإفلاس، يقوم مصف بتحصيل هذه الديون.

د - سند الإلغاء أو التخفيض:

بموجب المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 93 - 46 المذكور سابقا، يسفر كل خطأ تصفية، يضر بالمدين، عن إصدار أمر إلغاء أو تخفيضه.

و يملك الأمر بالصرف كل الحرية من أجل تصحيح الأخطاء المادية في التصفية (هوية المدين والمبلغ الخاطئ للإيراد)، ولا يكون المحاسب العمومي مسؤولا شخصيا و ماليا عن الأخطاء المرتكبة بشأن الوعاء ولا تلك المرتكبة عند تصفية الحقوق التي يتولى تحصيلها (فالمحاسب العمومي غير مسؤول عن دقة حسابات التصفية حسب نص المادة 44 من قانون 90 - 21).

تسفر هذه التصحيحات حسب الحالة عن اصدار الأمر بالصرف عن¹⁵⁴:

← سند تكميلي حينما تكون هذه الحقوق مقدرة بالنقصان أصلا؛

← شهادة تخفيض حينما تكون الحقوق معادة التقييم؛

← شهادة الغاء حينما يكون السند الأصلي صادرا بالخطأ.

ترسل شهادات الإلغاء أو التخفيض إلى المحاسب العمومي عن طريق جدول يبين، بالإضافة إلى مراجع السند المعني، مبلغ السندات السابقة المجمعة، ومجموع شهادات الإلغاء أو التخفيض المرسلة و المبلغ الجديد للسندات الصادرة.

وعلى المحاسبين العموميين إجراء عمليات الرقابة على شرعية الالغاءات والتخفيضات والتسويات وعناصر الاقتطاع التي بحوزتهم من الناحية المادية (المادة 35 من القانون 90-21)، و تقديم التبريرات الضرورية. وإذا كانت رقابة التخفيضات و الالغاءات للسندات رقابة شكلية أساسا، لابد مع ذلك من التأكد من أن التخفيض لا تحظره النصوص القانونية. ينبغي اجراء التخفيضات و الالغاءات والتصحيحات في السنة المالية التي جرى فيها إصدار السندات، وإلا اعتبر ذلك إخفاء لإجراء قبول للقيم المنعدمة.

هـ- قبول القيمة المنعدمة:

إن اجراء قبول القيم المنعدمة محدد بموجب المواد 22 إلى 27 من المرسوم التنفيذي رقم 93 - 46 المؤرخ في 06 فيفري 1993، يكمن الهدف الوحيد من قبول الديون كقيم منعدمة في إعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية، لكنه لا يحرر المدينين الذين يتابعون بالتحصيل الاجباري إذا تحسنت حالتهم المالية". و يتضمن هذا الإجراء طرح مبلغ تلك الديون المعتبرة على أنها غير قابلة للتحصيل، من مبلغ الديون الباقية للتحصيل.

¹⁵⁴ -مجلس المحاسبة، مرجع سابق، ص 20.

في الواقع، عندما لا تثمر المتابعات التي يتم القيام بها لتحصيل الديون الخارجة عن الضريبة وعن أملاك الدولة، كما هو الحال في الضرائب المباشرة، يقوم قابض الضرائب بتخفيض تلقائي لتكفلاته من مبلغ البيانات القابلة للتنفيذ غير المحصلة و يرسلها إلى المحاسب المختص المعين، مشفوعة بالوثائق الثبوتية "لعدم قابليتها للتحصيل".

تعتبر غير قابلة للتحصيل الديون التي توفي أصحابها أو غابوا دون أن يتركوا أملاكاً يمكن حجزها أو توبعوا دون جدوى.

من الناحية المحاسبية، يقوم المحاسب العمومي بطلب قبول القيم المنعدمة للبيانات التنفيذية التي كان التحصيل المباشر بخصوصها غير مجد. في السياق، عليه أن يعدّ كشفاً للديون الباقية للتحصيل حيث تظهر بشكل منفصل الديون التي يطلب قبولها كقيم منعدمة. يتم إرسال هذا الكشف مدعوماً بالمستندات التبريرية إلى الأمر بالصرف الذي أصدر أوامر الإيرادات المعنية. يأخذ هذا الأخير قراراً بضبط قائمة الديون المقبولة كقيم منعدمة، ويتم تبليغ هذا القرار فيما بعد إلى المحاسب المعين، الذي يقوم، من جهته، بتخفيض الديون المقبولة كقيم منعدمة الظاهرة على قرار الأمر بالصرف، من مجموع الديون التي تكفل بها¹⁵⁵.

المبحث الثاني: إجراءات تنفيذ النفقات العمومية (محاسبة عمليات الصرف)

حسب المادة 15 من قانون المحاسبة العمومية تنفذ النفقات العمومية عن طريق إجراءات: الالتزام، التصفية، الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات، الدفع، ويكون تنفيذ هذه الإجراءات من قبل طرفين منفصلين هما: الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، وعبر مرحلتين مختلفتين هما: المرحلة الإدارية والمرحلة المحاسبية.

أولاً: المرحلة الإدارية لتنفيذ النفقات العمومية

هذه المرحلة هي من اختصاص الأمر بالصرف حيث تبادر مصالحه القيام بإجراءات تنفيذ النفقات المتعلقة بميزانيته بدءاً من الالتزام القانوني، الالتزام المحاسبي (تحرير بطاقة الالتزام ثم إيداعها لدى المراقب المالي من أجل التأشير)، التصفية، الأمر بالصرف أو تحرير حوالة الدفع وإيداعها لدى المحاسب العمومي من 01 إلى 20 من كل شهر:

1- الإلتزام بالنفقة:

يسمى أيضاً إجراء عقد النفقة أو ربط النفقة، وهو الخطوة الأولى من مراحل تنفيذ النفقات العمومية. بموجب المادة 19 من القانون 90-21 يعد الإلتزام بالإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين، وهو خطوة ضرورية تمثل لحظة نشوء الدين العمومي.

¹⁵⁵-مجلس المحاسبة، مرجع سابق، ص 21.

يتم متابعة عمليات الالتزام بالنفقات العمومية عن طريق إعداد بطاقة الالتزام من طرف الأمر بالصرف وإرسالها مع وثائق إثبات النفقة إلى المراقب المالي وفق رقم تسلسلي غير متقطع، حيث يقوم هذا الأخير بتدقيق ومراقبة مدى مشروعية النفقة العمومية. عندما يمنح المراقب المالي تأشيرته على وثيقة الالتزام، يسمح هذا الإجراء بتقييد صلاحيات الأمرين بالصرف ونقادي عقد النفقة من دون توفر التغطية المالية والحد من تحقق الدين على عاتق الدولة بسبب سوء تسيير المرافق العمومية، حيث إن التعامل الاقتصادي لم يتم أداء الخدمة وبالتالي يمكن إلغاء الالتزام بالنفقة من دون أن يترتب عن ذلك دين على الدولة¹⁵⁶.

ويمكن التمييز بين نوعين من الإلتزام، الأول قانوني والثاني محاسبي¹⁵⁷:

أ- الإلتزام القانوني:

لقد عرفت التعليمات الصادرة عن وزارة المالية بتاريخ 09 فيفري 1967 المعدلة سنة 1979 المتعلقة بمحاسبة النفقات العمومية الملتزم بها بأن الإلتزام القانوني هو العمل أو الواقعة التي يتم بموجبها إنشاء أو إضافة نفقات على ذمة الإدارة العمومية (والهيئات العمومية) وإيرادتها.

يتضح مما سبق، أن الإلتزام القانوني للمصاريف العمومية ينشأ سواء على عمل فردي بمعرفة موظف مؤهل قانونا للقيام بهذا العمل مثل: إبرام صفقة، عقد إيجار، طلب خدمات و...إلخ.

كما قد يحصل الإلتزام القانوني بالنفقات بناء على نص قانوني أو تنظيمي مثل: رفع الأجر أو إحداث التعويضات المختلفة أو حكم قضائي يقضي بتعويض لفائدة دائن الدولة أو الشخص الاعتباري العمومي على حساب ميزانيتها، أو قرار فردي مثل: قرار أو مقرر منح مكافآت وعلاوات أو تحديد تعويضات مختلفة أو تعيين موظف...إلخ.

يشكل الإلتزام بالنظر للدائن في كون إثبات واقعة الإلتزام كتابيا من طرف الجهة الإدارية على أنها وعد بتسديد الدين أو دفع المبلغ المالي المترتب على عاتق الهيئة العمومية وفقا لقواعد المحاسبة العمومية، بينما يشكل الإلتزام بالنظر للمسير أو الأمر بالصرف في أنه يتمثل في تعيين أو تخصيص إعتمادات مالية لتغطية الدين المترتب عن إجراءات الإلتزام، وعليه لا يمكن للأمر بالصرف أن يقوم بعملية إلتزام مرة أخرى على هذه الإعتمادات المالية المخصصة للدائن السالف الذكر في نفقة أخرى.

ب- الإلتزام المحاسبي:

يتمثل الإلتزام المحاسبي في إعداد أو تحرير بطاقة الإلتزام من طرف مصالح الأمر بالصرف وذلك بناء على وثائق الإثبات مثل سند الطلبية، الاتفاقية، حالة الدفع بالنسبة للعمال المتعاقدين، فاتورة

¹⁵⁶-شلال زهير، مرجع سابق، ص 130.

¹⁵⁷-عبود ميلود، مرجع سابق، ص 262.

شكلية... إلخ، وهو يتمثل في تخصيص مبلغ النفقة الملتزم بها من الإعتمادات المالية التي تصبح غير متاحة لتغطية النفقات الأخرى¹⁵⁸.

الالتزام المحاسبي يكون دائما بعد التصفية مادام مفروضا على الأمر بالصرف قانونيا أن يحدد في بطاقة الالتزام المبلغ المراد الالتزام به بدقة حيث يسجل في بطاقة الالتزام كل من مبلغ العملية السابقة، مبلغ العملية الحالية ورصيد الإعتمادات المتاحة، وهذا ما يسمح للأمر بالصرف بمتابعة الالتزامات واعتمادات الميزانية بطريقة تلقائية وسهلة تجنبه الوقوع في تجاوز الإعتمادات¹⁵⁹.

2-التصفية:

عندما تنتهي مرحلة الالتزام بالحصول على تأشيرة المراقب المالي، يُسمح للأمر بالصرف بتنفيذ المرحلة الثانية المتعلقة بتنفيذ إجراءات التصفية وذلك بعد تخصيص الإعتمادات المالية لتغطية النفقة محل الدفع. فالتصفية - كمرحلة مستقلة عن الالتزام - تعتبر تطبيقا لقاعدة هامة في نظام المحاسبة العمومية، وهي "قاعدة أداء الخدمة" أو "قاعدة الحق المكتسب"، أي أنه لا يمكن صرف النفقات العمومية إلا بعد تنفيذ موضوعها فالهيئات العمومية لا تدفع مسبقا - باستثناء حالات قليلة جدا ومقررة قانونا، مثل التسبيقات على الصفقات العمومية¹⁶⁰ -، مع ضرورة التأكد من أن الشخص الدائن غير مدين للدولة بشيء حتى يمكن إجراء مقاصة بين الدينين¹⁶¹.

حسب المادة 20 من القانون 90-21، «تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق المحاسبية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية»، أي أن التصفية تهدف إلى التحقق من حقيقة الدين و تحديد مبلغه بدقة، ويقوم الأمر بالصرف بتصفية الدين عند الاطلاع على الوثائق التي تثبت الحقوق المكتسبة للدائنين.

ويبرر الفصل بين عملية الإلتزام بالنفقة وتصفيتهما بأن العديد من النفقات لا يمكن تحديد مبلغها الدقيق عند القيام بعملية الإلتزام، حيث يكتفي الأمر بالصرف في المرحلة الأولى بتقدير المبلغ بصفة تقريبية، ذلك لأن المبلغ الدقيق لا يمكن تحديده إلا بعد أداء الخدمة بصفة فعلية.

يقوم الأمر بالصرف بالتصفية بمفهومها الدقيق، أي حساب مبلغ النفقة، وهي تستوجب اللجوء إلى عمليات تقنية معقدة من أجل تحديد المبلغ الذي ينبغي دفعه. يتعلق الأمر بالتالي بعملية تتضمن، كقاعدة عامة، تطبيق طرق تحديد المبلغ الدقيق للنفقة و لاسيما عن طريق¹⁶²:

← ضرب الكميات في الأسعار الوحدوية؛

¹⁵⁸ -شلال زهير، مرجع سابق، ص 130.

¹⁵⁹ -بن رمضان بلقاسم، تنفيذ نفقات الدولة، التكوين التحضيري للمفتشين الرئيسيين للخزينة والمحاسبة والتأمينات، المديرية العامة للمحاسبة، وزارة المالية، 24 جانفي 2015، ص 50.

¹⁶⁰ -عبود ميلود، مرجع سابق، ص 263.

¹⁶¹ -سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة: النفقات العامة- الإيرادات العامة- الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008، ص 383.

¹⁶² -مجلس المحاسبة، مرجع سابق، ص 26.

