

جامعة الجزائر 03
كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

فرع: محاسبة و تدقيق

قسم: علوم تجارية



مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير

في العلوم التجارية، فرع محاسبة و تدقيق

بعنوان

المحاسبة العمومية و دورها في حماية أملاك الدولة

دراسة حالة (إقامة جامعية)

تحت إشراف الدكتور

كشروود بشير

من إعداد الأنسة:

بوشنطر سليمة

أعضاء لجنة المناقشة

- | | | |
|-------|-------------|---------------------|
| رئيسا | أستاذ محاضر | 1 - كمال بن موسى |
| مقررا | أستاذ محاضر | 2 - بشير كشروود |
| عضوا | أستاذ محاضر | 3 - سفيان بن بلقاسم |
| عضوا | أستاذ محاضر | 4 - علي حنيش |
| عضوا | أستاذ محاضر | 5 - الصادق لسود |

السنة الجامعية 2010 / 2011

مقدمة عامة

الفصل الأول : المالية العامة

المبحث الأول : طبيعة المالية العامة.....	2
المطلب الأول :إطار و أبعاد المالية العامة.....	2
المطلب الثاني :التطور الوظيفي لمفهوم المالية العامة.....	6
المطلب الثالث :مستويات المالية العامة.....	8
المبحث الثاني :النفقات و الإيرادات العامة.....	11
المطلب الأول : النفقات العامة.....	11
الفرع الأول :مفهوم النفقة العامة أركانها وتطورها.....	11
الفرع الثاني :ظاهرة ازدياد النفقات العامة.....	13
الفرع الثالث :تقسيمات النفقات العامة.....	14
المطلب الثاني :الإيرادات العامة.....	17
الفرع الأول :الإيرادات الضريبية.....	17
الفرع الثاني :الإيرادات الغير الضريبية.....	26
الفرع الثالث :إيرادات مختلفة أخرى.....	28
المبحث الثالث:الموازنة العامة للدولة.....	32
المطلب الأول: ماهية الموازنة العامة للدولة.....	32
الفرع الأول :تطور و مفهوم الموازنة العامة.....	32
الفرع الثاني :خصائص الموازنة العامة.....	35
الفرع الثالث :أهمية الموازنة العامة.....	37
المطلب الثاني :القواعد العامة للموازنة العامة.....	39
الفرع الأول :قاعدة الشمولية و الوحدة.....	39

47.....	الفرع الثاني : قاعدة السنوية و التوازن.
54.....	المطلب الثالث :كيفية إعداد الموازنة العامة.
54.....	الفرع الأول :مرحلة التحضير و الإعداد.
55.....	الفرع الثاني:الاعتماد و المصادقة على الموازنة.
56.....	الفرع الثالث:تنفيذ و رقابة الموازنة العامة.
الفصل الثاني: آليات المحاسبة العمومية و أدوارها	
59.....	المبحث الأول :المحاسبة العمومية و أعوانها.
59.....	المطلب الأول :الإطار العام للمحاسبة العمومية.
59.....	الفرع الأول: لمحة عن المحاسبة العمومية.
62.....	الفرع الثاني: أهداف و مجال تطبيق المحاسبة العمومية.
65.....	الفرع الثالث :إجراءات المحاسبة العمومية لتنفيذ الميزانية العمومية.
77.....	المطلب الثاني :الأعوان المكلفين بتنفيذ الموازنة.
77.....	الفرع الأول :الأمرون بالصرف.
82.....	الفرع الثاني :المحاسبين العموميين.
88.....	الفرع الثالث : المراقب المالي.
90.....	المبحث الثاني :مراقبة المالية العامة.
90.....	المطلب الأول :الإطار العام للرقابة المالية.
94.....	المطلب الثاني : الخصائص الرئيسية للنظام الرقابي الفعال.
96.....	المطلب الثالث :الأنظمة الرقابية المطبقة في النظام المالي الجزائري.
102.....	المبحث الثالث: الأدوار المختلفة للمحاسبة العمومية.
102.....	المطلب الأول:الدور التنظيمي و الوقائي.
104.....	المطلب الثاني:الدور الرقابي و القضائي.
105.....	المطلب الثالث:الدور الاقتصادي و المالي.

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية

- المبحث الأول: التعريف بالهيئة المستقبلية.....108
- المطلب الأول: تقديم الديوان الوطني للخدمات الجامعية.....108
- المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للديوان الوطني للخدمات الجامعية..... 112
- المطلب الثالث: الإقامة الجامعية برشيش 02 القصر.....116
- المبحث الثاني: النشاط المالي في الهيئة المستقبلية.....121
- المطلب الأول: العمليات المالية الغير مستقلة.....121
- المطلب الثاني: العمليات المالية المستقلة.....126
- المطلب الثالث: تقييم نظام المحاسبة العمومية.....152

خاتمة عامة

المراجع

الملاحق

قائمة الأشكال و الجداول

الصفحة	قائمة الأشكال و الجداول
31	جدول رقم 01 : النسب المئوية لتطور الإيرادات بالجزائر
34	جدول رقم 02 : الفرق بين الموازنة الخاصة بالمشروع و الموازنة العامة للدولة
130	جدول رقم 03 : حصيلة الأشغال المنجزة
131	جدول رقم 04 : الوضعية المالية
132	جدول رقم 05 : ملخص الاعتمادات المطلوبة
133	جدول رقم 06 : التوزيع الموازناتي
112	الشكل رقم 01 : الهيكل التنظيمي للديوان الوطني للخدمات الجامعية
117	الشكل رقم 02 : الهيكل التنظيمي للإقامة الجامعية
125	الشكل رقم 03 : الوضعية الفعلية للإيرادات المحققة
152	الشكل رقم 04 : مخطط تنفيذ الميزانية
153	الشكل رقم 05: مخطط يوضح العلاقة الرئاسية لأعوان المحاسبة

مقدمة عامة.

الأموال العمومية هي تلك الأملاك التي تعود ملكيته للدولة و تختلف أنواعها باختلاف نطاق تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية, و لقد كان دور الدولة التقليدي محصور في بعض الأنشطة التقليدية مما جعل دورها محدود في تلك الأنشطة , و لم تكون هناك ضرورة لدراسة طرق تسيير الأموال العمومية و مجال استخدامها , لكن مع ظهور المفهوم الحديث للدولة و اتساع نشاطها أصبحت هناك ضرورة دراسة نشاطها المالي و تحديد طرق تسييره , فقد أصبح نطاق الأموال العمومية يشمل الجوانب الاقتصادية و الاجتماعية فتعددت الهيئات الممثلة للدولة تبعا للغايات المرجوة , فعلى ضوء تلك الغايات تتحدد وسائل تحقيقها فإذا كانت الغاية من وجود الوحدة تحقيق أهداف اقتصادية فإن وسائل تحقيقها تنحصر في الأنشطة الاقتصادية التي تختص بعمليات الإنتاج و الاستهلاك و التبادل , و يكون جوهر الوحدة هنا هو منطقة المصلحة الاقتصادية التي تتسم بخصوصية نفعها أما إذا كانت الغاية من وجود الوحدة تحقيق أهداف اجتماعية فإن مجال نشاطها ينحصر في الأنشطة التي تختص بالعمليات المرتبطة بأشياء تحقق منافع عامة و يكون جوهر الوحدة هنا هو منطقة المصالح الاجتماعية التي تتسم بكونها منطقة مصالح مشتركة يستفيد منها الناس كجماعة دون أن يقتسموها.

و تظهر أهمية التفرقة من حيث أن الأهداف الوظيفية لأي نظام محاسبي يتحدد في ضوء الأهداف المسطرة في النشاط و تختلف أهداف هذا النظام باختلاف النطاق الوظيفي للوحدة التي يعمل من أجلها, مما يترتب عليه اختلاف المبادئ و الأسس التي تحكمه و القواعد و الأساليب التي يستخدمها , فالنظام المحاسبي الذي يطبق في الوحدة الهادفة إلى تحقيق المصلحة الاقتصادية (تحقيق الربح) تحكمه أسس و مبادئ و يستخدم أساليب تختلف عن تلك التي تحكم و تستخدم في النظام المحاسبي الذي يطبق في الوحدات الهادفة إلى تحقيق المصالح الاجتماعية (الغير الهادفة إلى تحقيق الربح).

و بالرغم من المكانة الاقتصادية التي تحتلها الهيئات الاقتصادية العمومية و التي تحظى بدراسة و تحليل مختلف مؤشراتاتها إلا أننا لا يجب أن نهمل الوحدات الاجتماعية و

الإدارية، فهي تستحوذ على أكبر نسب استهلاكات الميزانية العمومية للدولة مقابل إيرادات ضئيلة أو شبه منعدمة.

إن المالية العامة اهتمت بمحاولة إيجاد و توفير الموارد اللازمة التي تسمح بإشباع الحاجات العامة و تنفيذ البرامج و الخطط و إعداد موازنة الدولة و تنفيذها و ضبط الأموال العامة و مراقبتها رقابة فعالة فاستخدمت عدة أساليب لتحقيق ذلك من بينها تقنية المحاسبة العمومية التي تحدد مختلف القواعد المتعلقة بعرض الحسابات العمومية في شكل إجراءات و قرارات إدارية إلزامية تسمح بالمتابعة الدقيقة لخطوات و مراحل إعداد و تنفيذ العمليات المتعلقة بالميزانية العمومية , إلى جانب تقييم الإدارة ليس في حفظ وصيانة الأملاك فقط و إنما في الاستخدام الكفاء و الفعال لمختلف الموارد التي يحصلون عليها خاصة غي ضل غياب مؤشر الربح الذي يعد مرشدا لتقييم الأداء , لذلك فيمكن اعتبارها كنظام من أنظمة متابعة التسيير و محاسبة و مراقبة التنفيذ مرتبطة مباشرة بالمجال الإداري العمومي.

و إن الجزائر عرفت منذ الاستقلال عدة تجارب لتسيير الدولة في المجال المالي وهذا من أجل تحقيق قاعدة التنمية و التطور فأول تجربة خاضتها كانت إتباع المنهج الاشتراكي و لكن هذا الأخير أصبح لا يتماشى مع الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية للبلاد , فتم الانتقال إلى النظام الرأسمالي و اقتصاد السوق الحرة و بادرت بإصلاحات اقتصادية مست عدة جوانب أبرزها السياسة المالية للبلاد , و تعد المؤسسات العمومية الإدارية من بين الهياكل التي مستها هذه الإصلاحات و أصبحت قضية تسييرها و كذا الكيفية التي يتم بها اختيار الإستراتيجية الملائمة و المناهج الكفيلة بإخراج الجزائر من دائرة التخلف الإشكالية الأولى عند المهتمين بقضايا التنمية و البحث عن الوسائل اللازمة لتنفيذها , ويتجسد هذا في وضع موازنة الدولة و تنفيذها و مراقبتها باستخدام المحاسبة العمومية.

و لكن بالرغم من مكانة المحاسبة العمومية و استنادها إلى إطار تشريعي يمنح لها الصلاحيات الكاملة لضمان حسن تسيير الأملاك العمومية و حسن تسيير و متابعة النفقات إلا أنه ما يلاحظ تفشي ظاهرة الاختلاس و سوء تسيير الأملاك و الأموال العمومية مما استدعى منا نحن الباحثين القيام بدراسة موضوعية لمحاولة إيجاد مراكز الخلل أو موقع الثغرات.

حتى نثري الموضوع سنقوم بدراسة نموذجية للمؤسسات الإدارية غير الربحية , الديوان الوطني للخدمات الجامعية من خلال أحد الاقامات التابعة له و محاولة إظهار الإجراءات المعتمدة و آليات الرقابة المطبقة , و إلى أي مدى استطاعت أن تحمي الأموال العمومية .
و على ضوء ما سبق انطلقنا من الإشكالية التالية:

ما هي الإجراءات و الآليات المعتمدة لحماية الأموال العمومية في إطار المحاسبة العمومية و ما مدى فعاليتها ؟

و للإجابة على هذه الإشكالية انطلقنا من الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالأموال العمومية و أملاك الدولة و ما هو نطاقها؟
- ما هي الأدوات و الأساليب المستخدمة للتحكم في الأموال العمومية ؟
- هل تمكنت آليات الرقابة من تحديد مراكز المسؤولية و إيقاع الجزاءات لتجنب الأخطاء المقصودة و غير المقصودة؟

● فرضيات البحث:

- إن المحاسبة العمومية باستخدام أساليبها التقنية و القانونية جعلت النشاط المالي في الهيئات التابعة لها محدود و محصور في نطاق تنظيمي و هذا ما سيسمح بتحديد مراكز المسؤولية و تقييم الأداء .
- إن الإجراءات المعتمدة هي إجراءات مبنية على أسس قانونية و هذا ما جعلها فعالة و ذات أهمية.
- تعتبر الرقابة على الأجهزة التنفيذية من أنجع الآليات لحماية الأموال العمومية .

• تحديد إطار الموضوع:

إن مجال المحاسبة العمومية واسع لكننا في هذا البحث سنقوم بتحليل و دراسة مختلف الإجراءات المطبقة في المؤسسات العمومية الإدارية الغير الربحية.

• أسباب اختيار الموضوع

يعود اختيارنا لهذا البحث إلى جملة من الأسباب نذكر أهمها:

ارتباط الموضوع بمجال التخصص بحيث إذا ما تتبعنا الدراسات السابقة في الموضوع نجد أنها تركز على الجانب المالي لسياسة المالية لكن سنحاول نحن التركيز على الجانب المحاسبي التقني .

- إن ميدان المالية العامة و المحاسبة العمومية مرتبط مباشرة بمجال العمل خاصة في دولة كالجزائر أين يسيطر القطاع العمومي على ميدان التوظيف مما يستدعي منا نحن الطلبة و الباحثين الإلمام بهذا الموضوع.

- نقص الدراسات المتعلقة بالمحاسبة العمومية المتناولة لموازنة المؤسسات العمومية الإدارية

- تفشي ظاهرة التلاعب بأموال الدولة في أوساط المؤسسات العمومية الاجتماعية

• أهمية البحث

تظهر أهمية البحث في الوقوف على أسباب الاختلالات الموجودة عند تنفيذ الموازنة في المؤسسات العمومية الإدارية الغير الربحية مما ينجر عنه عجز مالي يؤثر على النشاط الاقتصادي و محاولة إبراز الدور الذي تلعبه المحاسبة في هذا الحقل
إثراء المكتبة الجامعية بإصدار جديد في مجال المحاسبة العمومية

• أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى دراسة الإجراءات المحاسبية و الآليات المعتمدة على أداء المؤسسات العمومية الإدارية و كيف يمكنها حماية الأموال العمومية من الاختلاسات و الأخطاء و تحديد مدى فعاليتها في الجانب النظري و التطبيقي .

وللوصول إلى الأهداف السابقة قسمنا هذا البحث إلى ثلاثة فصول:

الفصل الأول نتعرض فيه إلى المفاهيم الأولية للمالية العامة و مختلف التطورات التي مرت بها باعتبار أنها القلب الذي تصب فيه المحاسبة العمومية إضافة الى دراسة و تناول الموازنة العمومية من خلال تحديد الخصائص و القواعد العامة الخاصة بها و التعرف على منشئها و ذلك قصد الإلمام بالقوانين التي يجب أن تراعاها المحاسبة العمومية .

الفصل الثاني نتعرض فيه إلى موضوع آليات المحاسبة العمومية و أدوارها من خلال استعراض الإجراءات و التقنيات المحاسبية المستخدمة في الجزائر التي تسمح بحماية أملاك الدولة و تحديد مختلف الأدوار التي تلعبها لتحقيق أهدافها.

الفصل الثالث دراسة حالة تطبيقية للمؤسسات العمومية الإدارية للتأكد من التطبيق الفعلي للإجراءات السارية المفعول .

الفصل الأول

المالية العامة

مقدمة

يحتل علم المالية العامة مركزا هاما ضمن العلوم الاقتصادية , حيث أنه يعتبر حلقة الوصل بين الاقتصاد و السياسة لذلك سمي قديما بالاقتصاد السياسي , و لقد مر علم المالية العامة بتطورات هامة تزامنت مع تطور الدولة بلورت و أنتجت نظام مالي مبني على أسس و قواعد علمية تستمد خصائصها من الواقع الاجتماعي .

و سنحاول في هذا الفصل الإلمام بالمفاهيم العامة لعلم المالية و العناصر المكونة له كما سنتطرق الى المفهوم العام للموازنة العامة باعتبارها المركز و الخلية التي تقوم عليها المالية العمومية , و على هذا الأساس قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث أساسية:

المبحث الأول: طبيعة المالية العامة, نتطرق فيه إلى تحديد مكانة المالية العامة في الهيكل العام للدولة و أهمية دراستها لتحديد نشاطها العام.

المبحث الثاني: النفقات و الإيرادات العامة, سنتطرق إلى تحديد مفهوم النفقات العامة, الميزات التي تميزها عن النفقات الخاصة و تحديد أهميتها عبر الزمن إضافة إلى الوقوف على ظاهرة ازدياد النفقات العامة و هل هي دائما ناتجة عن الزيادة في الحاجات العامة. أما الإيرادات العامة سنتناولها من خلال التعرض إلى أهم المصادر التي تستخدمها الدولة للحصول على هذه الموارد اللازمة لسيرورة نشاطها و هل دورها يقتصر في تغطية النفقات العامة أم يتعداه إلى مجالات أخرى .

المبحث الثالث:الموازنة العامة سنحاول التطرق فيه إلى مختلف الخصائص و القواعد المتعلقة بالموازنة العمومية و المراحل التي تمر عليها حتى تكون جاهزة للتنفيذ في إطار و قالب تشريعي

المبحث الأول: طبيعة المالية العامة

إن المالية العامة علم واسع يسعى إلى الاهتمام بكل ما هو مشترك بين أفراد الدولة متعلق بالجانب المالي وهو يختلف عن المالية الخاصة باعتبار أن هذه الأخيرة تهتم بما هو خاص بالفرد. متعلق أساساً بالدخل المحدود و محاولة تحقيق الربح السريع في حين نجد المالية العامة تسعى إلى تحقيق النفع العام و لو كان على عدة سنوات ,أي أنها تهتم بالناحية الاجتماعية إلى جانب ما هو اقتصادي ولو أن دورها في تحقيق هذا لم يأتي من الفراغ بل كان نتيجة لتطورات اجتماعية و اقتصادية.

و في هذا المبحث سنبرز المعايير التي تسمح لنا بتحديد أهم التطورات التي مرت عليها المالية العامة في ظل تفاعلها مع تطور العلوم الأخرى لتحديد الوظيفة الأساسية الحديثة التي تسعى إلى تحقيقها.

المطلب الأول: إطار و أبعاد المالية العامة

إن الحاجات الإنسانية متعددة و متطورة تختلف طبيعتها و أهميتها باختلاف المجتمعات حسب العادات و التقاليد و درجة التطور لكن معظمها تكون ذات طابع اجتماعي و اقتصادي فهي تستمد وجودها من المجتمع ذاته و تتعدد معايير تقسيم الحاجة حسب مجال الدراسة و لعل أبرزها في المجال المالي التقسيم حسب القطاعيين , قطاع عام و خاص .

- القطاع العام تميزه الحاجات العامة التي تعرف على أنها « الحاجات التي تقوم السلطة العامة بإشباعها عن طريق الإنفاق العام» (1) و هي حاجات تهتم المجتمع كله كالصحة العامة التعليم , إنشاء الطرق الكبرى.....الخ.....

(1) محمد طاقة,هدى العزاوي ,اقتصاديات المالية العامة,دار المسيرة,الأردن,2007,ص15

- القطاع الخاص تميزه الحاجات الخاصة و هي « تلك الحاجات التي تتعلق بالفرد سواء كان مستهلكا أو منتجا »(1) يتولى الفرد إشباعها مثل الغذاء و الكساء. ومما تجدر الإشارة إليه لا توجد بين هذين النوعين فروق جوهرية موضوعية و إن ما يعتبر حاجة عامة في دولة ما قد يكون حاجة خاصة في دولة أخرى و في نفس الدولة يمكن أن تكون الحاجة عامة في وقت ما و خاصة في وقت آخر

1 معايير التميز بين الحاجات لعامة والخاصة

توجد عدة معايير لتمييز بين الحاجات العامة و الخاصة نذكر أهمها:(2)

أ - معيار من يقوم بالإشباع : أو معيار المقابلة بمعنى الحاجات التي توفرها الدولة تعتبر حاجات عامة أما باقي الحاجات تعتبر خاصة يعتبر هذا المعيار بسيط لتمييزه لكن تأيده ضعيف

ب - معيار من يحس بالحاجة : بمعنى إذا كان الفرد الواحد من يحس بالحاجة فتعتبر خاصة أما إذا كانت الجماعة هي التي تحس بها فتعتبر عامة , لكن ما يعاب على هذا المعيار أن الحاجات الجماعية تتم من خلال أفراد الجماعة بالإضافة إلى أن الحاجات التي تحس بها الجماعة قد لا تقوم الدولة بإشباعها بل تترك للقطاع الخاص و هو ما يجعل هذا المعيار غير كافي لتحديد الحاجات العامة من الخاصة في العصر الحديث

ت - المعيار الاقتصادي: و هو ما ينصرف إلى تحقيق أكبر منفعة بأقل نفقة ممكنة فالفرد يسترشد بهذا المعيار فهو لا يقدم على إشباع حاجة إذا كان إشباعها يتطلب نفقة أكبر مما يعطيه من منفعة أما إشباع الحاجات العامة فلا

(1) محمود حسين , زكريا أحمد عزام , مبادئ المالية العامة, دار المسيرة,الأردن, 2007ص15

(2) محمود حسين , زكريا أحمد عزام , مبادئ المالية العامة ,مرجع سابق,ص16

يخضع في رأي هذا الفريق لهذا المعيار ، و على الدولة أن تقوم بإشباع هذه الحاجات بصرف النظر عن الموازنة بين النفقات و المنفعة التي تعود عليها و لكن على الدولة أن توازن بين النفقة العامة و المنفعة الجماعية التي تعود على الجماعة ككل.

ث - المعيار التاريخي: الحاجات العامة التي يدخل إشباعها في نطاق دور الدولة التقليدي مثل الدفاع, الأمن الداخلي, العدالة و المرافق العامة التقليدية الأخرى

من خلال تتبع المعايير السالفة الذكر نجد أنها معايير ضعيفة لتبيان نوع الحاجة العامة لكن إذا ما دمنا بين هذه المعايير يمكن أن نستخلص أن:

"الحاجة العامة هي الحاجة الجماعية التي يترتب على إشباعها منفعة جماعية و التي يقوم النشاط العام بإشباعها"

2 علاقة المالية العامة بالعلوم الأخرى

كباقي العلوم فعلم المالية العامة ليس منعزل فهو يؤثر و يتأثر بالعلوم الأخرى نذكر أهمها :

المالية العامة و علم الاقتصاد : إن علم الاقتصاد يبحث في مشكلة ندرة الموارد لتلبية الحاجات الإنسانية (1) و لا يختلف النشاط المالي الذي تقوم به الدولة لإشباع الحاجات العامة عن ذلك , ومن هنا جاء اعتبار المالية العامة جزء من علم الاقتصاد بالنظر إلى أن القواعد العلمية الخاصة بالمالية العامة تتعلق ببيان النظام الخاص بالعلاقات المالية للدولة التي تعكس في الواقع علاقات اقتصادية عينية , كما أن الباحث في علم المالية العامة يستند إلى كثير من النظريات الاقتصادية.

(1) محمد بشير عطية ، القاموس الاقتصادي، المؤسسة العربية للدراسات و النشر، بيروت، 1985، ص 371 .

أ - المالية العامة و علم الاجتماع: إن مشكلات المالية العامة كفرع من فروع الدراسات الاقتصادية و الاجتماعية تتعلق بالسلوك الإنساني الذي يقع في دائرة علم النفس و الاجتماع... (1) فالضرائب مثلا بما لها من تأثير على مجموعة الحوافز لاشك أنها تستلزم دراسة وافية للدوافع الإنسانية , أما في مجال الإنفاق فإن كثيرا من الإصلاحات الاجتماعية تدفع الدولة إلى تقديم بعض الخدمات مثل التعليم و الصحة بالمجان أو بأسعار رمزية من أجل إتاحة الفرصة للطبقات ذات الدخل المحدود في الحصول على هذه الخدمات و ما لها من تأثيرات مهمة على المجتمع ككل .

ب - المالية العامة و العلوم السياسية: تهتم العلوم السياسية بدراسة نظم الحكم و علاقة السلطات العامة ببعضها البعض و علاقتها بالأفراد و المالية العامة تبحث في نفقات و إيرادات هذه العلاقات بالسلطات. و إن السياسة المالية المنتهجة مرتبطة بنوع الحكم السائد في الدولة كما أن الواقع السياسي للبلاد يتأثر بماليته فإذا كانت سياسة مالية ناجحة فيكون استقرار سياسي و العكس بالعكس إضافة إلى أن الموازنة العامة للدولة تعتبر صورة فوتوغرافية للعمل السياسي المنتهج.

ت - المالية العامة و علم القانون : إن القانون هو الإطار التشريعي لوضع القواعد المتعلقة بالمالية العامة فهو الذي يحدد إطار و مجال النفقات و الإيرادات العامة في شكل لوائح و قوانين تنظيمية مما يستدعي الإلمام بالقانون لفهم هذه القواعد و تفسيرها .

(1) محمد الصغير يسرى أبو الغلاء, دار العلوم, عنابة, 2003 ص 15

ث - المالية العامة و علاقتها بأدوات القياس الكمي كالمحاسبة و الإحصاء :

هناك صلة وثيقة بين المالية و المحاسبة التي تتحدد في مراجعة الاستهلاكات و جرد الاحتياطات و إعداد الحسابات الختامية و الميزانية العمومية للمنشآت التجارية و الصناعية و غيرها , كما يتطلب إعداد الميزانية و تنفيذها و الرقابة على التنفيذ معرفة النظم المحاسبية و وقت استخدامها , و إن موضوعات المالية العمومية خاصة الضرائب تستلزم الإلمام بأصول المحاسبة و فنون المراجعة , و ميزانية الدولة تتطلب استخدام طرق محاسبية لمعرفة تكلفة المرافق العمومية و تحديد حصتها من اعتمادات الميزانية و نسبة الانجازات منها, ولهذا يتم تنفيذ ميزانية الدولة بإتباع تنظيم محاسبي يعرف بالمحاسبة العمومية , , كما أن علم المالية يستعين بالإحصاء للتحقق من مسائل كثيرة باعتباره يهتم بشكل أساسي بدراسة الجانب الكمي للظواهر الاجتماعية و الاقتصادية (1) كمستوى الدخل الفردي و توزيع الثروة بين طبقات المجتمع , عدد السكان و توزيعهم في المناطق الجغرافية و على الحرف المختلفة و غيرها من الإحصائيات التي تساهم في رسم السياسة المالية للدولة.

المطلب الثاني: التطور الوظيفي لمفهوم المالية العامة

يختلف دور المالية العامة من دولة إلى أخرى حسب طبيعة النظام الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي السائد و تطور دور المالية العامة بتطور دور الدولة في الاقتصاد من دولة حارسة إلى دولة متدخلة.

وبذلك فقد مر الفكر المالي بمرحلتين أساسيتين

مرحلة الدولة الحارسة تزامنت مع أفكار المدرسة التقليدية التي من أهم روادها ريكاردو و آدم سميث ظهرت مع بداية الثورة الصناعية (2) و اعتمدت على قاعدتين :

1 الحرية الاقتصادية المطلقة

2 المنافسة التامة في السوق

(1) عزالدين جوفي ، نظرية الاحصاء، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون ، الجزائر، 1984، ص8.

(2) صقر أحمد صقر ، النظرية الاقتصادية الكلية، الكويت ، 1983، ص295 .

فقد أمن أصحاب هذه المدرسة أن تحقيق التوازن الاقتصادي لا يتم إلا بالاعتماد على فاعلية النشاط الخاص و عدم التدخل الحكومي (العرض يخلق الطلب المساوي له) و حدد نطاق الدولة في الدفاع الخارجي و حفظ الأمن الداخلي و القضاء و إقامة العدل و تأدية خدمات المرافق العامة.

انعكس هذا المفهوم التقليدي للدولة على نطاق المالية العامة الذي انحصر في دراسة الوسائل التي تحصل الدولة بها على الموارد اللازمة لتغطية النفقات العامة و على الدولة أن تقوم بتوزيع عبء الإيرادات العامة توزيعاً عادلاً بين أفراد المجتمع.

فالدولة تحصل على إيراداتها و الأداة المالية الرئيسية هي الضريبة تدفع على أساس تعويض للخدمات التي تقدمها الدولة كالأمن, الدفاع, الصحة...

و عموماً امتازت المالية العامة في هذه المرحلة بالخصائص التالية :

- 1 أن النشاط المالي يجب أن يكون محايداً.
- 2 أن يكون النشاط المالي للحكومة بأقل تكلفة ممكنة
- 3 وحبوب توازن الموازنة العامة و أن تتعادل الإيرادات العامة مع النفقات العامة.

ب- مرحلة الدولة المتدخلة: بدأت مع تفجر أزمة الكساد الاقتصادي 1929-1932 أين ظهر الفكر الاقتصادي المعاصر و تبنته المدرسة الحديثة برائدها كنز الذي قام بتحليل العوامل الاقتصادية في مؤلفه النظرية العامة للتوظيف والفائدة و النقود 1936 مؤكداً على ضرورة تدخل الدولة لرفع الطلب الفعال و العمل على زيادة الدخل القومي عن طريق زيادة الإنفاق الحكومي (1) بغية القيام بعملية الضخ في الاقتصاد و إنعاشه مما

(1) فؤاد مرسي ، الرأسمالية تجدد نفسها ، الكويت ، 1990 ص 196 .

يؤدي إلى اتساع دور الدولة و استخدام المالية العامة للتأثير على النشاط الاقتصادي من اجل تحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية معينة و امتازت المالية العامة في المدرسة الحديثة بالخصائص التالية: (1)

1-تحقيق التوازن الاقتصادي و الاجتماعي, فلم يعد تحقيق التوازن ا لحسابي للإيرادات و النفقات في الموازنة العامة ذو أهمية كبرى.

2-استخدام الدولة العجز أو الفائض كوسيلة لمواجهة المشكلات الاقتصادية.

3-تجاوز الإنفاق العام للخدمات الأساسية و اشتماله لجميع النشاطات الاقتصادية و الاستهلاكية و الإنتاجية.

4-الإيرادات العامة أصبحت أدوات فعالة تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف متعددة وحسب مقتضيات المصلحة الاقتصادية و الاجتماعية ولم تعد تعتبر كوسيلة لتحصيل الموارد المالية للحكومة فقط.

5-لم تعد هناك ضرورة لتحقيق حياد النشاط المالي للحكومة إذ أصبح تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي أمرا تستدعيه الضرورة الاقتصادية و الاجتماعية للمجتمع و خاصة لعلاج الأزمات الاقتصادية.

المطلب الثالث: مستويات المالية العامة

ان المؤسسات و الهيئات العمومية تتمتع بشخصية و ذمة مالية مستقلة مما يسمح بخلق ميزانيتها المستقلة, لهذا فان المالية العامة تضم عدة مستويات:

(1) محمود حسين الوادي ، زكريا ، أحمد عزام ،مرجع سابق،ص24 .

1-مالية عمومية دولية:نعني بها مالية المنظمات الدولية العالمية (الأمم المتحدة) و الإقليمية (منظمة الوحدة الإفريقية) من حيث إيراداتها (مساهمات الدول الأعضاء) ونفقاتها (مصاريف الهيئة) وهي تعريف تطورات هامة في حجمها و تنوع مجالات صرفها و هناك بعض المنظمات قد تعدت نطاق مساهمات ثابتة للدول الأعضاء كالمجموعة الأوربية حيث تأخذ صورة اقتطاعات جبائية أو من الرسوم الجمركية (1)

و بالمقابل هناك بعض المنظمات الدولية المتخصصة التابعة للأمم المتحدة تعتمد بشكل أساسي على مساهمات بعض الدول كالولايات المتحدة الأمريكية، الشيء الذي هدد نشاطها و عرضها للشلل كلما امتنعت هذه الدولة أو غيرها من الدول ذات المساهمة الفعالة في تمويلها.

2-مالية عمومية وطنية:هي المالية العمومية بمعناها العام أي تلك التي تظهر ضمن الميزانية العامة للدولة، و يتم الترخيص بها تشريعا ضمن قانون المالية للسنة.

3-مالية عمومية محلية:هي مالية الولاية و البلدية المتضمنة في كلا من ميزانية الولاية و ميزانية البلدية، حيث تختلف إجراءات التصويت عليهما عن تلك المقررة بالنسبة لميزانية الدولة، و تعتبر المالية العمومية المحلية موضوعا واسعا نظرا لارتباطها من جهة باللامركزية الإدارية و من جهة أخرى بالتوازن الجهوي فالاستقلال المالي يكفل للهيئة المحلية التصرف في مواردها ووضع ميزانياتها المستقلة بتحضيرها و التصويت عليها في وثيقة متميزة في ميزانية الدولة.

و تنقسم الميزانية المحلية إلى وثيقتين أساسيتين هما:الميزانية الأولية و الميزانية الإضافية في كل من البلدية و الولاية(2)

(1) بساعد علي، المالية العمومية، المعهد الوطني للمالية، 1992، ص 16 .

(2) أنظر القانونين 08/90 و 09/90 المؤرخين في 07/04/1990 و المتعلقين بالبلدية و الولاية.

يتم التصويت عليها من طرف المجلس الشعبي البلدي بالنسبة لميزانية البلدية و المجلس الشعبي الولائي بالنسبة للولاية ، و رغم المكانة الحساسة التي تحتلها المالية العمومية المحلية بالنسبة لسير المصالح العمومية و تلبية احتياجات المواطنين ، فإنها تعرف اضطرابات عديدة خصوصا في عدم كفاية الموارد الجبائية المخصصة لها في إطار قانون المالية .

4-مالية المؤسسات العمومية: المؤسسات العمومية المكلفة بالقيام بأنشطة مرافق عمومية تتمتع بالاستقلال المالي ، وهي نوعان: مؤسسة عمومية اقتصادية و مؤسسة عمومية إدارية فالمؤسسة العمومية الاقتصادية تعتبر مستقلة و منفصلة عن المالية العمومية و يحكمها القانون التجاري في نشاطها و علاقاتها المختلفة (1) و تخضع للالتزامات الجبائية للشركات الخاصة، أما المؤسسة العمومية الإدارية أو ذات الطابع الإداري ، فهي خاضعة لأحكام القانون الإداري (القانون العام) وكذلك القانون المالي ، و ماليتها تعتبر مالية عمومية ، و تنفذ ميزانيتها وفق قواعد المحاسبة العمومية (2) و مثال هذه المؤسسات الجامعة، معاهد التعليم العالي الخ ، و بالرغم من كون المؤسسات العمومية الإدارية شديدة الارتباط بمالية الدولة و تعيش صعوباتها ، إلا أنها أكثر استقرارا من المؤسسات العمومية الاقتصادية التي تعرف أوضاعها المالية أزمة حقيقية عجزت الدولة عن حلها و بعث هذه المؤسسات من جديد ، نظرا لضخامة المبالغ التي تحتاجها لتسوية أوضاعها المالية و الحفاظ عليها ،

(1) انظر المادة 5 من القانون 01/88 المؤرخ في 12/01/1988 و المتعلق بالمؤسسة العمومية الاقتصادية

(2) انظر المادة 46 من القانون رقم 17/84 المؤرخ في 07/07/1984 و المتعلق بقوانين المالية ، المعدل و المتمم

و بالتالي على استمرار وجودها كخلايا حية و منتجة في الاقتصاد الوطني من خلال ما سبق بيانه يتضح جليا أن المالية العمومية تمس جوانب الحياة الاقتصادية و الاجتماعية بشكل لا يمكن أن يفلت أي جانب دون أن تمسه بتأثيرها إما سلبا أو ايجابيا ,حتى و لو لم يحدث التأثير المحسوس ,فهذا في حد ذاته صورة لمساهمة الدولة في فسخ المجال أمام الأنشطة و الأفراد للتحرك بمرونة اكبر , و اختيار ما من شأنه ضمان مصالحهم دون آثار مضره بمجموع المصالح و إلا كان التدخل مضرا ,و حينها تعتبر مالية الدولة الأداة المفضلة لما تعتمز انجازه و ما تسعى الوصول إليه من الأهداف.

المبحث الثاني: النفقات و الإيرادات العامة :

إن الميزانية العمومية تبنى على أساس شقين ،الإيرادات العامة و النفقات العامة ، سنقوم في هذا المبحث التعرف على هذان الجانبين و ذكر ما يميزهما عن غيرهما من الإيرادات و النفقات.

المطلب الأول: النفقات العامة

الفرع الأول: مفهوم النفقة العامة, أركانها و تطورها

1 - مفهوم النفقة العامة و أركانها: من اجل تحقيق أهداف المجتمع وإشباع الحاجات العامة تلجأ الدولة للإنفاق العام الذي يعتبر أداة مهمة من أدوات المالية الرئيسية للدولة فالإنفاق العام يعكس لدرجة كبيرة فعالية الحكومة ومدى تأثيرها في النشاط الاقتصادي وتطور الدولة، فالمالية القديمة لم تهتم بطبيعة المالية العامة و محتواها وإنما ركزت على كمية النفقات العامة , أما المالية الحديثة فإنها تختلف في نظرتها إلى النفقات العامة اختلافا جوهريا فهي تهتم بمحتويات الموازنة العامة قبل أن تهتم بمبالغها و بالتالي فان اهتمام المالية العامة الحديثة يكون بطبيعة النفقات العامة و محتوياتها ,

ولم يختلف المؤلفين كثيرا في تعريف النفقة العامة باعتبارها * مبلغ تقدي يقوم بدفعه شخص عام من أجل إشباع حاجات عامة * (1)

و من هذا التعريف يمكن تحديد ثلاث أركان أساسية للنفقة العامة:

أ- **المبلغ النقدي**: إن النفقة العامة تكتسي طابعا نقديا أي تتم بصورة نقدية و يترتب على ذلك استبعاد جميع الوسائل غير النقدية التي كانت سائدة في السابق.

ب- **النفقة العامة تصدر عن الدولة أو أحد هيئاتها**: حيث تشمل نفقات الهيئات المحلية و مؤسسات الدولة و نفقات المشروعات العامة و لا يمنع ذلك أن هذه المشروعات تخضع في إدارتها لتنظيم تجاري بقصد الربح لأن ذلك لا يزيل عنها صفتها كجهاز من أجهزة الدولة يقوم بنشاط متميز بقصد تحقيق بعض الأهداف و على العكس من ذلك لا تعتبر النفقة العامة تلك التي يقوم بها الأفراد و المشروعات الخاصة حتى و لو كان المقصود بها تحقيق نفع عام و بذلك فإن النفقة العامة هي تلك التي يقوم بها شخص من أشخاص القانون العام في مجال نشاطه العام .

ج- **هدف النفقة العامة هو إشباع حاجة عامة**: أي تحقيق الصالح العام للمجتمع حيث يستفيد أفراد المجتمع بصورة عامة من تلك الخدمة التي تقدمها الحكومة و ذلك لأن الأموال التي تغطي هذه النفقات العامة تمت جبايتها من الأفراد و يعتبر مفهوم الحاجة أمرا نسبيا يختلف من مجتمع لآخر حسب التطور الحضاري و الاجتماعي و الثقافي لكل مجتمع.

2- **تطور مفهوم النفقة العامة**: إن دور الدولة يحدد نطاق الإنفاق الحكومي و بما أن الدولة مرت بمرحلتين أساسيتين فإن نطاق مفهوم النفقة العامة خضع لهاتين المرحلتين:

أ- **النفقات العامة في ظل الدولة الحارسة**: في ظل هذه المرحلة فإنه لا يلقى على

(1) محمد الصغير على، يسرى أبو العلاء، مرجع سابق ص23

عائق الدولة سوى الخدمات العامة التقليدية وان إفساح المجال أمام الأفراد و تركهم أحرار سيؤدي إلى زيادة إنتاجهم و رفايتهم كما يجب أن تكون النفقة محايدة فلا تتأثر السياسة الإنفاقية للدولة بالمتغيرات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية

ب- النفقات العامة في ظل الدولة المتدخلة: مع التطور الاقتصادي و تأكيد الاقتصاديين المعاصرين لحتمية وقوع الآثار الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية لأي نوع من أنواع النفقات العامة على أوجه النشاط الاقتصادي تطورت النفقات العامة تطورا هاما بحيث أصبحت بالإضافة إلى مالها من أغراض مالية أداة من أدوات السياسة الاقتصادية و الاجتماعية.

الفرع الثاني: ظاهرة ازدياد النفقات العامة

من خلال مقارنة الموازنات العامة خلال السنوات السابقة يتضح أن النفقات العامة أخذت في الازدياد بصورة دائمة و ذلك منذ نهاية الحرب العالمية الأولى و ازدادت حدتها بنهاية الحرب العالمية الثانية ففي الولايات المتحدة الأمريكية كانت سنة 1913 تقدر ب 3.6 % من الناتج القومي لتصل إلى 30.7% سنة 1954 وفي الجزائر كانت سنة 1968 574. مليون لتصل سنة 1988 إلى 103 مليار.(1)

و نميز بين نوعين من الزيادات:

1 الزيادة الحقيقية: و يقصد بها التوسع في حجم السلع و الخدمات التي تقدمها الدولة للمجتمع أو تحسين مستوى الخدمات العامة و بذلك فان الزيادة الحقيقية هي التعبير النقدي لتلك الزيادة في حجم الخدمات العامة و نوعيتها .

و تعود أسباب الزيادة الحقيقية إلى:

(1) محمد طاقة ،هدى العزاوي، مرجع سابق ،ص41

- التطور و النمو الاقتصادي
- التطور الفني و التكنولوجي
- زيادة الوعي السياسي و الاجتماعي
- زيادة النفقات العسكرية و الحربية
- أسباب مالية تعود أساسا إلى توفر الفائض في الإيرادات العامة أو اللجوء إلى الاقتراض

2- الزيادة الظاهرية: يعني أن هناك زيادة في الأرقام النقدية للإنفاق العام دون أن تكون زيادة في حجم السلع و الخدمات العامة المقدمة من الحكومة فتكون الزيادة الظاهرية هي زيادة رقمية فقط تعبر عن زيادة و وهمية للإنفاق لا تعكس أي زيادة في حجم الخدمات العامة أو تحسين مستواها.

و تتمثل أسباب الزيادة الظاهرية في: (1)

- انخفاض قيمة النقود.
- اختلاف الطرق المحاسبية العامة المستخدمة.
- زيادة مساحة الإقليم.

الفرع الثالث: تقسيمات النفقات العامة: هناك عدة تقسيمات للنفقات العامة نابعة من تشعب النفقات العامة و ان كل دولة تأخذ بالتقسيم الذي يتلاءم و ظروفها و درجة تطورها الاقتصادي و الاجتماعي و نجد أهم التقسيمات:

1. التقسيم الوظيفي للنفقات العامة: حديث نسبيا حيث يعتمد على المفهوم الحديث للمالية

العامة التي لم تعد قاصرة على مجرد تمويل النفقات الإدارية للحكومة بل أصبحت أداة

لتنفيذ سياستها و الاضطلاع بوظائف اقتصادية و اجتماعية متعددة , فالتقسيم الوظيفي يظهر النفقات العامة للدولة طبقا للوظائف التي تمارسها و بناء على ذلك يتم تبويب النفقات العامة في مجموعات متجانسة بحيث تخصص لكل مجموعة لوظيفة معينة من هذه الوظائف , ونمي عموما التقسيمات التالية

أ - النفقات العامة الاقتصادية: تشمل الأموال الخاصة للقيام بخدمات تهدف إلى تحقيق هدف اقتصادي مثل الاستثمارات في المشاريع الاقتصادية المتنوعة, النفقات التي تهدف إلى تزويد الاقتصاد القومي بالخدمات الأساسية كالطاقة , النقل,

ب - النفقات العامة الاجتماعية: هي تلك اللازمة للقيام بخدمات اجتماعية كالمبالغ التي تمنح لبعض الفئات الاجتماعية ذات الدخل المحدود و كذلك النفقات المخصصة للخدمات الصحية و التعليمية و الترفيهية و الضمان الاجتماعي.

ت - النفقات العامة الإدارية: تتضمن النفقات العامة المخصصة لتسيير المرافق العامة من رواتب و أجور العاملين في الإدارات الحكومية و المستلزمات الإدارية الحكومية كما تتضمن المبالغ المخصصة للجهاز الإداري من أجل إعداد و تدريبه لكي يكون قادرا على أداء الخدمات العامة على الوجه الأكمل كما يدخل ضمنها المبالغ اللازمة لتحقيق الأمن الداخلي و استمرار العلاقات مع الخارج(1).

ث - النفقات العامة العسكرية: هي المخصصة لإقامة و استمرار مرفق الدفاع الوطني من رواتب و أجور و نفقات إعداد و دعم القوات المسلحة و برامج التسليح و شراء الأسلحة....

ج النفقات العامة المالية: تتضمن النفقات المخصصة من أجل أداء لأقساط و فوائد الدين العام و الأوراق و السندات المالية الأخرى.

2. تقسيم النفقات العامة حسب دوريتها

أ النفقات العامة العادية : هي تلك التي تتفق بشكل دوري و منتظم سنويا دون أن يعني هذا الانتظام و التكرار ثبات مقدار النفقة أو تكرارها بالحجم ذاته و مثالها الرواتب و الأجور, نفقات الصيانة, العدالة و فوائد القروض العامة و نفقات الإدارة العامة للدولة

ب - النفقات العامة غير العادية (الاستثنائية): هي النفقات التي لا تتكرر بانتظام و لا تتميز بالدورية فهي تحدث على فترات متباعدة و بصورة غير منتظمة و مثالها الاستثمارات الضخمة, نفقات الحرب و النفقات اللازمة لمواجهة الكوارث الطبيعية.

2 النفقات الإدارية و الرأسمالية: تقسيم حديث يعتبر امتداد لتقسيم القديم, النفقات العادية و غير العادية فالعادية تمثل الإدارية في حين الغير العادية تمثل الرأسمالية (التجهيز), و لكن مع التطور الحالي أصبحت النفقات الرأسمالية عادية أما الغير العادية فتمثلت في الكوارث الطبيعية و الحروب.

4 تقسيم النفقات العامة تبعا لأثرها على الإنتاج القومي

أ النفقات العامة الحقيقية: تتطوي بصفة عامة على النفقات العامة التي تؤدي مباشرة إلى زيادة الإنتاج القومي و هي النفقات المنتجة التي تتم بمقابل تتمثل في السلع و الخدمات و منها مرتبات و أجور موظفي الدولة و النفقات اللازمة للقيام بالخدمات التعليمية و الصحية أو القيام بالمشروعات الإنتاجية و ما يتطلبه من معدات و تجهيزات مادية و خبرات فنية لإدارتها و ينشأ الأثر المباشر لهذه النفقات خلال و جود طلب فعال من جانب الدولة يؤثر على حجم و نوع الإنتاج و يولد دخلا ممن يزودون الدولة بهذه السلع و الخدمات (الطلب الفعال) .

ب النفقات العامة التحويلية: تلك النفقات التي تؤدي مباشرة إلى زيادة الإنتاج القومي و لا تفعل بصورة مباشرة سوى أنها تحول القوة الشرائية فيما بين الأفراد و الجماعات أي لا تعدو كونها تعيد توزيع الدخل القومي و هي عادة تتم بدون مقابل .

المطلب الثاني: الإيرادات العامة

تعتبر الحكومة وحدة اقتصادية مهمة تحتاج إلى أرصدة مالية لتمويل نشاطها العام وتعرف الإيرادات على أنها * الموارد الاقتصادية التي تحصل عليها الدولة في شكل تدفقات نقدية من أجل تغطية النفقات العامة بهدف إشباع الحاجات العامة* (1) ونتيجة لتطور دور الدولة و جعلها مسؤولة عن التوازن الاقتصادي و الاجتماعي لم تعد الإيرادات العامة وسيلة لتغطية النفقات العامة اللازمة لقيام الدولة بوظيفتها التقليدية

(الأمن, الدفاع, القضاء) بل أصبحت أداة من أدوات السياسة المالية مما أدى إلى تطور حجم الإيرادات العامة و إلى تعدد أنواعها , و إن الأهمية النسبية لكل نوع منها قد تغيرت تبعاً لتغيير طبيعة النظام السياسي و الاقتصادي , وقد قسم المهتمون بالمالية العامة الإيرادات حسب معايير مختلفة حسب طبيعة و متطلبات النظام السائد. سنتعرض إلى الإيرادات العامة التي نجدها تقريبا في كل الدول.

الفرع الأول: الإيرادات الضريبية

يعتبر هذه النوع من الإيرادات من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة في العصر الحديث ولا ترجع أهمية هذا المصدر لكبر حجمه المطلق والنسبي إذا ما قورن بغيره من مصادر الإيرادات الأخرى وإنما لمدى تأثير الضرائب علي النواحي السياسية و الاقتصادية والاجتماعية فالضرائب من أهم أدوات السياسات المالية العامة التي تستخدمها الدولة للتأثير علي النشاط الاقتصادي بهدف تحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية ولهذا اخذ مفهوم الضريبة مكانة مهمة في دراسة علم المالية العامة

(1) محمود حسين الوادي , زكريا أحمد عزام , مرجع سابق,ص52

1 **تطور مفهوم الضريبة** : كان في السابق ينظر إلى الضريبة على أنها سعر مقابل حماية الدولة للحرية الفردية وبالتالي كانت هذه النظرية (نظرية المساومة) تنص على أن كل فرد يحتاج للخدمات العامة عليه أن يدفع مقابل ذلك وكأن الضريبة أمرا اختياري على الأفراد أن يدفعوها كالسعر مقابل السلع و الخدمات التي يطلبونها هذه النظرية أكدت على حقوق الأفراد أمام تزايد قوة الدولة فجعلت العلاقة بين الحكومة و دافع الضرائب قريبة الشبه بالعلاقة بين البائعين و المشتريين في القطاع الخاص(1)

أما النظرية الحديثة للضرائب على أنها إسهام من أفراد المجتمع من اجل الاستعمال العام دون تحقيق منفعة مباشرة لدافع الضريبة والتي كانت نتيجة لنمو روح الجماعة نحو تحمل العبء العام وتفترض هذه النظرية على وجود مصلحة مشتركة عامة بين أفراد المجتمع تقوم الدولة على رعايتها و حمايتها و لهذا لا بد من وجود موارد اقتصادية تتمكن بواسطتها الدولة إشباع حاجاتهم فأصبحت الضريبة أمرا إجباريا وليس اختياريا .

2 **تعريف الضريبة**: هي فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصفة نهائية و بدون مقابل

، كأداة مالية تلجأ إليها الدولة من أجل تحقيق أهدافها عبر مقتضى إيديولوجي.(2)

3 -**خصائص الضريبة** :

اقتطاع مالي يتم بصورة نقدية: خلافا لما كان هو السائد فقد أصبحت الضريبة تفرض نقدا عوض عينا.

الضريبة تفرض جبرا: بقوة القانون فهي من أعمال السيادة للدولة فالمشرع هو الذي يحدد الضريبة ووعاءها ومعدلها و جميع الإجراءات الخاصة بها و أي امتناع للمكلف بالضريبة يعرض لعقوبات قانونية صارمة.

لضريبة بدون مقابل: الضريبة لا تعود بالنفع مباشرة على المكلف بدفعها و إنما يتحصل

على عدة منافع غير مباشرة.

الضريبة تهدف إلى تحقيق لنفع العام: تسعى الضريبة إلى تغطية النفقات العامة و

تحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية.

(1) محمود حسين الوادي , زكريا أحمد عزام , مرجع سابق, ص54

(2) يونس أحمد البطريق , اقتصاديات المالية العامة , دار الجامعة , بيروت, 1985 ص 122

الضريبة تؤدي بصفة نهائية: فلا يجوز للمكلف الذي يدفعها أن يطالب باسترجاعها تحت أي ظرف من الظروف.

الضريبة فريضة عامة: أي تعتبر التزاما شخصيا يكون شاملا و ينطبق على جميع الأفراد في الدولة سواء كان شخصا طبيعيا أو اعتباريا.

4 المبادئ العامة و الأساسية للضريبة: الضريبة تشكل في الظروف المالية الحالية

أهم مورد من الموارد المالية كما تشكل في الوقت نفسه أهم الأعباء المالية على المكلفين بها، و بالتالي من الضروري أن يراعي التنظيم الفني للضريبة التوفيق بين مصلحة الخزينة و مصلحة المكلفين بالضريبة أي بين الحصيلة و العدالة ، و لهذا وضع آدم سميث أربع قواعد للتنظيم الفني للضريبة تتمثل في:

أ-العدالة لا تعني العدالة الضريبية بأن المكلفين بها يدفعون نفس المبلغ أو نفس القسط و إنما تعني بالعدالة الضريبية تحقيق نقطتين أساسيتين في السياسة المالية للدولة :

- أن كل الأشخاص يشاركون في الأعباء العامة للدولة.

- كل شخص يشارك في الأعباء العامة لدولة يشارك فيها حسب المقدرة التكاليفية و التي تعني مستوى الدخل و الحالة الاجتماعية.

ب-اليقين مفاد هذه الفكرة أنه يجب أن تكون الضريبة محدودة المعالم من حيث سعرها أو مبلغها، و وعائها، موعد تحصيلها، طريقة دفعها، إعفاءاتها، تخفيضاتها و الجزاءات المترتبة في حالة التأخر أو عدم دفعها.

ت-الملائمة في الدفع : معناها أنه يجب أن يتلاءم موعد دفع الضريبة مع موعد تحقيق الوعاء الخاضع للضريبة مثلا ضريبة الدخل الإجمالي الخاصة بالمرتبات و الأجور فان المشرع يمنح فترة أطول من فترة تحقيق الدخل بحيث يمكن دفعها في

15 يوم الموالية للشهر المعني بالدخل

ث-الاقتصاد في النفقات: تعني هذه القاعدة أنه يجب أن يضغط في نفقات الجباية إلى أدنى ما يمكن حتى يكون الفرق بين الجباية و تكاليف الجباية أكبر ما يمكن .

5 أهداف الضريبة

أ-هدف مالي:تعتبر الضرائب أهم أنواع الموارد العامة التي تستعين بها الدولة

في تغطية نفقاتها المتنوعة و المتزايدة إلا أن هذه الأهمية تختلف من دولة إلى أخرى حسب النظام الاقتصادي والسياسي لهذه الدولة، ففي الجزائر مثلا و رغم الإصلاحات الجبائية التي بدأت بتطبيقها الجزائر سنة 1992 فان الضريبة لا تمثل موردا ذو أهمية في تمويل ميزانية الدولة، بحيث نجد حوالي 60% من هذه الموارد ممثل في الجباية البترولية و التي تعتبر مورد غير عادي.

ب- هدف اقتصادي: يمكن لدولة أن تستعمل الضريبة كأداة ضبط اقتصادي بحيث يمكنها استعمال الضريبة كوسيلة مالية للتأثير في مختلف الفعاليات الاقتصادية، فالضريبة الغير مباشرة مثلا تؤثر في تشكيل السعر بحيث (السعر يساوي تكلفة الإنتاج + هامش ربح + الرسم على القيمة المضافة) وبالتالي فان تغير نسب الرسم على القيمة المضافة يؤثر مباشرة على مستوى الأسعار مما يجعل النشاط الاقتصادي كالاستهلاك يتأثر.

ح هدف اجتماعي: يقصد به استعمال الضريبة لتحقيق أهداف ذات صيغة اجتماعية، فيمكن استخدامها لإعادة توزيع الدخل المحدود لفائدة الفئات المحدودة الدخل و ذلك بهدف التقليل من الفوارق الاجتماعية الموجودة بين مختلف الفئات ويتم ذلك بفرض الضرائب على الطبقة الغنية و تخصيص مواردها لزيادة دخول الطبقة الفقيرة.

خ هدف سياسي: أي أن الضريبة مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية و الاجتماعية العامة، ففرض رسوم جمركية عالية على منتجات بعض الدول و تخفيضها على منتجات أخرى يعتبر استعمالا للضريبة لأهداف سياسية كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة، فالضريبة على المستوى الخارجي تستعمل من أجل تسهيل المعاملات التجارية مع بعض الدول عن طريق منح التسهيلات الجمركية، كما يمكن أن تستعملها الدولة للحد أو مقاطعة منتجات و سلع دول أخرى من أجل تحقيق أغراض سياسية، أما على المستوى الداخلي فتعتبر الضريبة كأداة في يد السلطة الحاكمة أو بعض القوى الاجتماعية لسيطرة على دواليب الحكم لممارسة نفوذها على باقي المجتمع .

6 - الأشكال المختلفة للضريبة

أ - من حيث نقل العبء الضريبي: يمكن نقل عبء الضريبة عن طريق ما يسمى بالضرائب غير المباشرة بحيث تكون هذه الأخيرة محملة في أسعار المنتوجات و الخدمات المباعة بحيث أن الشخص الخاضع لها يمكن له نقل عبئها إلى أشخاص آخرين عن طريق معادلاته أثناء عمليات الشراء و البيع فالرسم على القيمة المضافة TVA كضريبة غير مباشرة يدفعها المكلفين بها مؤقتا بحيث يمكنهم استرجاعها عند بيعهم للمنتوجات و لهذا السبب نقول أن كل نقل للعبء الضريبي نكون في صدد الضريبة الغير مباشرة.

أما الضرائب المباشرة فان المكلف بها هو الذي يتحمل عبئها ولا يمكن نقل العبء الضريبي بالنسبة للضرائب المباشرة إلا في حالات نادرة(1). كما يمكن التمييز بين النوعين من خلال الوعاء الضريبي (الوعاء الضريبي هو قيمة العناصر الخاضعة للضريبة) فالضرائب المباشرة تكون على الوعاء من حيث وجوده في حوزة المكلف أما الضرائب الغير المباشرة فهي التي تفرض على حركة الوعاء في المعاملات التجارية مثل ضريبة المبيعات , و هناك زاوية أخرى يمكن النظر إليها من حيث الوعاء الضريبي فإذا فرضت الضريبة على وعاء يتميز بالثبات و الاستمرار كانت الضرائب مباشرة أما الضرائب الغير المباشرة تفرض على وقائع غير منتظمة الحدوث بالنسبة للمكلف.

و يمكن أن نستخلص من هذه المعايير أن الضرائب التي تفرض على واقعة وجود عناصر الثروة من دخل أو رأس مال تعتبر من بين الضرائب المباشرة و التي تفرض على وقائع تمثل اتفاقا أو تداولاً لعناصر الثروة تعتبر من بين الضرائب الغير المباشرة.

(1) حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 200،

كما يمكن أيضا أن نعتبر الضرائب المباشرة بأنها تلك الضريبة التي تفرض على واقعة وجود الثروة من دخل و رأس مال (1)

و تمتاز بمجموعة من الخصائص (2)

1 تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع لأنها ترتبط مع القدرة على الدفع.

2 تعتبر ضرائب شخصية أي أنها تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف.

3 تعتبر من الأدوات الفعالة في إعادة توزيع الدخل و الثروة بين فئات المجتمع.

و رغم هذا فقد وجهت لها عدة انتقادات أهمها:

1 حصيلتها تتأخر في الوصول إلى خزينة الدولة لان تقدير الوعاء الضريبي يتأخر.

2 ثقل عبئها على المكلف لأنه يشعر بها نتيجة لوضوحها.

3 يدفع المكلف مبالغ كثيرة في نهاية السنة المالية مما ينتج عنها عدم الملائمة للمكلف

4 لها آثار عكسية على العمل و الادخار مثل ضرائب الدخل.

5 عدم وفرة الحصيلة الضريبية في البلدان التي لا تتمتع سوى بعدد قليل من الأفراد بدخل مالي.

أما الضرائب الغير المباشرة ترتبط باستخدام الأموال أو إنفاقها و تعتبر من أقدم الأشكال المستخدمة في معظم دول العالم و بالرغم من ان الأهمية النسبية لهذه الضرائب في الدول المتقدمة تناقصت و ذلك بسبب ازدياد الإيرادات من الضرائب المباشرة إلا أنها تعتبر من المصادر الرئيسية لإيرادات الدول النامية و ذلك لسهولة تطبيقها ومن خصائصها:

(1) د.علي زغدور، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر 2006 ص 198

(2) محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام ص 62، 61

- 1 تعتبر أكثر ملائمة بالنسبة للمكلف لأنها تكون بنسبة قليلة و حسب حدوث الواقعة.
- 2 مبالغها تكون غير ظاهرة أمام المكلف لأنها تكون ضمن سعر السلعة لذلك يكون عبئها على المكلف اقل.
- 3 سرعة جبايتها ووفرة التحصيل لان تدفق الإيراد منها مستمر للخزينة.
- 4 إمكانية التهرب من دفعها ضئيلة و تتمتع حصيلتها بالاتساع و المرونة.
- 5 تعتبر من الأدوات المهمة في توجيه النشاطات الإنتاجية و الاستثمارية في الاقتصاد القومي.

أما الانتقادات الموجهة إليها فتمثلت في :

- 1 تتنافى مع مبدأ المقدررة على الدفع حيث لا تميز بين دافعها إذا كان ذو دخل مرتفع أو منخفض و بالتالي فهي غير عادلة إلا ان بعض الدول تفرض ضريبة عالية على السلع الكمالية و ضريبة اقل على السلع الضرورية.
- 2 تساعد على زيادة قوى التضخم في الاقتصاد لأنها تزيد من سعر السلع.

ب-الضريبة الوحيدة و الضرائب المتعددة:

ان نظام الضريبة الوحيدة كان الطابع المميز للأنظمة الضريبية البدائية ,و يقصد بنظام الضريبة الوحيدة اعتماد الدولة في إيراداتها على ضريبة واحدة فقط ,و يقوم نظام الضريبة الوحيدة على ضريبة واحدة تفرض على موضوع واحد أي وعائها واحد بصفة أساسية كنتاج الأرض أو الثروة .

ومن أمثلة نظام الضريبة الوحيدة ما نادى به الفيزوقراطيون في القرن الثامن عشر من فرض ضريبة واحدة على الناتج الصافي للزراعة و إلغاء نظام الضرائب المتعددة الذي كان سائدا في فرنسا آنذاك و يرجع ذلك إلى ان الطبيعيين اعتبروا الناتج الصافي من الزراعة هو مصدر الثروة,و من ثم لا جدوى من فرض ضرائب على الأنشطة الأخرى ,أما نظام الضرائب المتعددة و هو ما تأخذ به النظم الضريبية

الحديثة، يقوم على تنوع الضريبة و تعدد الأوعية الضريبية بحيث يضم الوعاء الضريبي كل أوجه النشاط الاقتصادي و من أمثلتها، الضرائب على دخول الأفراد، الضرائب على الأعمال، الضرائب على الإنفاق، الضرائب على الإنتاج، الضرائب الجمركية... الخ. (1)

يرى أنصار الضريبة الواحدة أنها أسهل من ناحية التنظيم و الإدارة و الجباية، في واقع الأمر ان هذا النظام لا يقوم على أي منطق اقتصادي سليم، ذلك ان هذا النظام ينصب على نوع واحد أو موضوع واحد من النشاط الاقتصادي مما لا يبرر إعفاء بقية الأنشطة الاقتصادية من الضريبة، كما ان نظام الضريبة الوحيدة يؤدي إلى عدم مرونة هذه الضريبة من جهة و انخفاض حصيلتها من جهة أخرى، بالإضافة إلى شعور الخاضعين لها بثقل عبئها مما يدفعهم إلى محاولة التهرب منها .