- ← اقتطاع التسبيقات أو الدفوعات على الحساب التي تم دفعها للمتعاقد؛
- ← تطبيق الجداول المرجعية (barèmes) أو المعاملات (coefficients) المعدة مسبقا من أجل تحديد المبلغ الذي ينبغي دفعه؛
- ← حساب الحقوق المستحقة على الهيئة العمومية و التي ينبغي خصمها من حقوقه القانونية، على أساس أنها ملزمة بأدائها لإدارة عمومية أخرى ؛
- ← من المناسب التحقق من الخدمة المنجزة، شكل الفاتورة (المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10 ديسمبر 2005 الذي يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك) ومبلغ الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للخاضعين لها،...الخ.

بعد تحديد مقدار المبلغ النهائي مستحق الدفع لصالح الدائن على أساس الوثائق والمستندات المحاسبية يقوم الأمر بالصرف بالتأكد من إثبات أداء الخدمة موضوع الدفع، عن طريق التحقق الميداني من الاستلام الفعلي للسلع والخدمات موضوع الدفع ومطابقتها مع بيانات الوثائق المحاسبية والشروط التعاقدية من حيث الكمية والنوعية. وتنتهي مرحلة التصفية بوضع ختم شهادة إثبات أداء الخدمة على ظهر الفاتورة موضوع الدفع مصادق عليها بختم وتوقيع الأمر بالصرف مع تحديد المبلغ الفعلي للدفع بالأرقام والحروف، مما يسمح بالانتقال إلى تنفيذ مرحلة تحرير سند الأمر بالصرف¹⁶³.

3- إصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات:

هو الإجراء الذي يؤمر بموجبه بدفع النفقات العمومية حسب ما تنص عليه المادة 21 من قانون المحاسبة العمومية، وبعبارة أخرى هو عبارة عن الإجراء الإداري الذي يعطي أمرا بدفع دين الهيئة العمومية¹⁶⁴.

يتم في هذه المرحلة تحرير سند الأمر بالدفع من طرف الأمر بالصرف أو ما يعرف بحوالة الدفع، من أجل إرسالها مع وثائق إثبات النفقة وبطاقة الالتزام وبطاقة الدفع إلى المحاسب العمومي من أجل تنفيذ مرحلة الدفع في الآجال المحددة قانونا. يجب أن يتضمن سند الأمر بالدفع بيانات خاصة بالمستفيد (الإسم واللقب، رقم حسابه البنكي أو البريدي أو أي حساب آخر)، المبلغ الواجب دفعه بالأرقام والحروف، إلى جانب بيانات متعلقة بطبيعة النفقة وتبويبها في الميزانية، مصادق عليها بختم وتوقيع الأمر بالصرف وفق رقم تسلسلي غير منقطع¹⁶⁵.

يتم تحرير سند الأمر بالدفع في ثلاثة نسخ، النسخة الأصلية بيضاء اللون يحتفظ بها من طرف المحاسب العمومي في حساب التسيير في حالة قبول دفع النفقة ويتم إرسال النسخة الزرقاء إلى الأمر

¹⁶³-شلال زهير، مرجع سابق، ص 131.

¹⁶⁴-عبود ميلود، مرجع سابق، ص 264.

¹⁶⁵-شلال زهير، مرجع سابق، ص 132.

بالصرف الذي يحتفظ بها في حسابه الإداري، أما النسخة الصفراء فيحتفظ بها المحاسب العمومي عند رفضه دفع النفقة ويحول باقي النسخ إلى الأمر بالصرف مرفقة بإشعار الرفض يحدد فيه بدقة الأسباب القانونية لرفض تسديد النفقة.

إلا أن هناك بعض النفقات التي يتم دفعها دونما الحاجة للأمر المسبق بصرفها وبالتالي لا يتدخل الأمر بالصرف لتصفيتها، وإنما توكل هذه العملية للمحاسب العمومي المكلف بالدفع، تسوية الأمر بصرفها تتم بعد عملية الدفع وقد حددتها المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 الصادر في 19 جانفي 1993 والمتضمن قانون المالية لسنة 1993، والتي تمت الإشارة إليها مسبقا في استثناءات مبدأ الفصل بين سلطات الأمر بالصرف والمحاسب العمومي الخاصة بالنفقات العامة.

ثانيا: المرحلة المحاسبية لتنفيذ النفقات العمومية

بعد تحقق الإجراءات الإدارية الثلاث السابقة التي قامت بها مصالح الأمر بالصرف أثناء المرحلة الإدارية، تأتي الآن المرحلة المحاسبية والتمثلة في إجراء المراقبة والفحص والتدقيق ثم إجراء الدفع حيث تختص مصالح المحاسب العمومي بتنفيذ هذه المرحلة:

1- الرقابة الإلزامية قبل الدفع:

تقوم مصالح المحاسب العمومي بعد استلام الأوامر بالصرف بمراقبتها وفحصها وذلك من أجل التأكد بأنها مطابقة للقوانين والتنظيمات المعمول بها وهو ما جاءت به المادة 36 من القانون 90-21، يقوم المحاسب العمومي بمراقبة تنفيذ النفقات العمومية على أساس الوثائق فهو ليس مسؤول في حالة تزوير وثائق إثبات النفقة العمومية، كما لا يحق له التدخل في مجال إختصاص الأمر بالصرف لا سيما فيما يخص اختيار نوع أو سعر السلع أو الخدمات أو اختيار الموردين، لأن الهدف الأساسي لمراقبة المحاسب العمومي هو ضمان مشروعية تنفيذ النفقات العمومية من حيث الشكل ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها في مجال صرف المال العام. (لمزيد من التفاصيل أنظر في فصل أعوان المحاسبة العمومية: المهام الرقابية للمحاسب العمومي).

2- الدفع:

يسمى إجراء دفع النفقة بالإجراء المحاسبي وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي وفقا لما جاء في المادة 22 من قانون المحاسبة العمومية 90-21. بعد قبول المحاسب دفع النفقة، يمارس دوره كأمين صندوق من خلال القيام بتسديدها، فهو يتكفل حصريا بعملية تسديد النفقات عن طريق تحويل المبالغ المالية إلى صاحب الحق وتصفية ذمة الدولة من الدين بصفة نهائية، إضافة إلى مسك القيود والسجلات المحاسبية للعمليات المالية التي يقوم بتنفيذها.

ينبغي لهذا التسديد أن يحرر الهيئة العمومية من دينها، من أجل ذلك، على المحاسب العمومي أن يتأكد، انطلاقاً من الوثائق التي يقدمها الأمر بالصرف (فواتير، اشعار بتحويل، حوالة، عقد، اتفاقية... الخ) أن التسديد تم لفائدة الدائن المناسب أو ممثله المعين قانوناً¹⁶⁶.

الدفع المزدوج:

يكمن الدفع المزدوج في دفع نفس الدين أكثر من مرة، ويعتبر هذا الفعل مخالفة يقم بداهة المسؤولية المالية و الشخصية للمحاسب العمومي. لذا من الضروري الانتباه جيداً للنفقات المسددة في نفس مادة الميزانية و التي لها نفس المبلغ و تتكرر في فترة وجيزة. في هذه الحالة، تكون حوالة الدفع موضوع عناية متزايدة، تماماً مثل الوثيقة المبررة المرفقة بها، و التي تكون أحياناً على شكل نسخة (التحقق من رقم الفاتورة، التاريخ، العناصر الخاصة للتصفية) والتي تسببت في ارسال الحوالة الثانية، المدفوعة بالخطأ¹⁶⁷.

المبحث الثالث: إجراءات غلق السنة المحاسبية

تطبيقاً لقاعدة السنوية في إعداد الميزانية، والتي يقصد بها أن يتم تقدير الإيرادات والنفقات بصورة دورية ولمدة سنة واحدة، فإن ذلك يؤدي لموازنة مستقلة بنفقاتها وإيراداتها عن موازنة السنة السابقة وعن موازنة السنة اللاحقة، وعلى هذا الأساس فإنه من الطبيعي أن توافق السنة المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية مبدأ سنوية الميزانية.

أولاً: إجراءات غلق السنة المحاسبية

تمتد السنة المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر من كل سنة، حيث يتم إيقاف تسجيل العمليات المالية للسنة في 31 ديسمبر، حيث يتم تطبيق إجراءات غلق السنة المحاسبية بهدف إعداد الحساب الختامي السنوي للدولة وفق الأساس النقدي، والذي يتضمن إجمالي النفقات المدفوعة وإجمالي الإيرادات المحصلة خلال السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه الأخيرة تخص السنة المالية نفسها أو سنة مالية سابقة.

وعليه، فإن الاعتمادات المخصصة لتمويل تسديد نفقات التسيير والتي لم تصرف في نهاية السنة المالية تلغى ولا تضاف إلى رصيد اعتمادات السنة القادمة، بل يتم تسجيلها كإيرادات مختلفة للميزانية لأن الدفع سيتم في السنة اللاحقة ضمن ميزانية جديدة. في حين أن هذا الإجراء لا يتم تطبيقه على أرصدة الحسابات الخاصة للخزينة والاعتمادات المخصصة لدفع النفقات المبرمجة في رخص برامج التجهيز العمومي متعددة السنوات. أما بالنسبة للإيرادات التي لم تقبض خلال سنة إثباتها، فإنها تبقى مستحقة حتى يتم تحصيلها وتسجيلها في الحساب الختامي للسنة المالية التي قبضت فيها¹⁶⁸.

¹⁶⁶ -مجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص 27.

¹⁶⁷ -مجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص 27.

¹⁶⁸ -شلال زهير، مرجع سابق، ص 104.

ثانيا: إلزام المحاسب العمومي بإنشاء حساب التسيير وإيداعه لدى مجلس المحاسبة

يتم إيقاف تسجيل العمليات المالية للسنة في 31 ديسمبر من أجل إعداد حساب التسيير من طرف المحاسب العمومي، والذي يتضمن وثائق إثبات كل العمليات التي تم تنفيذها خلال السنة، وفي هذا الإطار، يستلم المحاسب العمومي حوالات الدفع أو أوامر التحصيل من الأمر بالصرف مع وثائق إثبات العمليات المالية، الذي يقوم عند نهاية كل شهر بتسوية العمليات التي استلمها سواء بقبولها أو رفضها من أجل تحقيق الإيقاف الشهري المحاسبي للعمليات المالية التي قام بقيدها في سجلات المحاسبة.

حسب نص المادتين 60 و 74 من الأمر رقم 95-20، المؤرخ في 17 يوليو 1995، المعدل والمتمم، المتعلق بمجلس المحاسبة، فإن جميع المحاسبين العموميين ملزمون سنويا بإنشاء حساب تسيير وإيداعه لدى مجلس المحاسبة من أجل مراجعته و إصدار حكم بشأنه. ويقوم المدقق على مستوى مجلس المحاسبة بفحص ما يلي¹⁶⁹:

← شكل الحساب من خلال التأكد من أن الحساب موضوع م ا رجعة الحسابات تم إعداده حسب الأشكال التنظيمية المعمول بها و قابل للفحص من أجل اصدار حكم بشأنه؛

← إمضاء الحساب من طرف الشخص المؤهل: ينبغي أن يكون الحساب موقوفا و مؤرخا و موقعا عليه شخصيا من طرف المحاسب المعين قانونا. و في حالة تغيير المحاسبين أثناء التسيير، لا يتم إعداد سوى حساب واحد من طرف المحاسب الموجود في المنصب عند نهاية التسيير؛

← أن صفحة غلاف الحساب تضم بالخصوص اسم الهيئة واسم المركز المحاسبي (الخزينة) والسنة المالية المعنية واسم ولقب المحاسب العمومي، فضلا عن تواريخ التسيير الخاصة بالمحاسب أو المحاسبين العموميين؛

← الوثائق التي تتعلق بتحويل المحاسبين، وذلك في حال تغيير المحاسب العمومي، أثناء السنوات المالية الخاضعة للرقابة؛

← صفحات الحساب، التي يجب أن تكون مرقمة و موقعا عليها بالأحرف الأولى، و لا يُسمح بأي محو أو تحميل زائد، وأي إحالة أو شطب يجب أن تكون مصادقا عليها رسميا من طرف المحاسب العمومي؛

← أن المحاسب صرح بصدق و دقة الحساب الموقوف فيما يتعلق بمبالغ إيرادات و نفقات الميزانية المنجزة خلال السنة المالية؛

← الدقة الحسابية لمختلف النتائج الواردة في ميزان الحساب و مدى اتساقها مع التفريعات: المبالغ المرحلة و المبالغ حسب القسم (التسيير و التجهيز)، والعمليات خارج الميزانية وحسابات التسبيقات؛

← في حالة حدوث أخطاء أو سهو، ولا سيما في ميزان حساب التسيير، على المدقق أن يطلب من المحاسب أن يقوم دون تأخير بتصحيح الأخطاء. في حالة عدم الاستجابة و وفقا لخطورة الخلل، يُقترح إما رفض حساب التسيير أو تأجيل الحكم عليه بواسطة إعطاء أوامر للمحاسب العمومي بغرض تسويته؛

← فيما يتعلق بالتأشير على الحساب من قبل المحاسب الأعلى، لا يحول غيابه دون مراجعة الحسابات أو الإبراء، ولكنه قد يشكل خطرا يتحمله المدقق؛

← تقديم مجمل الوثائق التبريرية للعمليات المقيدة في الحساب (يجب أن ترتب الوثائق في ملفات وتجميعها في حزم حسب مادة الميزانية، حيث تحتوي كل حزمة على رقم ترتيبية؛ كما يجب أن تكون ملفات الأوراق التلخيصية موقوفة في نهاية السنة المالية). يجب تقديم الوثائق العامة (لاسيما الميزانيات، جداول الحوالات و سندات الإيرادات والحساب الإداري و جدول التراخيص الخاصة P512 و، عند الاقتضاء، حساب استعمال التذاكر و غيرها من القيم غير المستعملة).

ثالثا: إلزام الأمر بالصرف بإعداد الحساب الإداري

يلزم قانون المحاسبة العمومية الأمرين بالصرف بمسك محاسبة إدارية، تخص جميع العمليات التي ينجزونها في إطار تنفيذ الميزانية العمومية، وبحفظ الوثائق والمستندات التي تبرر شرعية تلك العمليات المنجزة، كما ألزمهم الأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة في مادته رقم 63 عند غلق السنة المالية بإعداد حساب إداري ختامي وإيداعه على مستوى مجلس المحاسبة، يظهر جميع هذه العمليات المنجزة سواء في إطار الميزانية الأولية أو في إطار الميزانية الإضافية، في شكل جدول عام يتشكل من فصول و مواد مرتبة حسب نفس ترتيب الميزانية، بحيث يظهر من جهة تقديرات الميزانية، ومن جهة ثانية العمليات التي تم إنجازها بصفة فعلية و تحديد الباقي إنجازها.

و تكتسي الحسابات الإدارية من كونها حسابات ختامية شاملة، أهمية بالغة في ممارسة وظيفة الرقابة المالية بأشكالها المختلفة، ذلك أنها تشكل إحدى الوسائل التي تمكن السلطات الرئاسية و الوصائية من الإطلاع على مستوى الأداء المالي لمختلف الهيئات التابعة لها مع نهاية كل سنة مالية ، و تقدير نشاطها و هو ما يسمح لها بوضع التدابير التي تمكن من تقادي الصعوبات و النقائص المسجلة أثناء تنفيذ الميزانيات المقبلة، كما تعتبر كذلك وسيلة لتمكين المجالس المحلية المنتخبة من الإطلاع عن كيفية

تتفيذ الميزانيات المحلية و مدى الالتزام بالقرارات التي تم التصويت عليها أثناء عرض الميزانية الأولية و الميزانية الإضافية¹⁷⁰.

¹⁷⁰-أمجوج نوار، مرجع سابق، ص105.

الفصل السابع: الرقابة على المال العام

الفصل السابع: الرقابة على المال العام

إن الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة وباقي ميزانيات الهيئات العمومية الأخرى، مكرسة بموجب المادة 61 من قانون المحاسبة العمومية، التي تنص على "يخضع تنفيذ الميزانية والعمليات المالية للدولة والمجلس الدستوري والميزانيات الملحقة ومجلس المحاسبة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري لمراقبة أجهزة ومؤسسات الدولة المخولة لها صراحة بموجب التشريع والتنظيم المعمول بهما". سنتطرق في هذا الفصل إلى مختلف الهيئات التي تقوم بالرقابة على تسيير الميزانيات العمومية خصوصا والمال العام على وجه الخصوص، لكن قبل ذلك لا بد من التطرق إلى الإطار النظري للرقابة على المال العام:

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة على المال العام

أولاً: تعريف الرقابة على المال العام ومبرراتها

1- تعريف الرقابة على المال العام:

هي العملية التي تستطيع الإدارة بواسطتها اكتشاف أية انحرافات عن الخطط الموضوعة تمهيدا لتحديد المسؤولية واتخاذ الإجراءات الضرورية لتصحيحها وتجنب الأخطاء مستقبلا¹⁷¹. كما يمكن تعريفها أيضا على أنها المرحلة الأخيرة التي تمر بها الميزانية العامة للدولة، وهي مرحلة مراجعة تنفيذ الميزانية عن طريق التأكد من أن تنفيذها قد تم على الوجه المحدد ووفق السياسة التي وضعتها السلطة التنفيذية وأجازتها السلطة التشريعية¹⁷².

2- مبررات عملية الرقابة على المال العام:

للرقابة على المال العام عدة مبررات، أهمها المبرر السياسي والمبرر المالي:

أ- المبرر السياسي:

هو التدقيق في مدى إحترام إرادة البرلمان والمجالس المنتخبة من طرف السلطة التنفيذية لمنع هذه الأخيرة من تجاوز صلاحياتها، كتجاوز سقف الإعتمادات أو تحصيل إيرادات غير مرخص بها. فالميزانية العامة للدولة هي عبارة عن وثيقة برلمانية وبالتالي يجب ضمان تطبيقها بطريقة تتماشى مع إرادة البرلمان الذي يمثل الشعب ويعبر عن إرادته، وذلك من خلال:

- ← التأكد من أن تنفيذ النفقات لم يتجاوز الإعتمادات المرخص بها؛
- ← التأكد من التحصيل الفعلي للإيرادات.

¹⁷¹-محمد حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص161.

¹⁷²-عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية: النظرية والتطبيق، مطبعة الإنتصار للطباعة الأونست، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2008، ص21.

ب-المبرر المالي:

إن ندرة الموارد تتطلب الرقابة على تخصيصها وإستعمالها الفعلي، وعليه فإن الرقابة تمنع الإسراف والتبذير وسوء إستعمال الأموال العمومية، من خلال مراقبة من يقوم بتنفيذ النفقات و تحصيل الإيرادات وعقد الصفقات.

ثانيا: أنواع الرقابة على المال العام

تخضع الهيئات العمومية في نشاطها المالي إلى أشكال عديدة من الرقابة، حاول الفقه تقسيمها وتصنيفها بالاعتماد على معايير مختلفة و متعددة، أدت إلى إيجاد تقسيمات عديدة ، فهناك من يقسمها إلى رقابة سابقة ورقابة لاحقة، و هذا إنطلاقا من الزمن الذي تمارس فيه الرقابة، و هناك من يقسمها إلى رقابة داخلية و إلى رقابة خارجية و هذا من حيث السلطة التي تمارسها، و هناك من يقسمها إلى رقابة على الأموال و رقابة على الأشخاص و هذا من حيث موضوع الرقابة وغير ذلك من التقسيمات النظرية التي يمكن تصورها في هذا المجال:

1-تصنيف الرقابة حسب معيار توقيت حدوثها:

يمكن تصنيف الرقابة على المال العام حسب معيار توقيتها الزمني إلى ثلاثة أصناف، الرقابة القبلية ورقابة آنية ورقابة بعدية:

أ-الرقابة القبلية أو السابقة :

هذه الرقابة تكون سابقة لعملية التنفيذ ،حيث تمنع وقوع أخطاء وتجاوزات ،وتؤكد مطابقة التصرف المالي مع القوانين والأنظمة المعمول بها وبالتالي تعتبر كرقابة وقائية؛

ب-الرقابة الآنية :

وهي رقابة تتزامن مع تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية، وقد يكون الجهاز المكلف بها جزء من الأعوان المكلفين بتقيد العمليات المالية كأن يقوم المحاسب العمومي بمراقبة الأمر بالصرف وهي تعتبر رقابة داخلية و الهدف منها هو الوقاية من الوقوع في الأخطاء.

ج-الرقابة البعدية أو اللاحقة:

هي رقابة تأتي بعد تنفيذ عمليات الميزانية وتتم من طرف هيئات قد تكون تابعة للسلطة التنفيذية أو مستقبلية عنها وهدف هذا النوع من الرقابة هو التحقق من تنفيذ وكشف الأخطاء والتجاوزات التي تحصل.

2- تصنيف الرقابة حسب معيار نوعية الرقابة الممارسة:

أ-رقابة المطابقة أو رقابة الشرعية: وهي تلك الرقابة التي تمارس على كل تصرف أو تسيير للأموال العمومية من خلال النظر في مدى شرعيتها ومطابقتها للنصوص القانونية والتنظيمية السارية المفعول.

ب-رقابة الأداء: وذلك بالتأكد من التسيير السليم بتكليف النصوص القانونية حسب ظروف تطبيقها، وذلك بالمقارنة بين الإيجابيات والسلبيات المتعلقة بطريقة التسيير قصد إكتشاف الأخطاء الناجمة عن التسيير لتفاديها في المستقبل وتحقيق أحسن تسيير للأموال العمومية.

ج-رقابة إقتصادية: تتأسس على ترشيد وعقلنة إستعمال الموارد المتاحة بطريقة تؤدي إلى مطابقة التوقعات الميزانية للأهداف المبرمجة.

3- تصنيف الرقابة حسب معيار موضوع الرقابة:

وهنا يمكن التمييز بين الرقابة على الأشخاص أو الأعوان والرقابة على العمليات:

أ-الرقابة على الأشخاص: ونقصد هنا كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف.

ب-الرقابة على العمليات: وهنا نجد الرقابة على عمليات تنفيذ الإيرادات والرقابة على عمليات تنفيذ النفقات.

4- تصنيف الرقابة حسب معيار السلطة أو الجهة الممارسة للرقابة:

يمكن تقسيم الرقابة حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع:

أ-رقابة إدارية: وهي تلك الرقابة التي تمارسها الإدارة العمومية على بعضها البعض، أي أنها الرقابة التي تكون تابعة للسلطة التنفيذية، مما يجعلها داخلية وذاتية كما تكون سابقة أو لاحقة، وأهم صور الرقابة الإدارية نجد¹⁷³:

← الرقابة الذاتية أو التلقائية: حيث تقام آليات وقواعد داخل جهاز غداري معين من أجل تحسين

مواطن الخلل وإصلاحها في الوقت المناسب مثل سجل الإقتراحات، التقييم الدوري؛

← الرقابة الرئاسية: تخول القوانين والأنظمة للرئيس الإداري التدخل للتعقيب على أعمال رؤوسيه

من أجل المصادقة عليها أو إلغائها، سواء كان ذلك من تلقاء نفسه أو بناء على نظم الطعن

الرئاسي؛

← الرقابة الوصائية: بالرغم من الإستقلال المالي لبعض الهيئات الإدارية داخل السلطة التنفيذية

(بلدية، ولاية، جامعة،...)، إلا أن ذلك الإستقلال ليس مطلقا ولا تاما حيث تبقى تلك الأجهزة

خاضعة لقدر معين من الرقابة والإشراف من طرف السلطة الوصية مثل وصاية الوالي على

أعمال البلدية.

ب-رقابة سياسية: ونقصد بها رقابة السلطة التشريعية أو البرلمان التي تمارسها على الحكومة.

ج-رقابة قضائية: وهي الرقابة التي يتولاها القضاء.

¹⁷³ -بوشنطر سليمة، مرجع سابق، ص96.

المبحث الثاني: الرقابة المستقلة على المال العام

الرقابة المستقلة على المال العام هي تلك الرقابة التي تمارسها هيئات غير خاضعة للسلطة التنفيذية، وتتمتع بالإستقلالية في ممارستها لعملية الرقابة، ونقصد هنا رقابة السلطة التشريعية وكذا رقابة مجلس المحاسبة، وهذا ما سنتطرق إليه فيما يلي:

أولاً: الرقابة السياسية للبرلمان على المال العام

إن الشفافية في تسيير الأموال العمومية، تقتضي أن تقدم الحكومة حساباتها للهيئة التشريعية عن كيفية استعمالها للإعتمادات المالية التي أقرتها لها لكل سنة مالية و إنطلاقاً من هذا المبدأ العام الذي أقره الدستور، يتمتع البرلمان بصلاحيات دستورية تمكنه من مراقبة ميزانية الدولة، و هذا عن طريق مناقشة قانون المالية و التصويت عليه، وعن طريق مراقبة نشاط الحكومة أثناء تنفيذ الميزانية والتصويت على قانون ضبط الميزانية بعد انتهاء تنفيذ الميزانية.

و تختص بمهام الرقابة المالية لجان متخصصة أنشأت لهذا الغرض¹⁷⁴ حيث ينص النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني في المادة 23 على " تختص لجنة المالية والميزانية بالمسائل المتعلقة بالميزانية، وبالقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، وبالنظامين الجبايي والجمركي، وبالعملة، وبالقروض، وبالبنوك، وبالتأمينات، وبالتأمين".

أما المادة 34 فقد حددت تركيبة هذه اللجنة و نصت على ما يلي : " تتكون لجنة المالية والميزانية من ثلاثين (30) إلى خمسين (50) عضواً على الأكثر، في حين تتكون اللجان الدائمة الأخرى من عشرين (20) إلى ثلاثين (30) عضواً على الأكثر".

أ- مناقشة قانون المالية و التصويت عليه:

إن المبدأ السائد في الدول الحديثة، هو أن مهمة تحضير ميزانية الدولة من صلاحيات الجهاز التنفيذي، لما يتمتع به من إمكانيات و وسائل مادية وبشرية، تسمح له بالقيام بذلك، ففي إنجلترا يتولى تحضير ميزانية الدولة وزير الخزانة، و في الولايات المتحدة الأمريكية يختص بذلك مكتب الميزانية الذي يتبع مباشرة لرئيس الجمهورية و في فرنسا فهي من صلاحيات وزير المالية تحت سلطة وإشراف رئيس الحكومة، أما في الجزائر فإن مهمة تحضير الميزانية من اختصاص وزير المالية تحت سلطة رئيس الحكومة و هذا بالاعتماد على المعطيات التي يتضمنها البرنامج السنوي لعمل الحكومة والتوقعات المالية التي تقدمها مختلف القطاعات الوزارية¹⁷⁵.