بينما نظام الضرائب المتعددة اقرب إلى تحقيق العدالة من الضريبة الوحيدة و ان الضرائب المتعددة تستطيع تحقيق الأهداف المتعددة للسياسة المالية

ج- من حيث المصدر

- **ضريبة على الأشخاص:** وهي الضريبة التي تفرض على الشخص في حد ذاته بدون أن تأخذ بعين الاعتبار ما يمتلكه هذا الشخص من أموال أو مداخيل إلا أن هذا النوع لا وجود له الآن في الأنظمة الضريبة الحديثة بل كان موجود عند المدارس الاقتصادية الكلاسيكية بحيث كان الأشخاص المقيمون في الدولة يدفعون مبلغ من المال على كل شخص من أفراد العائلة للحاكم .

(1) د . عاطف صدقي، المالية العامة، دار النهضة العلمية القاهرة، 1969، ص30

- **ضريبة على الأموال:** إن كل الأنظمة الجبائية الحديثة تعتمد في فرض لضرائب المختلفة كمصدر لها الأموال التي يمتلكها الشخص سواء كان الشخص شخص طبيعي و الذي يتحصل على دخل مختلف الأصناف أو مؤسسة شخص معنوي محققة الأرباح فضريبة IRG مصدرها الدخل الذي يحققه الشخص و ضريبة IBS مصدرها الأرباح المحققة في المؤسسة و TVA مصدرها رقم الأعمال أو مبلغ المبيعات التي يحققها الخاضعون لها وكل هذه الأصناف هي أموال محققة أو محصل عليها من طرف المكلفين بالضريبة.

د- من حيث الواقعة المنشئة للضريبة

- **واقعة الإنتاج:** بمجرد إدخال تحويل من مادة أولية إلى مادة نصف مصنعة أو مصنعة فان هذا الإنتاج للمواد يصبح خاضع لضريبة على الإنتاج وذلك قبل خروج هذه المواد من المصنع.
- **واقعة الاستهلاك:** إن واقعة الاستهلاك تتطلب إنفاق جزء من الدخل وان كل عمليات الإنفاق تخضع لضرائب غير مباشرة سواء كانت العملية تخص أشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كإجراء المؤسسة لمواد أولية تجعل هذه الأخيرة تدفع الرسم على القيمة المضافة وكذلك الأشخاص الطبيعيين الذين يقومون بشراء و استهلاك للمواد يدفعون ضرائب غير مباشرة متضمنة في أسعار تلك المواد .
- **واقعة تحقق الدخل:** من أهم أنواع الضرائب هي الضرائب على الدخل فيخضع كل دخل محقق مهما كان صنفه إلى ضريبة معينة والنظام الضريبي الجزائري قد جمع كل ضرائب الدخل في ضريبة واحدة هي الضريبة على الدخل الإجمالي سواء كان هذا الدخل محقق من طرف شخص طبيعي أو معنوي.
- **واقعة تملك رأس المال:** إذ انتقل رأس المال من شخص لأخر يتولد عنه خلق ضريبة على رأس المال ومن أمثلة هذه الضرائب الضريبة على أرباح الشركات.

هـ- من حيث السعر :إذا نظرنا إلى الضريبة من حيث سعرها فإن كل الضرائب إما أن تكون ضريبة نسبية أو ضريبة تصاعدية.

أ -الضريبة النسبية :هي تلك الضريبة التي تفرض بنسبة واحدة مهما اختلف مستوى الدخل و تعتبر هذه الضريبة غير عادلة بحيث أنها تؤثر على أصحاب المداخل الضعيفة

ب - الضريبة التصاعدية : هي تلك الضريبة التي تزداد نسبتها كلما ارتفع مستوى الدخل و يتميز بين التصاعدية المباشرة و التصاعدية بالشرائح .

الفرع الثاني:الإيرادات غير الضريبية: تأتي من ممارسة الدولة لوظيفتها و عموماً تؤخذ الإيرادات الإدارية من قبل الحكومة مقابل خدمات عامة ينتفع الفرد منها بصورة مباشرة و تكون في حدود تكلفة الخدمات المقدمة أو بما يساوي المنفعة التي يستفيد منها الفرد و أهم هذه الإيرادات:

1-الرسوم:مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى مؤسساتها العمومية مقابل منفعة خاصة يحصل عليها الفرد إلى جانب منفعة عامة تعود على المجتمع ككل .(1)

و هنا يجب أن نرى أن تقدير و تحديد قيمة الرسم لا يتم على أساس المنفعة الخاصة التي تعود على دافع الرسم حيث تحدد وتعديل قيمتها بطريقة تحكيمية دون الأخذ في الاعتبار التكاليف المالية للخدمة و في الغالب يعود تحديد الرسم إلى أمور تاريخية و بهذا فإنه يمكن تحديد المنفعة الخاصة لخدمة العامة بتحديد المستفيدين منه و لكن يصعب قياسها كمياً و تقويمها مالياً كالخدمات.

(1) محمد عباس محرزى , مرجع سابق ص158

و لهذا لا يمكن أن تكون قيمة المنفعة الخاصة أساسا لتحديد قيمة الرسم.

2- الرخص: هي مبالغ نقدية تأخذها الحكومة من الأفراد مقابل ما تسمح لهم الاستفادة من القيام بنشاط معين، فالترخيص لا يعتمد على تقديم خدمة محدودة النوع للأفراد كما هو الحال في الرسوم مثل رخص المهن التجارية، رخصة قيادة السيارات...
الترخيص يتضمن السماح بمزايا أو الاستفادة من القيام بنشاط ما يعتبر من جانب معين خدمة لذلك المستفيد.

3- الأتاوة: اقتطاع مالي تفرضه الدولة على بعض أفراد المجتمع الذين يستفيدون من بعض النشاطات و المشروعات العامة (1) فمثلا تزداد قيمة الأراضي و العقارات نتيجة قيام الدولة بمشروعات عامة مثل فتح الشوارع و تمديد شبكة الماء و الكهرباء... الخ... أن هناك منافع قد تحققت لمالكي تلك الأراضي و العقارات في صورة مكاسب رأسمالية غير مكتسبة بجهدهم، فالدولة هنا تأخذ جزءا من المكاسب من اجل تغطية تكاليف تلك المشروعات التي أسهمت في تحقيق تلك المكاسب. مقدارها يجب ألا يزيد على قيمة التحسينات التي قامت بها الدولة.

4- الغرامات: هي الأموال النقدية التي تفرض على الأفراد المخالفين و ذلك عقوبة لهم، و الهدف من تطبيق الغرامات يكون من اجل تطبيق سيادة القانون و يحدد القانون مبلغ الغرامات على المخالفين و يعتمد مقدار الغرامة على مدى درجة المخالفة و الاعتداء دون النظر إلى مقدرة الممول على دفع الغرامة.

(1) محمود حسين الوادي، أحمد عزام، مرجع سابق، ص 98

مما سبق يفهم أن الإيرادات الإدارية باستثناء الغرامات تكون مقابل خدمات عامة تقوم بها الدولة لأفراد المجتمع بالإضافة إلى وجود المنفعة الخاصة في هذه الخدمة مع عدم الإقلال من وجود نفع عام في هذه الخدمات يشمل مصلحة المجتمع كله.

الفرع الثالث: إيرادات مختلفة أخرى:

I. إيرادات الدولة من أملاك الدومين: تمتلك الدولة عادة نيابة عن شعوبها مصادر معينة لثروات لسد نفقاتها و الاستخدامات الأخرى و تقسم أملاك الدولة بوصفها شخصا معنويا إلى نوعين من الأملاك:

أ- الأملاك العامة أو الدومين العام: وتتمثل في الطرق العامة و الجسور و السدود و الموانئ و الكهرباء و كل شيء مخصص للاستخدام العام لكل من يريد الاستفادة منه شرط أن يلتزم بالقيود التي تضعها السلطة العامة لهذه الاستفادة كذلك تعتبر الدوائر الحكومية من الدومين العام لأنها مخصصة للنفع العام أي لكل أفراد المجتمع و ليس لمنفعة طبقة معينة و لا تقصد الدولة من استغلال الدومين العام تحقيق الربح.

ب- الأملاك الخاصة أو الدومين الخاص: هي الأملاك المعدة للاستغلال الاقتصادي بهدف تحقيق الربح و يمكن تقسيم الدومين الخاص تبعا لنوع الأموال التي يتكون منها إلى ثلاثة أنواع وهي :

- الدومين الزراعي و العقاري: و يتكون من الأراضي الزراعية و الغابات و المصائد و المناجم و المحاجر و مصادر الثروة المعدنية و لقد كان الدومين الزراعي من أقدم أنواع الدومين الخاص و لكن فقد هذا النوع قيمته في الفكر المالي الحديث باعتبار إن استغلال الفرد للأراضي الزراعية أجدى من الاستغلال العام أما بالنسبة للغابات و الناجم و المحاجر و مصادر الثروة المعدنية فان ملكيتها يجب أن تكون بيد الدولة لدورها الحيوي في مختلف أوجه النشاط الاقتصادي باعتبارها ثروة قومية يجب الحفاظ عليها .

• **الدومين التجاري و الصناعي :** تزايدت أهمية هذا الدومين و اتسعت من خلال تدخل الدولة في النشاطات الاقتصادية بعد التطور الذي حصل على واجباتها و بذلك مارست الدولة التجارة و أقامت المشاريع الصناعية الكبرى لإنتاج البضائع، ومن الطبيعي أن هذه الأملاك تختلف في حجمها و سعتها حسب طبيعة النظام الاقتصادي القائم من دولة ذات الأنظمة الاشتراكية يكون فيها حجم القطاع العم كبيرا و دوره رئيسي إلى دولة ذات أنظمة رأسمالية و التي تعتمد على الملكية الخاصة لوسائل الإنتاج .

• **الدومين المالي :** يعد هذا الدومين من أحدث أنواع الدومين الخاص و يقصد به حق الدولة في إصدار النقود و محفظتها من الأوراق المالية كالأسهم و السندات و المملوكة للدولة (1).

II. القروض العامة : القرض العام هو * مبلغ من المال سواء كان عينا أو نقدا يدفع للدولة أو أحد أشخاص القانون العام من قبل وحدات اقتصادية محلية أو أجنبية بصورة احتياطية و بموجب عقد يستند إلى تصريح مسبق من قبل السلطة التشريعية تتعهد الدولة بدفع فوائد على مبلغ القرض و سداد أصل القرض و يتميز بين قسمين

✓ **القروض الداخلية :** تتميز بين

- **القرض الحقيقي :** هي القروض التي تحصل عليها الدولة من

الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين المقيمين فوق أرضها

- **القرض الظاهري :** هو اقتراض الدولة من البنك المركزي حيث

يدفع البنك المركزي مبالغ نقدية من الأرصدة المجمدة لديه للحكومة مقابل سندات دين تصدرها الحكومة و هذا يكون على شكل فتح حساب دائن للحكومة بمبلغ القرض و مقابل ذلك تمنح الحكومة البنك المركزي حق إصدار أوراق نقدية جديدة لا تؤدي إلى تغطية خاصة سوى سند دين على الدولة.

✓ **القروض الخارجية** يكون هذا حين تقترض الدولة من وحدات اقتصادية أجنبية و في العادة تلجأ الدولة إلى هذا النوع من الاقتراض حين لا تكفي المدخرات المحلية لتمويل المشروعات التي تسعى الدولة إلى إقامتها و ذلك لتحقيق أهداف التنمية . هذه القروض تساعد الدولة في الحصول على عملة أجنبية تتمكن بها من شراء سلع و خدمات من الخارج يتم دفع القرض و فوائده بالعملة الأجنبية قد تثير مشكلات بين الدائن و المدين حيث تعجز الدولة عن سداد الدين و عدم الوفاء بالتزاماتها و هنا قد يتم اللجوء إلى القانون الدولي لحلها و أحيانا تتدخل الدولة الدائنة في الشؤون الداخلية للدولة المدينة.

في الجزائر تم تقسيم الإيرادات في الميزانية الى قسمين:

1- إيرادات عادية : تنقسم الى :

- الإيرادات الجبائية
- الإيرادات العادية
- الإيرادات الأخرى

2- إيرادات غير عادية : تتمثل في :

- الجباية البترولية

ان الإيرادات الجزائرية تعتمد على الجباية البترولية بالرغم من الجهود المبذولة لزيادة نسبة الجباية العادية لكن تبقى نسبتها ضئيلة حيث لا تتجاوز نسبة 37.75 % كمتوسط للسنوات الخمسة الأخيرة و هذا ما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم: (1) النسب المئوية لتطور الإيرادات بالجزائر :

2011	2010	2009	2008	2007	السنوات	نوع الإيراد
%44.26	%34.67	%33.05	%39.27	%37.51		الإيرادات الجبائية
%1.27	%1.45	%6.10	%3.56	%1.27		الإيرادات العادية
%5.26	%4.30	%5.40	%6.78	%7.24		إيرادات أخرى
%49.20	%59.57	%58.44	%56.43	%53.98		الجباية البترولية

المراجع : الجرائد الرسمية الجزائرية لسنوات 2010/2009/2008/2007/2006

المبحث الثالث : الموازنة العامة للدولة : في هذا المبحث سنتطرق إلى الميزانية أو الموازنة ، يختلف المصطلح لكن المعنى واحد ، لكن المصطلح الأكثر قربا للمعنى الحقيقي هو الموازنة ، لأنه يعبر عن الميزانية التقديرية و ليس الفعلية، و باللغة الفرنسية budget وليس ، bilan لكن المشرع الجزائري اعتمد على مصطلح الميزانية في مختلف قوانينه، وعليه فان الموازنة مرآة تعكس الحالة المالية للدولة في شكل مشروع مستقبلي مبني على أساس تقديرات ، وقد وضعت لها قوانين و قواعد حتى تكون أكثر مصداقية و واقعية .

المطلب الأول: ماهية الموازنة العامة للدولة

الفرع الأول : تطور و مفهوم الموازنة العامة

1 - نشأة الموازنة العامة

إن المفهوم البسيط للموازنة المتمثل في ضبط الإيرادات و النفقات كان سائدا منذ القدم ' فقد احتوت بعض مؤلفات أرسطو و أفلاطون إشارات واضحة للمبادئ و الأصول التي تقوم عليها الإيرادات و النفقات و كذلك حاول العراقيون و المصريون القدماء وضع جداول و حسابات توازن بين الإيرادات و النفقات , فمسلة حمو رابي فيها إشارات إلى موضوع كيفية تنظيم الضرائب و جبايتها و كيفية التصرف بالأموال.

أما فكرة إعداد موازنة لنفقات و إيرادات الدولة عن فترة مقبلة بالصورة التي هي حاليا فكرة حديثة العهد تزامن ظهورها مع عصر النهضة و ظهور مفهوم الدولة الحديثة فتطورت مؤسسات الحكم و أخذت شكلا دستوريا و ظهر مجلس النواب في بعض الدول الأوربية و هؤلاء النواب أخذوا يطالبون بحقهم في معرفة أسباب عرض الضرائب و مقدارها و طرق جبايتها و حققت أول نجاح لها سنة 1628 في إنجلترا عندما أصبح ضرورة اعتماد الإيرادات و المصروفات من السلطة التشريعية - مملي الشعب - و

الإذن للملك شارل الأول في جباية الضرائب من الشعب لتمويل النفقات العامة و استقر هذا المبدأ نهائيا في سنة 1688 في دستور الحقوق الذي أعلن عدم مشروعية جباية أية

أموال من الشعب إلا بمقدار و بمواعيد يوافق عليها البرلمان و تطورت الفكرة إلى أن طالب النواب بضرورة الرقابة على كيفية إنفاق حصيلة الضرائب و مناقشة كافة الإيرادات و النفقات الخاصة بالدولة. (1)

2 تعريف الموازنة العامة

لقد تعددت التعارف للموازنة العامة لكنها لا تختلف عن المبدأ الوحيد لذلك سنتناول بعض التعريفات بصفة عامة

1 فقد عرف قانون المالية الفرنسي موازنة الدولة بأنها الصيغة التشريعية التي تقدر بموجبها أعباء الدولة ووارديتها و يؤذن بها , و يقرها البرلمان في قانون الموازنة الذي يعبر عن أهداف الحكومة الاقتصادية و المالية (2)

2 عرفها قانون المالية الأمريكي بأنها صك تقدر فيه نفقات السنة التالية وواردياتها بموجب القوانين المعمول بها عند التقديم و اقتراحات الجباية المبسطة فيها. (3)

3 عرفها القانون الجزائري بأنها الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة بالتسيير و الاستثمار و منها نفقات التجهيز العمومي و النفقات بالرأسمال و ترخص بها (4)

(1) F .ADAM ,O.FERRAND,R.RIOUX,FINANCES PUBLIQUES,2EDITION,PRESSES DE SCIENCE.PO.ET DALLOZ ,France,2007,P27.

(2) محمد طاقة'هدى العزاوي'المالية العامة'مرجع سابق'ص167

(3) محمد طاقة'هدى العزاوي'المالية العامة'مرجع سابق'ص168

(4)المادة'06'القانون رقم 17/84 المؤرخ في 07 جويلية 1984 (المتضمن القانون المتعلق بالمالية)

3 الفرق بين الموازنة الخاصة بالمشروع و الموازنة العامة للدولة

جدول رقم: (2)

الموازنة العامة للدولة	الميزانية الخاصة بالمشروع
1 تبين ما تعتمده الحكومة إنفاقه و ما تتوقع الحصول عليه من إيرادات في الفترة المقبلة	1 عبارة عن وثيقة مالية تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمشروع في لحظة معينة
2 تعبير مالي عن برنامج عملي لمرحلة قادمة تمت مناقشته من قبل السلطة التشريعية قبل اعتماده فالموازنة هي الأساس في تطبيق فكرة الميزانية التقديرية في المنشآت الخاصة	2 تعكس حقيقة الوضع المالي في لحظة معينة وفقا لأسس محاسبية معينة و بالتالي فهي تتناول مرا واقع لا مفر من الاعتراف به ومن ثم لا مبرر لاعتماده مادام ليس بالإمكان رفضه
3 الموازنة تهدف لتحقيق أغراض و أهداف اجتماعية و اقتصادية , تنمية.	3 للميزانية تهدف إلى تحقيق الربح

4 موازنة الدولة و الحساب الختامي

الحساب الختامي للدولة عبارة عن كشف يسجل به كافة المبالغ الفعلية للنفقات التي أنفقتها الحكومة خلال السنة المعنية و كافة المبالغ التي قامت بتحصيلها خلال نفس السنة و يتبع في التسجيل نفس التبويب و التقسيمات في موازنة الدولة (1)

(1) محمد الصغير بعلى يسرى ابو العلاء مرجع سابق ص 159

كما يعرف على أنه الوجه الفعلي للوجه الاحتمالي للموازنة يغطي نفس السنة المالية

لها (1)

إذا فالحساب الختامي للدولة لسنة معينة يتشابه مع موازنة الدولة لنفس السنة في كل شيء ما عدا الأرقام الواردة فيها حيث تكون أرقام الموازنة تقديرية و أرقام الحساب الختامي فعلية يعتبر الحساب الختامي للموازنة أداة لمراجعة ما قامت به السلطة التنفيذية و ما تعهدت به السلطة التشريعية و هو وسيلة لمتابعة تنفيذ ما اعتمده السلطة التشريعية من برامج وسياسات .

فالحساب الختامي وسيلة لتحسين طرق التقدير و التنبؤ و تقليل الخطأ في إعداد موازنة الدولة و تلافي الأخطار مستقبلا, فهو يعتبر أداة للرقابة و تقييم الأداء و الوقوف على درجة الكفاءة و الإنتاجية في القطاع الحكومي خاصة ما يتعلق بالمال العام.

الفرع الثاني : خصائص الموازنة العامة

1-الصفة التقديرية للموازنة

الموازنة تعد لسنة مقبلة , وبذلك لا يمكن معرفة النفقات التي ستصرف و الإيرادات التي ستجبي بالضبط خلال المدة المذكورة و لكن قد يكون من الممكن تحديد قسم من النفقات بصورة تقريبية كرواتب الموظفين و أقساط الدين العام لكن النفقات الأخرى كنفقات اللوازم و الأشغال و غيرها من النفقات لا يمكن أن تحدد سلفا لأنها تقوم على افتراضات مختلفة يصعب التنبؤ بها من تحضير مشروع الموازنة.

و هذا ما ينطبق أيضا على الإيرادات, فهناك ضرائب تستوفى مثلا عن الأرباح و الضرائب الجمركية فالموارد تأتي من مصادر عديدة و أوعيتها مختلفة و تخضع لظروف متباينة و من الصعب الإحاطة بكل المؤشرات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية الواقعة عليها .

(1) محمد الصغير بعلی, سسرى أبو العلاء مرجع سابق ص159

فمن الطبيعي إذا أن تلعب الاحتمالية دورا كبيرا في تقديرها رغم أن الموازنة الحديثة تبنى على أسس و معايير و وسائل فنية متطورة.

2 اعتماد الموازنة

إن الموازنة لا تصبح وثيقة رسمية جاهزة التنفيذ إلا بعد أن تجاز من قبل السلطة التشريعية بالنيابة عن الشعب , و تعتبر هذه الإجازة من أهم خصائص الموازنة العامة التي تميزها عن الموازنات الخاصة و الإجازة في الموازنة العامة ظهرت نتيجة تقسيم الصلاحيات بين هيئات الدولة , فالحكومة تحضر الموازنة و تنفيذها و لكن البرلمان هو الذي يصوت عليها و يعطي للحكومة الإذن بصرف النفقات و جباية الإيرادات المذكورة في الموازنة

3 الموازنة محدودة المدة (سنوية الموازنة)

توضع الموازنة لمدة من الزمن و تحدد من قبل غالبية الدول بسنة واحدة , فيكون التقدير في الموازنة عندئذ لسنة و يعطى الإذن بالجباية و الإنفاق عن سنة , و قد تم تحديد سنوية الموازنة باعتبار أن أعمال تحضير الموازنة و دراستها و التصويت عليها يتطلب مجهودا كبيرا و وقتا ليس بالقصير و هذا ما لا يسمح بتكرار الأمر أكثر من مرة واحدة في السنة . و لكن مع التطورات الاقتصادية و المفاهيم العلمية الجديدة نجد أن هذه الخاصية لم تعد تتلاءم مع هذه الأخيرة و أن هناك موازنات توضع لأكثر من سنة أو لمدة غير محدودة كالمشاريع الإنشائية الكبرى .

الفرع الثالث: أهمية الموازنة العامة

1 الأهمية السياسية

ان اعتماد الموازنة من قبل البرلمان معنى ذلك مناقشة البرنامج السياسي للحكومة , و إن احتياج السلطة التنفيذية لمصادقة البرلمان يعني تمتع الشعب بحرياته الدستورية و حقوقه الديمقراطية , كما أن الموازنة بما تتضمنه من مؤشرات انفاقية و موارد مالية فهي تكشف عن السياسة العامة للدولة اتجاه المجتمع و يستطيع البرلمان أثناء مناقشة الموازنة فرض رقابة على أعمال السلطة التنفيذية كما يستطيع عن طريق رفض اعتماد معين في مشروع الحكومة إجبارها على العدول عن سياسة اقتصادية أو اجتماعية معينة أو إجبارها على تنفيذ برنامج معين .

كما أن الموازنة وسيلة سياسية لتغيير أنظمة الحكم فهي تعتبر سلاحا تستطيع به إحراج الحكومة إذا رفضت اعتماد مشروع الميزانية المقدم منها ومن ثم فقد تضطرها إلى الاستقالة .

يختلف تأثير السلطة التشريعية حسب نوع الحكم السائد ففي الدول الديمقراطية التي يكون فيها مركز الثقل السياسي للمجالس النيابية التشريعية يكون لهذه المجالس حق اعتماد الميزانية أما في الدول الاشتراكية أين يكون مركز الثقل فيها للسلطة التنفيذية فيكون لهذه السلطة حق اعتماد الميزانية و يبقى للمجالس البرلمانية هذا الحق في الوقت الذي يكون للسلطة التنفيذية وسائلها لسيطرة على هذه المجالس.

2 الأهمية الاقتصادية

للموازنة العامة دورا فعال في تحقيق التوازن الاقتصادي و ذلك عن طريق استخدام السياسة الانفاقية و الايرادية , ففي حالة الكساد تتدخل الدولة لتعمل على زيادة النفقات و تخفيض الضرائب لرفع القوة الشرائية لدى الأفراد مما يؤدي إلى زيادة الطلب الخاص بالإضافة إلى الطلب الحكومي و بذلك يخرج الاقتصاد من أزمتة و يدخل مرحلة الانتعاش الاقتصادي ,

أما في حالة التضخم و عندما يكون العرض تقوم الدولة بتخفيض نفقاتها و رفع نسبة الضرائب بهدف امتصاص القوة الشرائية الزائدة في السوق فيقل الطلب بشقيه العام و الخاص مما يؤدي إلى تخفيض الارتفاع في الأسعار (1)

كما تعكس الموازنة العامة فلسفة النظام وذلك من خلال نفقاتها و إيراداتها , فالتوسع في نفقات القطاع العام يشير إلى توسع دور الدولة في الاقتصاد و إن ازدياد نسبة مساهمة هذا القطاع في الإيرادات العامة يعكس توجه الدولة إلى إتباع سياسة الاقتصاد الموجه, أما إذا كان دور الدولة في الاقتصاد محددًا و نسبة مساهمة الضرائب كبيرة في الإيرادات العامة , فهذا يشير إلى أهمية دور القطاع الخاص في الاقتصاد و توجه الدولة نحو سياسة اقتصاد السوق .

فالعلاقة وثيقة بين النشاط المالي للدولة (الميزانية) و الأوضاع الاقتصادية بكل ظواهرها من تضخم و انكماش و انتعاش بحيث يصبح من المعتذر فصل الميزانية العامة عن الخطة الاقتصادية, و خاصة بعد أن أصبحت الموازنة أداة مهمة من أدوات تحقيق أهداف الخطة الاقتصادية.(2)

3 الأهمية الاجتماعية

إن الموازنة تعكس السياسة العامة للدولة و مدى رغبتها في تحقيق التوازن الاجتماعي من خلال إعادة التوزيع للدخل القومي , حيث تكشف السياسة الضريبية فيما إذا كانت الحكومة تسعى لتقليل الفوارق بين دخول الأفراد و ذلك من خلال الضرائب التصاعدية و تحقيق العدالة الاجتماعية و مدى استعدادها لتكفل بالأوضاع الاجتماعية .

(1) علي العربي و عبد المعطي عساف دور الموازنة العامة و مشكلاتها في الدول النامية' عمان 1986ص49

(2) احمد حمود القيسي 'المالية العامة و التشريع الضريبي' دار الثقافة 'الاردن' 2000ص31.30

المطلب الثاني: القواعد العامة للموازنةالفرع الأول: قاعدة الشمولية و الوحدة**1 -قاعدة الشمولية**

يقصد بها أن تدرج في الموازنة كافة إيرادات و نفقات الدولة مهما كان مصدرها و نوعها دون إجراء مقاصة(1) , فمعظم نفقات الموازنة و إيراداتها مرتبطة ببعضها البعض , فهناك نفقات تصرف في سبيل الحصول على الإيرادات كالنفقات التي تنفق في سبيل الحصول على أموال الضرائب من أجور العمال و اللوازم

لذلك فان هناك أسلوبين لتدوين الإيرادات والنفقات في الموازنة العامة :

الأسلوب الأول: يقيد في الموازنة جميع الإيرادات و النفقات في الموازنة العامة و جميع الأموال التي تنفق من حساب الخزينة مهما كان نوعها و مقدارها و الغاية من إنفاقها دون إجراء أية مقاصة بين الإيرادات و النفقات و هذا ما يطلق عليه بالموازنة الشاملة, فحسب هذا الأسلوب نستنتج أنه يجب الالتزام ب:

- أن يقيد في الموازنة جميع الإيرادات و جميع النفقات على اختلاف أنواعها و مصادرها.
- أن يقيد في الموازنة جميع الإيرادات التي قد تنجم عن بعض النفقات
- أن يقيد في الموازنة جميع النفقات التي يتطلبها تحصيل بعض الإيرادات
- أن لا تجرى أية مقاصة بين الإيرادات و النفقات

(1) F.ADAM,O F.ERRAND,R.RIUUX, EX- OUVRAGE ,P43.

الأسلوب الثاني: إجراء مقاصة بين إيرادات و نفقات كل وحدة , تلك النفقات التي أنفقت في سبيل الحصول عليها , فإذا كانت إيراداتها أكثر من نفقاتها فان صافي الإيراد يظهر في حقل الإيرادات و إذا كانت النفقات هي الأكثر فان صافي النفقات يظهر في حقل النفقات أي تقيد الإيرادات و النفقات في الموازنة العامة الصافية .

و على هذا الأساس فيتم حسم من الإيرادات ما صرف في سبيلها من مصاريف و أن تحسم النفقات ما تكون قد أدخلت الإدارة المختصة من إيراد إلى الخزينة و يطلق على هذا الأسلوب بالنتاج الصافي (1)

و كانت هذه القاعدة متبعة قديما عند العرب و كذلك فرنسا حتى عام 1822 و في إنجلترا حتى عام 1853 و عادت لاستخدامها في سنة 1928 على أيام وزير المالية تشرشال , حيث لجأ إلى إظهار صوافي بعض الموازنات و ذلك لتخفيض أرقام الموازنات الظاهرية و اتبعت في مصر عام 1904 و في تركيا حتى الحرب العالمية الأولى (2)

لكلا الأسلوبين ايجابيات و سلبيات نذكر أهمها :

- إن لأسلوب الناتج الصافي سلبيات تتمحور أساسا في

أ - من الناحية السياسية :يؤدي هذا الأسلوب إلى إخفاء قسم كبير من الإيرادات و النفقات على البرلمان و بذلك فان هذا الأسلوب لا يساعد على التعرف على حجم النفقات و الإيرادات العامة لأن بعضها لم يدرج ضمن جداول الموازنة مما يضعف الرقابة البرلمانية

(1) محمود رياض عطية , موجز في المالية العامة , دار المعارف , مصر 1986 , ص 458

(2) محمد طاقة , هدى العزاوي , مرجع سابق ص 175

ب-من الناحية المالية: فإنه يسهل التبذير و عدم الاقتصاد فيها فمثلا إذا أسرفت الحكومة في نفقات الجباية يصبح من السهل عليها إخفاء هذه النفقات وراء الإيرادات التي تجببها و إذا جبت بعض المرافق إيرادات خاصة لا ذكر لها في الموازنة يصبح من السهل عليها إنفاقها في أوجه لم يجزها البرلمان.

-أما الأسلوب الشامل فإن تطبيقاته المطلقة قد تؤدي إلى عرقلة المعاملات الرسمية و تعقيدها والى خسارة الخزينة أحيانا, إذ أن هذا الأسلوب لا يحفز المرفق على ترشيد نفقاته مادام كل فائض ينجم عنه يذهب للخزينة العامة و لا يشجع على زيادة الجهود المبذولة لزيادة الإيرادات مادامت هذه الإيرادات هي الأخرى ستذهب إلى الموازنة العامة.