و بعد مرحلة إعداد الميزانية وتحضيرها، يتم إيداع مشروع قانون المالية لدى مكتب رئيس المجلس الشعبي الوطني، و هذا الأخير يتولى إحالته إلى اللجنة البرلمانية المختصة لدراسته و مناقشته مع وزير المالية، و تنتهي هذه المناقشة بوضع تقرير تمهيدي يتضمن ملاحظات واقتراحات اللجنة البرلمانية

¹⁷⁴-منصوري الزين، مرجع سابق، ص 57.

¹⁷⁵-محمد الصغير باعلي ويسرى أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2003، ص 98.

المختصة، ليتم عرضه على المجلس الشعبي الوطني لمناقشته و التصويت عليه، نفس المراحل أيضا تتم على مستوى مجلس الأمة.

هذا وقد أجاز الدستور في المادة 146 من دستور 2020 لرئيس الجمهورية إصدار قانون المالية بواسطة أمر، إذا لم يتم التصويت عليه من طرف البرلمان في مدة أقصاها 75 يوما من تاريخ إيداعه.

ب- مراقبة الحكومة أثناء تنفيذ الميزانية:

إن المبدأ المعمول به، هو أن البرلمان الذي يملك صلاحية ترخيص الإعتمادات المالية للحكومة عن طريق التصويت على قانون المالية، يملك أيضا صلاحية الرقابة على كيفية استعمالها، و لكن في الواقع فإن هذا النوع من الرقابة وإن كان يكتسي أهمية كبيرة، باعتباره يمكن البرلمان من مراقبة نشاط الحكومة في الوقت المناسب، فإنه تعترضه صعوبات من الناحية العملية، وممارستها من شأنها أن تؤدي إلى عرقلة نشاط هذه الأخيرة، ذلك أن البرلمان الذي يتولى الوظيفة التشريعية، قد لا يتوفر على الوقت الكافي و لا على الإمكانيات التقنية اللازمة لممارسة رقابة مستمرة على النشاط المالي للحكومة، هذا من جهة، ومن جهة ثانية فإن أعضاء البرلمان الذين ينتخبهم الشعب قد لا يجدون في المراقبة الدقيقة والمستمرة لحسابات ميزانية الدولة أي مردودية سياسية يمكن استغلالها في المنافسات الانتخابية¹⁷⁶.

كما نسجل غياب النصوص القانونية التي تخول للهيئة التشريعية ممارسة الرقابة أثناء مرحلة تنفيذ الميزانية، ومع ذلك فإنه يمكن أن نستخلص إمكانية قيامها بذلك من خلال تلك الوسائل الدستورية التي تملكها لرقابة نشاط الحكومة والتي ، تتمثل في¹⁷⁷:

← مراقبة عمل الحكومة المادة 115 من دستور 2020؛

← مناقشة بيان السياسة العامة للحكومة و هذا طبقا للمواد 111 و 161 و 162 من دستور 2020؛

← حق مساءلة أعضاء الحكومة واستجوابهم طبقا للمادتين 158 و 160 من دستور 2020؛

← وحق إنشاء لجان تحقيق و هذا حسب ما تنص عليه أحكام المادة رقم 159 من نفس الدستور؛ كما نصت المادة 155 على إلزام تقديم الحكومة لكل المعلومات والوثائق التي يطلبها البرلمان عند ممارسته لمهامه الرقابية .

ج- التصويت على قانون ضبط الميزانية:

يترتب على حق البرلمان في التصويت على الميزانية، الحق كذلك في الإطلاع عن كيفية استعمال الإعتمادات المالية التي رخص بها للحكومة، و يتجسد ذلك عن طريق التصويت على قانون ضبط الميزانية العمومية.

¹⁷⁶-أمجوج نوار، ص67.

¹⁷⁷-المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 15 جمادى الأولى عام 1442 الموافق 30 ديسمبر 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، المصادق عليه في إستفتاء أول نوفمبر 2020، الجريدة الرسمية رقم 82، 30 ديسمبر 2020.

و يتضمن هذا القانون بوجه عام، على عرض مفصل لمختلف العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات و النفقات المنجزة خلال السنة المالية، من طرف مختلف الوزارات والهيئات العمومية ، و يتم تقديمه إلى البرلمان للمصادقة عليه بنفس الخطوات المتبعة في قانون المالية، و يكون مرفقا بالوثائق التقييمية اللازمة التي يعدها مجلس المحاسبة و المتمثلة في التقرير المفصل حول ظروف تنفيذ الميزانية، والتصريح العام حول مطابقة حسابات الوزراء مع حسابات المحاسبين العموميين.

و يترتب على هذا النوع من الرقابة نتائج سياسية و قانونية هامة، فمن الناحية السياسية، تعتبر مصادقة البرلمان على قانون ضبط الميزانية بمثابة تركية سياسية للنشاط المالي للحكومة، أما من الناحية القانونية، فإن كل القرارات التي اتخذتها الحكومة في إطار تنفيذ الميزانية، تكتسي حماية تشريعية أمام القضاء الإداري و أمام هيئات الرقابة المالية¹⁷⁸.

أما في حالة رفض البرلمان المصادقة على قانون ضبط الميزانية، فإنه يترتب عن ذلك مسؤولية سياسية للحكومة، و يتعين عليها أن تلتزم أمام البرلمان بتحسين تحضير الميزانيات الأولية و الإضافية مستقبلا و العمل على تفادي الأخطاء التي وقعت فيها، و من الناحية القانونية فإن القرارات التي أصدرتها أثناء تنفيذ الميزانية السابقة، تبقى معرضة للإلغاء أمام مجلس الدولة طالما أنها لم تتحصل على مصادقة البرلمان، و تبقى مسؤولية الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين المعنيين بها قائمة بصفة كاملة أمام هيئات الرقابة المالية.

وبالرغم من أهميته، فإن جانب كبير من المختصين في فرنسا، يرى أن التصويت على قانون ضبط الميزانية العمومية، لا يكتسي نفس الأهمية التي يتمتع بها قانون المالية، وهذا الوضع فرضته اعتبارات سياسية وأخرى عملية أفقدت من فعاليته وجعلت منه مع مرور الوقت مجرد قانون للحسابات « une loi des comptes » و إجراء شكلي أكثر منه رقابي.

أما في الجزائر، فإن المادة 156 من دستور 2020، تلزم الحكومة بضرورة تقديم عرض عن استعمال الإعتمادات المالية التي رخص بها البرلمان، كما أقرت نفس المادة في الفقرة الثانية منها، على حق البرلمان في التصويت على قانون يتضمن تسوية الميزانية، و من حيث التشريع، نجد القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية ينص على مضمون هذا القانون (المادة 05: "يشكل قانون ضبط الميزانية الوثيقة التي يثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية و عند الاقتضاء قوانين المالية التكميلية أو المعدلة الخاصة بكل سنة مالية") و يحدد الوثائق المرفقة له (المواد 76 و 77 من نفس القانون).

¹⁷⁸-أمجوج نوار، مرجع سابق، ص 70.

ثانيا: رقابة مجلس المحاسبة

يستلهم نظام الرقابة المالية في الجزائر قواعده من القانون الفرنسي، مع أنه يختلف عنه في مسألة تحديد مجال اختصاص مجلس المحاسبة، حيث أن رقابته القضائية تشمل المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف.

1- تقديم مجلس المحاسبة:

يعتبر مجلس المحاسبة أعلى جهاز للرقابة اللاحقة على مالية الدولة والجماعات الإقليمية والمصالح العمومية، وهو يعتبر هيئة دستورية، وقد نصت المادة 199 من دستور 2020 على كونه " مؤسسة عليا مستقلة للرقابة على الممتلكات والأموال العمومية. يكلف بالرقابة البعيدة على أموال الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية، وكذلك رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة".

يتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية في التسيير ويخضع لقواعد المحاسبة العمومية، يديره رئيس ويساعده في ذلك نائب رئيس. يتولى دور النيابة العامة لدى مجلس المحاسبة ناظر عام بمساعدة نظار، كما ينظم مجلس المحاسبة في غرف ذات اختصاص وطني (وعددتها ثمانية) وغرف ذات اختصاص إقليمي (وعددتها تسعة) وغرفة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.

وقد نصت المادة 16 على إعداد مجلس المحاسبة لتقرير سنوي يرسله إلى رئيس الجمهورية وكذلك إلى البرلمان، يبين فيه المعاينات والملاحظات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحريات مجلس المحاسبة، مرفقة بالتوصيات التي يرى أنه يجب تقديمها وكذلك ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية، يتم نشر هذا التقرير كليا أو جزئيا في الجريدة الرسمية.

ألزم المشرع جميع الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية بتقديم حساباتها إلى مجلس المحاسبة مع نهاية كل سنة مالية، و يقع هذا الإلزام على طائفتين من أعوان الدولة المكلفين بتنفيذ الميزانيات العمومية، و بالرجوع إلى المادة 07، نجد أن الهيئات المعنية بهذا الإلزام تتمثل في المصالح المركزية للدولة و الجماعات الإقليمية، المؤسسات و المرافق و الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري سواء كانت وطنية أو محلية.

2- التطور التاريخي لمجلس المحاسبة:

كان أول ظهور لفكرة إنشاء مجلس للمحاسبة في الجزائر بعد الاستقلال سنة 1963، حيث صدر مرسوم نظم هيكل وزارة المالية نص فيه على إمكانية إحداث مجلس المحاسبة لوزارة المالية، غير أن هذا المرسوم ألغي دون أن ينفذ بعد صدوره بعدة أشهر، بعد ذلك أنشئ بموجب المادة 190 من دستور 1976 غير أنه لم يتأسس فعليا إلا سنة 1980.

وقد تأرجح نظام سير وإختصاصات مجلس المحاسبة بين القوانين إلى أن رسا على الأمر 20-95 المؤرخ في 17 يوليو 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، والذي أعطى صلاحيات واسعة لمجلس المحاسبة، خاصة منها القضائية.

يمكن تلخيص أهم التطورات التي عرفها مجلس المحاسبة كما يلي:

← القانون 05-80 المؤرخ في 01 مارس 1980 الذي أعطى له الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تدير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني؛

← القانون رقم 32-90 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990 الذي حصر مجال تدخله حيث استثنى من مجال مراقبته المؤسسات العمومية والمرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، كما جرده من صلاحياته القضائية؛

← الأمر رقم 20-95 المؤرخ في 17 يوليو 1995 الذي يوسع مجال اختصاصه ليشمل رقابة كل الأموال العمومية مهما يكن الوضع القانوني لمسيرها هذه الأموال أو مستفديها.

3- نطاق صلاحيات مجلس المحاسبة:

يخول الأمر 20-95 لمجلس المحاسبة الجزائري اختصاصا شاملا لرقابة كل الأموال العمومية مهما كانت الوضعية القانونية لمسيرها أو المستفيدين منها، وقد تم التطرق لصلاحيات مجلس المحاسبة في الباب الأول من هذا الأمر، حيث يبين هذا الأخير الهيئات و البنود الخاضعة لصلاحيات مجلس المحاسبة، و التي تتمثل في:¹⁷⁹

← مصالح الدولة والجماعات الإقليمية، والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها، التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية؛

← المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا، والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها، كلها ذات طبيعة عمومية؛

← تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات، مهما يكن وضعها القانوني، التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزءا من رأسمالها؛

← هيئات التأمين والحماية الإجتماعية؛

¹⁷⁹-المنشور في الجريدة الرسمية رقم 39 لسنة 1995.

← نتائج استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة، لاسيما في شكل إعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جبائية، مهما يكن المستفيد منها، وتقييمها؛

← استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات، مهما تكن وضعيتها القانونية، التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية أو الثقافية على الخصوص، ذلك بمناسبة حملات التضامن الوطني.

4- مهام مجلس المحاسبة:

إن المهمة الجوهرية التي أنشئ من أجلها مجلس المحاسبة هي مهمة الرقابة البعدية، ويمكن تصنيفها إلى صنفين: الرقابة القضائية و الرقابة الإدارية.

أ- الرقابة القضائية:

تعتبر المهمة الأساسية التي يؤديها مجلس المحاسبة على كافة المصالح والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية المنصوص عليها في القانون، حيث يكلف بالتأكد من مدى احترام الأحكام التشريعية والتنظيمية السارية في مجال تقديم الحسابات ومراجعة حسابات المحاسبين العموميين، وكذا في مجال رقابة الإنضباط في ما يتعلق بتسيير الميزانية والمالية والتي تخص الأمرين بالصرف، و يندرج ضمن إطارها:

تقديم الحسابات:

يتعين على كل محاسب عمومي إيداع حسابه للتسيير لدى كتابة الضبط لمجلس المحاسبة والإحتفاظ بكل الوثائق الثبوتية التي قد يطلبها منه المجلس عند الإقتضاء (المادة 60 من الأمر 95-20).

كما ألزم المشرع الجزائري الأمرين بالصرف بتقديم حساباتهم لمجلس المحاسبة، وهذا بموجب المادة رقم 63 من نفس الأمر السالف ذكره و التي تنص على ما يلي " يتعين على الأمرين بالصرف في الهيئات المذكورة في المادة 07 من هذا الأمر تقديم حساباتهم الإدارية إلى مجلس المحاسبة حسب الكيفيات و الآجال المحددة عن طريق التنظيم".

مراجعة حسابات المحاسبين العموميين:

وهو المجال الأصلي الذي يمارس فيه مجلس المحاسبة اختصاصاته القضائية، و يتمتع فيه بسلطة توقيع الجزاءات بنفسه على المحاسبين العموميين في الحالات التي يخالفون فيها قواعد المحاسبة العمومية.

تعد عملا قضائيا يتعلق بالصحة المادية لعمليات الإيرادات والنفقات المسجلة في حسابات المحاسبين العموميين ومدى تطابقها مع القوانين و التنظيمات المعمول بها، حيث يراجع مجلس المحاسبة حسابات المحاسبين العموميين و يصدر أحكاما بشأنها، وهو الوحيد الذي يقدر مدى مسؤولية المحاسب

العمومي الشخصية والمالية في حالات السرقة أو ضياع الأموال أو القيم أو المواد، التي يمكن للمحاسب أن يحتج فيها بعامل القوة القاهرة أو يثبت بأنه لا يرتكب أي خطأ.

رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:

بإنشائه لغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية على مستوى مجلس المحاسبة، خول المشرع لهذا الجهاز صلاحية ممارسة اختصاصات قضائية في رقابته على التسيير المالي للأمرين بالصرف، يتمتع فيها مجلس المحاسبة بسلطة توقيع الجزاءات. و لقد أراد من وراء ذلك تحميل هذه الفئة من أعوان الدولة، مسؤولية مالية شخصية عن الأخطاء التي يرتكبونها في تسييرهم المالي على غرار تلك المسؤولية المقررة على عاتق المحاسبين العموميين¹⁸⁰.

وفي هذا الشأن، يتولى مجلس المحاسبة عند مراقبة تسيير مصالح الدولة والمؤسسات والهيئات التأكد من احترام قواعد الانضباط الميزاني والمالي سواء بصفة تلقائية أو بعد إخطاره من طرف السلطات المؤهلة، و قد حدد المشرع خروقات الانضباط التي نقوم بذكر بعضها:

← استعمال الاعتمادات أو المساعدات المالية التي تمنحها الدولة والمؤسسات العمومية أو الممنوحة

بضمان منها لأهداف غير الأهداف التي منحت من أجلها صراحة؛

← الالتزام بالنفقات دون توفر الصفة أو السلطة أو خرق للقواعد المطبقة في مجال الرقابة القبلية؛

← الالتزام بالنفقات دون توفر الاعتمادات أو تجاوز الترخيصات الخاصة بالميزانية.

ب- الرقابة الإدارية:

تعد هذه الرقابة من بين أهم الوظائف الإدارية التي تنطوي على قياس وتصحيح أعمال المساعدين والمرووسين بغرض التأكد من أن الأهداف والخطط المرسومة قد حقيقت ونفذت، و تتمثل هذه الرقابة في شكلين:

رقابة نوعية التسيير:

هي الرقابة الممارسة على الهيئات العمومية من أجل مراقبة مدى شرعية نشاطها المالي، وذلك من خلال رقابة المواد والأموال والقيم والوسائل المادية العمومية وتقييم استعمالها لها من حيث الفعالية والنجاعة والاقتصاد. و هي رقابة إدارية ولا يملك فيها مجلس المحاسبة إلا تقديم الإقتراحات و التوصيات من أجل تحسين مردودية تلك الهيئات الخاضعة لرقابته

تقييم المشاريع والبرامج والسياسات العمومية:

يشارك مجلس المحاسبة في تقييم فعالية النشاطات والمخططات والبرامج والإجراءات المتخذة من طرف السلطات العمومية بغرض تحقيق أهداف ذات منفعة وطنية والتي تقوم بها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مؤسسات الدولة أو المرافق العمومية الخاضعة لرقابته.

¹⁸⁰-أمجوج نوار، مرجع سابق، ص 146.

وتتلخص مهمة هذه الرقابة في تقدير وتقييم للسياسة العامة للدولة وتحليل أثارها بغرض تقييم مدى فعاليتها ونجاحتها، فهي تهدف إلى تكيف أو تعديل أو حتى إلغاء السياسة التي تمت دراستها وفحصها.

المبحث الثالث: الرقابة الإدارية من قبل الهيئات التابعة لوزارة المالية

أولاً: الرقابة السابقة

إن الرقابة التي تتم قبل التنفيذ هي التي تكون بهدف منع الأخطاء والتجاوزات في الإنفاق قبل حدوثها، وذلك عن طريق مجموعة من القواعد التي تحكم عملية الرقابة السابقة أو القبليّة. وهي الرقابة التي تكون من طرف كل من المراقب المالي والمحاسب العمومي، غير أن هذا الأخير يراقب تنفيذ الميزانية في شقيها المتعلق بالإيرادات والنفقات العمومية، بينما لا يتدخل المراقب المالي إلا من ناحية تنفيذ النفقات العمومية.

1- رقابة المراقب المالي:

أ- المهام الرقابية للمراقب المالي:

حسب نص المادة 58 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، تهدف مراقبة الإلتزامات للنفقات التي يمارسها المراقب المالي إلى:

- ← السهر على صحة توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع والتنظيم المعمول بهما؛
- ← تقديم نصائح للأمر بالصرف في المجال المالي، فالمراقب المالي يعتبر كمستشار مالي للأمر بالصرف؛
- ← إعلام الوزير المكلف بالمالية شهرياً، بصحة توظيف النفقات وبالوضعية العامة للإعتمادات المفتوحة والنفقات الموظفة.
- تخضع القرارات المتضمنة التزماً مسبقاً بالنفقات لتأشيرة المراقب المالي وقد حصرت المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 و المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها فيما يلي:
- ← قرارات التعيين و التثبيت و القرارات التي تخص الحياة المهنية للموظفين ودفع مرتباتهم باستثناء الترقية في الدرجة؛
- ← الجداول الاسمية التي تعد عند غلق كل سنة مالية؛
- ← الجداول الأصلية الأولية التي تعد في بداية السنة و الجداول الأصلية المعدلة التي تظراً أثناء السنة المالية .

كما تخضع لتأشيرة المالي أيضا¹⁸¹:

← كل إلتزام مدعم بسند طلب أو فاتورة شكلية عندما لا يتعدى المبلغ المستوى المحدد لإبرام الصفقة العمومية؛

← كل القرارات الوزارية المتعلقة بالإعانات، تفويض الإعتمادات أو الإلحاق أو تحويل الإعتمادات؛
← كل الإلتزامات المتعلقة بتسديد مصاريف التكاليف الملحقة إضافة إلى النفقات المثبتة بفواتير نهائية.

ب-العناصر التي تقوم عليها عملية الرقابة:

نصت المادة 9 من المرسوم التنفيذي 92-414 المذكور أعلاه على عناصر الرقابة التي يقوم بها المراقب المالي، وهي:

← التحقق من صفة الأمر بالصرف:

حيث يتم التأكد إذا كان الأمر بالصرف الذي قام بعملية الإلتزام بالنفقة مؤهل قانونا للقيام بهذه العملية، ويتم معرفة الأمر بالصرف بالرجوع إلى الدمغة الخاصة بالهيئة المنفذة للعملية والإمضاء الموجود في أسفل بطاقة الإلتزام الذي يبين اسم ولقب الأمر بالصرف وصفته.

← مشروعية النفقة العمومية و مطابقتها للقوانين و الأنظمة المعمول بها:

وهي فحص المطابقة التامة لبطاقة الإلتزام للقوانين والتنظيمات المعمول بها، حيث أن شكليات بطاقة الإلتزام تحدد بقرار من وزير المالية، وذلك فيما يتعلق بالبيانات المذكورة فيها وذلك إستنادا إلى المادة الثامنة (08) من المرسوم التنفيذي 92-414.

← توفر الإعتمادات أو المناصب المالية:

بالرجوع إلى مدونة الميزانية الخاصة بالقطاع المعني، حيث أنه عند بداية كل سنة مالية يتم إعداد مدونة الميزانية التي يتم فيها توزيع الإعتمادات حسب الأبواب والمواد ويصادق عليها من طرف المديرية العامة للميزانية، وتتخذ المدونة في شكل قرار وزاري مشترك بين وزير القطاع المعني ووزير المالية. وعليه، لمعرفة وجود الإعتمادات الخاصة بعملية مالية، يكفي الرجوع على مدونة الميزانية في البداية، وذلك بمقارنة مبلغ الإلتزام بالنفقة مع المبلغ الإجمالي الخاص بكل عملية، حيث يتم في بطاقة الإلتزام تسجيل الرصيد المتبقي الذي يكون المرجع الرئيسي للعملية اللاحقة.

← التخصيص القانوني للنفقة:

أي صحة التبويب و إنشاء النفقة وفقا لبنود الميزانية، وهنا يقوم المراقب بالتأكد من مدى مطابقة طبيعة النفقة مع الباب والمادة.

¹⁸¹-المواد 6،5 و7 من المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات الملتمزم بها.

← مطابقة مبلغ الالتزام مع العناصر المتضمنة في الوثيقة الملحقة:

وتتمثل الوثائق الملحقة في وثائق الإثبات المختلفة التي يرفقها الأمر بالصرف مع بطاقة الالتزام ويقدمها للمراقب المالي. ويقوم المراقب المالي بمراقبة المبالغ المذكورة في عملية الالتزام والتأكد من مدى مطابقتها للمبالغ المذكورة في الوثائق الملحقة.

← وجود التأشيرات والآراء المسبقة:

يقوم المراقب المالي بالتحقق من وجود التأشير الممنوحة من طرف الإدارة المعنية عندما تستلزم ذلك القوانين والأنظمة المعمول بها (مثلا تأشير لجنة الصفقات العمومية)، حيث يؤدي غياب التأشير إلى رفض ملف الالتزام بالنفقة.

بعد إستيفاء هذه الشروط و في اجل أقصاه 10 أيام، يبدأ إحتسابها من تاريخ إستقبال بطاقات الالتزام من طرف المراقب المالي، يمكن أن يتم تمديده إلى 20 يوم في الحالات الاستثنائية بالنسبة للملفات التي تتضمن تعقيدات والتي تتطلب فحصا و تدقيقا معمقين، يقوم المراقب المالي بوضع التأشير عن طريق وضع ختم و ترقيم و تاريخ تأشير المراقب المالي على بطاقة الالتزام بحيث تسجل كل تأشير وفقا لترتيب تسلسلي خلال السنة المالية¹⁸².

ج- نتائج رقابة المراقب المالي:

يترتب على الرقابة التي يمارسها المراقب المالي، منح التأشير (Le visa) لصرف النفقة إذا استوفت جميع الشروط اللازمة، و إذا لم تستوف إحدى هذه الشروط، يبدي المراقب المالي رأيه برفض منح التأشير، ويعلم المصلحة المعنية برد كتابي يوضح فيه مبررات ذلك و يكون هذا الرفض إما مؤقتا، إذا تعلق الأمر بتحفظات شكلية يمكن تداركها من قبل المصلحة المعنية، أو نهائيا إذا تضمنت النفقة على خطأ أو أخطاء تتعارض مع قواعد المحاسبة العمومية وغير قابلة للتصحيح.

لكن هناك حالات تقتضيها المصلحة العامة، أجاز فيها القانون للأمر بالصرف باستعمال إجراء استثنائي، يتمثل في اتخاذ قرار معلل يتجاوز فيه التأشير المسبقة للمراقب المالي في صرف النفقة، وهو إجراء "التغاضي" (Décision de passer outre)، ومثل هذه القرارات محددة بشروط واضحة وصريحة و يتحمل فيها الأمر بالصرف المسؤولية بصفة شخصية أمام جميع هيئات الرقابة¹⁸³.

إن الرفض المحرر من قبل المراقب المالي يأخذ شكل مذكرة تتضمن كل الملاحظات المستخلصة وكذلك المراجع للنصوص القانونية المتعلقة بالقضية المراقبة و المعالجة، و هذا القرار بالرفض يجب أن يحرر مرة واحدة للأمر بالصرف.

¹⁸² - بوشنطر سليمة، مرجع سابق، ص 88.

¹⁸³ - أمجوج نوار، مرجع سابق، ص 74.

← حالة التأشير بالقبول:

إن مراقبة النفقات الملتزم بها التي تخضع للتأشير (التأشير بالقبول) تكون عندما المراقب المالي وبعد فحصه ومراقبته لملف النفقة خلص إلى أن ملف النفقة يتطابق مع القوانين و وضعية الميزانية للهيئة المعنية.