و لكن بالرغم من ذلك فإن هذا الأسلوب الأخير تميزه عدة ميزات أهمها :

- الوضوح و الصدق: فالإيرادات و النفقات تقيد في الموازنة على حقيقتها بدون اغفال أو استثناء و بما يضمن بيان حقيقة الأوضاع المالية في الدولة و يكفل بذلك ثقة مراقبة السلطة التشريعية .
- المحافظة على حق البرلمان في الإذن بالجباية و الإنفاق بمعنى أنه لا يمكن جباية أو إنفاق أي مبلغ بدون موافقة البرلمان
- إن إتباع أسلوب الشمول يعني عدم التخصيص في استعمال الإيرادات بل العمل على أن تصب جميع الإيرادات في الخزينة العامة, و منها يجري تمويل الأنشطة المختلفة حسب أولوية الإنفاق العام.

و نتيجة لما يمتاز به أسلوب الشمول فإن جميع الدول أخذت به , إلا أنه توجد بعض الحالات الاستثنائية التي تستوجب عدم الأخذ بهذه القاعدة نذكر بعضها:

استعمال المبالغ التي يهبها أو يوصي بها الأفراد لغاية معينة كإقامة مسجد, فإن هذه المبالغ تخصص في الموازنة العامة التي قدمت من أجلها احتراماً لإرادة الواهب

- المبالغ التي تدفعها البلديات و المحافظات إلى الدولة مساهمة منها في نفقات معينة و تسمى بأموال المساهمة فان هذه الأموال لا يجوز أن تصرف في غير الوجهة التي خصصت لها.
- تخصص واردات بعض المؤسسات العامة ذات الطابع الاستثماري و التجاري كالسكك الحديدية و الهاتف و الكهرباء لنفقاتها الخاصة في موازنة مستقلة أو ملحقة بالموازنة العامة.
- تخصص إيرادات بعض الرسوم لتسديد دين عام كما حصل في بعض الدول أو تخصيص بعض الإيرادات لغايات اقتصادية و اجتماعية و ثقافية و عمرانية.

2 قاعدة الوحدة :

يقصد بهذه القاعدة بضرورة وضع موازنة واحدة تدرج فيها جميع نفقات الدولة و وسائل تمويلها (1), و هذا يعني أن يكون للدولة الواحدة موازنة عامة واحدة , و ذلك لتبسيط معرفة الخطة المالية للدولة بمجرد النظر إليها .ومن مبررات هذه القاعدة:

- من الناحية المالية : إعطاء فكرة واضحة و كاملة عن حالة الدولة

(1) F.ADAM,O F.ERRAND,R.RIUUX, EX- OUVRAGE ,P41

المالية , كما تسهل عمليات المقارنة بين مجموعة الإيرادات و النفقات و بيان ما إذا كان هناك توازن بالموازنة أو عجز لتحديد آثاره و السبل اللازمة لمعالجته أو هناك فائض و ما هي أسبابه و تأثيراته على الاقتصاد الوطني .

من الناحية السياسية : فان تعدد الموازنات يؤدي إلى صعوبة المراقبة من قبل السلطة التنفيذية و التشريعية التي لا يمكنها ممارسة رقابة فعالة و التمييز بين النفقات الضرورية و الغير الضرورية إذ لم تتوفر لها نظرة شاملة لمجموع الإيرادات و النفقات .

أما الاستثناءات من قاعدة وحدة الموازنة و التي أوجبتها بعض الضروريات نذكر :

يرى بعض كتاب المالية المعاصرة أن هذه القاعدة لا تتلاءم مع أعباء الدولة الحديثة بعد أن توسع دورها في الحياة الاقتصادية اذ من غير الممكن أن ندرج نفقات السلطات العامة و القضاء و قوات الأمن و غيرها من النفقات الإدارية في موازنة واحدة إلى جانب نفقات المصالح الصناعية و التجارية و الاستثمارية التي لها أوضاع و حاجات خاصة , حيث يقول العالم الفرنسي لوفيرجر أن قاعدة وحدة الموازنة لم تعد تتلاءم و التطورات السياسية و الاقتصادية التي طرأت على جميع الدول فقد كان هذا المبدأ مقبولاً عندما كانت وظائف الدولة محدودة و نفقاتها قليلة أما وقد اتسعت وظائف الدولة و تضخمت نفقاتها فلم تعد قاعدة وحدة الموازنة مقبولة و لا نافعة.(1)

(1) محمد طاقة'هدى العزاوي'مرجع سابق'ص178

و لضرورة إدارية و خصوصا بعد انتشار مبدأ اللامركزية في الإدارة الحكومية و مناطق تتمتع بالحكم الذاتي برزت ضرورة تمتع هذه الإدارات بنوع من الحرية.

بالإضافة إلى توفير مرونة أوسع لمصالح و هيئات عامة لمساعدتها في أداء أعمالها بكفاءة و ذلك بمنحها حرية التصرف بموازنتها رغم ارتباطها بالهيكل التنظيمي للإدارة المركزية.

لذلك لابد من أن يكون الى جانب الموازنة الاعتيادية موازنات أخرى لكل منها طابعها الخاص وأهمها :

- الميزانية العامة غير العادية.
- الميزانية العامة الملحقة.
- الحسابات الخاصة بالخرينة.
- الميزانية المستقلة

• الاستثناءات الخاصة بقاعدة الوحدة

1 الميزانية العامة غير العادية : نشأت فكرة الميزانية غير العادية عندما لجأت الدولة الى وضع ميزانيات للإنفاق على أغراض استثنائية و كانت هذه النفقات يجري تمويلها أيضا بموازنة استثنائية و ذلك حتى لا تدرج هذه النفقات و الإيرادات بالميزانية العادية و من ثم تتضخم ميزانية الدولة بشكل غير طبيعي لفترة عابرة , و على هذا الأساس ذهبت بعض الدول إلى إعداد ميزانيات غير عادية لنفقات الحروب التي تشترك فيها و ذلك الى جانب ميزانياتها العادية و هكذا تدرج في الميزانية غير العادية للحرب نفقات الحرب إلى جانب الإيرادات الاستثنائية التي تغطي نفقات الحرب كإيرادات الضرائب الاستثنائية أو حصيلة قروض عامة .

و لكن مع التطورات الحديثة تجاوز اعتماد ميزانية الحروب كميزانية استثنائية و ذلك لأن العالم قد سادته التوتر الدائم الأمر الذي يوجب على الدول الإنفاق على إقامة الجيوش و توفير السلاح باستمرار , لذلك فان التفرقة بين النفقات الحربية أثناء قيام الحرب أمرا غير مقبول خاصة في العصر الحديث , و قد تطورت طريقة الأخذ بالميزانيات غير العادية في بعض الدول على نحو أصبحت فيه ميزانياتها تنقسم إلى قسمين , حسابات خاصة بالاستغلال - نفقات التسيير - و حسابات رأس المال - نفقات الاستثمار - كما هو الحال في الجزائر , و قد أخذ المشرع الجزائري بهذا النوع بالنسبة لفيضانات الجنوب و كارثة الأصنام - الشلف - سنة 1980 و الجزائر و عين تموشنت و ذلك بغرض إعادة البناء و التشييد .

2 الميزانية العامة الملحقة : الميزانية الملحقة ميزانية لها إيراد خاص من بعض الإيرادات العامة ذات الطبيعة التجارية و الثقافية و الاجتماعية التي تتمتع بالشخصية المالية دون أن تكون لها شخصية معنوية منفصلة عن شخصية الدولة و لكن ميزانياتها تلحق بميزانية الدولة فتعرض على المجلس الشعبي الوطني ضمن قانون المالية كما هو الحال بالنسبة للميزانية الملحقة الخاصة بالبريد و المواصلات السلكية و اللاسلكية و كرس هذا الاستثناء من وحدة الميزانية القانون المتعلق بقوانين المالية لسنة 1984 الذي أجاز أن يكون موضوع الميزانيات الملحقة بالعمليات المالية لمصالح الدولة التي لم يصف عليها القانون الشخصية الاعتبارية و التي يهدف نشاطها أساسا إلى إنتاج بعض المواد أو تأدية بعض الخدمات المدفوعة الثمن و تتضمن الميزانية الملحقة مجموع الإيرادات و النفقات بما فيها الاعتمادات المخصصة للاستثمار , وتخضع لنفس القواعد التي تحكم نفقات التسيير

و نفقات الاستثمار و الميزانية الملحقه تنشأ وتلغى بموجب قوانين المالية (1)
3 الحسابات الخاصة للخرينة : قد تدخل أموال إلى الخزينة ليست بالإيرادات و

تخرج منها نفقات و لا تضم إلا الأصناف التالية :

- الحسابات التجارية
- حسابات التخصيص الخاص
- حسابات التسبيقات
- حسابات القروض
- حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية

و كانت الحسابات الخاصة للخرينة عددها كبير قبل سنة 1984 و قد انخفض هذا العدد و
تقرر عرض هذه الحسابات على المجلس الشعبي الوطني لاعتمادها طبقا للإجراءات المقررة
للميزانية سواء من حيث الإيرادات و النفقات.

(1) المادة 44 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 7 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية .

الفرع الثاني : قاعدة السنوية و التوازن

1 قاعدة السنوية: يقصد بقاعدة السنوية أن تكون المدة التي تغطيها الموازنة سنة واحدة مع عدم اشتراط اتفاقها مع السنة الميلادية و إنما تحدد السنة تبعاً للظروف كل دولة يجب أنه تعد الحكومة كل عام موازنة العام المقبل وتعرضها على السلطة التشريعية لأخذ موافقتها ولا تعطى هذه الموافقة مبدئياً إلا لسنة واحدة (1)

ومن مبررات هذه القاعدة مايلي :

- إن فترة السنة تتوافق مع النظام الذي يسير عليه الأفراد و المؤسسات في إجراء حساباتهم(2) كما تتوافق فترة السنة الواحدة مع التسلسل الطبيعي لفصول السنة الأربعة التي تتفاوت في مواسمها وظروفها المناخية وطبيعة النشاط الاقتصادي و الخدمي وبما أن نفقات وإيرادات الدولة تتفاوت هي الأخرى مع تفاوت تلك الفصول فقد تم اعتماد نظام السنة الواحدة كفترة دورية للموازنة.
- إن تحضير الموازنة والتصويت عليها يتطلب مجهوداً كبيراً وفترة كافية لا تقل عن سنة (3).
- صعوبة التقدير والتنبؤ بإيرادات الدولة ونفقاتها إذا كانت لفترة طويلة أي أكثر من سنة واحدة.
- إن إطالة فترة الموازنة إلى أكثر من سنة يقود إلى ضعف الرقابة عليها

أما النتائج إلي تترتب على قاعدة السنوية فهي:

- تقدير الإيرادات و النفقات يكون عن سنة

(1) محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مرجع سابق ص 163

(2) F.ADAM, O F.ERRAND, R.RIUUX, EX- OUVREGE ,P41

(3) طاهر الجنابي، المالية العامة و التشريع المالي، دار الكتاب للطباعة و النشر، 1988 ص 103

- الإجازة بالجباية و الإنفاق يجب أن تتحدد كل سنة
- الجباية يجب أن تتوقف مبدئياً في اليوم الأخير من السنة إلى أن تتجدد الإجازة
- الاعتمادات التي تبقى بدون استعمال في اليوم الأخير من السنة يتوقف العمل بها

أما بخصوص التاريخ الذي تبدأ به السنة المالية فقد أخذت معظم الدول بسنوية المالية بابتداء السنة الميلادية في 01/01 من كل عام و تنتهي في 31/12 من العام ومن هذه الدول فرنسا , بلجيكا , رومانيا , سوريا, العراق , الجزائر و هناك دول تبدأ سنتها المالية في 04/01 و تنتهي في 31/03 من السنة اللاحقة مثل إنجلترا,اليونان و ألمانيا كما أن هناك دول تبدأ سنتها المالية في 01/08 و تنتهي في 30/07 من السنة اللاحقة كالولايات المتحدة , مصر , حيث أن الدول تختار التاريخ الذي يناسبها من الوجهة المالية و الاقتصادية و السياسية .

و تأخذ الجزائر بقاعدة سنوية الميزانية صراحة حيث أكدت في عدة مواد أهمها المادة 03 من القانون 17/84 المتعلق بالمالية العامة، تنص على أنه يقر و يرخص قانون المالية بالنسبة لكل سنة مدنية بمجمل موارد الدولة و أعبائها، أما ما يتعلق بتاريخ بداية السنة المالية فيكون في أول شهر جانفي من كل سنة حيث جرت العادة على صدور قانون المالية في هذا التاريخ و إن السنة المالية في الجزائر تتفق مع السنة المدنية و هي لمدة اثنا عشرة شهرا . وتحرص الأجهزة القائمة على تحضير الميزانية على تقصير المدة بين تحضير الميزانية و بين بداية السنة المالية و ذلك حتى تتوفر للأجهزة المذكورة جميع الظروف التي تجعل تقاريرها تقارب أو تطابق الأرقام التي يجري إنفاقها و تحصيلها بالفعل.

لكن بعد تطور الدولة و تشعب مهامها ظهرت عدة انتقادات لهذه القاعدة فطالب المستفيدين بوجود استثناءات من هذه القاعدة مبررين رأيهم بنقطتين أساسيتين :

- القرارات الكبيرة لسياسة الدولة الاقتصادية و الاجتماعية تتعارض مع قاعدة السنوية و ذلك لكونها تحتاج لتنفيذها سنوات عديدة مثل ذلك الأعمال الإنشائية الكبرى , التعليم و تخطيط المدن

- ان أسلوب 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

و لكن بالرغم من تلك الانتقادات فان قاعدة السنوية لازال مأخوذ بها حاليا و لكن بوجود بعض الاستثناءات و التي من أهمها :

- الاعتمادات الدائمة التي تفتح لأكثر من سنة و تسمى أيضا بالاعتمادات الثابتة
 - اعتمادات التعهد و التي تخصص لتنفيذ بعض البرامج الإنشائية الطويلة المدى التي لا يمكن انجازها في سنة واحدة ,كبناء متحف , تشييد مستشفى ,
 - الاعتمادات المدورة - من سنة لأخرى - و التدوير معناه نقل الاعتماد في موازنة السنة المنتهية إلى موازنة السنة التي تليها بغية استعمالها لنفس الأغراض التي كانت مخصصة لها أصلا.

- الموازنة الاثنا عشرة - لأقل من سنة- في حالة تأخر المصادقة على الموازنة لسبب ما , و لما كانت هناك نفقات لا تستطيع الحكومة تأجيلها , كرواتب الموظفين مثلا فإنها تفوض بفتح اعتمادات شهرية مؤقتة على حساب الموازنة المقبلة و ريثما يقرها المجلس النيابي و تسمى هذه الاعتمادات المؤقتة بالموازنات الاثنا عشرة و لها أحكام خاصة تختلف باختلاف الدول

و لقد عرفت الجزائر نظام الميزانية الثلاثى عشرة عندما اعتمدت الميزانية المؤقتة الشهرية لمدة ربع سنة في قانون المالية سنة 1962 بتقديرات بلغت 702 مليون و 64 ألف من الفرنكات أما منذ صدور دستور سنة 1976 الذي نصت فيه المادة 151 على أن المجلس الشعبي الوطني يشرع في المجالات التي خولها له الدستور و

من ضمن هذه المجالات التصويت على ميزانية الدولة و أخذ دستور 1989 و 1996 بنفس الفكرة و نلاحظ أن الدساتير سألقة الذكر لم تحدد الكيفية التي يجب إتباعها في حالة عدم التصويت على الميزانية , غير أن القانون المتعلق بقوانين المالية الصادر في 07 يوليو 1984 أكمل هذا النقص بتحديد إجراءات عدة حيث ذكر فيه أنه في حالة ما إذا كان تاريخ المصادقة على قانون المالية للسنة المعنية لا يسمح بتطبيق أحكامه عند تاريخ أول جانفي من السنة المالية يجرى العمل حسب الإجراءات الآتية :

- يواصل مؤقتا تنفيذ إيرادات و نفقات الميزانية العامة للدولة حسب الشروط التالية :
 - أ - بالنسبة للإيرادات طبقا للشروط و النسب و كفيات التحصيل المعمول بها تطبيقا لقانون المالية السابق
 - ب - بالنسبة لنفقات التسيير في حدود 12/1 من مبلغ الاعتمادات المفتوحة بالنسبة إلى السنة المالية للميزانية السابقة و ذلك شهريا و لمدة ثلاثة أشهر
 - ت - بالنسبة لاعتمادات الاستثمار في حدود ربع الحصة المالية المخصصة لكل قطاع و لكل مسير كما تنتج عن توزيع اعتمادات الدفع المتعلقة بالمخطط السنوي للسنة السابقة
 - ث - يواصل تنفيذ مشاريع الميزانية الملحقة و الأحكام ذات الطابع التشريعي و المطبقة على الحسابات الخاصة للخزينة طبقا للأحكام التشريعية و التنظيمية السارية قبل بداية السنة المالية الجديدة للميزانية و نلاحظ أن المشرع الجزائري في قانون المالية أخذ بثلاثة حلول في حالة عدم التصويت على الميزانية و حسب نوعية كل نفقة.

ميزانية الدورة الاقتصادية : ظهرت نتيجة للتطور الذي طرأ على وظيفة الدولة و لبعض الاعتبارات الاقتصادية فقد أخذت بعض الدول بهذا النظام و هو استثناء لسنوية الميزانية و ذلك لتعويض الديون المتراكمة أو مكافحة عوامل

التضخم في أوقات الرخاء و عوامل الانكماش في أوقات الكساد و لقد استطاعت السويد و هي الدولة الوحيدة التي طبقت قاعدة تجاوز سنوية الميزانية بصفة كاملة خلال سنوات 1937-1939 فأنشأ صندوق يودع فيه فائض الميزانية في سنوات الازدهار و ينفق منه في أوقات الكساد , حيث يجوز لهذا الصندوق أن يقدم القروض و تسدد خلال مدة أقصاها 05 سنوات و بذلك أصبحت الميزانية جزء من ميزانية الدورة الاقتصادية و قد اتبعت شبه هذه الإجراءات في كل من بلجيكا و سويسرا .

• إقفال الحسابات العامة للدولة

هناك طريقتين أساسيتين لإقفال الحسابات طريقة حساب الخزينة و طريقة حساب التسوية و قد تأخذ الدولة بأي من هاتين الطريقتين كما قد تأخذ بطريقة منهما و تجري عليها بعض التعديلات .

1 طريقة حساب الخزينة : و يقصد بهذه الطريقة عدم الاعتماد إلا على الإيرادات التي حصلت فعلا و كذلك رصيد حسابات النفقات العامة على أساس ما تم إنفاقه بالفعل خلال السنة المالية و تلغى النفقات التي لم تصرف أثناء السنة المالية و تفتح اعتمادات بها ثمانية بالميزانية الجديدة إذا استمرت الحاجة إليها و كذلك تضاف الإيرادات التي يتم تحصيلها بعد انتهاء السنة المالية لإيرادات السنة المالية الجديدة و يتم تحصيلها خلال هذه السنة.

و لهذه الطريقة مزايا و عيوب , فمن مزاياها الإسراع في قفل السنة المالية في نهاية السنة و إعداد الحساب الختامي أما عيوبها أنها تصور المركز المالي للدولة على غير حقيقته كما أنه يمكن أجهزة الحكومة من تحقيق توازن ظاهري بأن تستعجل تحصيل الإيرادات و تؤجل دفع النفقات و عندئذ يصور الحساب الختامي للدولة على أساس توازن أو زيادة الإيرادات على النفقات في الوقت الذي يكون فيه المركز المالي

للدولة معايير تماما لهذا الوضع و كذلك من عيوب هذه الطريقة أنه في بعض الإدارات الحكومية عند قرب نهاية السنة المالية تعد إلى زيادة نفقاتها حتى تستهلك كل الاعتمادات المخصصة لها حتى لا يلغى عند انتهاء السنة المالية و تأخذ بهذه الطريقة مضر , فرنسا, بريطانيا , رومانيا , الجزائر

2 طريقة حسابات التسوية

و تسمى أيضا حساب الحقوق , و يتم وفقها تصوير الحسابات على أساس ما يكون للحكومة من حقوق و ما عليها من التزامات أثناء السنة المالية , و ينتج على هذا استمرار بقاء حسابات الدولة مفتوحة لتسوية حقوقها و التزاماتها لمدة طويلة في بعض الدول و تظهر الى جاب الحسابات الجديدة المختلفة من السنتين السابقتين . و إذا كانت هذه الطريقة تمتاز بأنها تصور المركز المالي للدولة تصويرا دقيقا فإنه يعاب عليها أنه تؤدي الى بقاء الحسابات العامة مفتوحة لفترة طويلة من الزمن على نحو تتداخل فيه حسابات السنوات المختلفة فيما بينها .

و أما في الجزائر فكانت تضاف عدة أشهر للسنة تختم خلالها السنة المالية و هي فترة تكميلية لمدة أشهر يتم أثناءها تسوية حسابات الدولة المعلقة ثم تقفل حسابات الدولة للسنة المالية بعد هذه الفترة القصيرة و المحددة أما عند صدور القانون المتعلق بقوانين المالية لسنة 1984 و الذي بمقتضاه أصبحت الجزائر تأخذ بطريقة حساب الخزينة فتدرج في ميزانية السنة المالية الإيرادات المحصلة فعلا و كذلك النفقات المقبولة دفعها بصفة نهائية من محاسب عمومي خلال السنة المدنية المنتهية و تعود للخزينة المبالغ المالية و ذلك تطبيقا لقانون ضبط الميزانية الذي يقضي أن تقفل السنة المالية بين اليوم الأول و اليوم الأخير من السنة المالية أيا كانت السنة التي ينشأ فيها الدين للدولة أو عليها و أن يقفل الحساب بصورة نهائية في 31 ديسمبر

من كل سنة و تبدأ السنة المالية الجديدة في أول جانفي من كل سنة, غير أنه يلاحظ أنه من الناحية العملية تأخر كبير بسبب عدم صدور قانون ضبط الميزانية

2-قاعدة توازن الموازنة

يقصد بتوازن الموازنة العامة أن لا تزيد الإيرادات عن النفقات أو العكس و هذا يعني أن الموازنة تعتبر متوازنة إذا تعادلت الإيرادات مع النفقات و تعتبر الموازنة في حالة عجز إذا زادت النفقات عن الإيرادات مما تضطر الدولة إلى تمويل ذلك العجز إما عن طريق الاقتراض العام الداخلي أو الخارجي أو استخدام الاحتياطات أو غيرها من أساليب التمويل

وقد كانت النظرية التقليدية السائدة في القرن التاسع عشر و خلال النصف الأول من القرن العشرين تؤمن بتوازن الموازنة وان تلك النظرية تتلاءم مع الظروف التي كانت سائدة حتى الحرب العالمية الأولى حيث كان دور الدولة ينحصر بإدارة المرافق العامة التقليدية وقد نبعت هذه الأفكار من طبيعة دور الدولة الحيادي , ولكن بعد حدوث الأزمة الاقتصادية سنة 1929 و أعقبتها الحرب العالمية الثانية أصبح من غير الممكن تحقيق التوازن بالطرق الاعتيادية و تضطر الدولة إلى اللجوء إلى المصادر غير الاعتيادية لتمويل عجز الموازنة

فالموازنة في الفكر الكلاسيكي لا تعدو إلا أن تكون مجرد بيان حسابي تقديري متوازن لمتطلبات الدولة الانفاقية و وسائل تدبير الأموال اللازمة لهذا الإنفاق خلال فترة مقبلة دون مراعاة لأي من المتغيرات الاقتصادية و الاجتماعية مما أدى إلى ظهور المالية الوظيفية و أصبحت الموازنة أداة من أدوات السياسة المالية تلجأ إليها الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية , حيث يمكن زيادة النفقات العامة أو الحد منها و رفع أسعار الضرائب أو تخفيضها تبعاً للأوضاع العامة, و نتيجة لذلك فقدت قاعدة توازن الموازنة صفتها و أصبحت الموازنة تنظم بفائض أو عجز و أحيانا بتوازن وفقاً لما يحقق توازن الاقتصاد القومي ككل.

المطلب الثالث : كيفية إعداد الموازنة

تمر عملية إعداد الموازنة بأربعة مراحل متصلة و مستمرة ذات طابع دوري بما تنطوي عليه من تدفقات نقدية سواء في صور نفقات أم إيرادات و سنتطرق إلى هذه المراحل :

الفرع الأول :مرحلة التحضير و الإعداد

تتكفل عموما السلطة التنفيذية بتحضير الموازنة و إعدادها لمبررات اقتصادية و سياسية , و على هذا الأساس تبدأ مرحلة التحضير بإصدار تعليمات من طرف وزارة المالية يتعين على كافة الوزارات العمل بموجبها عند تحضير موازنتها و تحدد تواريخ معينة لبرنامج إعداد الموازنة , و على ضوء هذه التعليمات تقوم كل وزارة بإعداد مشروع موازنتها للسنة المقبلة و على كل وزارة أن تراعي في وضع مشروع موازنتها الأمور التالية:

- الخطة الاقتصادية أو الإنمائية للدولة و نصيب كل وزارة من المشاريع المقررة بموجب هذه الخطة
- حالة الخزينة إذ تضطر الحكومة أحيانا بسبب عدم كفاية الإيرادات إلى الاقتصار على النفقات الضرورية فيختار كل وزير عندئذ ما لا يمكن الاستغناء عنه في سلم الأولويات الخاصة بحاجات كل وزارة و مشاريعها المختلفة
- لذا يتعين على كل وزير أن يدرس موازنة وزارته في ضوء ما تقدم و يمكنه أن يعيد النظر فيها ثم يرسلها ضمن الفترة المحددة قانونا إلى وزارة المالية مع جميع المستندات و الإيضاحات التي تبرزها الاعتمادات المطلوبة , و بذلك تقوم الوزارات كافة بتقديم مشاريع موازنتها إلى وزارة المالية في تاريخ معين لتقوم بتحليلها و دراستها .

يلعب وزير المالية في جميع الدول دور أساسي في إعداد الموازنة فمن الناحية القانونية يقوم بالمهام التالية:

أ - يجمع مشاريع موازنات النفقات الواردة من جميع الوزارات إضافة إلى مشروع نفقات وزارته

ب ينفرد بإعداد موازنة الإيرادات بأشكالها و مصادرها المختلفة باعتبار أن بقية الوزراء هم وزراء إنفاق و لا علاقة لهم بجباية الضرائب و الرسوم و غيرها من الضرائب

ت يتحمل مسؤولية التوازن بين إيرادات الموازنة و نفقاتها لذلك يطلق أحيانا على وزير المالية بوزير الموازنة .

الفرع الثاني: الاعتماد و المصادقة على الموازنة : ان موافقة ممثلي الشعب على

الموازنة هي قاعدة أساسية في النظم المالية المعاصرة فالجانب المالي للحكومة يعتبر ذو أهمية بالغة في تحقيق الاستقرار و الثبات في الدول المعاصرة لذلك فان عرض الموازنة أمام البرلمان يعني وضع السياسة العامة للدولة المعاصرة بتفاصيلها في يد ممثلي الشعب بحيث لا تستطيع الحكومة أن تقوم بأي تصرف ذي طابع مالي دون ترخيص يصدر من البرلمان , و لكن في بعض الحالات الاستثنائية التي تستوجب السرعة في التنفيذ فتضطر السلطة التنفيذية إلى القيام بها على أن تأخذ موافقة البرلمان لاحقا

تجرى عادة عملية مناقشة و تحليل مشروع الموازنة من قبل اللجان المتخصصة و على وجه الخصوص اللجنة المالية و اللجنة القانونية لوضع الملاحظات الهامة عليه و بعد الانتهاء من إعداد تقرير اللجان يعقد البرلمان خلية لعرض مناقشة المشروع و بعد إجراء سلسلة المناقشات و بحضور ممثلي السلطة التنفيذية و الجهات الأخرى المعنية بالأمر يقوم وزير المالية بطرح السياسة الاقتصادية و المالية للحكومة و توضيح أهدافها و أسسها و مبادئها للتعرف على مدى انسجام الموازنة و توافقها مع الإطار العام للسياسة المالية للدولة و على ضوء ذلك يعطي البرلمان رأيه في إجراء التعديلات و المصادقة عليها لتصبح واجبة التنفيذ.

الفرع الثالث : تنفيذ ورقابة الموازنة العامة:

إن تنفيذ الموازنة العامة تحكمه اعتبارات سياسية و مالية و إدارية فان الاعتبارات السياسية يكون مضمونها ضمان احترام امتيازات البرلمان في المجال المالي بتجنب تجاوز الترخيصات التي أعطاها , أما الاعتبار المالي و مضمونه منع التبذير من قبل المسؤولين عن تنفيذ الموازنة العامة عنصرا مهما آخر هو مراقبة هذا التنفيذ , ومن هنا تستدل على أهمية تنفيذ الموازنة بإتباع إجراءات التنفيذ التي تختلف بين تنفيذ الإيرادات و تنفيذ النفقات فبالنسبة للإيرادات فقد وضعت الموازنة مسؤولية استحصالها على عاتق الحكومة , و لكن هذه القاعدة تصدق فقط على الإيرادات الخاصة بالموازنة بمعناها الدقيق كالضرائب و الرسوم و إيرادات ممتلكات الدولة , أما القروض فقرار البرلمان يعتبر ترخيصا فقط فالدولة ليست مجبرة أن تعتمد القرض أما النفقات فان قرار البرلمان يحدد الحد الأعلى للإنفاق فلا يجوز للحكومة تجاوزه بان تنفق ضمن إطاره حسب احتياجاته , فتنفيذ ما جاء في الموازنة من إنفاق ليس إجباري بل اختياري تمتلك الدولة سلطة تقديرية عليه و إلى جانب هذا الاختلاف القانوني يوجد اختلاف إداري فالسمات الخاصة بإجراءات الإيرادات و النفقات تقود إلى تنظيم السلطات الإدارية لكل واحدة منها فالنفقات يقوم بها المديرون لمختلف المرافق العامة أما الإيرادات فتقوم بها الإدارات المختصة كالإيرادات المالية و إيرادات الدومين الحكومي ,

بعد ذلك تليها مرحلة الرقابة فنتحقق الرقابة المالية للسلطة التشريعية عن طريق قيامها بمناقشة مشروع الموازنة العامة قبل اعتماده و ذلك للتأكد من استخدام الأموال العامة في الصالح العام و تتواصل عملية الرقابة عند تنفيذ الموازنة و ذلك للتأكد من أنها لا تنحرف عن السياسة المرسومة و ان الاعتمادات التي تم إقرارها تستخدم في الأغراض التي أدرجت من أجلها فمرحلة الرقابة تبدأ مع بدأ أول مراحل الموازنة العامة – مرحلة الإعداد- و تصاحب مرحلتي الاعتماد و التنفيذ و تتعقبها أي تكون في كل مراحل الموازنة .

خاتمة

بعد تعرضنا للمفاهيم السالفة الذكر يمكن استخلاص أن علم المالية العامة ذو مكانة متميزة في تحديد نشاط الدولة وقد تطور بتطور دورها و هو ليس علم حيادي وإنما يستمد مبادئه و أسسه من العلوم الأخرى فتتفاعل هذه المبادئ مع الأوضاع الاجتماعية و الاقتصادية و السياسية لتنتج قالب علمي تعتمد عليه الدولة للقيام بنشاطها و انتهاج سياستها و إن عناصرها من نفقات عامة و إيرادات عامة تستمد مفهومها من تطور دور الدولة فالنفقات العامة اختلف مفهومها و مجالها من دولة إلى أخرى و من زمن إلى آخر حسب الحاجة و درجة التطور أما الإيرادات فقد تجاوزت دورها المحدود لتغطية النفقات العامة لتصبح أداة من أدوات السياسة المالية و توجيه الاقتصاد الوطني .