← حالة الرفض المؤقت:

- هو الإجراء الذي يسمح للأمر بالصرف بإتمام ملف النفقة ويكون في الحالات التالية¹⁸⁴:
- اقتراح التزام مشوب بمخالفات للتنظيم قابلة للتصحيح؛
 - إنعدام أو نقصان الوثائق الثبوتية المطلوبة؛
 - نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة.
 - وهذا الرفض المؤقت المدعم بأدلة يخضع للفترة التنفيذية للمراقبة و المحددة من 10 إلى 20 يوما بحسب الحالة.

← حالة الرفض النهائي:

- هو الإجراء الثاني الذي تخضع له مراقبة النفقات الملتزم بها ، وهو يكون نتيجة¹⁸⁵:
- عدم مطابقة النفقات الملتزم بها للإجراءات و القوانين المعمول بها؛
 - عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية ؛
 - عدم إحترام الأمر بالصرف للملاحظات المدونة في مذكرة الرفض المؤقت وعدم تداركها.

← تجاوز الرفض من قبل الأمر بالصرف أو "إجراء التغاضي" :

لتجاوز حالة الرفض النهائي فإن المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414، التي قدرت تجاوز الرفض بالتغاضي، وهو الإجراء الذي يسمح بتنفيذ النفقة وتحت مسؤولية الأمر بالصرف. ففي حالة الرفض النهائي بإمكان الأمر بالصرف تمرير النفقة و تجاوز الرفض تحت مسؤوليته و ذلك بقرار يبرر فيه ذلك و يرسله إلى الوزارة المكلفة بالمالية ، ولكن هذا التجاوز للرفض غير معمم على كل الحالات، حيث أنه يرفض في حالة إن كان الرفض النهائي متعلقا بالحالات التالية:

- حالة صفة الأمر بالصرف؛
- حالة عدم توفر الاعتمادات أو غيابها؛
- غياب التأشير التي ينص عليها القانون؛
- إنعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالالتزام؛

¹⁸⁴-المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 الذي يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، جريدة رسمية رقم 82 المؤرخة في 20 جمادى الأولى عام 1413 الموافق 15 نوفمبر 1992.

¹⁸⁵-المادة 12 من نفس المرسوم السابق.

▪ حالة التحميل غير الصحيح للنفقة الذي ينجر عنه تجاوز في الاعتمادات أو تغيير في الاعتمادات أو مبالغ الميزانية.

فالهامش المخصص للأمر بالصرف لتجاوز الرفض هو جد محدود، كما أنه محدد بإجراءات

محددة :

▪ الأمر بالصرف الذي يرغب في ممارسة هذا الإجراء، يجب عليه أن يرسل للمراقب المالي نسخة من ملف الالتزام مرفقة بقرار تجاوز الرفض، مع الإشارة إلى رقم التفاوض وتاريخه، و ذلك للتأشير على ملف النفقة و تحت مسؤولية الأمر بالصرف¹⁸⁶؛

▪ يقوم المراقب المالي بتحويل نسخة من ملف الالتزام الذي كان موضوع "التفاوض" إلى وزير المالية قصد الإعلام¹⁸⁷؛

▪ يرسل وزير المالية بدوره، نسخة من الملف إلى المؤسسات المتخصصة في الرقابة¹⁸⁸.

2- المهام الرقابية للمحاسب العمومي

إضافة لمهامه الأخرى المذكورة سابقا والتي نصت عليها المادة 33 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، يضطلع المحاسب العمومي بمهمة جوهرية وحساسة جدا هي المهمة الرقابية، التي يمارسها سواء على مستوى النفقات أو حتى على مستوى تنفيذ الإيرادات، وهي تعتبر رقابة سابقة وداخلية:

أ- الرقابة على الإيرادات:

ألزم المشرع الجزائري المحاسب العمومي قبل الشروع في تحصيل الإيرادات العمومية أن يتحقق من عدة نقاط نصت عليها المادة 35 من القانون 90-21 هي:

← **صفة الأمر بالصرف:** يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين و الأنظمة بتحصيل الإيرادات، حسب ما جاءت به الفقرة الأولى من المادة 35 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المعدل والمتمم.

كما يجب أن يتحقق المحاسب العمومي أن سند الإيراد يبين أسس تصفيته، و يتضمن كل البيانات الضرورية للتعرف على المدين و اقتطاع الدين" المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 93 - 46 المؤرخ في 06 فيفري 1993 الذي يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة.

¹⁸⁶ -المادة 20 من المرسوم 414-92 المتعلق بإجراءات الرقابة السابقة للنفقات الملتمزم بها.

¹⁸⁷ -المادة 21 من المرسوم 414-92.

¹⁸⁸ -المادة 22 من نفس المرسوم.

← رقابة الترخيص بتحصيل الإيرادات:

تقتصر على مراقبة المحاسب العمومي لشرعية السند الذي أرسل إليه، من حيث الشكل، بغرض تبرير تحصيل الدين. تتم هذه الرقابة عن طريق فحص المراجع القانونية المتعلقة بالإيرادات (القوانين، المداولات، قرارات العدالة، العقد، الاتفاقية، النصوص التنظيمية). كما تشمل الرقابة أيضا التدقيق في الترخيص بالتحصيل من طرف السلطة (الأمر بالصرف) التي تتمتع بالاختصاص لإصدار الإيرادات وتحصيلها، ضمن الأشكال المطلوبة.

← إلزام المحاسبين برقابة الشرعية:

فضلا عن ذلك، فإن المحاسبين العموميين ملزمون بمراقبة إلغاء، تخفيض وتسوية سندات الإيرادات على الصعيد المادي و كذا عناصر الخصم التي يتوفرون عليها (فقرة 2 من المادة 35 المذكورة أعلاه) وأن التبريرات الضرورية لها قد تم تقديمها.

تعتبر رقابة تخفيض و إلغاء السندات رقابة شكلية، ومع ذلك، ينبغي التأكد من أن التخفيض (التنزيل) غير ممنوع قانونيا.

ينبغي أن تُنفذ التخفيضات والإلغاءات والتصحيحات في السنة المالية التي أصدرت اثناءها السندات (و الا تم اعتبارها اخفاء لقبول القيم المنعدمة) وينبغي أن يتم أخذها بسبب أخطاء في الوعاء، في هوية الملزم بالأداء، أو معاينة الطابع غير الاستحقاق الجزئي أو الكامل لتسبيق ما).

يتمتع الأمر بالصرف بكل الحرية من أجل تصحيح الأخطاء المادية (هوية المدين، المبلغ الخاطئ للإيراد) في تصفية سند الإيرادات. لا يكون المحاسب مسؤولا عن الأخطاء المرتكبة بشأن وعاء الحقوق ولا عن تلك المرتكبة عند تصفية الحقوق (المحاسب غير مسؤول عن دقة حسابات التصفية حسب نص المادة 44 من القانون 91-21).

ب- رقابة شرعية النفقات:

يتمثل دور المحاسب العمومي المكلف بالدفع، في التحقق من شرعية النفقات، ابتداء من الالتزام القانوني بالنفقة، على أساس سند الدفع (أمر أو حوالة دفع) المدعوم بالوثائق التبريرية.

بالتالي، وطبقا للمادة 36 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية، يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله دفع أية نفقة مقدمة من طرف الأمر بالصرف، أن يقوم بمراقبة شرعيتها من خلال التأكد من:

← صفة الأمر بالصرف:

ينبغي للمحاسب العمومي أن يتأكد من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له طبقا للمادتين 23 و26 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية، كما أنه من المناسب التحقق من صفة توقيع صاحب الحوالة (طبقا لنموذج التوقيع المرسل للأمر بالصرف) أو المفوض المعين قانونا.

← توفر الاعتمادات:

يفترض فيما يتعلق بتوفر الاعتمادات أن الأبواب و المواد مزودة بشكل كاف بالنسبة للاعتمادات المحددة، وأنّ المبلغ الكلي للسنة المالية لا يتجاوز، لكل مادة، الاعتمادات المرخص بها. باستثناء الأحكام التشريعية الصريحة، لا يمكن إجراء أي نفقة تتجاوز الاعتمادات المفتوحة ضمن الشروط المنصوص عليها في القوانين و التنظيمات التي تسري على مختلف الهيئات. فيما يتعلق بالجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، يتوجب أيضا التأكد من وجود أموال (trésorerie) كافية أثناء الدفع (المادة 48 من القانون 90 - 21).

← التقييد الدقيق للنفقة:

ينبغي أن يتحقق المحاسب العمومي من كون النفقة مقيّدة بشكل صحيح في الباب وفي المادة المعنية، وفي السنة المالية المعنية.

← الطابع الإبرائي للدفع:

حينما يوافق المحاسب العمومي على دفع نفقة، يمارس دوره كأمين صندوق، ويقوم حينئذ بتسديدها. وينبغي أن يحرر هذا التسديد الهيئة العمومية من دينها من أجل ذلك، على المحاسب العمومي أن يتأكد، انطلاقا من الوثائق التي يقدمها الأمر بالصرف (فواتير، اشعار بتحويل، حوالة، عقد، اتفاقية، الخ) أن التسديد تم لفائدة الدائن المناسب أو ممثله المعين قانونا.

← الخدمة المنجزة:

بموجب التنظيم المعمول به، لا يمكن لأي نفقة عمومية أن تكون موضوع أمر بالصرف، ولا تسديد، إذا لم يتم إنجاز الخدمة الموافقة لها فعلا.

تتضمن هذه القاعدة أن الأشخاص المؤهلين للمصادقة على الخدمة المنجزة (أمرون بالصرف أو مفوض لهم مؤهلون قانونا)، ملزمون بالتحقق أو طلب التحقق، تحت مسؤوليتهم، من تسليم التموينات أو إنجاز الخدمات قبل وضع تأشيرة المصادقة على الخدمة المنجزة على الفاتورة أو أي مستند تبريري آخر.

ينبغي نقل هذه التأشيرة على جميع الوثائق التبريرية بعناية و بشكل لا لبس فيه على الشكل التالي: "يصادق الأمر بالصرف أنه تحقق و عاين كون التموينات و الخدمات، موضوع هذا الحساب، منجزة حقيقة و بشكل مطابق، و أنه يتعين الدفع إلى الدائن مبلغ...".

تطبيقا لهذا الإجراء، يمكن لتسديد النفقات غير المتبوعة بالمصادقة على الخدمة المنجزة أن تقم مسؤولية المحاسب العمومي.

تجدر الإشارة إلى أنه ليس من واجب المحاسب أن يتحقق ماديا من حقيقة الخدمة المنجزة و لكن عليه فقط التأكد من أن هذه الأخيرة مصادق عليها قانونا من طرف شخص مؤهل.

← الديون التي طالها التقادم أو كانت محل معارضة:

تسقط بالتقادم و تسدد نهائيا لفائدة المؤسسات العمومية المعنية، كل الديون المستحقة للغير من طرف الدولة أو الولاية أو البلدية أو مؤسسة عمومية مستفيدة من إعانات ميزانية التسيير، عندما لا تدفع هذه الديون في أجل أربع سنوات ابتداء من اليوم الأول للسنة المالية، التي أصبحت فيها مستحقة و ذلك مالم تنص أحكام قانون المالية صراحة على خلاف ذلك (المادة 16 من القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 7 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل و المتمم و المادة 90 من القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية).

و لذلك، قبل الدفع لدائن جماعة عمومية، ينبغي أن يتأكد محاسبها العمومي من أن الدين تجاهها غير متقادم. و في حالة قيامه بدفع دين متقادم، فإنه يتعرض لإقحام مسؤوليته.

لا تطبق أحكام المادة 16 أعلاه على الديون التي قد لا يتم الأمر بصرفها و دفعها في الآجال المشار إليها في هذه المادة، بفعل الإدارة، كما لا تطبق هذه الأحكام في الحالات المنصوص عليها في الفقرتين الأولى و الثانية من المادة 316 من القانون المدني.

عند الاقتضاء و في حالة رفع الطعن لدى هيئة قضائية، توقف آجال السقوط الرباعي من تاريخ رفع الطعن إلى تاريخ صدور القرار القضائي النهائي و المثبت لحق الدائن" المادة 17 من القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 07 يوليو سنة 1984 المعدل و المتمم.

← التحقق من دقة حساب التصفية:

بالنسبة للمحاسب العمومي، تُتبع معاينة الخدمة المنجزة برقابة حساب مبلغ النفقة. تتم التصفية عند الاطلاع على الوثائق التي تثبت الحقوق المكتسبة للدائنين، و هي تهدف إلى التحقق من حقيقة الدين وتحديد مبلغه.

← تقديم الوثائق التبريرية:

ينبغي على المحاسبين التأكد من حصولهم، على الأقل، على الوثائق التبريرية التالية:

← تلك التي تؤسس النفقة قانونا (المقرر، الاتفاقية، امر المهمة، الخ)؛

← تلك التي تثبت صحة الدين و التي تضم عناصر التصفية (الفاتورة، الحساب، الكشف التفصيلي، الخ).

فيما يخص النفقات التي تقل عن 500 دج، يعفى الآمرون بالصرف من تقديم فواتير مدفوعة بواسطة وكالة التسبيق (régie d'avances) حسب المرسوم التشريعي رقم 93 - 01 مؤرخ 19 يناير 1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1993.

ج-نتائج رقابة المحاسب العمومي للنفقات العمومية:

عند مراقبة المحاسب العمومي لملف النفقة العمومية قد تكون هناك حالتين:

الحالة الأولى "قبول النفقة":

تعتبر النفقة العمومية منجزة، بعد وضع المحاسب لتأشيرته " شوهد، صالح للدفع"، على سند الدفع في حال كانت النفقة مطابقة للقوانين والتنظيمات المعمول بهما، وهنا يقوم المحاسب العمومي بتسديد المبلغ المشار إليه في حوالة الدفع أو أمر الدفع، في أجل أقصاه 10 أيام من تاريخ إستلامه لملف النفقة، وبذلك تكون المراحل الخاصة بتنفيذ النفقة العمومية قد إنتهت.

الحالة الثانية "رفض النفقة":

إذا كان ملف الإلتزام بالنفقة غير مطابق، فيجب على المحاسب رفض السند وأن يعترض تماما عن الدفع. وعندئذ يعيد إرسال السند المرفوض إلى الأمر بالصرف مع مذكرة تشرح أسباب رفض التأشير. يمكن أن يكون الرفض كلياً أو جزئياً¹⁸⁹.

في حالة رفض المحاسب العمومي قبول ملف الإلتزام، يتخذ الأمر بالصرف إحدى الإجراءات:
← القيام بتصحيح الأخطاء والمخالفات المذكورة في قرار رفض الدفع، وهنا يعيد الملف إلى المحاسب العمومي الذي يقوم بعملية الدفع؛
← في حالة عدم إمكانية تصحيح هذه الأخطاء والمخالفات المذكورة في قرار الرفض، يلجأ الأمر بالصرف إلى التسخير المنصوص عليه في المواد 47 و 48 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث يعطي الأمر بالصرف للمحاسب العمومي أمراً لكي ينفذ عملية دفع كان قد رفض تنفيذها من قبل، رغم وجود أمر بالدفع أو حوالة دفع من قبل (المزيد من التفاصيل حول إجراء التسخير يمكن الرجوع للفصل المتعلق بمبادئ المحاسبة العمومية أعلاه).

ثانياً: رقابة المفتشية العامة للمالية

1-تعريف المفتشية العامة للمالية:

المفتشية العامة للمالية هي هيئة رقابية تخضع للسلطة المباشرة للوزير المكلف بالمالية، وتُصنّف الرقابة المالية التي تقوم بها المفتشية ضمن أنواع الرقابة اللاحقة، لأنها تتولى رقابة أعمال المحاسبة المالية من خلال ما تم دفعه أو تحصيله، ولذلك فهي ليست رقابة تأشيرية كالتي يقوم بها المراقب المالي وإتّما رقابة حقيقية وتقييمية¹⁹⁰.

¹⁸⁹ -مجلس المحاسبة، الدليل العام لمراجعة الحسابات، 2019، مرجع سابق، ص 55.

¹⁹⁰ - أوكيل محمد أمين، محاضرات في قانون الميزانية العامة، جامعة عبد الرحمن ميرة-بجاية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2014-2015، ص55.

وقد تم إنشاؤها لأول مرة سنة 1980 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 80-53 المؤرخ في 01 مارس 1980، الذي يحدد تنظيمها وسيرها وصلاحياتها¹⁹¹. ظلت المفتشية العامة للمالية جهازا رقابيا فقط يمارس رقابته المالية والمحاسبية على الهيئات العمومية منذ تأسيسها سنة 1980 و حتى نهاية الثمانينيات و هذا بالنظر إلى الوضعية المستقرة التي كانت تميز الاقتصاد الوطني المخطط والمالية العمومية، لكن الهزة البترولية لسنة 1986 أثبتت غير ذلك، و هذا ما أدى إلى تحرير الاقتصاد و التخلي عن الاشتراكية مما يعني ظهور مفاهيم و معطيات جديدة تتطلب تطور أجهزة الدولة وظائفها بما في ذلك مهام المفتشية العامة للمالية¹⁹².

تهتم بفحص ومراجعة التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات المحلية وكل المؤسسات الثقافية والاجتماعية المستفيدة من اعانات الدولة و كذا مختلف الاجهزة الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية.

كما تعتبر المفتشية العامة مؤهلة كذلك، للقيام بمهمة التقييم الإقتصادي و المالي و تقوم في هذا الإطار بدراسات وتحاليل مالية واقتصادية، لتقدير فعالية التسيير ونجاعته في قطاع معين من القطاعات، أو على مستوى مؤسسة اقتصادية معينة ويكون تدخلها في هذه الحالة بناء على طلب من السلطات المؤهلة لذلك¹⁹³.

2-صلاحيات المفتشية العامة للمالية:

تقوم المفتشية العامة للمالية برقابة على مستوى كل من المسيرين (أي الآمرين بالصرف على مستوى الهيئات العمومية المطبقة لقانون المحاسبة العمومية) والمحاسبين، وقد عرف الإقتصاد الجزائري تطورات إنعكست على وظائف المفتشية العامة للمالية، يمكن تلخيصها كما يلي:

أ-الإختصاصات الكلاسيكية للمفتشية العامة للمالية:

نقصد بالمهام الكلاسيكية للمفتشية العامة للمالية تلك التي كانت معتمدة في ظل النظام الاشتراكي قبل 1992، وهي منحصرة في أساسها في الرقابة المالية والمحاسبية في الهيئات العمومية و مهمة الدراسات و الخبرات.

← الإختصاص في مجال الرقابة و التدقيق:

تعتبر مراقبة التسيير المهمة الأصلية للمفتشية العامة للمالية وهي تهدف إلى التأكد من مدى احترام المعايير والمقاييس القانونية لضمان مشروعية و دقة الحسابات المالية، وتمثل رقابتها في القيام بتدخلات مبرمجة سابقا أو بناء على تلقي شكاوي.

¹⁹¹-الجريدة الرسمية رقم 10 لسنة 1980.

¹⁹²-شويخي سامية، أهمية الإستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد-تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير والعلوم التجارية، 2010-2011، ص 67.

¹⁹³-المرسوم التنفيذي رقم 92-79 المؤرخ في 22 فيفري 1992، الذي يؤول المفتشية العامة للمالية لإجراء التقييم الإقتصادي للمؤسسات العمومية الإقتصادية، الجريدة الرسمية رقم 15 لسنة 1992.

حسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008، الذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، تتمثل الهيئات الخاضعة للرقابة في¹⁹⁴:

- مصالح الدولة؛
 - الجماعات المحلية؛
 - الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري؛
 - المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري،
 - هيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام و الإجباري؛
 - كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي و الثقافي التي تستفيد من مساعدة الدولة أو الهيئات العمومية؛
 - كل مؤسسة عمومية أخرى مهما كان نظامها القانوني؛
 - الهيئات والجمعيات مهما كانت أنظمتها القانونية، بمناسبة حملات تضامنية، والتي تطلب الهبة العمومية خصوصا من أجل دعم القضايا الإنسانية والإجتماعية والعلمية والتربوية والثقافية والرياضية في إستعمالها للموارد التي جمعتها بهذه المناسبة.
- و يمكن أيضا أن تمارس رقابتها على كل شخص معنوي آخر يستفيد من المساعدة المالية من الدولة أو جماعة محلية أو هيئة عمومية (المادة 3 من المرسوم التنفيذي 08-272).
- إن تدخلات المفتشية غير مطلق و إنما يخضع لمجال محدد يشمل خاصة جانب المشروع ودقة الحسابات ولا يمكن أن تمتد لتشمل الملائمة التي تبقى اختصاصا أصيلا للمسير وهي تشمل خاصة مراقبة ما يلي:

- كيفية تسيير الأموال العمومية و مدى فعاليته ووضعية الهيئات الخاضعة للرقابة؛
- مدى دقة حسابات الهيئات الخاضعة للرقابة ومدى توفر الوثائق و سندات المحاسبة والفواتير...المطابقة للإنجازات؛
- ظروف استعمال الاعتمادات و الوسائل الموضوعية تحت تصرف الهيئات الخاضعة لرقابتها؛
- التدقيق في وضعية الصناديق والقيم والسندات التي هي بحوزة المسيرين والمحاسبين العموميين؛
- ظروف تطبيق الأحكام القانونية و التنظيمية خاصة منها المتعلقة بالجانب المالي والمحاسبي وكذا تلك المتعلقة بالتنظيم الهيكلي و ذلك من ناحية تناسقها و تكيفها مع الأهداف المحددة.

← إجراء الدراسات و الخبرات:

تكلف المفتشية بإجراء دراسات وإعداد خبرات عن مختلف المجالات الاقتصادية، المالية، الميزانية، المحاسبية والتقنية. و في هذا المجال تكلف بـ:

¹⁹⁴ منشور في الجريدة الرسمية رقم 50 لسنة 2008، وقد ألقى المرسوم التنفيذي رقم 92-78 المؤرخ في 22 فيفري 1992.

- القيام بالدراسات و التحاليل المالية و الاقتصادية من أجل تقدير فاعلية و فعالية إدارة و تسيير الموارد المالية و الوسائل العمومية الأخرى؛
- إجراء دراسات مقارنة تطويرية لمجموعات قطاعات أو مابين القطاعات.

ب-تطور مهام المفتشية العامة للمالية:

بسبب التطورات الاقتصادية و المالية التي شهدتها الجزائر أصبح من الضروري تطوير وظائف الدولة و تفعيل أجهزتها و في هذا الإطار عرفت المفتشية أنواعا جديدة من المهام حيث أصبحت تقوم بما يلي:

← مهمة التقييم:

تشمل هذه المهمة مجالات متعددة حددتها المادة 4 من المرسوم و هي: 08-272، وهي:

- تقييم أداءات أنظمة الميزانية؛
- التقييم الاقتصادي و المالي لنشاط شامل، قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي؛
- تقييم شروط تسيير و استغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات الإمتيازية مهما كان نظامها.

وتمثل هذه المهام الإختصاص الإستشاري للمفتشية العامة للمالية، حيث تتولى إعداد تقرير يسجل فيه كل الملاحظات و المعايينات التي تم جمعها و المتعلقة بفاعلية و نجاعة التسيير المالي للمؤسسات التي قام اعوان المفتشية بالتحقيق فيها، بالإضافة إلى التدابير المقترحة من أجل تحسين أداء المصالح و الهيئات التي كانت محل تقييم المفتشية¹⁹⁵.

← تقييم السياسات العمومية:

تقوم المفتشية العامة للمالية أيضا بتقييم شروط السياسات العمومية و كذا النتائج المتعلقة بها، و بهذه الصفة تكلف خصوصا بما يأتي¹⁹⁶:

- القيام بالدراسات و التحاليل المالية و الاقتصادية من أجل تقدير فاعلية و فعالية إدارة و تسيير الموارد المالية و الوسائل العمومية الأخرى؛
- إجراء دراسات مقارنة و تطويرية لمجموعات قطاعات أو ما بين القطاعات؛
- تقييم تطبيق الأحكام التشريعية و التنظيمية و كذا تلك المتعلقة بالتنظيم الهيكلي، و ذلك من ناحية تناسقها و تكيفها مع الأهداف المحددة؛

¹⁹⁵-أوكليل محمد أمين، مرجع سابق، ص 56.

¹⁹⁶-الفقرة 2 من المادة 4 من المرسوم التنفيذي 08-272 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008.

- تحديد مستوى الإنجازات مقارنة مع الأهداف المحددة، والتعرف على نقائص التسيير وعوائقه، وتحليل أسباب ذلك.

ذلك أن الرقابة على الأموال العمومية بالطريقة الكلاسيكية القائمة على التأكد من سلامة المستندات المحاسبية و مشروعيتها يمكن أن لا تحقق الفعالية المطلوبة، لذلك يصبح من الضروري تجاوزه إلى تقييم النشاط العمومي نفسه، وهو التصور المستقبلي للمهمة التي يفترض أن تقوم بها المفتشية العامة للمالية.

لذلك فإن تقييم السياسات العمومية يهدف إلى البحث حول مدى تحقيق الميزانية للأهداف الاقتصادية و المالية و الاجتماعية المسطرة ، و يتم من خلال انجاز دراسات، و تحاليل مالية اقتصادية لتقدير فعالية التسيير و نجاعته.

← الرقابة على عمليات الصرف و حركة رؤوس الأموال:

تم تأهيل موظفي المفتشية العامة للمالية المعينون بقرار وزاري مشترك بين وزير المالية ووزير العدل لمعاينة جرائم مخالفة التشريع و التنظيم الخاصين بالصرف و حركة رؤوس الأموال من و إلى الخارج. و مع ذلك فإن هذه المهمة تبقى استثنائية، و أقل أهمية بالمقارنة لأن هيئات أخرى مؤهلة للقيام بذلك¹⁹⁷.

← التدقيق في القروض الدولية:

في هذا الإطار تقوم المفتشية العامة للمالية بالرقابة على القروض الدولية التي يمنحها البنك و الإفريقي للتنمية، و هي تهدف من خلال هذا إلى BIRD الدولي للإعمار و التنمية ضمان استعمال الاعتمادات المخصصة، و المتابعة الصارمة و الدقيقة و المنتظمة للأرصدة الموجهة لمشروع.