أما الموازنة العامة بالمعنى الحالي فهي حديثة العهد, تقوم على خصائص و ميزات تنفرد بها على باقي الميزانيات الأخرى. لها دور و أهمية اقتصادية و اجتماعية و سياسية تسمح بالإلمام بالوضع العام للمجتمع و التأثير في سلوكه باستخدام أساليب و سياسة خاصة, و ان تحديد عناصرها و مبالغها يبني على قواعد تسمح لها بتحقيق الأهداف المنشودة و تسعى إلى استخدام أحسن للطرق و المناهج التي تتلاءم مع الوضع العام للدولة

الفصل الثاني آليات المحاسبة العمومية و أدوارها

مقدمة

بعد التعرف على الإطار العام للمالية العامة و تحديد مستوياتها إلى جانب التطرق إلى الميزانية العامة التي تعتبر عنصر هام حقا بدراسات مختلفة محاولة لتحديد أنجع و أهم القواعد و المبادئ التي تحكمها والتي يجب أن تخضع لها , سنحاول في هذا الفصل التعرف على التقنية التي تسمح بمراقبة هذه المبادئ و التأكد من مدى مصداقية تطبيقها وهي المحاسبة العمومية و تحديد دورها في حماية أموال الدولة و ماهي الإجراءات المعتمدة لتحقيق ذلك.

ولتحقيق هذا الغرض قسمنا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: الإطار العام للمحاسبة العمومية و أعوانها ، نتعرف فيه على مختلف المفاهيم التي تميز المحاسبة العمومية إلى جانب تحديد أهدافها و الإجراءات و الأطراف المختلفة التي تساهم في تنفيذ الميزانية و تحديد دورها في إحلال الرقابة المتبادلة.

المبحث الثاني: مراقبة المالية العامة، يسمح هذا المبحث بتحديد مختلف الأساليب المعتمدة لإحكام الرقابة على المالية العامة و أوجه استغلالها إلى جانب التعرف على الأنظمة الرقابية المعتمدة في النظام المالي الجزائري.

المبحث الثالث: الأدوار المختلفة للمحاسبة العمومية سنبرز فيه تلك الأدوار التي تقوم بها المحاسبة العمومية بهدف تحقيق النفع العام .

المبحث الأول : المحاسبة العمومية و أعوانها إن المحاسبة العمومية تقنية كمية، تشمل إجراءات قانونية و تنظيمية يتم تطبيقها من طرف أعوان يعرفون بأعوان المحاسبة العمومية، سنتعرض في هذا المبحث إلى الإلمام بمفهوم المحاسبة العمومية ، تحديد أهدافها و مجال استعمالها والإجراءات المعتمدة لتنفيذ الميزانية و كذا التعرف على مختلف الأعوان و مهامهم.

المطلب الأول : الاطار العام للمحاسبة العمومية

الفرع الأول : لمحة عن المحاسبة العمومية

1- مفهوم المحاسبة العمومية: إن دراسة المالية العمومية لا تكفي للاطلاع على جميع الأموال العمومية و توزيعها لذا يتم اللجوء إلى المحاسبة العمومية فهي تحديد الإجراءات القانونية و التقنية الواجب احترامها من طرف أعوان المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

تهتم المحاسبة العمومية بمتابعة تسيير و رقابة الأموال العمومية و لهذا خصها المشرع بإجراءات خاصة و قيود قانونية من اجل حماية و ضمان الاستعمالات الأمثل للموارد العمومية و حمايتها من السرقة و الاختلاس عن طريق وضع قيود قانونية و تنظيمية تضمن متابعة و مراقبة مستمرة على تداول الأموال العمومية ابتداء من تحصيل الإيرادات إلى صرف النفقات و ذلك من اجل ضمان صرف الاعتمادات المالية في المجال الذي رصدت من اجله في ظل احترام بنود الميزانية .

2- تعريف المحاسبة العمومية:

- تعرف هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها - المحاسبة التي تختص بقياس (تبويب و تقسيم) و معالجة و تحصيل و مراقبة و تأكيد صحة الإيرادات و النفقات للأنشطة المرتبطة بالقطاع الحكومي - (1)

المحاسبة العمومية هي مجموعة من القواعد و الإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة و هذه الأخيرة تخرج من زاوية كونها اعتماد ينبغي صرفها في الاغراض المخصصة , كما إنها من زاوية أخرى تمثل إيرادات ينبغي

(1)- محمد عباسي حجازي , المحاسبة الحكومية في إدارة التنمية الاقتصادية , إصدار المنظمة العربية للعلوم الإدارية , 1988 ص10

تحصيلها و تخضع كلا من إجراءات الصرف و التحصيل لقوانين و تشريعات قائمة تفسرها و توضحها مجموعة من القواعد الصادرة لأجهزة الصرف و التحصيل و التي تحدد كيفية التقيد في السجلات المحاسبية المعمول بها في جميع الوحدات الحكومية(1) حسب المادة 01 من القانون 21/90: هو القانون الذي يحدد التزامات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و كذا مسؤولياتهم و تطبق هذه الأحكام على تنفيذ النفقات العمومية و تحصيل الإيرادات و على عمليات الخزينة و كذا نظام محاسبتها.

كما تعرف أنها مجموعة المبادئ و الأسس و القواعد التي تهدف إلى المساعدة في فرض الرقابة المالية و القانونية على مواد الحكومة المالية و نفقاتها

كما تعرف على إنها كافة عمليات إثبات و تحصيل و صرف الموارد الحكومية ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات و نتائجها للجهات المختصة كما تسعى إلى إمداد الجهات المعنية بالبيانات المالية الحكومية

هي فرع من فروع المحاسبة تقوم على مجموعة من المبادئ و الأسس العلمية الخاصة بتسجيل وبتسوية و تليخيص العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومي بهدف فرض الرقابة المالية و القانونية على إيرادات الدولة و مصروفاتها و المساعدة في اتخاذ القرار .

إن قواعد المحاسبة العمومية هي التي تفرض على المحاسبين العموميين , الأمرين بالصرف حتى يأخذ كل إيراد و كل نفقة صيغته الشرعية في إطار الأموال العمومية.

المحاسبة الحكومية تتمثل في الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات و العمليات المالية الخاصة بالدولة.

مما سبق يمكن اختصار التعريف الشامل التالي : هو النظام الذي يحدد النصوص القانونية والقواعد التقنية المحاسبية و الإجراءات الإدارية الواجب احترامها و إتباعها و تنفيذها أثناء

(1)- محمد العزيز ابورهان, نظرية المحاسبة الحكومية, مكتبة الانجلو المصرية, 1989 ص8

الميزانية العامة للدولة من قبل كل أعوان التنفيذ و على كل مستويات هرم السلطة العمومية .

وعلى هذا الأساس فإنه يمكن التمييز بين جانبين للمحاسبة العمومية

الجانب القانوني : تصب المحاسبة العمومية في إطار وقالب تشريعي تسمح بفرض الرقابة و تطبيق قوانين و إجراءات صارمة لضمان مشروعية العمليات العامة للدولة و الاستغلال الأمثل للمواد و حمايتها من التلاعب وفي الجزائر تبنى مختلف الإجراءات و الالتزامات المتعلقة بالمحاسبين العموميين و الأمرين بالصرف على قانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسب العمومية.

الجانب التقني: ويقصد به مجموعة التعليمات و التنظيمات المتعلقة بتطبيق الحسابات إضافة إلى تقنيات التسجيل و القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في تسجيلات المحاسبة و طرق تنفيذها و مراقبتها.

● مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي

يعتبر هذا المبدأ من المبادئ الأساسية التي تركز عليها المحاسبة العمومية بحيث يختص كل من الأمر بالصرف بمهام تختلف عن تلك المهام التي يختص بها المحاسب العمومي و لا يتدخل كل عون في مجال اختصاص الآخر .

تهدف عملية تقسيم المهام إلى القدرة على التحكم و عقلنه تسيير الأموال العمومية إذ يعتبر هذا المبدأ قاعدة أساسية في هيكل نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، فوفقا للقانون رقم 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية والذي يحدد مجال اختصاص كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي، فالأمر بالصرف يختص بالشق الإداري في حين المحاسب العمومي يختص بالجانب المحاسبي.

إن مفهوم مبدأ الفصل بين المهام ينقسم إلى قسمين فالجانب الأول يخص السلطة ، فليس هناك علاقة رئاسة بين المحاسب العمومي و الأمر بالصرف أما الجانب الثاني فيخص الشخصية ، حيث يمنع القيام بالوظيفتين من قبل شخص واحد أو أن تكون بينهم علاقة قرابة (حيث يمنع للزوج و زوجته أن يكون أحدهما محاسب و آخر أمر بالصرف) .

الفرع الثاني: أهداف و مجال تطبيق المحاسبة العمومية

1- أهداف المحاسبة العمومية: تهدف إلى تحقيق:

1. فرض الرقابة المالية و القانونية على إيرادات الدولة ,و ذلك بتتبع عمليات تحصيل الإيرادات و التأكد من ان جميع الإيرادات المستحقة للدولة قد تم تحصيلها وفق القوانين و التنظيمات المعمول بها .
 2. فرض الرقابة المالية و القانونية على مصروفات الدولة و ذلك بتسجيل عمليات الإنفاق أولا بأول بطريقة تمكن من تتبع الإنفاق بحيث لا تتجاوز المصروفات الاعتمادات المخصصة من قبل السلطة (أي ان الإنفاق تم في الأوجه المخصصة لها)
 3. المساعدة في اتخاذ القرار وذلك عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة "تعريف الاعتماد المالي: عبارة عن مبلغ من النقود أو أي مصدر آخر يتم احتجازه بغرض القيام بنشاط محدد و الوصول إلى هدف يتفق مع التنظيمات و القيود الخاصة بها "
 4. تحديد العلاقة بين كل أعوانها خاصة الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين
 5. اظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية و المالية المترتبة على أنشطة الدولة و تقييم تسيير الأموال العمومية
- إضافة إلى هذه الأهداف هناك من يرى أن النظام المحاسبي الفعال يجب أن يصمم حيث يؤدي إلى رقابة إدارية على الأموال و العمليات و إدارة البرامج و المراجعة الداخلية و التقييم بحيث يفحص النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات و قياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج و الأنشطة المخطط لها (1)

(1) عبد الحي مرعي , د محمد القيومي , المحاسبة العمومية و القومية, اصدار الدار الجامعية 1990 ص 27

يفهم من هذا أن المحاسبة العمومية مع التطورات الاقتصادية لم يبقى يقتصر مفهومها على المفهوم الكلاسيكي الذي يحاول فقط تحديد الإيرادات (المدخلات) و النفقات

(المخرجات) في شكل أرقام جامدة و إنما تسعى المحاسبة بمفهومها الحديث إلى مراقبة تلك النفقات إضافة إلى تحديد فعاليتها في تطوير النمو كما يسمح النظام المحاسبي الحديث إلى توفير المعلومات المتعلقة بامتلاكات الدولة و قياس مردودية و كلفة المرافق العمومية .

2- مجال تطبيق المحاسبة العمومية:

تتميز المحاسبة العمومية بأنها تطبق على الهيئات العمومية التابعة للدولة و التي تهدف أساسا إلى تحقيق خدمة عمومية أو منفعة عامة بغض النظر عن مفهوم الربح و الخسارة ,حيث يتمحور نشاط الهيئات العمومية على تنفيذ توقعات الميزانية الذي يرتكز حول تحصيل الإيرادات العمومية من اجل تمويل النفقات العمومية .

و على هذا الأساس يمكن حصر مجال تطبيق المحاسبة العمومية كمايلي : (1)

- الميزانية و العمليات المالية الخاصة بالدولة
- الميزانيات و العمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري ,المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة
- العمليات المالية للميزانية الملحقة
- العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات , البلديات)
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

(1) المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 اوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية

● المقارنة بين المحاسبة العمومية و المحاسبة العامة :

1-أوجه الشبه:

- تستخدم كل من المحاسبة المالية و المحاسبة العمومية نفس المصطلحات المحاسبية مثلا المصروفات و الإيرادات
- سنوية المحاسبة :يقوم كلا من النظامين على مبدأ السنوية أي أن مجمل الإيرادات (المدخلات) و المصروفات (المخرجات) تكون لمدة سنة.
- تبويب الحسابات:تقسم الميزانية العامة للدولة في المحاسبة العمومية إلى أبواب و بنود يعطى رقم لكل باب و بند لتسهيل إعداد الميزانية و تنفيذها و متابعتها و الرقابة عليها و في المحاسبة العامة يوجد مخطط وطني محاسبي أو المخطط المحاسبي المالي.

2 -أوجه الاختلاف:

- الهدف:تهتم المحاسبة المالية ببيان النتيجة من ربح و خسارة و تحديد المركز المالي في نهاية الفترة الزمنية في حين المحاسبة الحكومية تهدف إلى فرض رقابة مالية و قانونية على إيرادات الدولة و مصروفاتها.
- المحاسبة المالية تقوم بإعداد عدة وثائق في حين المحاسبة العمومية تحديد الحساب الختامي فقط
- المحاسبة العمومية تطبق في المؤسسات العمومية غير الربحية في حين المحاسبة المالية تطبق على الأنواع الأخرى المختلفة للمؤسسات بغض النظر ان كانت عمومية أو خاصة.
- استقلالية السنوات:المحاسبة العامة تقوم على محاسبة الالتزام في حين المحاسبة العمومية تقوم على محاسبة الصندوق ,فمحاسبة الالتزام أو محاسبة التعهد و تسمى أيضا محاسبة الاستحقاق تعتمد على مبدأ استقلالية السنوات أي لكل سنة تخصص لها إيراداتها و نفقاتها بما يسمح بحساب النتيجة , أما محاسبة الصندوق أو محاسبة الخزينة فهي تتبع التحصيلات و التسديدات أي لا تسجل عند الالتزام و إنما تسجل عندما تحدث الحركة النقدية, أي أنها محاسبة لا تحترم مبدأ الاستقلالية (هناك مبدأ السنوية و لكن لا يوجد مبدأ الاستقلالية) .

الفرع الثالث : إجراءات المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العمومية

بعد المصادقة على ميزانية الدولة من طرف السلطة التشريعية يقوم رئيس الجمهورية باصدار القانون المتعلق بالميزانية و نشره في الجريدة الرسمية من أجل قيام الجهات و الهيئات الادارية المختصة بتنفيذها في الميدان أي الانتقال من مجال التقدير و التوقع للسنة المقبلة الى مجال الواقع الملموس في وقت حاضر سواء من حيث تحصيل الإيرادات و جبايتها أو صرف النفقات المعتمدة

1 - تحصيل الإيرادات

أ - شروط تحصيل الإيرادات :

ان عملية تحصيل الإيرادات ليست عشوائية و إنما يركز على شروط قانونية و تنظيمية وضعها المشرع الجزائري لتقنين عملية تحصيل الإيرادات حتى لا يستطيع المحاسب العمومي تحصيل الإيرادات عن طريق استعمال السلطة العمومية إلا في حدود ترخيص قانون المالية

فيعتبر ترخيص الموازنة العمومية من قانون المالية الشرط الأساسي لمباشرة تحصيل الإيرادات فالموازنة تعتبر الوثيقة الرسمية التي ترخص و تحدد توقعات الإيرادات و النفقات العمومية للسنة، و هذا ما أقرته المادة 03 من القانون 17-84 المؤرخ في 07 جويلية 1984 و المتعلق بقانون المالية « يقر و يرخص قانون المالية للسنة بالنسبة لكل سنة مدنية بمجمل موارد الدولة و أعبائها».

و لذلك يمنع على جميع الأشخاص المتمتعين بالسلطة العمومية تحصيل الإيرادات مباشرة أو غير مباشرة غير مرخص بها أو تقديم امتيازات أو تخفيضات بدون نص أو ترخيص قانوني حيث يعتبرون مختلسوا الأموال العمومية حسب المادة 122 من القانون الجنائي يعاقب مرتكبي هذه المخالفات بعقوبة السجن من سنتين إلى عشرة سنوات و غرامة مالية من 500 إلى 1000 دج إلى جانب حق المتابعة القضائية من طرف المتضررين .

ب مبادئ و قواعد تحصيل الإيرادات :

تتمثل أساسا فيما يلي :

أولا : عدم تخصيص الإيرادات :

ومعناها أن تختلط كل لإيرادات التي تحصيلها الخزينة العامة لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمويل كل النفقات العممة دون تمييز وهذا ما أقرته المادة 08 من القانون 84/17 « لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة».

ثانيا : تسقط الديون الدولة بالتقادم بعد أربعة سنوات

و قد نصت عليه المادة 16 من قانون 1984 صرحت * تسقط بالتقادم و تسدد نهائيا لفائدة المؤسسة العمومية المعنية كل الديون المستحقة للغير من طرف الدولة أو الولاية أو البلدية أو مؤسسة عمومية مستفيدة من إعانات ميزانية التسيير عندما لم تدفع هذه الديون قانونا في أجل أربع سنوات ابتداء من اليوم الأول للسنة المالية التي أصبحت فيها مستحقة وذلك ما لم تنص أحكام المالية صراحة على ذلك *

و لكن نصت المادة 17 من نفس القانون على بعض الاستثناءات التي ترد على هذا المبدأ كحالة رفع الطعن لدى هيئة قضائية .

ثالثا: يجب مراعاة مواعيد التحصيل و إجراءاته المنصوص عليها في القوانين و إلا تعرض القائمون بذلك للعقوبات

رابعا: تلتزم الجهات الإدارية المختصة بتحصيل الإيرادات على اختلافها , حيث لا تتمتع بحرية أو أية سلطة تقديرية في التقاعس عن ذلك خلافا لصرف النفقات العامة المعتمدة .

ج-مراحل تحصيل الإيرادات

تمر عملية تحصيل الإيرادات بثلاثة مراحل أساسية و هي (الإثبات , التصفية , التحصيل)

1 مرحلة الإثبات : يعرف على أنه « الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي » (1). فيقوم الأمر بالصرف من خلال عملية الإثبات إعطاء الإيراد صبغته الشرعية و ذلك بإدراجه ضمن بنون الموازنة مع وضع و تحديد مبرراته القانونية التي يركز عليها أي يقوم بتطبيق ترخيصات الموازنة في مجال تحصيل الإيرادات ففيما يتعلق بالضرائب يقوم بتحديد و تقييم الوعاء الضريبي من أجل تحديد المبالغ الخاضعة للضريبة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وفقا للقوانين و التنظيمات المنصوص عليها في قانون الضرائب تهدف هذه العملية إلى إثبات الحقوق الدائنة المستحقة من طرف الدولة أو الهيئات العمومية و المتوقعة في الموازنة و التي يجب تحصيلها .

2 مرحلة التصفية : حسب المادة 17 من القانون 21/90 تسمح تصفية الإيرادات بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي و الأمر بتحصيلها , أي أن الأمر بالصرف اعتمادا على شرعية و طبيعة الإيراد و مبرراته القانونية يقوم بتحديد مبلغ الإيراد النهائي لكل مدين و الواجب تحصيلها لفائدة ميزانية الدولة ففيما يتعلق بالضرائب في هذه المرحلة يتم تحديد و حساب مبلغها الواجب دفعه لصالح ميزانية الدولة و الهيئات العمومية طبقا للمادة الخاضعة للضريبة التي تم إثباتها في الوعاء الضريبي حسب نسب و نوع الإيراد الواجب تحصيله من أجل حساب المبلغ النهائي الواجب تحصيله من طرف المدين

المادة 15 من القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 الخاص بالمحاسبة العمومية

و تتطلب هذه المرحلة بالذات نوع من الدقة من طرف الأمر بالصرف حتى لا يكون هناك أي إغفال أو خطأ تتجر عنه عواقب وخيمة خاصة إذا أخذنا بالاعتبار الاعتبارات التالية (1)

- كل المبالغ المحصلة و المسجلة ضمن إيرادات السنة المالية لا يمكن استرجاعها و إعادتها لأصحابها , و ان تم ذلك فانه يكون بعد إجراءات إدارية معقدة جدا .
- لا يجوز التخلي عن الحقوق و الديون العمومية و عن كل تخفيض مجاني لهذه الديون الا بمقتضى أحكام و قوانين المالية أو قوانين تصدر في مجال الجباية و أملاك الدولة و الجباية البترولية و ذلك حسب المادة 66 من القانون 21-90
- إذا لم تقوم المؤسسة العمومية بعملية مطالبة المدين بدفع المبلغ المستحق عليه في المدة الزمنية المحددة في المادة 316 من القانون المدني فأنها ستضيع حقها إلى الأبد (و هو ما يعرف بالأجل الرباعي) أي أن الأجل المسموح بها بطلب حق الإيراد - (04 سنوات) .

و حسب المادة 17 من القانون 21/90 فانه في هذه المرحلة يقوم الأمر بالصرف بإصدار الأمر بالتحصيل الفعلي. وفي مثال الضرائب تقوم مصالح المديرية العامة للضرائب بإعداد الجداول الجماعية للخاضعين للضرائب و التي تحدد المبالغ الواجب دفعها من طرف كل خاضع للضرائب المباشرة

و حسب قواعد المحاسبة العمومية يكون سند تحصيل الإيراد إما:

- سندا يكتسي صيغة التنفيذ الإجباري , و هو سند الأمر بتحصيل الإيرادات الذي يرخص للمحاسب العمومي استعمال الطرق القانونية للتنفيذ الإجباري .

- سند تحصيل الإيرادات الذي يكتسي طابع التنفيذ الإجمالي بقوة القانون , بحيث لا يستطيع المحاسب العمومي استعمال طرق التحصيل الإجمالي لتحصيل الإيرادات بل بواسطة التحصيل بالتراضي , حيث يستدعي المدين إلى تسديد دينه من تلقاء نفسه , و لا تستفيد الإدارة العمومية بصفة السلطة العمومية أمام العدالة في حالة النزاع في تحصيل هذه الإيرادات إلا بعد إعادته إلى الأمر بالصرف لكي يضي عليها صبغة التنفيذ الإجمالي .

3 مرحلة التحصيل:

حسب المادة 18 يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي وهو من اختصاص المحاسب العمومي حيث تكون على عاتقه مهمة تحصيل الديون المستحقة من طرف الدولة و الهيئات العمومية المرخصة في الميزانية و يقوم بعملية التكفل بسندات الإيرادات في حساباته و عندها يصبح مسئول مسؤولية شخصية و مالية بتحصيل الإيرادات التي يسجلها في سجلات المحاسبية المخصصة لهذا الغرض.

وقبل المباشرة في عملية التحصيل يجب ان يتأكد المحاسب من توفر الشروط القانونية لتحصيل أي مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها و التحقق من صحة و شرعية عمليات الإثبات و التصفية و ضرورة توفر ترخيص التحصيل في الميزانية وان الديون لم تسقط أجالها ومن الطابع الإبرائي للدفع.

واهم ما يجب ان يتأكد منه المحاسب قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف ان يتحقق من صفة الأمر بالصرف (المادة 35من 90-21).

ويمكن التمييز بين الأشكال التالية:

- **مساهمة الدولة:** تحصل بصفة آلية باعتبار ان بنود الميزانية هي التي تحدد طبيعتها و مبالغها و عادة ما تحصل على شكل إعانات.
- **الإيرادات المتعاقد عليها:**

هي المبالغ المنصوص عليها قانونا يقوم بتحصيلها المحاسب العمومي بناء على العقود المستلمة من الأمر بالصرف و بتنفيذ بنودها أما المبلغ المنصوص عليه قانونا فيحصل بناء على نص القانون و ينفذ محتوياته.

- الإيرادات الشرعية:

و التي مبالغها غير محددة قانونا , فيتم تحصيلها بناء على سندات التحصيل التي يستلمها المحاسب العمومي من الأمر بالصرف و ذلك بعد التأكد من صحتها القانونية و المحاسبية.

2 - تنفيذ النفقات:

وضع المشرع الجزائري عدة قيود قانونية و تنظيمية للحد من الاختلاسات و تبديد الأموال العمومية , حيث لا يستطيع المحاسب العمومي صرف الأموال العمومية كيفما يشاء , لان مجال صرف النفقات محدد مسبقا في أبواب و بنود الميزانية العامة للدولة كما يتم تحديد الحد الأقصى للمبالغ المصرح بانفقاها لكل غرض حيث لا يجوز للإدارة تجاوز الاعتمادات المقررة تطبيقا للمادة 75 من القانون 84-17 التي تنص على ما يلي "لا يجوز صرف أية نفقة بما يتجاوز مبلغ الاعتمادات المقترحة ضمن الشروط المحددة في هذا القانون ما لم تنص أحكام تشريعية على خلاف ذلك". وهذا ما يعرف بقاعدة تخصيص الاعتمادات أي ان توزيع النفقات على مختلف الوزارات و بالنسبة لمختلف الأبواب في صور اعتمادات معينة و محددة لكل منها كما يقصد بهذه القاعدة أيضا عدم رصد مبلغ اجمالي للنفقات تتصرف فيه الإدارة كما نشاء مما يترتب منه عدم تحويل اعتماد من باب أو مجال إلى آخر(1)

(1) محمد الصغير , يسرى أبو العلاء , مرجع سابق ص187

ومما سبق يمكن أن نستنتج أن عملية تنفيذ النفقات العمومية تتطلب توفير شرطين أساسيين (1)

الشرط الأول: من حيث المضمون و المتمثل في ضرورة وجود دين مستحق اتجاه الدولة أو الهيئات العمومية .

الشرط الثاني: من حيث الشكل والنتائج عند تطبيق قواعد الميزانية و المتمثل في ضرورة وجود الترخيص السنوي في الميزانية

مراحل تنفيذ النفقات العمومية

تنقسم عملية تنفيذ النفقات العمومية إلى مراحل متتالية أشار إليها قانون المحاسبة العمومية المؤرخ في 15 اوت 1990 في مواد من 19 الى 22 و تتمثل فيما يلي/

-أولا : مرحلة الالتزام

حسب المادة 19 من القانون رقم 90-21 يعرف الالتزام على انه "الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين " و ما يمكن استنتاجه من هذا التعريف ان عملية الالتزام تتمثل في الإجراء الذي ينتج عنه عبء مستقبلي علي عاتق الدولة التي توضع في وضعية المدين فهو يعتبر همزة الوصل الشرعية بين المؤسسة بصفتها شخصية²معنوية من جهة وبين غيرها من المتعاملين من جهة أخرى فالمؤسسة إذا ما طلبت خدمات أو بضاعة لابد عليها ان تقدم المقابل لهذه الخدمات أو لهذه البضاعة.

(1)A BISSAD , MANUELLE DE COMPTABILITE PUBLIC ,EDITION ECOLE NATIONAL DES IMPOT ,2001 P107

فأول خطوة لتنفيذ النفقة العمومية بين المؤسسة و المورد تكون عن طريق تحرير سند الطلب إلى المورد يحتوي علي بيان المورد , نوعية البضاعة , مواصفاتها , كمية البضاعة , المبلغ التفصيلي و الإجمالي , المخصص المالي (الباب , و المادة...) , تاريخ إصدار الطلبية , إمضاء الأمر بالصرف .

و قبل تقديم الطلبية يجب أن يتأكد الأمر بالصرف من:

- توفر المبلغ المالي اللازم للدفع وفق الباب و المادة و الفقرة
- التأكد قدر الإمكان من حسن المورد من حيث نوعية البضاعة و تناسبها مع السعر (عن طريق إجراء مناقصة لتحديد السعر الأدنى)
- التأكد من الصحة القانونية للنفقة حتى لا تكون محل رفض المراقب المالي أو المحاسب العمومي.

بعد تأكد الأمر بالصرف من الوثائق و الصحة القانونية للنفقة يقوم بإرسال وثائق اثبات إنشاء النفقة العمومية مع بطاقة الالتزام إلى المراقب المالي , بحيث يقوم هذا الأخير بالتدقيق و مراقبة مدى مشروعية النفقة العمومية , و عندما يمنح المراقب المالي تأشيرته على وثيقة الالتزام يسلم سند الطلب إلى المورد و الذي يضع موافقته عليها بتوقيعه على النسخ الثلاثة و التي تعاد نسختان منها إلى الأمر بالصرف لتنفيذ إجراءات التصفية وذلك بعد تخصيص الاعتمادات المالية لتغطية النفقة.

و بناء على ما سبق فان الالتزام لا يمثل الإنفاق بل يعتبر ميلادا للنفقة فقط , و عليه فان للالتزام جانبين :

الجانب القانوني: حيث يتجسد إجراء الالتزام من المفهوم القانوني في العقد الذي يتم بواسطته إنشاء الدين اتجاه الجهات العمومية فيصبح إلزاما على الجهة أو المؤسسة العمومية بدفع المبلغ المحدد للمورد عندما تتم عملية استلام البضاعة إذا توفرت فيها النوعية و الكمية المحددة مع احترام أجل التسليم.

الجانب المحاسبي : تتجسد في عملية تخصيص مبلغ مالي في إطار الاعتمادات التي تصبح غير متاحة و غير متطورة لتغطية باقي النفقات أي أن ذلك المبلغ يعتبر من حق المورد

مباشرة بعد موافقته على الطلبية و لكنه يبقى في حوزة المؤسسة العمومية إلى حين استلام البضاعة

ثانيا: مرحلة التصفية

تسمح التصفية بالتحقق على أساس الوثائق الحسابية و تحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية حسب المادة 20 من القانون 21/90 , حيث يتم تقدير المبلغ المستحق للدائن و خصمه من الاعتماد المقرر في الموازنة و ينبغي التأكد في هذه المرحلة من حلول ميعاد استحقاق الدين و من أنه لم يسبق تسويته بالدفع , فمرحلة التصفية تبدأ مباشرة عند استلام البضاعة موضوع الطلبية و تتم عن طريق عملية المقارنة بين المسندات الثلاثة (سند الطلب , الفاتورة , سند الاستلام) و البضاعة المستلمة , للتأكد من مدى احترام المورد لمحتوى الطلبية و ذلك من خلال معاينة ميدانية للبضاعة من طرف الأمر بالصرف أو الشخص المفوض (مصالح الإدارة) للقيام بهذه العملية لمعرفة مدى تطابق كميتها و مواصفاتها مع ما هو مسجل على سند الطلب و كذلك الفاتورة , تتجسد هذه العملية عن طريق التوقيع على وصل الاستلام و وضع ختم إثبات أداء الخدمة على ظهر الفاتورة من طرف المصالح التي قامت بالمراقبة و استقبال الطلبية إضافة إلى ضرورة توقيع الأمر بالصرف إجباري على ظهر الفاتورة.

ثالثا : مرحلة الأمر بالصرف :

بعد انتهاء إجراءات تخصيص الاعتمادات المالية و تحديد المبلغ النهائي المستحق الدفع , يقوم الأمر بالصرف بتسجيل العمليات في دفترين أساسيين :

- **بطاقة متابعة الالتزامات :** تسمح بمتابعة رصيد الاعتمادات ' حيث يتم فتح بطاقة متابعة الالتزامات لكل مادة تتوفر على الاعتمادات , تحتوي هذه البطاقة على المراجع الخاصة بالعملية من سند الإيراد , رقمه و تاريخه , رقم و تاريخ تأشيرة المراقب المالي , طبيعة العملية , اسم الممون المستفيد من المبلغ و تتم المتابعة الدقيقة للعمليات التي تتم في كل بند و مادة و و باب إلى غاية ترصيد الحساب

- **بطاقة المورد:** يتم فتح بطاقة لكل مورد تتعامل معه المؤسسة العمومية , حيث تسمح بتحديد المبلغ الإجمالي المسدد للمورد خلال السنة المالية حتى لا يتجاوز مبلغ 4000000.00 بالنسبة للخدمات و 8000000.00 دج بالنسبة للسلع و الا فانه تضطر المؤسسة إلى اعتماد الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في قانون الصفقات العمومية.