ثالثاً: رقابة مفتشية المصالح المحاسبية

رغم أهميتها في مجال الرقابة على المال العام و دورها الفعال، إلا أن مفتشية المصالح المحاسبية قلما يتطرق إليها الباحثون عكس ما هو الحال بالنسبة خاصة لكل من مجلس المحاسبة و المفتشية العامة للمالية.

1- تعريف مفتشية المصالح المحاسبية:

مفتشية المصالح المحاسبية هي هيئة رقابية تابعة للمديرية العامة للمحاسبة على مستوى وزارة المالية، تهدف لتحقيق الرقابة على العمليات المالية التي يقوم بها المحاسبون العموميون سواء كانوا رئيسيين أم ثانويين.

تتميز مفتشية المصالح المحاسبية عن المفتشية العامة للمالية في 03 نقاط جوهرية، هي:

¹⁹⁷ شويخي سامية، مرجع سابق، ص 69.

← أن مفتشية مصالح المحاسبة تهدف لتحقيق الرقابة على العمليات المالية التي يقوم بها المحاسبون العموميون فقط، بينما المفتشية العامة للمالية تراقب العمليات المالية التي يقوم بها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون على حد سواء،

← أن مفتشية المصالح المحاسبية تابعة للمديرية العامة للمحاسبة على مستوى وزارة المالية، بينما المفتشية العامة للمالية فهي تتمتع بالإستقلالية وبمكانة أهم نظرا لكونها تابعة مباشرة للوزير المكلف بالمالية؛

← أن إختصاص مفتشية مصالح المحاسبة رقابي فقط، بينما صلاحيات المفتشية العامة للمالية أوسع سواء من ناحية الهيئات التي يتم رقابتها أو حتى الصلاحيات في حد ذاتها (الرقابة، التقييم، الدراسات والخبرات،...).

وقد أنشأت مفتشية المصالح المحاسبية بموجب المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 90-188 المؤرخ في 23 يونيو 1990، الذي يحدد هياكل وأجهزة الإدارة المركزية للوزارات¹⁹⁸، والتي تعطي الصلاحيات للوزير بوضع جميع أجهزة التفتيش والرقابة والتقييم الملائمة بموجب مرسوم تنفيذي، والتي تساهم في الإستعمال المحكم والأمثل للوسائل والموارد الموضوعة تحت تصرف الوزارة والهيئات التابعة لها.

وقد جاء المرسوم التنفيذي 91-174 المؤرخ في 28 مايو 1991 ليحدد صلاحيات المفتشية المركزية للخزينة (جريدة رسمية رقم 26 لسنة 1991) التي نصت عليها المادة الثانية (02) من المرسوم التنفيذي رقم 90-190 المؤرخ في 23 يونيو 1990 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة الإقتصاد (الجريدة الرسمية رقم 26 لسنة 1990).

ليأتي بعدها المرسوم التنفيذي رقم 95-198 المؤرخ في 25 يوليو 1998، الذي يحدد إختصاصات مفتشية المصالح المحاسبية وتنظيمها¹⁹⁹، وقد جاءت لتحل محل المفتشية المركزية للخزينة²⁰⁰ التي تم إلغاؤها بموجب هذا المرسوم.

2- صلاحيات مفتشية المصالح المحاسبية:

حسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي 95-198، تكلف مفتشية مصالح المحاسبة بإجراء أعمال الرقابة والتفتيش والتحقق والبحث، وفق برنامج سنوي، قصد تقييم ما يأتي، دون المساس بالإختصاصات التي تخولها القوانين والتنظيمات المؤسسات والأجهزة الرقابية الأخرى:

← شرعية العمليات المالية والمحاسبية التي يجريها المحاسبون العموميون؛

¹⁹⁸ - الجريدة الرسمية رقم 26 لسنة 1990.

¹⁹⁹ - العدد 42 من الجريدة الرسمية لسنة 1995.

²⁰⁰ - تنظيم المفتشية المركزية للخزينة وصلاحياتها، كانت منظمة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-174 المؤرخ في 28 مايو 1991.

- ← تسيير مصالح الخزينة، لا سيما مناصب المحاسبين فيما يخص التنظيم، والسير و الاستعمال
الأمثل للطاقة البشرية والمادية، واحترام القوانين والتنظيمات المعمول بها؛
- ← تقويم التدخلات المالية التي تقوم بها الخزينة، وخاصة فيما يتعلق بها:
- الإعانات والهبات التي تمنح الأجهزة والمؤسسات العمومية؛
 - إعادة هيكلة ديون الخزينة وتسيقاتها؛
 - التمويلات المنطلقة من الموارد العمومية التي تمول خصوصا الأنشطة التي تعود بالنفع العام على الدولة بواسطة الحسابات الخاصة في الخزينة.

بخلاف المهمات العادية المدرجة في برنامج التدخل السنوي، تقوم مفتشية مصالح المحاسبة بتنفيذ نوع آخر من المهام، ألا وهي المهام الاستثنائية، حيث تتم عمليات المراقبة في ظل ظروف استثنائية، وهذا في أعقاب أحداث غير متوقعة أو تحقيق أو شكوى أو للإجابة على سؤال عاجل؛ هذه المهام عموماً قصيرة المدى ولها هدفا محددا.

حسب المادة الأولى المرسوم التنفيذي 05-493 المؤرخ في 26 ديسمبر 2005، الذي يتم المرسوم التنفيذي رقم 95-198 المؤرخ في 25 يوليو 1995 الذي يحدد إختصاصات مفتشية مصالح المحاسبة وتنظيمها:

"تعد مفتشية مصالح المحاسبة تقريرا سنويا يتضمن حصيلة نشاطاتها. يقدم هذا التقرير إلى الوزير المكلف بالمالية".

المراجع:

1-الكتب:

- التيجاني بلعروسي أحمد ، قانون المحاسبة العمومية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011.
- الكفراوي عوف محمود، الرقابة المالية: النظرية والتطبيق، مطبعة الإنتصار للطباعة الأونست، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2008.
- الوادي محمد حسين ، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2000.
- أليس شاوش البشير، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، 2008.
- المليجي إبراهيم السيد ، المحاسبة في الوحدات الحكومية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2002.
- الفيومي محمد محمد، أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، 1988.
- بعلي محمد الصغير ويسرى أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2003.
- بدوي محمد عباس والأميرة إبراهيم عثمان، النظم المحاسبية الخاصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.
- حجازي محمد أحمد ، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية، الطبعة 4، عمان، الأردن، 1998.
- خلاصي رضا ، شذرات المالية العامة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2016.
- دارز عبد المجيد، سميرة أيوب، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- دنديني يحيى، المالية العمومية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2014.
- سوزي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار النشر الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- عوض الله زينب ، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، القاهرة، 2006.
- غازي عناية، أصول الميزانية العامة في الفكر الإسلامي، دراسة مقارنة، دار الجيل، بيروت، الطبعة الأولى، 1998.
- إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، الطبعة 1، المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
- محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 1998.
- رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

- صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 1999.
- محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، طبعة 2008.
- جمال لعمارة، منهجية الميزانية العامة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2001.
- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عين مليلة، الجزائر، 2003.
- محمد طاقة و هدى العزاوي، إقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، 2007.
- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير الشامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، 2007.
- عاطف وليام أندراوس، الإقتصاد المالي العام في ظل التحولات الإقتصادية المعاصرة، الإسكندرية، دار الفكر الجامعي، 2010.
- محمد ساحل، المالية العامة، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2017.
- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها: دراسة مقارنة، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، سبتمبر 2014.

الأطروحات والرسائل:

- الأسود الصادق، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة: دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه تخصص تسيير، جامعة الجزائر-3، كلية العلوم الإقتصادية، 2010-2011.
- أمجوج نوار، مجلس المحاسبة: نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية، رسالة ماجستير في القانون العام، جامعة منتوري قسنطينة، كلية الحقوق، 2006-2007.
- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة-بومرداس، السنة الجامعية 2013/2014.
- عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية واثرها على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين، أطروحة دكتوراه ل.م.د، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2018-2019.

-بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العمومية بين الشرعية الإسلامية والتشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، قسم الحقوق، 2003.

-بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة: دراسة حالة إقامة جامعية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر-3، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 2010-2011.

-شويخي سامية، أهمية الإستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد-تلمسان، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2010-2011.

-نور محمد لمين، دور الموازنة العامة في التنمية الفلاحية والريفية كبديل إقتصادي خارج قطاع المحروقات: دراسة حالة ولاية تيارت، رسالة ماجستير، مدرسة الدكتوراه تخصص تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان، 2011-2012.

المقالات العلمية:

-إعمارة جمال، تطور فكرة ومفهوم الموازنة العامة للدولة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد الأول، العدد الأول، نوفمبر 2001.

-يوسف جيلالي، النظام القانوني للآمر بالصرف في القانون الجزائري، مجلة القانون، المركز الجامعي أحمد زبانة بغيليزان، معهد العلوم القانونية والإدارية، العدد 06، جوان 2016.

دعائم بيداغوجية:

-أوكيل محمد أمين، محاضرات في قانون المالية، جامعة عبد الرحمن ميرة-بجاية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2014-2015.

-بن رمضان بلقاسم، تنفيذ نفقات الدولة، التكوين التحضيري للمفتشين الرئيسيين للخرينة والمحاسبة والتأمينات، المديرية العامة للمحاسبة، وزارة المالية، 21 جانفي 2015.

-منصوري الزين، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، جامعة سعد دحلب-البليدة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، 2015.

- مبارك خالد موسى، دروس في مقياس المحاسبة العمومية، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

-عبد الله عبد السلام أحمد وآخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000.

النصوص القانونية والتنظيمية:

- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2020 (المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 15 جمادى الأولى عام 1442 الموافق 30 ديسمبر 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، المصادق عليه في إستفتاء أول نوفمبر 2020، الجريدة الرسمية رقم 82، 30 ديسمبر 2020).
- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، المتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم.
- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت سنة 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية، الصادر في الجريدة الرسمية رقم 35 لسنة 1990.
- القانون رقم 91-12 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1991، الجريدة الرسمية عدد 42 لسنة 1991.
- الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية عدد 39 لسنة 1995.
- الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 15 جويلية 2006، المتضمن القانون الأساسي للوظيفة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 46 لسنة 2006.
- القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، جريدة رسمية رقم 53، مؤرخة في 02 سبتمبر 2018.
- المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 26 رجب عام 1413، الموافق 19 يناير سنة 1993، يتضمن قانون المالية لسنة 1993، الجريدة الرسمية رقم 04 لسنة 1993.
- المرسوم التنفيذي رقم 90-188 المؤرخ في 23 يونيو 1990، الذي يحدد هياكل وأجهزة الإدارة المركزية للوزارات، الجريدة الرسمية عدد 26 لسنة 1990.
- المرسوم التنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 27 أكتوبر 1990، المتضمن القانون الأساسي للعمال المنتظمين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية، الجريدة الرسمية العدد 46 لسنة 1990.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين وإعتمادهم، ج-ر 43 لسنة 1991.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، الذي يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وكيفية إكتتاب تأمين يغطي مسؤولياتهم المالية، الجريدة الرسمية رقم 43، سنة 1991.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 43 المؤرخة في 18 سبتمبر 1991.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-79 المؤرخ في 22 فيفري 1992، الذي يؤهل المفتشية العامة للمالية لإجراء التقويم الإقتصادي للمؤسسات العمومية الإقتصادية، الجريدة الرسمية رقم 15 لسنة 1992.

- المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، الذي يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية عدد 82 لسنة 1992.
- المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993، الذي يحدد كيفيات إحداث وتنظيم وسير وكالات الإيرادات والنفقات.
- المرسوم التنفيذي رقم 95-198 المؤرخ في 25 يوليو 1998، الذي يحدد إختصاصات مفتشية المصالح المحاسبية وتنظيمها، الجريدة الرسمية عدد 42 لسنة 1995.
- المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008، الذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية عدد 50 لسنة 2008.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، المتعلق بمصالح المراقبة المالية، الجريدة الرسمية عدد 64 لسنة 2011.

مواقع الأنترنت:

- آل داوود يوسف، المحاسبة الحكومية، منتدى المحاسبين العرب، متاح على الرابط: WWW.ACC4
- مجلس المحاسبة، الدليل العام لمراجعة الحسابات، 2019، ص53. متوفر على الموقع:
https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2019/09/ggac_ar.pdf

المراجع باللغة الأجنبية:

- Ali Bissaad, Droit de la comptabilité publique, Editions Houma, Alger, 2004.
- Ali Bissaad, manuel de le comptabilité publique, Ecole nationale des impots, Koléa, Alger, 2001.
- Bachir Yelles Chaouche, Le budget de l'Etat et les collectivités locales, OPU, Alger, 1990.
- J.C.Martinet et P.Dimalta, Droit budgétaire, LITC, Paris, 1999.
- F.ADAM, O. FERRAND, R.RIOUX, Finances publiques, 2ème Edition, Presses de sciences PO et Dalloz, France, 2007.
- Louis Trotabas et Jean-Marie Cotteret : Droit Budgétaire et comptabilité publique 'éditions DALLOZ Paris, 1972.
- Yahia DENIDNI, La pratique du système budgétaire en Algérie, OPU, Alger, 2002.