وبعد التسجيل في الدفاتر المحاسبية و تختلف من مؤسسة عمومية إلى أخرى حسب طبيعتها و حجمها , يقوم الأمر بالصرف بتحرير حوالة الدفع أو سند الأمر بالصرف و الذي يعتبر بمثابة أمر بالدفع موجه للمحاسب العمومي , تتضمن حوالة الدفع بيانات خاصة باسم المستفيد , رقم رصيده البنكي المبلغ الواجب دفعه بالأرقام و الحروف إلى جانب بيانات متعلقة بنوع النفقة العمومية , يقوم الأمر بالصرف بإصدار حوالات الدفع و فقا لترقيم تسلسلي ترسل إلى المحاسب العمومي من 01 إلى 20 يوم من كل شهر من أجل الدفع مرفقة بوثائق إثبات النفقة العمومية .

و بعد إصدار الحوالة و تحويلها للمحاسب العمومي يتم مسل بطاقة متابعة الحوالات تسمح بتحديد المبالغ المدفوعة حسب كل باب ومادة .

ان الأمر بالدفع يثبت الدين العمومي الناشئ عن عملية التصفية و مع ذلك فهو لا يملك القوة التنفيذية لأن تسليم حوالة الدفع إلى المحاسب العمومي لا يعني بأن هذا الأخير سيقوم بدفع النفقة بصفة آلية .

رابعاً : مرحلة الدفع :

يعد الدفع الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي (المادة 22 من 90-21) يكون من اختصاص المحاسب العمومي باعتباره المسئول على تداول و تسيير الأموال و القيم المعنوية تطبيقاً لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي

ان عملية الدفع لا تعتبر عملية تحويلات مالية بسيطة لصالح الدائنين بل يجب على المحاسب بعد استلامه لحوالات الدفع مرفوعة لكل الوثائق المحاسبية المثبتة للنفقة من

الأمر بالصرف و بناءا على المادة 36 من القانون 90-21 فان على المحاسب العمومي التحقق ممايلي :

1 -التحقق من صفة الأمر بالصرف:

يجب على المحاسب التأكد من صفة الأمر بالصرف و مجال اختصاصه الذي يحدده له القانون و هل هو مؤهلا لإصدار حوالات الدفع بحيث لا يستطيع الأمر بالصرف إذا لم يكن معتمدا لدى المحاسب العمومي القيام بذلك و بالتالي و مباشرة بعد تنصيبه يجب إرسال محضر التنصيب و محضر تفويض الإمضاء إلى جانب نموذج من التوقيع إلى المحاسب العمومي .

2 -التحقيق من مطابقة العملية مع القوانين والتنظيمات المعمول بها :

يقوم المحاسب بمراقبة احترام مختلف الإجراءات و المراحل الإدارية لتنفيذ النفقة العمومية عن طريق التحقق من مشروعية عمليتي الالتزام و التصفية .

3 صحة إنشاء و تبويب النفقة العمومية وفقا لبنود الموازنة:

بحيث يتحقق المحاسب العمومي من مدى مطابقة باب و بند النفقة المسجلة في حوالة الدفع مع أبواب و بنود النفقة المسجلة في الموازنة .

4 - توفر الاعتمادات المالية : قبل أن يدفع النفقة العمومية يجب على المحاسب العمومي

التأكد من توفر الاعتمادات المالية المفتوحة و المخصصة لتغطية النفقة موضوع الدفع وفقا لبنود الميزانية ,من أجل هذا الغرض يقوم المحاسب بمسك محاسبة يومية تخص متابعة الاعتمادات المالية وفقا لبنود الموازنة حيث تمكنه هذه المحاسبة من معرفة في أي وقت قيمة الاعتمادات المالية المفتوحة و قيمة الاعتمادات المستهلكة و الباقية المتعلقة بكل باب من أبواب الميزانية .

5 -التحق من مشروعية إنشاء النفقة العمومية :

يقوم المحاسب بمراقبة صحة الحسابات و تصفية النفقة أي يتحقق من العمليات

الحسابية التي أنتجت المبلغ الإجمالي الواجب دفعه و مطابقته مع مختلف وثائق إثبات النفقة العمومية و وثائق الالتزام و حوالات الدفع .

6-التحقق من الصحة القانونية للمكسب الابرائي و من الطابع الابرائي للدفع : يتحقق المحاسب العمومي من أن الدفع يتم لصالح الدائن الذي قام بأداء الخدمة و أنه لن يكون في المستقبل الطلب من المؤسسة العمومي تسوية الدين و من الطابع النهائي للدفع الذي يحمي الدولة من كل متابعة.

7-التحقق من وجود تأشيريات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين و الأنظمة المعمول بها : بمعنى يجب التأكد أن العملية مرت بمصالح المراقبة و أنه تم التأشير عليها باعتبارها مطابقة للقوانين المالية السارية المفعول و عليه فانه يستلزم تأشير المراقب المالي بالنسبة للاستشارات البسيطة و تأشير لجنة الصفقات العمومية بالنسبة لنفقات التجهيز .

8-التحقق من أن الديون لم تسقط أجالها و أنها ليست محل معارضة : بمعنى أن تلك الديون لم تسقط أجالها بالتقادم أي لم تتجاوز أربعة سنوات , إضافة إلى أن العملية لا توجد في المحاكم و لم يتم إصدار حكم عليها .

بعد تأكد المحاسب من توفر كل هذه الشروط يقوم بتحرير شيك لتسديد النفقة لصالح المدين , أما في حالة الإخلال بأحد هذه الشروط يقوم المحاسب بإرسال إشعار بالرفض المؤقت للدفع الى الأمر بالصرف و الذي يتضمن أسباب رفض الدفع مبرر بنصوص قانونية و بعد تصحيح الأخطاء الواردة سواء في نقص الوثائق أو خطأ في حوالة الدفع يقوم المحاسب بالتسديد أما في حالة تعارض العملية مع الشروط السالفة الذكر فانه يضطر المحاسب إلى الرفض النهائي و إرساله إشعار بالرفض النهائي للأمر بالصرف و يحدد أسباب امتناعه عن الدفع.

و يجب التأكيد أن المحاسب العمومي غير مسؤول عن تزوير الوثائق المصاحبة النفقة العمومية , كما لا يحق له التدخل في مجال اختصاص الأمر بالصرف لاسيما في اختيار نوع السلع أو اختيار الموردين أو طريقة استغلال الاعتمادات المالية فالهدف الأساسي لمراقبة المحاسب العمومي هو ضمان مشروعية تنفيذ النفقات العمومية في ظل احترام القوانين و التنظيمات المعمول بها, ويعتبر المحاسب مسؤول مسؤولية شخصية و مالية على جميع

النفقات التي قام بتسديدها باعتباره العون الوحيد المسؤول و المخول له تسيير و تداول الأموال و القيم العمومية.

المطلب الثاني : الأعوان المكلفين بتنفيذ الموازنة

يضطلع بتنفيذ عمليات الموازنة و يكون مسؤول عليها الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين الى جانب المراقب المالي الذي يكون مسؤول على مراقبة شرعية العمليات المالية ويعتمد نظام المحاسبة العمومية الجزائري على مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي خلال عملية التنفيذ, و سنتطرق في هذا المبحث إلى مختلف الأعوان و تحديد مهامهم .

الفرع الأول: الأمر بالصرف

يقوم الأمر بالصرف بتنفيذ الموازنة في شقها الإداري و ترك المجال للمحاسب العمومي بمتابعة الشق المحاسبي , و سنتعرض في هذا المطلب إلى تعريف الأمر بالصرف و تحديد مهامه و مسؤوليته الى جانب المحاسب العمومي .

1 تعريف الأمر بالصرف: حسب القانون 21/90 يمكن تعريف الأمر بالصرف على أنه

كل شخص يؤهل سواء بالتعيين أو الانتخاب لتنفيذ عمليات الالتزام و التصفية و الأمر بالصرف من جانب النفقات , و عمليات الاثبات و التصفية و إصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات و يتم اعتماده لدى المحاسب العمومي من أجل انجاز عمليات الإيرادات و النفقات و يعرفه ديقو على أنه « يعتبر أمرا بالصرف عمومي للموارد و النفقات كل

شخص له صفة باسم الدولة أو مجموعة محلية أو هيئة عمومية في إبرام تصرف و تثبيت و تصفية ديون أو الأمر بتغطية دين أو تسديده (1)

و عليه فان الأمر بالصرف هو موظف يتصرف باسم الدولة أو الجماعات المحلية أو المرافق العامة ذات الطابع الإداري , يختص في تسيير و إدارة مرفق عام إلى جانب الاختصاص الإداري أي أنه يضيف إليه الجانب المالي بحيث يقوم بتحرير أوامر صرف النفقات و أوامر تحصيل الإيرادات و التي تمثل السند القانوني الذي بواسطته يقوم المحاسب العمومي بتنفيذ العمليات المالية المرخصة في الميزانية و ان الأمر بالصرف لا ينتمي إلى إدارة مالية مختصة لكونه يمتلك صفة مسير إداري مكلف بإدارة و تسيير مرفق عام و صلاحياته المالية ما هي إلا تكملة لنشاطه الإداري .

إن الأمر بالصرف يخضع لما يعرف بمجال الملائمة في الأموال العمومية , بمعنى أنه العون المؤهل الوحيد قانونا بتحديد مجال استعمال الأموال العمومية سواء من حيث طرق التعاقد مع المتعاملين الاقتصاديين السعر , الكمية أو نوع نوع السلع و الخدمات التي يريد اقتناؤها , وذلك في حدود الاعتمادات المرخصة في الموازنة و في ظل احترام و تطبيق القوانين و التنظيمات المعمول بها .

(1) يساعد علي المالية العمومية , مرجع سابق ، ص 92

2 تصنيف الأمرين بالصرف

حسب المادة 25 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يكون الأمر بالصرف رئيسي أو ثانوي .

أ - الأمرين بالصرف الرئيسيين:

هم الذين يصدرهم أوامر الدفع لفائدة الدائنين و أوامر الإيرادات ضد المدينين و أوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين الخاضعون لسلطتهم و ذلك في حدود رخص البرامج و الاعتمادات المرخصة في الموازنة .

يعتبر أمرين بالصرف رئيسيين كل من :

- المسؤولين المكلفين بالتسيير المالي للمجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة
- الوزراء
- الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات
- المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدين من ميزانية ملحقة
- المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري
- المعينون أو المنتخبون لوظائف لها من بين الصلاحيات تنفيذ عمليات الالتزام و التصفية و الأمر بالصرف في إطار انجاز الإيرادات و النفقات

ب - الأمرين بالصرف الثانويين:

يباشرون هذه المهمة بصفتهم رؤساء المصالح غير المركزية و ينجزون عمليات الميزانية في حدود مجال اختصاصهم و في الإطار الإقليمي المعينين فيه , و بتفويض من الأمر بالصرف الرئيسي , وبالتالي الأمرين بالصرف الثانويين مكونين من المدراء الجمهوريين و المدراء الذين يمثلون المصالح الغير ممرزة لكل وزارة على مستوى الولاية في حدود الاعتمادات المفوضة لهم سواء اعتمادات التسيير أو التجهيز التي تأخذ شكل رخص

برامج متعددة السنوات و رخص الدفع التي تحدد الحد الأعلى لاعتمادات الدفع الخاصة بميزانية التجهيز المرخصة خلال السنة .

ج- الأمر بالصرف الأحادي:

إضافة الى صفة الأمر بالصرف الرئيسي الذي يمتلكها الوالي بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية فإنه تمتلك صفة الأمر بالصرف الوحيد بالنسبة لتنفيذ برامج التجهيز اللامركزي للدولة على مستوى الولاية بحيث ترخص على أساس ميزانية الدولة و اعتمادات بالرقم التسلسلي الذي يتولى تنفيذها وفقا لبرنامج التجهيز السنوي المقرر من طرف الحكومة (1)

ح- الأمر بالصرف المفوض :

هو الموظف الذي يفوضه الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الأحادي توقيعاً , هذا التفويض يسمح له بأداء بعض المهام المدرجة ضمن التسيير المالي للمؤسسة , و لكن المراقبة و مسؤولية الأمر بالصرف .

الأمر بالصرف المفوض لا يحدد أو يعين بنصوص قانونية و إنما يعين من طرف الأمر بالصرف الرئيسي عن طريق العلاقات المحيطة به , إن قرار التفويض يمكن أن يسحبه الأمر بالصرف في أي وقت كان و لكن بنفس الكيفية التي أنجز بها.

د- الأمر بالصرف المستخلف :

هو الذي يتم تعيينه قانوناً في حالة وجود مانع قانوني أو غياب الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الأحادي, مع وجوب إشعار كل من المراقب المالي و المحاسب العمومي.

(1) شلال زهير , نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاصة بتنفيذ العمليات المالية للدولة و أفلاق اصلاحه, كلية العلوم

يعين الأمر بالصرف المستخلف حسب قانون المؤسسة و حسب القانون المنصوص عليه و يقوم بجميع المهام.

3 مسؤولية الأمر بالصرف :

ان الأمر بالصرف شخص واعي له مهام حساسة تترتب عنها مسؤولية كبيرة , فهو مسئول على كل المخالفات الصريحة للقوانين و التنظيمات المعمول بها و التي يتم إثباتها بعد التحقيق و التدقيق من طرف هيئات الرقابة , و على هذا الأساس يجب أن يمتاز بالحيطه و الحذر و الحنكة في التسيير المالي و سنعرض أبرز المسؤوليات كما يلي:

أ - المسؤولية السياسية:

يعتبر الوزراء مسؤولون مسؤولية سياسية في تنفيذ برامج الحكومة و الأهداف المسطرة في بداية السنة المالية وذلك أمام الحكومة و المجلس الشعبي الوطني , كما يتم محاسبتهم على الرشادة في استعمال الأموال العمومية

ب للمسؤولية الجزائية :

حسب المادة 32 من القانون 21/90 فان الأمرين بالصرف مسؤولون جزائيا على صيانة و استعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية, و حسب هذه المادة فانه عند إجراء فحص و تدقيق للحساب الإداري للأمر بالصرف من طرف مجلس المحاسبة اذا ثبت وجود مخالفات صريحة للقوانين و التنظيمات المعمول بها ذات الطابع الجزائري , فانه يستطيع مجلس المحاسبة إرسال الملف إلى وكيل الجمهورية للقيام بإجراءات المتابعة الجزائية للأمر بالصرف المعني بعد إعلام وزير العدل.

ت المسؤولية المدنية :

حسب المادة 32 فان الأمر بالصرف مسؤول مدنيا , أي أنه في حالة إثبات وجود خطأ شخصيا أثناء انجاز المهام الإدارية و المالية , فان الأمر بالصرف يكون مسؤول شخصيا على تعويض الضرر الذي يسببه للأفراد المتضررين و الخزينة العمومية .

الفرع الثاني: المحاسبين العموميين

1 تعريف المحاسب العمومي: هو كل موظف أو عون له الصفة القانونية لممارسة باسم الدولة و الجماعات المحلية و الهيئات العمومية عمليات الإيرادات و النفقات و حيازة و تداول الأموال و القيم العمومية. (1)

أما المادة 33 من القانون 21/90 فعرفته حسب المهام المنوطة إليه كما يلي: «يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام كل شخص يعين قانونا للقيام فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و 22 (التحصيل و الدفع) بالعمليات التالية :

- تحصيل الإيرادات و دفع النفقات.
 - ضمان حراسة الأموال و السندات أو القيم أو الأشياء او المواد المكلف بها و حفظها.
 - تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد
 - حركة حسابات الموجودات
- و ان تعيين و اعتماد المحاسبين العموميين يكون عموما من طرف وزير و لكن ليس إجباريا , و إنما يختلف حسب التنظيم الذي يتبعونه (المادة 31 من القانون 21/90) كما يتعين على المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته أن يكتسب تأمينا على مسؤوليته المالية .
- أما بخصوص إنهاء مهامهم و سحب الاعتماد فيتم وفق نفس الإجراءات التي تم تعيينهم بها , أما في حالة ارتكابهم خطأ فتنتم العملية وفق الشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم المعمول بهما.

2 تصنيف المحاسبين العموميين:

يمكن تصنيفه من حيث اما طبيعة المهام أو المرافق العمومية التي يتولى مسك محاسبتها

أولاً: التصنيف من حيث المهام

أ - **المحاسب الرئيسي:** هو المحاسب الذي له مهمة تركيز الحسابات على مستوى التقسيم الإقليمي (المادة 31 من المرسوم التنفيذي 313/91 المؤرخ في 1991/09/07) فمثلا أمين خزينة الولاية هو محاسب رئيسي لأنه يجمع و يركز حسابات المحاسبين الثانويين على مستوى ولايته إذا فهو العون المحاسب المؤهل قانونا للقيام بعملية القيد المحاسبي النهائي للعمليات المالية للدولة المتعلقة بعمليات النفقات و الإيرادات المكلف بها وفقا لبنود الميزانية العامة للدولة .

ب - المحاسب الثانوي

حسب المادة 32 من المرسوم التنفيذي 313/91 يختلف المحاسب الثانوي عن الرئيسي في كون هذا الأخير له جميع الصلاحيات في جميع المجالات أما المحاسب الثانوي فغالبا ما يكون اختصاصه في تنفيذ نوع محدد من المجالات فمثلا تنفيذ الأحكام الجبائية يتكفل بها قابض الضرائب).

كما ان المحاسب الثانوي ينفذ العمليات الخاصة بالإيرادات و النفقات لصالح المحاسب العمومي الرئيسي أي انه (المحاسب الثانوي) يقوم بإرسال العمليات المالية التي قام بها الى المحاسب الرئيسي للقيام بتجميعها و قيدها في السجلات المحاسبية بصفة نهائية.

ت - **شبه المحاسب** عرفته المادة 51 من القانون 21/90 على انه «يعد شبه محاسب في مفهوم هذا القانون كل شخص يتولى تحصيل الإيرادات أو يقوم بالمصاريف أو بصفة عامة يداول القيم و الأموال العمومية دون ان تكون له صفة محاسب عمومي بمفهوم المادة 33 أعلاه ودون ان يرخص له صراحة من قبل السلطة المؤهلة لهذا الغرض».

بمعنى انه موظف يحوز أو يتداول الأموال و القيم المعنوية بدون ان تكون له الصفة القانونية للمحاسب العمومي ولا يقوم بكل المهام المذكورة سلفا .

ث - محاسب بدون صندوق

هو المحاسب الذي يملك الصفة القانونية للمحاسب العمومي دون ان يقوم بحيازة او تداول الأموال العمومية إي محاسب بدون صندوق بحيث يكسب صفة محاسب عمومي مركزي يقوم بدمج محاسبة المحاسبين العموميين والذي يعرف باسم الوكيل المحاسبي المركزي.

ثانيا : التصنيف من حيث المرافق العمومية:

1 - المحاسبون الرئيسيون للدولة: وفق المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين و اعتمادهم فانه صنف المحاسبين كما يلي :

ا- أمين الخزينة المركزي:

و هو مكلف بتسيير المصالح الخارجية للخرينة و تنظيمها و بذلك تنفيذ العمليات المالية للدولة و المأمور بتنفيذها من قبل الوزراء و المفوضين و كذلك المتعلقة بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و مؤهلة وطنيا .

ب- أمين الخزينة الرئيسي: مكلف ب:

- مسك محاسبة المنح العسكرية و المنح الخاصة بالمعطوبين و منح التقاعد و منح المجاهدين.
- تنفيذ العمليات المتعلقة بالحسابات الخاصة للخرينة و القروض .
- مسك المحاسبة العامة للدولة .

ج- الوكيل المحاسبي المركزي : مكلف بتجميع جميع حسابات محاسبي الدولة و ذلك من خلال تجميع أرقام الوضعيات المالية المقدمة من قبل أمناء الخزينة لمراجعة الوثائق المحاسبية و التسجيلات إذا اقتضت الضرورة لذلك كما له مهمة تنفيذ العمليات المالية المتعلقة ب:

- الحسابات الجارية للخرينة و المفتوحة لدى مركز الصكوك البريدية .
 - حسابات سنوية مع أمناء الخزائن الأجنبية.
 - الحسابات الخاصة بالبنوك و التسبيقات و السلفيات المفتوحة في حساباته.
- هذا المحاسب لا يملك الصندوق لدى معروف بمحاسب بدون صندوق

د- أمين الخزينة الولائي:

هو محاسب رئيسي منصب من طرف وزير المالية على رأس خزينة كل ولاية و المكلف بتنفيذ عمليات الإيرادات و النفقات لميزانية الدولة و ميزانية الولاية و الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري الموجودة في إقليم الولاية و يقوم كذلك بمراقبة صناديق التسبيقات و الإيرادات, الأعوان المحاسبين للعمليات الإدارية على مستوى الولاية إضافة إلى ذلك يقوم بالتحقق من تطابق حساب التسيير لديه مع الحساب الإداري للأمر بالصرف في الولاية إلى جانب الإرسال الشهري للوضع المالية لخرزينة الولاية إلى العون المحاسبي المركزي للخرزينة

2 - المحاسبون الثانويين للدولة : يكتسي صفة المحاسب الثانوي للدولة كل من :

- قابضي الضرائب
- قابضي أملاك الدولة
- قابضي الضرائب
- قابضي المحافظة العقارية
- قابضي البريد و المواصلات
- رؤساء مراكز البريد و المواصلات

3- مسؤولية المحاسب العمومي :

يتم تعيين المحاسبين العموميين بمعرفة وزير المالية و يخضعون لسلطته و بالتالي فهم تحت حمايته كذلك و في بعض الأحيان يكتفي الوزير باعتماد تعيين المحاسبين فقط كأن يضع تأشيرته أو رأيه الموافق على قرار التعيين , و مهما كان المنصب الذي يباشرون فيه أعمالهم , يعتبر المحاسبون العموميون مسؤولون مسؤولية مالية و شخصية عن الأموال و الحقوق المالية التي تحت تصرفهم .

أ- المسؤولية المالية :

نصت المادة 42 من قانون 90-21 على أن المحاسب مسئول على تعويض الأموال و القيم الضائعة و الناقصة من الخزينة و تغطية العجز الذي سببه سواء كان ذلك خطأ أو متعمدا و لكن حاليا يؤخذ بالنية.

ب- المسؤولية الشخصية :

حسب المادة 42 من قانون 90-21 فان المحاسب مسؤول شخصيا عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المالية بمعنى أن المحاسب العمومي محل عقوبات جزائية تتراوح بين الغرامة المالية و السحب في حالة ما اذا تحققت هيئات المراقبة من وجود مخالفة صريحة للقواعد القانونية أو التنظيمية المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية و المحاسبية التي ألحقت ضرر بالخزينة العمومية دون الإخلال بالعقوبات الإدارية .

و تجدر الإشارة إلى أن المحاسب لا يكون مسؤولا شخصيا و ماليا عن الأخطاء المرتكبة بشأن وعاء الحقوق و تلك المرتكبة عند تصفية الحقوق التي يتولى تحصيلها. كما أن هذه المسؤولية لا يمكن أن تثبت إلا من طرف وزير المالية أو مجلس المحاسبة .

4- وسائل اعفاء مشئولية المحاسب العمومي

من اجل تحقيق مسؤولية المحاسب العمومي وضع المشرع الجزائري تحت تصرفه عدة إجراءات تسمح له بتخفيف عبء المسؤولية الشخصية و المالية و تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

ا- إجراء الإعفاء من المسؤولية :

حسب المواد 08 و 09 من القانون رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين و اعتمادهم يمكن للمحاسب المأخوذ بمسؤوليته أن يحصل على إعفاء جزئي من مسؤوليته وفقا لأحكام المادة 68 من القانون رف 90-32 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990 المتعلق بتنظيم مجلس المحاسبة حيث يقوم المحاسب بإرسال طلب الإعفاء الجزئي من المسؤولية الى مجلس المحاسبة

ب- الإبراء الرجائي :

عملا بالمادتين 10 و 11 من القانون رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يمكن للمحاسب العمومي الذي لم يقدم طلبا بالإعفاء الجزئي من المسؤولية أو الذي رفض طلبه جزئيا أو كليا أن يطلب من الوزير المكلف بالمالية الإبراء الرجائي بحيث يستطيع الوزير المكلف بالمالية منح الإبراء الرجائي بعد استشارة لجنة المنازعات وفقا لأحكام المادة 188 من القانون رقم 84-21 المؤرخ في 24 ديسمبر 1984 المتضمن قانون المالية لسنة 1985

و بجدد الذكر انه في حالة قبول الإجراء الرجائي أو الإعفاء تتحمل ميزانية الدولة دفع المبالغ المستحقة عن المحاسب العمومي.

ج- إجراء التسخير:

يحق للمحاسب العمومي رفض دفع أي نفقة عمومية تتعارض مع القواعد القانونية و التنظيمية المعمول بها و المتعلقة بتنفيذ الميزانية و العمليات المالية فمهمته و دوره الحقيقي يتمثل في ضمان مشروعية العمليات المالية للدولة و عليه فانه لا يتحمل أي مسؤولية في حالة رفضه دفع مثل هذه النفقات , و هذا ما أقرته المادة 39 من القانون 90-21 التي تنص على انه «تعد باطلة كل عقوبة سلطت على المحاسب الذي أثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها كان من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية أو المالية».

و لكن من اجل ضمان سيرورة المرفق العام و عدم تعطيل المصلحة العامة يخول القانون للأمر بالصرف أن يطالب كتابيا المحاسب العمومي بإجراء التسخير بحيث يتحمل الأمر بالصرف تحت مسؤوليته الشخصية و المالية تنفيذ العملية و بالتالي إذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية و المالية و عليه أن يرسل تقريرا حسب الشروط والكيفيات المحددة عن طريق التنظيم , غير انه يجب على كل محاسب أن يرفض الامتثال للتسخير إذا كان الرفض مغلل بما يأتي(المادة 45-90-21)

-عدم توفر الاعتمادات المالية ماعدا بالنسبة للدولة.

-عدم توفر أموال الخزينة.

-انعدام إثبات أداء الخدمة.

-طابع النفقة غير الابرائي .

-انعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة اذا كان ذلك منصوص عليه في التنظيم المعمول به .

الفرع الثالث: المراقب المالي

1- تعريف المراقب المالي:

هو ممثل لوزارة المالية يختار من بين موظفيها و يعين بواسطة قرار وزاري يكون مقر عمله في المديرية المالية لدى الولاية المعين فيها , تسمح له بالتنقل إلى المؤسسات المعنية أو الاستقرار في إحداها إذا اقتضت الضرورة المهنية.

فهو يعتبر العون المؤهل قانونيا لمراقبة إجراءات الالتزام للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة , يمكن لوزير المالية أن يعين مراقبا ماليا أو أكثر لمساعدة المراقب المالي على تأدية مهامه .

و على هذا الأساس فان المراقب المالي يخضع مباشرة لسلطة وزير المالية و يتمتع باستقلالية تامة سواء من ناحية الأمر بالصرف أو من ناحية المحاسب العمومي .

2- مهام المراقب المالي:

مهمته التأشير على مشروع الالتزام الذي يحرره الأمر بالصرف و لكن يجب قبل ذلك التحقق من:(المادة 90 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بإجراءات الالتزام) :

-مشروعية النفقة العمومية و مطابقتها للقوانين و الأنظمة المعمول بها.

- التحقق من صفة الأمر بالصرف .

- صحة التبويب و إنشاء النفقة وفقا لبنود الميزانية.

- التحقق من وجود التأشيرة الممنوحة من طرف الإدارة المعنية عندما تستلزم ذلك القوانين و الأنظمة المعمول بها (مثلا تأشيرة لجنة الصفقات العمومية) , بعد إيفاء هذه الشروط و في أجل أقصاه 10 أيام يمدد إلى 10 أيام أخرى في الحالات الاستثنائية بالنسبة للملفات المعقدة و التي تتطلب فحصا و تدقيقا معمقين , يقوم المراقب المالي بوضع التأشيرة عن طريق وضع ختم و ترقيم و تاريخ تأشيرة المراقب المالي على بطاقة الالتزام بحيث تسجل كل تأشيرة وفقا لترتيب تسلسلي خلال السنة المالية ,

كما يعتبر المراقب المالي مرشدا مكلفا بتقديم يد المساعدة إلى الأمرين بالصرف و ذلك من خلال التوجيهات و النصائح التي يتعين عليه تقديمها لهم بهدف تجاوز العقبات الطارئة التي قد تواجههم أثناء أداء مهامهم خاصة إذا لم يكونوا من ذوي الاختصاص في ميدان التسيير المالي .

3 مسؤولية المراقب المالي:

يعتبر المراقب المالي مسؤول شخصيا أمام هيئات المراقبة و وزارة المالية على جميع المخالفات الصريحة للقوانين و الأنظمة المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية , إذ يعتبر هذا الأخير مسؤول عن التأشيرات الغير القانونية أمام الغرفة التأديبية للميزانية و المالية التابعة لمجلس المحاسبة المؤهلة قانونيا للتحقيق و مراقبة نشاط المراقب المالي .

في حالة التحقق من وجود مخالفة صريحة لقواعد الميزانية و المالية 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, و ذلك عن طريق تحقيق و مراقبة التقرير السنوي الذي يعده المراقب المالي.

المبحث الثاني: مراقبة المالية العامة

تعتبر المراقبة المالية وسيلة لضبط و ضمان حسن تسير الأموال العمومية ، وفي هذا المبحث سنتعرض إلى المجال العام للمراقبة المالية و الخصائص التي يجب توفرها لضمان رقابة فعالة والأجهزة التي اعتمدها الجزائر و التي أوكلت لها مهمة تحديد مواطن الخلل و متابعتها.

المطلب الأول : الإطار العام للمراقبة المالية

1 نشأة الرقابة العامة

لقد أجمع علماء المالية العامة و الاقتصاد على أن أي نظام إداري أو مالي لا تتوفر فيه رقابة صحيحة فعالة و منظمة يعتبر نظاما ناقصا يفتقر إلى المقومات المتكاملة . فتعتبر الرقابة أمر طبيعي تستوجبه الظروف العامة للمجتمع فأى تصرف قد ينتج عنه تأثير على الغير يولد لا محالة ضرورة وجود نظام الرقابة على الأعمال و التصرفات.

إن ما شهدته الدولة من تطورات اجتماعية و اقتصادية أفرزت انفصال و استقلالية السلطات عن بعضها فظهرت السلطات الثلاثة التشريعية و التنفيذية و القضائية , و تبعاً لذلك وجدت مع هذا التنظيم مختلف أنواع الرقابة باعتبارها تربط و تنسق ممارسات تنفيذ هذه السلطات لاختصاصها و تكون غايات لتحقيق التكامل و العدالة و المساواة و الرخاء في إطار المجتمع الواحد.

و تعتبر الرقابة المالية كغيرها من أنواع الرقابات الأخرى لها دور رئيسي في تنظيم الأنظمة المالية و التعرف على مواقع الخلل و إصلاحها دون ترك الأخطاء تتعدد و تنتشر فيصبح علاجها باهظ التكاليف « لقد مارس العرب هذه الرقابة منذ النشأة الأولى للحضارة الإسلامية , و في كتب تاريخنا الإسلامي سجل حافل بالرقابة التي اتخذت أنماطا متنوعة تراوحت بين رقابة مالية قبل الصرف أو بعده و قد كان يقوم بها الرئيس الأعلى أو مجلس الشورى أو القضاة و عرفت الرقابة المالية في أوروبا منذ نشوء مجتمعاتها و تنازع سلطاتها التشريعية و التنفيذية و برزت هذه الرقابة في سنة 1956 التي تمثلت في سلطة رقابة غرفة محاسبة باريس التي أنشأها الملك سانتي لويس لنتولى فحص الحسابات و إصدار الأحكام التي كانت

بها أحيانا صيغة جزائية , تم تطور هذا النوع من الرقابة تأثر الثورة الفرنسية عام 1789 ليصبح حقا مكتسبا لممثل الشعب « (1)

و نتيجة للتطورات السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية في العالم و تطور أساليب متعددة لتحايل و استغلال النفوذ و تبديد الأموال العمومية ظهرت ضرورة تطوير نظام الرقابة و ضرورة وجود أنظمة فعالة تسمح بتحديد مراكز الخلل و موقع الثغرات و ذلك قصد ضمان الاستغلال الأمثل للموارد و ترشيدها.

2- أهمية الرقابة المالية العامة

إن الرقابة المالية ذو أهمية بالغة في استقرار و نجاح الهيئة العمومية كما أنها تسمح بالتأكد من أن النتائج الفعلية تتماشى و تنسجم مع النتائج المرغوبة و المخطط لها و تعرف الرقابة المالية على أنها « العملية التي تستطيع الإدارة بواسطتها اكتشاف أية انحرافات عن الخطط الموضوعة تمهيدا لتحديد المسؤولية و اتخاذ الإجراءات الضرورية لتصحيحها و تجنب الأخطاء مستقبلا » (2) و على هذا الأساس فان الرقابة المالية تسمح ب :

- متابعة تنفيذ الخطط و قياس و تحليل و تقييم الوقائع و النتائج الفعلية بالمقارنة مع الخطط و ما تضمنه من أهداف و سياسات و إجراءات و برامج و غيرها .
- تقييم الآثار و النتائج و تطوير الأداء الفردي و التنظيمي بشكل يكفل حسن تسيير الأعمال بكفاية و فعالية.

- (1) محمود حسين الوادي , زكريا أحمد عزام, مرجع سابق ص 192

- (2) محمود حسين الوادي , زكريا أحمد عزام, مرجع سابق ص 193

- التأكد من أن تنفيذ الموازنة العامة يسير وفقا للإجازة التي منحها البرلمان للسلطة التنفيذية و أجهزتها بغية المحافظة على الأموال العامة و كفاءة و فعالية استعمالها بما يحقق المصلحة العامة في مجال الإنفاق أو الإيرادات العامة.
- ضمان استقامة و نزاهة الموظفين و العاملين و التأكد من أدائهم لمهامهم و واجباتهم بكل أمانة و استقامة مصداق لقوله تعالى « إن الله يأمركم أن تؤذوا الأمانات إلى أهلها»
 - التكفل و ضمان استمرارية العمل بصورة جيدة حسب الخطة المرسومة
 - تعتبر الرقابة أهم الوسائل التي تلزم جميع الموظفين و العاملين باختلاف مواقعهم الإدارية على احترام و تطبيق القوانين و الأنظمة و التعليمات كاملة حسب القانون و الدستور .
 - تسمح بتحديد أصحاب القدرات المميزة و المتفوقين في مهامهم و ذلك من خلال الرقابة و متابعة التقارير التي تقدم للإدارة العليا و هذا من أجل تعزيز الأداء و تحفيز المبدعين و مكافأة و تنمية و تطوير الأداء.

3- أهداف الرقابة المالية العامة

هناك أهداف كثيرة و متسعة للنظام الرقابي و لكن سنركز على الأهداف و الأغراض الرئيسية

أ - أهداف سياسية :

تتمثل في التأكد من احترام رغبة البرلمان و عدم تجاوز الأولويات و المخصصات التي يصدرها لتنفيذ المشاريع و الخدمات العامة , حيث أن رغبة البرلمان هي تعبير عن رغبة الشعب التي يتولى البرلمان تمثيلها و بالتالي فان احترام الإرادة العامة للشعب .

ب أهداف اقتصادية :

تتمثل في كفاية استخدام الأموال العامة و التأكد من استثمارها في أفضل الأوجه التي تحقق النفع العام و عدم الإسراف في صرفها و إنفاقها و منع صرفها على غير الأوجه المشروعة و التي تشبع مصلحة عامة محددة, كذلك المحافظة على الأموال العامة من التلاعب و السرقة و الإهمال أو التقصير في تحصيلها و غير ذلك من أوجه الاستعمال أو عدم حمايتها و المحافظة عليها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال.

ت أهداف قانونية :

تتمثل في التأكد من مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للقوانين و الأنظمة و التعليمات و السياسات و التوجيهات و الأصول المالية المتبعة, ويتضمن ذلك مختلف القرارات و الأنشطة و حدود المخصصات و الصلاحيات المخولة للمسؤولين الماليين و الإداريين و غير ذلك من الجوانب المالية سواء فيما يتعلق بالنفقات و الإيرادات العامة, و تركز الرقابة القانونية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة حرصا على سلامة التصرفات المالية و معاقبة المسؤولين عن أية انحرافات و مخالفات من شأنها الإخلال و تحسين سير الأداء المالي عموما .

ث أهداف اجتماعية :

تتمثل في منع و محاربة الفساد الإداري و الاجتماعي بمختلف صورته و أنواعه مثل الرشوة و السرقة و الإهمال أو التقصير في أداء الواجبات و تحملها تجاه المجتمع, هذه الأهداف الرقابية تركز على الجوانب السلوكية للأداء و هي أقوى أنواع الرقابة و يصعب قياسها و ضبطها من خلال الأدوات و الأساليب الرقابية الخارجية و بالتالي فإن الجوانب السلوكية تتحقق من خلال الحافز الداخلي أو الذاتي للعاملين و هو أمر يمكن تعزيزه من خلال نظام الحوافز و الاتصال المباشر بين المسؤول و موظفيه.

ج أهداف إدارية و تنظيمية :

تحتوي مجموعة كبيرة من الأمور التي من شأنها المحافظة على الأموال العامة و استعمالاتها المشروعة بكفاءة و مرونة و فعالية تؤدي إلى إحداث النتائج المتوقعة و المرغوبة.

و تشمل الأهداف الإدارية و التنظيمية الجوانب التالية:

- تساعد الرقابة على تحسين عملية التخطيط و زيادة فعاليتها في مواجهة المستقبل بأهدافه و توقعاته و مشكلاته, كما تكشف الرقابة عن بعض عيوب التخطيط.
- الرقابة تساعد على توجيه و تنظيم الجهود لانجاز الأغراض و الأهداف المحددة للمنظمة بفعالية و كفاية, كما تعمل الرقابة على تصحيح الانحرافات البسيطة و منع تفاقمها و اتخاذ الإجراءات التصحيحية قبل استفحال الأمور
- تساعد الرقابة على تقييم الوضع العام للمؤسسة و تحديد مركزها المالي و الاقتصادي و الإداري كما تساعد الرقابة على تقييم أداء العاملين لأغراض الحوافز و التدريب و الاختيار
- كل هذه الأمور تنكشف من خلال الرقابة العامة و المالية تساهم بشكل حيوي و كبير في جهود التطوير الفردي و المؤسس للأداء الإداري و المالي.

المطلب الثاني : الخصائص الرئيسية للنظام الرقابي الفعال : تتمثل أساسا في (1) :

- استقلالية أجهزة الرقابة المالية من السلطة التنفيذية
- قدرة و كفاءة أجهزة الرقابة من النواحي الفنية و الإدارية و السلوكية
- الاعتماد على مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية و الحسابة في الأجهزة العامة, الصلاحيات الإدارية بالتناسب بالصرف و الأمر و الإقرار من جهة و بين الصلاحيات المالية المتمثلة بالعمليات الحسابة التنفيذية و مجموعة الإجراءات المحاسبية من تقدير و قيود و غيرها من الجوانب الفنية من جهة أخرى
- استمرارية الرقابة في خط موازي لكافة مراحل الموازنة و على شكل متابعة أنية مستمرة لكافة التصرفات المالية و تقييمها باستمرار و تصحيح الانحرافات حال ظهورها و قبل استفحالها و معالجتها في الوقت المناسب .
- الاستفادة من الخبرة و التغذية العكسية و نظام المعلومات و سجلات النتائج التاريخية بهدف تطوير تحسين الأداء و تجنب الوقوع في المشاكل و تكرارها.
- يجب تطوير مفهوم الرقابة المالية وفقا لتطور المفاهيم المالية و أدواتها الرئيسية

- مثل الموازنة العامة حيث تطورت فكرتها من كونها أداة مالية حسابية إلى أداة اقتصادية فعالة و مؤثرة و بالتالي يجب أن تنسجم الرقابة المالية مع هذا التطور و تنتقل بتركيزها من مجرد التدقيق الحسابي و الشكلي إلى الرقابة على الآثار و النتائج و فعالية و كفاءة استخدام الأموال العامة و المحافظة عليها.
- تعزيز الثقة المتبادلة و التكامل و التنسيق و التعاون بين أجهزة الرقابة المالية و أجهزة الإدارة المالية من جهة و الجهات التنفيذية و الإدارية العامة من جهة أخرى.
- توفر و تنظيم و تحليل المعلومات و البيانات المالية و الإحصائية من خلال نظام متكامل للمعلومات و وفقا لأحدث الأساليب الإدارية و الفنية.
- ضرورة انسجام نظام الرقابة مع المناخ التنظيمي و طبيعة المنظمة و أوضاعها المالية و الإدارية و التنافسية و البيئية.
- إن هذا الانسجام ضروري لتطبيق الأساليب الرقابية بفعالية و بالتالي تحقيق أهداف الرقابة العامة و المالية.
- تنوع أساليب الرقابة و استعمالها بشكل تكاملي و مستمر بحيث تعزز الأساليب المختلفة للرقابة بعضها البعض و تكشف الثغرات الموجودة في نظام الرقابة نفسه أو في العمليات الإدارية الأخرى كالتخطيط أو التنظيم أو غيرها. الحقيقة أن اعتماد أساليب رقابة معتمدة في وقت واحد يزيد من فعالية نظام الرقابة و يعزز الثقة بالنتائج و الانحرافات, أو المشكلة التي تكشفها الرقابة و بالتالي من المشكلات الحقيقية و أسبابها, ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
- الدقة و الوضوح و المرونة في الأساليب و المعايير الرقابية و سرعة اكتشاف الانحرافات في أوقاتها و وجود معالجات فورية لها, و يتضمن ذلك صحة المعايير و ملاءمتها لقياس الأهداف و النتائج المرغوبة بالإضافة إلى عدالة المعايير و موضوعيتها في الحكم علي الأداء الفردي و التنظيمي.
- قيام الرقابة علي مبدأ المشاركة بين الرؤساء و المرؤوسين في مختلف المسائل مثل التخطيط و وضع الأهداف و تحديدها بدقة و اعتماد معايير موضوعية واضحة و إيجاد

- الظروف الملائمة لانجاز الأهداف بفعالية و كفاية . المشاركة تدعم الثقة بين الرؤساء و المرؤوسين و تدفع الروح المعنوية و تزيد من احتمالات الرقابة الذاتية للعاملين .
- تأسيس نظام الرقابة علي النظرة الوقائية و التطلع للأمام أو التغذية الأمامية للمعلومات ,و توقع المشكلات قبل حدوثها و تصور الإجراءات التصحيحية و الحلول الفورية لأية عقبات تظهر أثناء تنفيذ الأعمال و عدم السماح لها بالتفاقم و التعقيد .

المطلب الثالث: الأنظمة الرقابية المطبقة في النظام المالي الجزائري

ينبثق نظام الرقابة المالية العامة في الجزائر المعطيات و الظروف البيئية و المؤسسة الاقتصادية و الاجتماعية المحيطة بالإدارة المالية العامة في الجزائر, كل هذه العوامل تدعو إلي رقابة مالية فعالة خصوصا في ظل عجز المصادر المحلية و تراكم و زيادة الأعباء العامة علي الدولة و اقتصادها .

و عموما في الجزائر نميز بين ثلاثة مستويات من أنواع الرقابة . الرقابة البرلمانية ممثلة بالمجلس الشعبي الوطني , الرقابة القضائية ممثلة بمجلس المحاسبة و الرقابة الإدارية أهم أجهزتها المفتشية العامة للمالية .

أولا الرقابة الإدارية : هي تلك الرقابة التي تمارسها هيئة الإدارة العامة علي بعضها البعض فهي إذن رقابة تتم داخل السلطة التنفيذية بما يجعلها داخلية و ذاتية كما تكون سابقة أو لاحقة و أهم صور الرقابة الإدارية نجد:

الرقابة التلقائية الذاتية : حيث تقام آليات و قواعد داخل جهاز إداري معين من اجل تحسين مواطن الخلل و إصلاحها في الوقت المناسب مثل سجل الاقتراحات 'التقييم الدوري و الاجتماعات المنظمة لهيئات الجهاز الإداري ...

الرقابة الرئاسية: حيث تخول القوانين و الأنظمة للرئيس الإداري التدخل للتعقيب علي أعمال مرؤوسيه من اجل المصادقة عليها أو إلغائها ،سواء كان ذلك من تلقاء نفسه أو بناء علي نظم الطعن الرئاسي.

الرقابة الوصائية: بالرغم من الاستقلال القانوني لبعض الهيئات الإدارية داخل السلطة التنفيذية (بلدية 'ولاية ,جامعة ...) إلا إن ذلك الاستقلال ليس مطلق و لا تاما حيث تبقي تلك الأجهزة خاضعة لقدر معين من الرقابة و الإشراف من طرف السلطة الوصية مثل وصاية الوالي علي أعمال البلدية .

واهم مظاهر الرقابة الإدارية، الرقابة المالية « le contrôle financier » التي تمارسها وزارة المالية و مصالحها المختلفة سواء علي المستوي المركزي أو المحلي بواسطة المفتشية العامة للمالية «I.G.F» .

1 - تعريف المفتشية العامة :

تم إنشاؤها بموجب المرسوم رقم 53/80 بتاريخ 01 مارس 1980 كهيئة للمراقبة تحت السلطة المباشرة للوزير المكلف بالمالية، حيث تمارس رقابة التسيير المالي و المحاسبي في مصالح الدولة و الجماعات العمومية اللامركزية و المؤسسات العمومية و كل مؤسسة تتلقى إعانة من طرف الدولة (1)، تتكون من مجموعة من المراقبين و المفتشين العاميين تابعين لوزارة المالية، مهمتهم القيام بعمليات الرقابة على تنفيذ الميزانية على مستوى كل وزارة فهم يراقبون صحة و سلامة الارتباطات و الالتزامات، كما يعتبرون بمثابة مستشار مالي للوزير الذي يشتغلون في وزارته و يقدمون تقارير لوزير المالية حول المخالفات التي يلاحظونها بعين المكان أي في الوزارة التي يمارسون فيها مهامهم، فيتولون عمليات التأشير على النفقات و الاعتراض عليها، ويعتبر جهاز المفتشية العامة من الأجهزة المستقلة على أجهزة مديرية وزارة المالية و هي تسيير شؤونها في إطار الاستقلالية الكاملة و تخضع لسلطة وزير المالية فقط.

(1) يساعد علي - مرجع سابق ص 98

3 - طرق و رقابة المفتشية العامة

يقوم وزير المالية في بداية كل سنة بتحديد برنامج العمل و يراعي في هذا البرنامج طلبات أعضاء الحكومة و مجلس المحاسبة و المجلس الشعبي الوطني أي أن الرقابة في المفتشية العامة تجري على أساس اختيار في بداية كل سنة قضايا معينة تتم مراقبتها على أساس المعلومات المتوفرة مسبقا ، أما كيفية المراقبة فتتم على أساس الوثائق من حسابات و مستندات الإثبات ، حيث ينتقل المفتشين العامين أو بعثة المفتشين إلى مقر الهيئة بصورة فجائية فتتولى البعثة فحص و مراجعة مستندات الإثبات و معاينتها في عين المكان و التحقق مع الأمر بالصرف و المحاسبين العموميين ، غير أن المهام المتعلقة بالدراسات و الخبرات تكون بعد تبليغ مسبق ، حيث يتولى المفتشون مراقبة الصناديق و مراجعة الأموال و القيم و السندات و مختلف المواد التي تكون في حيازة المسيرين و المحاسبين و الاطلاع على وثائق الإثبات لدى مناصب المحاسبة و رؤوسهم أو مندوبيهم أي المحاسبين الرئيسيين و الثانويين و كل شخص يتولى إدارة أموال عمومية و كل عون مكلف بمسك محاسبة نوعية.

4 - واجبات المفتشين العامين

فإنهم ملزمون بعدم التدخل في تسير الإدارات و الهيئات التي تجري مراقبتها و المحافظة على السر المهني بعدم الكشف عن الأموال المعاينة خلال عملياتهم ، إلا على السلطات أو الجهات القضائية المختصة، و أن يقوموا بمهامهم على أسس موضوعية و حسب وقائع ثابتة، و عليهم أن يقدموا تقريرا كتابيا عن معاينتهم يذكرون فيه النواحي الايجابية و السلبية للتسيير الذي تم مراقبته، و عند انتهاء التحقيق يقدمون اقتراحات و توصيات لتحسين التسيير ، و الجدير بالذكر أن التقرير المذكور يرسل في نهاية كل مراقبة إلى السلطة الرئاسية أو السلطة الوصية ، و على مسؤولي الجهات التي تمت مراقبتها الرد في ظرف شهر واحد على الملاحظات التي تضمنها التقرير و التدابير التي اتخذت لمعالجة الأخطاء الواردة في التقرير، ثم يحال التقرير النهائي على السلطة الرئاسية أو السلطة الوصائية و على رئيس مجلس المحاسبة.

ثانياً: الرقابة البرلمانية:

يخضع تنفيذ الميزانيات و العمليات المالية للدولة و المجلس الدستوري و الميزانيات الملحقة و مجلس المحاسبة و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري لمراقبة أجهزة و مؤسسات الدولة المخول لها صراحة بذلك بموجب التشريع المعمول به، تمارس هذه الرقابة بالنسبة للمجلس الشعبي الوطني وفق القوانين المنصوص عليها في قانونها الداخلي (1)،

يجري المجلس الشعبي الوطني الرقابة اللاحقة على مدى شرعية تنفيذ الميزانية و يرى مدى تطبيق توجيهاته و ذلك بقيامه من جديد بمراقبة هذا التنفيذ ، و قد نصت المادة 187 من الدستور على أن تقدم الحكومة في نهاية كل سنة مالية إلى المجلس الشعبي الوطني عرضاً حول استعمال الاعتمادات المالية التي أقرها بالنسبة للسنة المالية المعنية ، و تختتم السنة المالية على مستوى المجلس الشعبي الوطني بالتصويت على قانون يتحدد بمقتضاه ضبط ميزانية السنة المالية المنصرمة و هذا ما يعرف بالرقابة اللاحقة ، و تنصب رقابة الهيئة التشريعية على تنفيذ الميزانية و ذلك للتأكد اذ كانت الهيئة التنفيذية قد التزمت بالإجازة التي أعطها إياها البرلمان بمقتضى القانون و لكي يتمكن البرلمان من معرفة وضعية الميزانية في ميدان التنفيذ ، فإنه يتلقى تقارير مختلفة من الحكومة لاسيما التقرير السنوي حول تنفيذ المخطط السنوي للاعتمادات و التقرير السنوي للجنة المركزية للنفقات العمومية و التقرير السنوي للمفتشية العامة و تقرير مجلس المحاسبة و جدول تنفيذ الاعتمادات المصوت عليها، و على ضوء هذه التقارير تتم عملية مراجعة التطبيق و مدى احترام الحكومة للترتيبات القانونية عن طريق المصادقة على قانون ضبط الميزانية الذي بموجبه يتم الإقرار عن وجود فائض أو عجز أو توازن بالمقارنة بين الإيرادات و النفقات . وفي حالة وجود عجز فإنه يتم تحديد موطن الخلل ثم يصدر قرار يتضمن توجيهات إلى الهيئة التنفيذية لمعالجة الوضع المالي.

(1) المادة 61 من القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 الخاص بالمحاسبة العمومية

ثالثا: الرقابة القضائية : يختص بالرقابة القضائية مجلس المحاسبة

1 – تعريف مجلس المحاسبة

بموجب القانون رقم 32/90 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990 المتعلق بمجلس المحاسبة و تسييره يعتبر هيئة مستقلة ذات صلاحيات واسعة في ميدان الرقابة اللاحقة لمالية الدولة و المجموعات المحلية و المرافق العمومية و كل الهيئات الخاضعة لقواعد القانون الإداري و المحاسبة العمومية أي الهيئات التي تستفيد من إعانات الدولة يختص مجلس المحاسبة بمراقبة مختلف الحسابات و يتحقق من دقتها و صحتها ونزاهتها و التي يقدمها الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميين ، و تكون الرقابة مستخلصة باتهام أو إبراء للأمر بالصرف و المحاسب العمومي.

2 – استقلالية مجلس المحاسبة: إن المبادئ التي تحكم الدولة الحديثة تقتضي أن يكون ضمن أجهزة هذه الدولة جهاز أعلى للرقابة مستقل عن بقية أجهزة الدولة التنفيذية و في الجزائر يعتبر مجلس المحاسبة مستقل عن بقية أجهزة الدولة التنفيذية و يتمتع بالاستقلال في ميدان التسيير و ذلك بمقتضى المادة 11 من قانون 80-05 التي نصت على أن المجلس يتمتع باستقلالية التسيير و هو أمر تقتضيه طبيعة اختصاصاته.

3- اختصاصات مجلس المحاسبة: لقد أسندت إلى المجلس اختصاصات واسعة سميت بالصلاحيات القضائية و الإدارية و لو أن القضائية تأتي في الدرجة الأولى تتمثل في :

- مراجعة الحسابات الإدارية التي يقدمها الأمرون بالصرف للمجموعات العمومية و يختمها بواسطة التصريح بالتطابق بين حساباته و حسابات التسيير التي يقدمها المحاسبين العموميين
- تصفية حسابات المحاسبين العموميين و قد يفوض جهات إدارية أو تسند المهمة إلى محاسبين أو أعوان تابعين لأسلاك المراقبة و تحت رقابة المجلس نفسه.
- يوافق على حسابات محاسبي المؤسسات الاشتراكية و ذلك بعد فحص و تدقيق و مراجعة حسابات المؤسسات من خلال الوثائق

- 4 - تنظيم مجلس المحاسبة :** يتكون من أعضاء يتولون تسييره و مباشرة مهمة المراقبة ، بحيث يتولى التسيير مجلس يتكون من رئيس المجلس ، المراقب العام ، رئيس قسم الأكبر سنا ، مستشارين اثنين منتخبين لمدة ثلاثة سنوات يتولى المجلس التسيير الإداري لشؤون موظفيه
- مهمة الرقابة يتكفل بها كل أعضاء المجلس و هم رئيس المجلس نائب الرئيس المراقب العام رؤساء الأقسام المستشارين رؤساء قطاع الرقابة المحتسبون و هم يتمتعون بالحماية الضرورية لمباشرة مهامهم.
- 5- رقابة مجلس المحاسبة :** على كل أمر بالصرف و على كل محاسب عمومي إيداع حسابات نسييره للسنة المنصرمة لدى مجلس المحاسبة الذي يتفحصها و يراجعها ، وعند الحاجة على كل منهما تقديم الوثائق و المستندات التي يطلبها المجلس ، كما يمكن للمجلس إجراء كل التحريات الضرورية كما له حق الدخول للمكاتب و المحلات التابعة للهيئات الخاضعة لرقابة المجلس.
- كما أجاز القانون حق الطعن في قرارات المجلس أمام الجهة القضائية المختصة .

المبحث الثالث الأدوار المختلفة للمحاسبة العمومية

لكل نضام دور يقوم به و يختلف هذا الدور وفق الأهداف المرجوة منه ، و قد وجد نظام المحاسبة العمومية كنظام مطبق في الهيئات الإدارية العمومية يهدف إلى إظهار نتائج تنفيذ الميزانية العمومية و تقييم النتائج الاقتصادية و ذلك يتجسد من خلال الادوار المختلفة التي يقوم بها .

المطلب الأول: الدور التنظيمي و الوقائي

لقد تم تسخير جملة من الإجراءات و القوانين لحماية المال العام من سوء الاستغلال ، و هذا الأخير يختلف عن المال الخاص الذي تعود ملكيته للأشخاص و تعود عليهم فوائد و أرباح المشروع في حين فوائد المال العام إذا وجدت تعود للخرينة العمومية و للمصلحة العامة ، و قد أوكلت للمحاسبة العمومية مهمة رعاية هذه الإجراءات و القوانين بهدف تحقيق دورها الذي يمكن تحديده من خلال تتبع إجراءات تنفيذ الميزانية في شقيها الإيرادات و النفقات .

1 - النفقات : أن عملية تنفيذ النفقات تمر بثلاثة مراحل ،الالتزام ، التصفية ، الأمر بالصرف و الدفع.

أ - مرحلة الالتزام

إن إجراء الالتزام يسمح بحماية الأموال العمومية من سوء الاستغلال , حيث تم الإشارة إلى أن التزام الهيئة العمومية اتجاه الغير يكون بعد المصادقة من طرف المراقب المالي على العملية ، فهذه المرحلة تعتبر أولى مراحل المراقبة على النشاط المالي للمسير في الهيئة العمومية ، كما يجب على هذا الأخير التقيد في هذه المرحلة بإجراءات المناقصة و حسن اختيار المتعامل ، إضافة إلى أن نظام الاعتماد أحد أهم الإجراءات التي تسمح بمراقبة و حماية و توجيه الاستغلال للأموال العمومية .

ب مرحلة التصفية:

مرحلة التصفية تسمح بحماية المال العام من خلال إيقاع المسؤولية على عاتق الموظفين العموميين المستلمين للسلع و المثبتين لأداء الخدمة حيث تحملهم المسؤولية الكاملة على متابعة استغلال المال العام في الميدان بعيدا عن متابعة

الاعتمادات، فمرحلة التصفية تسمح بتحديد المبلغ الصحيح للعملية إلى جانب

تحديد المسؤولية.

ت مرحلة الدفع:

إن دور المحاسب العمومي مقسم إلى جزأين:

- الجزء الأول : يتمثل في التحصيل و الدفع , فعلى المحاسب أن يقوم بهاتين الوظيفتين بعد الحصول على أمر بالدفع و أمر بالتحصيل من طرف الأمر بالصرف و تأكده من توفر الشروط القانونية و التنظيمية التي تحكمهما و عدم ترتب أية مسؤولية مالية أو شخصية من خلال امتثاله لهذين الأمرين.

- الجزء الثاني: الدور الرقابي للمحاسب العمومي : إن المحاسب العمومي يعتبر موظف عمومي تابع لوزارة المالية فهو يقوم بدور المراقب على الأعمال و النشاطات المالية للأمر بالصرف و يقوم بحماية أملاك الدولة من التلاعب و سوء الاستغلال , و تعتبر هذه الوظيفة ذات أهمية بالغة في حلقات تنفيذ الميزانية.

إذا فالمحاسب لا يعتبر مجرد موظف عادي في السلم الإداري مهمته تنفيذ أوامر الأمر بالصرف بل يتعداه إلى أن يكون سلطة غير مباشرة على الأمر بالصرف و هذا من أجل ضمان الاستغلال الأمثل للموارد الحكومية .

فمرحلة الدفع تفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي فهي من اختصاص المحاسب العمومي و هذا ما لا نجده في المؤسسات الخاصة التي يستطيع فيها المسير إجراء عمليات متابعة إلى غاية تحويل المال العام إلى الدائن .

2- الإيرادات : إن الإجراءات المطبقة على الإيرادات العمومية تكون هي الأخرى بشكل

متتابع بما يسمح بحماية الأموال العمومية من التبذير و سوء الاستغلال حيث فرضت عليها جملة من الشروط و القوانين و ذلك ما يظهر من خلال ما يلي:

أ - مرحلة الإثبات: هذه المرحلة تسمح بعدم التخلي أو التعسف في طلب المال العام، فكل تحصيل أو تخلي يكون وفق النصوص القانونية، كما أن هذا الإجراء يسمح بإعطاء نظرة تقديرية عن مجمل الإيرادات المستحقة للخزينة العمومية.

ب مرحلة التحصيل :

يعتبر الإجراء الأخير في تحصيل الإيرادات و كفصل للمهام الإدارية و المحاسبية ،يوقع المسؤولية على المحاسب العمومي فيعتبر مسئول مسؤولية شخصية و مالية على كل تحصيل يقوم به لذلك يجب عليه التأكد من صحة و مشروعية المرحلتين السابقتين ,الديون لم تسقط أجالها ...فهي تعمل على عدم التبذير في المال العام و حماية حقوق الأشخاص.

من خلال تتبع الاجراءات السالفة الذكر يمكن أن نتستنتج أنها تؤثر على تنظيم الهيئات العمومية فلا يمكن القيام بالتحصيل دون الحصول على أمر بذلك أو التسديد دون ثبوت واقعة الالتزام ،إذا هي اجراءات تنظيمية و وقائية تؤثر على تسيير الهيئات العمومية و على أدائها العام .

المطلب الثاني الدور الرقابي و القضائي :

يعتبر هذان الدوران متداخلان فيما بينهما فالرقابة على المالية العمومية تسمح بتحديد أوجه الخلل أو مراكز الاختلاسات مما يسمح بالمتابعة القضائية ، و كما قد تم الإشارة إليه فان الرقابة في المجال المالي تكون على ثلاثة مستويات ،رقابة المفتشية العامة،رقابة البرلمان و رقابة مجلس المحاسبة إضافة إلي الرقابات الأخرى التي تكون حسب الهرم الإداري لمختلف أنواع المؤسسات ,تسمح هذه الأنواع من الرقابات بحماية المال العام من خلال المهام التي أوكلت إلي كل جهاز رقابي ,فهي تسمح بكشف مراكز الخلل أو أي سوء في استغلال المال العام ,كما تعتبر هذه الأساليب كطريقة لردع أي محاولة للتلاعب , فقد خول لها القانون كل الصلاحيات اللازمة لممارسة مهامها، كما يعتبر الجهاز الرقابي جهاز مستقل عن مختلف الجهات التي قد تؤثر في نشاطه العام .

المطلب الثالث: الدور الاقتصادي و المالي

إن المحاسبة العمومية كتقنية كمية تسهر على متابعة تنفيذ الميزانية العمومية, و إن هذه الأخيرة لها دور فعال في التأثير على الاقتصاد الوطني و ذلك عن طريق استخدام الإيرادات و النفقات العامة كما أن الظاهرة المالية هي في حقيقتها ظاهرة اقتصادية ففي الكثير من الأزمان الاقتصادية كالتضخم و الانكماش يمكن للضرائب و النفقات أن يكون لها دور مشهود و مؤثر في التخفيف منها .

إن النفقات العمومية لها آثار على الاقتصاد الوطني من خلال التأثير على الإنتاج الوطني و ذلك بالتأثير على حجم الطلب و تزداد أهميته بازدياد تدخل الدولة في حياة الأفراد و العلاقة بين النفقات العامة و حجم الطلب الكلي يتوقف على حجم النفقة و نوعها.

و الإيرادات هي الأخرى تؤثر على الاقتصاد الوطني خاصة من خلال الضريبة التي لها آثار على المتغيرات الاقتصادية الكلية مثل حجم الاستهلاك و الادخار و الإنتاج حيث أن الضريبة المفروضة على المواد المنتجة ستقلل من استهلاكها أي من الطلب عليه مما يؤدي بالنتيجة إلى تراكمها في الأسواق و عليها ستقلل إنتاجها كما قد يحدث العكس تخفض من الضريبة على المواد المنتجة فيزداد الطلب عليها مما يؤدي إلى زيادة الإنتاج , و ان التحكم في النظام الضريبي يسمح بتحديد الأهداف و الأغراض المرجوة منه .

فالمحاسبة العمومية تسمح بترشيد النفقات العامة من خلال:

- محاربة كل مظاهر الإسراف في المال العام.
- تحديد ما يسمى بأولوية الحاجات
- الحد من الحجم الكلي للإنفاق عن طريق ربط هذا الحجم بالكميات الاقتصادية الكلية
- تحقيق الرشادة الإدارية.

كما تسمح بتوجيه الإيرادات من خلال أهدافها و أهميتها في الاقتصاد الوطني.

خاتمة

تعتبر المحاسبة العمومية جزء متكامل من الهيكل المالي للدولة لكونها تحدد الإجراءات القانونية و التقنية الواجب احترامها من طرف أعوان المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة ، فالمحاسبة العمومية لها مكانة إستراتيجية و حساسة في تقسيم الإدارة المالية للدولة لأنها تتميز عن باقي المحاسبات بكونها تختص بتداول الأموال العمومية ، فمن الطبيعي أن يخصها المشرع الجزائري بإجراءات خاصة تهدف إلى تنظيم و تقنين مراحل تنفيذ الميزانية العامة للدولة من أجل مراقبة صرف الأموال العمومية و ضمان الاستغلال الأمثل للموارد و أي مخالفة صريحة للقوانين و التنظيمات المعمول بها في مجال صرف و تداول الأموال العمومية تؤدي إلى الأخذ بمسؤولية العون المعني أمام هيئات المراقبة التي تنتشر ضمن عدة هياكل يخول لها قانونيا التدخل في أي وقت تتطلب الأمر ذلك وان المحاسبة العمومية استطاعت أن تحقيق أدوار مختلفة تعددت حسب الأهداف فقد لعبت الدور الوقائي و الرقابي و الاقتصادي و كل ذلك بهدف حماية الأموال العمومية من سوء الاستغلال.

الفصل الثالث دراسة حالة تطبيقية

مقدمة

إن المحاسبة العمومية في جانبها النظري استطاعت أن تحقق الهدف المرجو منها و هو توفير الإجراءات التي تسمح بحماية الأموال العمومية من التبذير و سوء الاستغلال أو الاختلاس و سنحاول في هذا الفصل متابعة هذه الإجراءات من خلال التجربة الميدانية التي قمنا بها في أحد المؤسسات العمومية الإدارية و التعرف على مدى تنفيذها فعلا في الواقع العملي، و عليه قسمنا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول : التعريف بالهيئة المستقبلية، من خلال التعرف على هيكلها التنظيمي و مختلف المهام التي تقوم بها.

المبحث الثاني :النشاط المالي في الهيئة المستقبلية ، سنحاول فيه التعرف على مختلف العمليات المالية التي تقوم بها و ماهي الإجراءات المعتمدة، و هل هي حقا تلتزم بالتقنيات النظرية للمحاسبة العمومية.

المبحث الثالث:تقييم نظام المحاسبة العمومية،من خلال المعلومات النظرية واعتمادا على التجربة الميدانية سنحاول في هذا المبحث استخلاص بعض المزايا و النقائص لهذا النظام و هل استطاع حقا أن يحقق الأغراض التي وجد من أجلها.

المبحث الأول : التعريف بالهيئة المستقبلية:

لقد قمنا بمتابعة التربص في الإقامة الجامعية برشيش 02 القصر كأحد الهيئات العمومية الإدارية التي تعتمد على المحاسبة العمومية في نشاطها المالي ,ولكن قبل تقديم الهيئة محل التربص ارتأينا أن نقوم بتعريف الديوان الوطني للخدمات الجامعية الذي يعتبر الهيئة المشرفة على الاقامات الجامعية و النشاط المالي في هذه الأخيرة يعتبر حلقة تابعة لمجمل النشاط المالي العام للديوان الوطني للخدمات الجامعية

المطلب الأول :تقديم الديوان الوطني للخدمات الجامعية**1 – نشأة و تطور الديوان الوطني للخدمات الجامعية**

أنشأ الديوان الوطني للخدمات الجامعية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 84/95 المؤرخ في 22 مارس 1995، المعدل والمتمم بموجب المرسوم التنفيذي 312/03 المؤرخ في 14 سبتمبر 2003.

إن أهم ما يمكن تسجيله بخصوص تطور مؤسسة الديوان الوطني للخدمات هو مرور هذه الأخيرة بمرحلتين أساسيتين.

المرحلة الأولى:

يمكن اعتبار هذه المرحلة بالانتقالية حيث بعد أن كانت الخدمات الجامعية عبارة عن مراكز للخدمات الجامعية والاجتماعية (Cous) تحوي أحياء جامعية موزعة عبر الولايات الجامعية تحت إشراف مديرية مركزية بوزارة التعليم العالي والبحث العلمي تحت أسم "مديرية النشاطات الاجتماعية والثقافية "DASC" جاء المرسوم التنفيذي رقم 84/95 المذكور سابقا لتصبح الخدمات الجامعية عبارة عن الديوان الوطني للخدمات الجامعية ويحل بذلك محل مراكز الخدمات الجامعية، وتعطي الاستقلالية الكاملة في التسيير للأحياء الجامعية التي تصبح تسمى "الإقامات الجامعية" بالإضافة إلى هيئة رقابية أخرى سميت "المندوبية الجهوية " مهمتها الأساسية الرقابة على تسيير الإقامات الجامعية والتنسيق فيما بينها، ولا علاقة لها بالتسيير.

المرحلة الثانية :

عرفت هذه المرحلة إعادة هيكلة الديوان الوطني للخدمات الجامعية وذلك عن طريق تعديل وإتمام أحكام المرسوم التنفيذي رقم 84/95 المتضمن إنشاء الديوان الوطني للخدمات الجامعية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 312/03 المؤرخ في 14 سبتمبر 2003، ليصبح بذلك للديوان الوطني للخدمات الجامعية مراكز وهيكل محلية تسمى بـ "مديريات الخدمات الجامعية" و"الإقامات الجامعية" ولتحل بذلك مديريات الخدمات الجامعية محل المندوبيات الجهوية، في عملية الرقابة والتسيير على الإقامات الجامعية وذلك بإعطائها استقلالية مالية أكثر في التسيير.

-يشرف الديوان الوطني للخدمات الجامعية على 50 مديرية للخدمات الجامعية، التي أنشئت بموجب القرار الوزاري المشترك الصادر في 24 ديسمبر 2005 (المتتم للقرار الوزاري المشترك الصادر في 22 ديسمبر 2004) المتضمن إنشاء مديريات الخدمات الجامعية وتعيين مقرها والإقامات التابعة لها ومشمولاتها. لقد تم توزيع مديريات الخدمات الجامعية على المستوى الوطني وفق عدد الطلبة. كل مديرية تشمل على مجموعة من "الإقامات الجامعية" متواجدة بالقرب من المؤسسات الدراسية للتكفل بانشغالات الطلبة وعددها الى غاية 2009 313 اقامة , بطاقة استيعابية تصل الى 470000 طالب.

2 - مهام الديوان الوطني للخدمات الجامعية

- يتولى متابعة أنشطة مديريات الخدمات الجامعية والإقامات الجامعية وتنسيقها ومراقبتها ويقترح كل التدابير التي من شأنها تحسين سيره.
- يسهر على الاستعمال الرشيد للموارد والوسائل الموضوعة تحت تصرف مديريات الخدمات الجامعية والإقامات الجامعية، لاسيما عن طريق وضع نظام قانوني لتخصيصها.

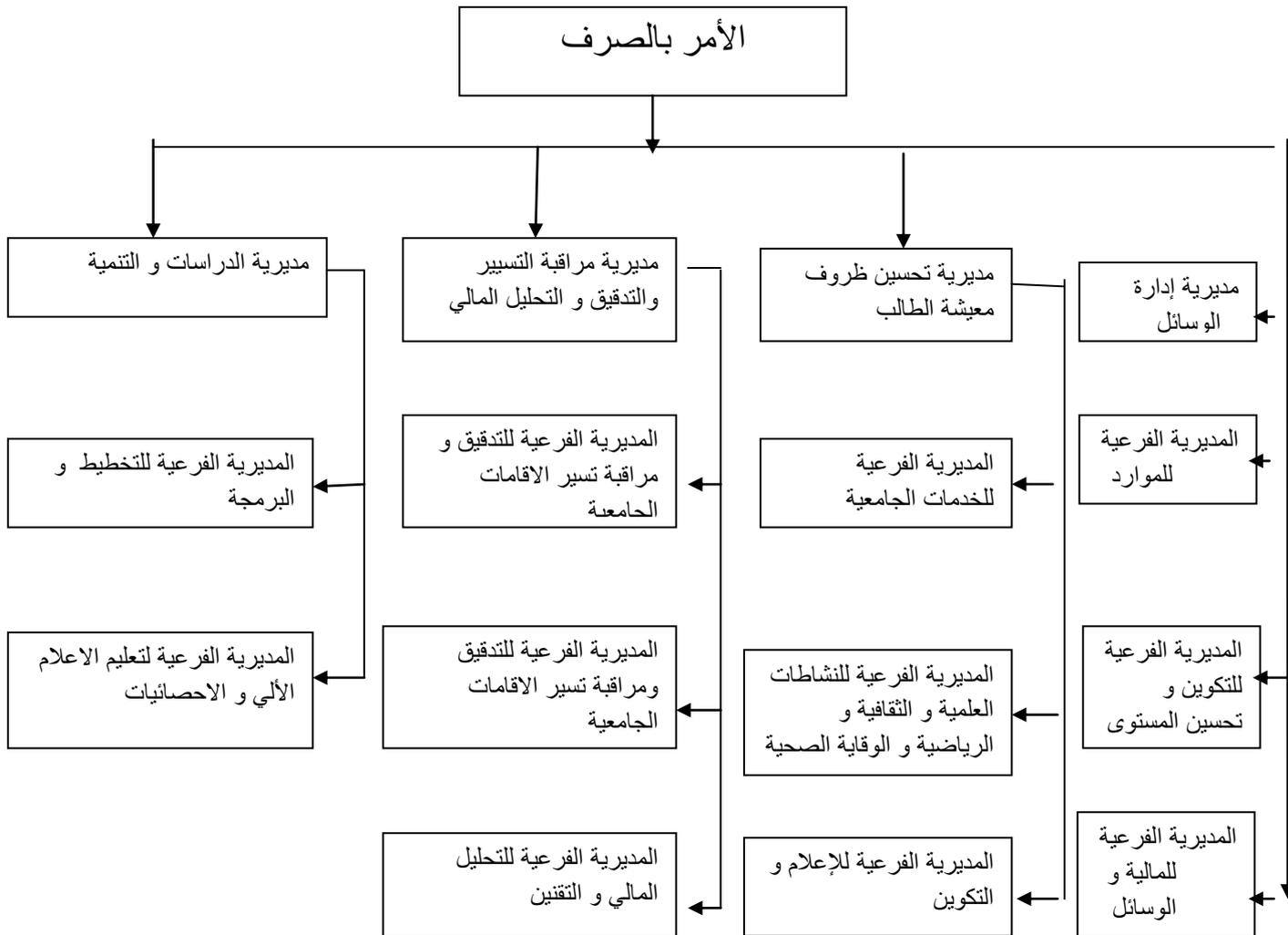
- يعد وينفذ برامج تكوين المستخدمين العاملين بهياكل الخدمات الجامعية وتحسين مستواهم وتجديد معارفهم
- يتولى تنظيم عمليات الوقاية الصحية في الوسط الطلابي بالاتصال مع الهياكل المتخصصة
- يضع نظاما إعلاميا ووثائقيا لفائدة الطلبة داخل الاقامات الجامعية و يقوم بترقيته.
- يتولى في إطار التنظيم المعمول به، التكفل في مجالي الخدمات الجامعية والمنح بالطلبة الأجانب المسجلين بصفة نظامية في مؤسسات التعليم والتكوين العالين.
- يعد ويقترح مخطط التنمية وتوسيع شبكة المنشآت الأساسية والتجهيزات اللازمة للتكفل بالحاجات.
- يتولى تسيير عمليات الاستثمار المرتبطة بتنمية وصيانة المنشآت الأساسية وتجهيزات الخدمات الجامعية.

للديوان الوطني للخدمات الجامعية مهام نوجزها فيما يلي:

- التعرف على حاجات الطلبة في مجال الخدمات الجامعية لاسيما الإيواء والإطعام والنقل، الوقاية الصحية والأنشطة الثقافية والعلمية والرياضة والترفيهية، واقتراح عناصر إستراتيجية التكفل بهذه الحاجات والسهر على تطبيق الإجراءات المقررة.
 - السهر على تطبيق الأحكام التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالخدمات الجامعية والمنح والمساهمة في إثراءها وتحسينها.
 - تطوير وترقية الأنشطة العلمية والثقافية والرياضية والترفيهية الموجهة للطلبة بالاتصال مع الهيئات والهيكل المعنية.
 - يساهم في إعداد برنامج التكفل بالنقل الجامعي و السهر على ترشيده بالاتصال مع الأجهزة المعنية.
- يسهر الديوان الوطني للخدمات الجامعية على توفير الجو الملائم للطلاب من خلال توفير مجموعة من الخدمات.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للديوان الوطني للخدمات الجامعية

الشكل رقم : (01) الهيكل التنظيمي للديوان الوطني للخدمات الجامعية



المرجع:رسالة الديوان ،أفريل 2009 .

1 مديرية الدراسات والتنمية

تشمل مديرية الدراسات والتنمية المديريات الفرعية التالية:

- المديرية الفرعية للتخطيط والبرمجة
- المديرية الفرعية للإعلام الآلي والإحصائيا

تقوم بعدة مهام تتمثل في :

- إعداد و اقتراح مخطط تنمية الهياكل والتجهيزات الضرورية للتكفل بالاحتياجات الطلبة من جانب الخدمات الجامعية.
- تنظيم جمع ومعالجة المعطيات الإحصائية وإعداد وتنفيذ مخطط تعميم استعمال أدوات الإعلام الآلي.

2 مديرية مراقبة التسيير والتدقيق والتحليل المالي

تشمل مراقبة التسيير والتدقيق والتحليل المالي المديريات الفرعية التالية:

- المديرية الفرعية للتدقيق ومراقبة تسيير مديريات الخدمات الجامعية
- المديرية الفرعية للتدقيق ومراقبة تسيير الإقامات الجامعية
- المديرية الفرعية للتحليل المالي و التقييس

تتمثل مهام مديرية مراقبة التسيير والتدقيق والتحليل المالي في :

متابعة ومراقبة تطبيق إجراءات التسيير المالي والمحاسبي لدى كل من مديريات الخدمات الجامعية والإقامات الجامعية.

- ضمان مهمة التدقيق على مستوى الإقامات الجامعية ومديرية الخدمات الجامعية، واستغلال تقرير هيئة التفتيش ومراقبة الوسائل الفعالة،

- القيام بالتحليل المالي لحسابات التسيير لمديريات الخدمات الجامعية والإقامات الجامعية بهدف وضع ميكانزمات تحسين استعمال وتخصيص الموارد،
- اقتراح مقاييس ومعايير متعلقة بإعداد مشاريع الميزانيات.

3 - مديرية تحسين ظروف معيشة الطالب

تشمل مديرية تحسين ظروف معيشة الطالب المديريات الفرعية التالية:

- المديرية الفرعية للخدمات الجامعية،
- المديرية الفرعية للنشاطات العلمية والثقافية والرياضية والوقاية الصحية،
- المديرية الفرعية للإعلام والتوثيق.

لمديرية تحسين ظروف معيشة الطالب المهام التالية:

- تنفيذ ميكانزمات مراقبة نوعية نشاطات الخدمات الجامعية واقتراح كل المقاييس التي تسمح بتحسين هذه النشاطات.
- تشجيع تنظيم وسير النشاطات العلمية والثقافية والعلمية والوقاية الصحية على مستوى الإقامات الجامعية.
- تشجيع عملية إنشاء وخلق خلايا الإعلام والتوثيق على مستوى الإقامات الجامعية لفائدة الطلبة الجامعيين.
- ترأس جميع التحقيقات وسبر آراء الطلبة من ناحية احتياجاتهم واقتراح كل المقاييس التي من شأنها تحسين ظروف معيشة الطالب داخل الإقامات الجامعية.

4 - مديرية إدارة الوسائل

تشمل مديرية إدارة الوسائل المديریات الفرعية التالية:

- المديرية الفرعية للموارد البشرية.
- المديرية الفرعية للتكوين وتحسين المستوى.
- المديرية الفرعية للمالية والوسائل وأرشيف.

لمديرية إدارة الوسائل مهام متعددة نوجز أهمها فيما يلي:

- اقتراح كل مقاييس التنمية الموارد البشرية وعقلنة تسيير وتخصيص هذه الأخيرة مع السهر على تطبيق القوانين السارية المفعول،
- إعداد مخطط التكوين وتحسين مستوى موظفي الخدمات الجامعية مع ضمان تنفيذ هذا المخطط وذلك بالتنسيق مع الهياكل المعنية،
- ترأس إعداد الميزانية بالتنسيق مع الهياكل المعنية،
- ضمان تسيير وسائل المديرية العامة والمحافظة على الأرشيف.

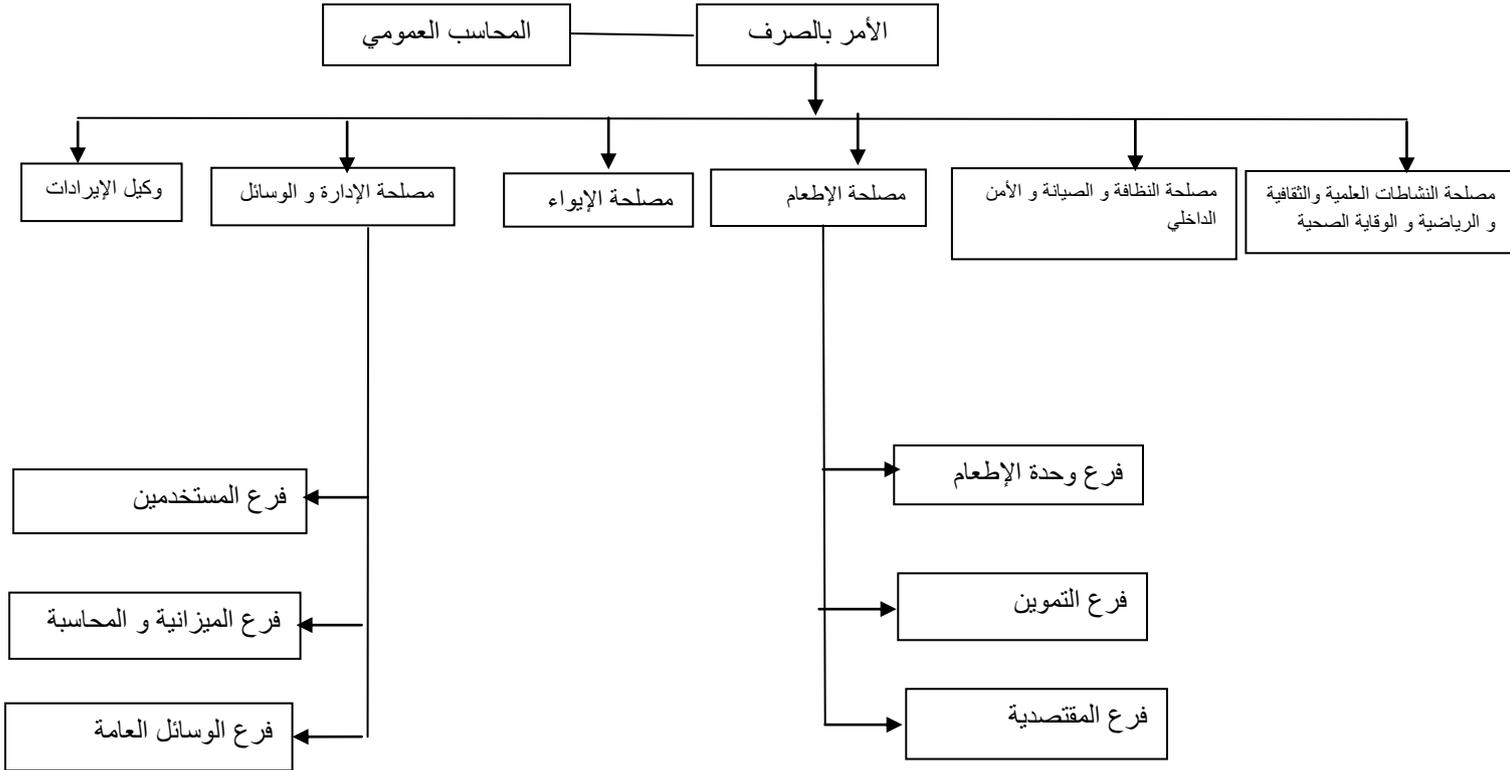
المطلب الثالث: الإقامة الجامعية برشيش 02 القصر

1- تقديم الهيئة

هي مؤسسة عمومية إدارية تابعة للديوان الوطني للخدمات الجامعية تقع شمال شرق بلدية القصر التابعة إداريا لولاية بجاية , مهمتها الرئيسية التكفل بإيواء الطلبة الجامعيين إلى جانب التكفل بالإطعام و النقل , تم افتتاحها لمزاولة مهامها سنة 2008 أما قرار انشائها فكان سنة 2009 بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/07/07 يعدل و يتمم القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 22 ديسمبر 2004 المتضمن انشاء مديريات الخدمات الجامعية و تحديد مقرها و قائمة الاقامات الجامعية التابعة لها و مشتملاتها المعدل و لمتمم .

يتواجد بالإقامة 10 أجنحة 05 للذكور و 05 للإناث , بطاقة استيعابية تصل إلى 2290 طالب.

تعتبر الإقامة من بين الهياكل الإدارية التي تتمتع باستقلال مالي أما إداريا فهي تابعة إلى مديرية الخدمات الجامعية.

2- الهيكل التنظيمي للهيئةالشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي للإقامة الجامعيةالمرجع: من إعداد الطالبة

1 مصلحة الإيواء :

تعتبر من المصالح التي لها أهمية بالغة في تحقيق الاستقرار الداخلي للإقامة تنقسم مهمتها إلى مرحلتين أساسيتين, المرحلة الأولى تتزامن مع الدخول الجامعي أما المرحلة الثانية فتكون مع نهاية السنة الجامعية تقوم بالمهام التالية:

- تقديم طلبات إعادة القبول للطلبة المقيمين
- تسجيل الطلبة الجدد والعمل على توفير سرير لكل طالب
- التكفل بطلبات التحويل للطلبة من إقامة لأخرى
- تحصيل الاجار و نفقات النقل السنوية و مختلف المداخل الأخرى الخاصة بالتعويضات الناجمة عن الأضرار التي يسببها الطلبة
- الالتزام بتقديم وضعيات أسبوعية عن الطلبة المقيمين و الطلبة الجدد و المستغنين عن خدمة الإيواء.
- الالتزام بتقديم وضعيات سنوية عند نهاية كل موسم جامعي.

2 مصلحة الإطعام :

تعتبر الشريان النابض في الإقامة تسهر على توفير الوجبة الصحية و الكاملة للطلبة و ذلك من خلال القيام بالمهام التالية:

- التكفل بإعداد الوجبات للطلبة.
- ضمان مراقبة نوعية السلع التي تدخل المخازن وذلك من خلال مراقبة تواريخ انتهاء الصلاحية و إعداد محاضر مراقبة النوعية و الجودة من طرف أخصائيين.
- ضمان النظافة من كل الجوانب .
- تقديم الطلبات المختلفة للسلع للموردين
- مراقبة الحركة اليومية للسلع من خلال إعداد بطاقة التخزين لكل مادة على حدا .
- التكفل بإعداد ورقة الاستهلاك اليومية
- تحضير وضعيات المطعم

3 - مصلحة النشاطات العلمية و الثقافية و الرياضية و الترفيهية :

هي مصلحة لها ارتباط وثيق بالطلبة بحيث تتشارك الإدارة و الطلبة من خلال ممثليها على تسييرها و ذلك من خلال مساهمة الطالب في مختلف النشاطات العلمية و الرياضية التي تقوم بها الإدارة و على هذا الأساس فتنتمثل مهام المصلحة أساسا في :

- تنظيم التظاهرات العلمية و الثقافية
- وضع و تطبيق برنامج النشاطات الثقافية و الرياضية و الترفيهية حسب الوسائل و الإمكانيات بالتنسيق مع لجنة المقيمين.
- تنظيم الرحلات الترفيهية
- المساهمة في تثقيف و توعية الطالب من خلال مختلف الهياكل الترفيهية (فتح مكتبة ذي طاقة استيعاب تصل إلى 1187 مرجع (مرجع ورقي و اقرص مضغوطة) , فتح قاعة للمطالعة , فتح قاعة للانترنت , قاعة للنشاطات الرياضية , قاعة متعددة النشاطات - للمحاضرات-).
- الإشراف على الوسائل و التجهيزات التابعة للمصلحة
- المشاركة في التظاهرات الرياضية الجامعية على مستوى الولاية من خلال النادي الرياضي الهادي.

4 - مصلحة النظافة و الصيانة و الأمن الداخلي :

تقوم المصلحة بوظيفتين أساسيتين, وظيفة النظافة و الصيانة و وظيفة الأمن الداخلي تتوفر على عمال متخصصين في مختلف المجالات, تسهر على المظهر العام للإقامة و ذلك بالقيام بالمهام التالية:

- السهر على النظافة التامة للإقامة بالمتابعة اليومية لأعوان النظافة
- القيام بكل الإصلاحات و الترميمات على مستوى الإقامة
- التكفل بطلبات الطلبة من حيث إصلاح الأعطاب داخل الغرف

- السهر و المتابعة اليومية لمختلف التكاليف الملحقة من كهرباء و غاز و ماء
- التكفل بالأمن الداخلي و متابعة الوضعية العامة لأعوان الحراسة

5 - مصلحة الإدارة و الوسائل :

هي مصلحة لها دور أساسي و فعال لها علاقة مباشرة بالإدارة .تنقسم إلى ثلاثة فروع:

➤ فرع المستخدمين :

يهتم فرع المستخدمين بكل ما له علاقة بالعمال و يسهر على تتبع السيرة الذاتية لكل عامل و ذلك من خلال القيام بالمهام التالية:

- متابعة الحضور اليومي للعمال
- تحديد الغيابات و القيام بالإجراءات الضرورية
- القيام بإعداد الوثائق الاثباتية الخاصة بالعمل للعمال
- تتبع الحركية الدائمة للعمال و تحديد مواقع عملهم
- القيام بإعداد بطاقيه شخصية لكل عامل تتوفر على كل البيانات الخاصة به منذ تاريخ التنصيب
- تقديم وضعية المستخدمين حسب الرتبة و حسب منصب العمل و المهام الموكلة لكل عامل

➤ فرع الوسائل العامة :

له دور أساسي و فعال في تمويل الإقامة بكل الوسائل العامة اللازمة للعمل في حدود إمكانية الإقامة و ذلك من خلال القيام بالمهام التالية:

- استقبال طلبات مختلف مصالح الإقامة
- القيام بعملية الجرد المادي لكل تجهيزات و ممتلكات الإقامة بمسك سجل الجرد
- الاتصال المباشر بالموردين
- تقديم الطلبات للموردين

- استقبال السلع و المشتريات و التأكد من تطابقها مع السلع المطلوبة

➤ فرع الميزانية و المحاسبة :

يعتبر نشاط هذا الفرع محور بحثنا و مركز قيامنا بالتربص ، بحيث يعد تكملة انشاط فرع الوسائل العامة و له دور أساسي في استقرار الحالة المالية للهيئة و ذلك بقيامه بالمهام التالية:

- استقبال الموازنة الأولية و تقسيم الاعتمادات على مختلف المواد حسب الحاجة
- جمع الوثائق الاثباتية المبررة لكل عملية من سندات الطلب و فواتير..الخ..
- إصدار حوالات الدفع
- التأكد من الطابع الابرائي لعمليات الدفع عند إصدار حوالات الدفع
- الالتزام بتقديم وضعيات مالية كل ثلاثة أشهر موقعة من طرف الأمر بالصرف و المحاسب العمومي إلى مديرية الخدمات الجامعية

المبحث الثاني: النشاط المالي في الهيئة المستقبلية

إن المتتبع و المدقق في النشاط العام للإقامة الجامعية يمكن أن يميز بين قسمين أو مستويين تظهر فيهما حركة الأموال , هذان القسمان لا يعتبران منفصلان بل دائما يكونان تحت مسؤولية الأمر بالصرف الذي يعتبر في هذه الحالة المدير.

المطلب الأول: العمليات المالية الغير مستقلة (تابعة للمديرية)

يقصد بكلمة غير مستقلة أنها لا تكون تحت إمرة الأمر بالصرف و إنما تكون أكثر خضوعا لمدير المديرية الذي يعتبر الأمر بالصرف فيها , كما أن هذا النوع من العمليات يخص الميزانية في شقها التنفيذي بالنسبة للإقامة , أما العمليات و المراحل الأخرى فتكون على مستوى المديرية , و نميز بين:

I- وكيل الإيرادات Régisseur: هو الشخص المؤهل و المخول و المسموح له بالتعامل بالسيولة النقدية , تشمل ميزانيته على مجمل الإيرادات التي تحصل عليها الهيئة دون أن يسمح له بالإنفاق , يوجد مقر وكيل الإيرادات لدى مصلحة الإيواء يعمل تحت إمرة مدير

الإقامة , أما مجمل الإيرادات التي يتحصل عليها فتوجه إلى الحساب الجاري للديوان الوطني للخدمات الجامعية .

تتمثل أنواع الإيرادات التي يتحصل عليها وكيل الإيرادات فيما يلي:

1 -إيرادات الإيواء : تتمثل في تلك التكاليف التي يدفعها الطلبة المقيمين لصالح الإدارة ,

حيث يقوم كل طالب بدفع مستحقات الإيجار لكل سنة جامعية مقابل الإيواء .

2 - إيرادات النقل: هي تلك التكاليف التي يدفعها الطلبة مقابل النقل من الإقامة الجامعية

إلى الجامعة , حيث يتوجب على كل طالب دفع مستحقات النقل إلى جانب مستحقات

الإيواء .

3 -إيرادات مختلفة: تشمل كل الإيرادات الأخرى التي لا تدخل ضمن إيرادات النقل و

الإيواء و يمكن أن نميز بين:

أ- إيرادات بيع دفاتر الشروط: عندما يتم إبرام صفقة عمومية يتم سحب دفاتر الشروط مقابل

دفع مبالغ مالية لصالح الإدارة تسجل ضمن إيرادات بيع دفاتر الشروط .

و بحكم أن أغلب الصفقات العمومية تتم على مستوى المديرية فان هذه الإيرادات مرتبطة

فقط بصفقة الحراسة و الأمن .

ب- إيرادات بقايا الخبز: يشمل هذا النوع الإيرادات الناتجة عن بيع بقايا الخبز من المطعم ,

حيث يتم تحديد الوزن و الكمية من قبل رئيس مصلحة الإطعام و توجه إلى وكيل الإيرادات

للقيام بعملية التحصيل ,

II-قسم الإطعام: يسهر قسم الإطعام على توفير الوجبة الغذائية للمقيمين بحيث يكون أمام

معادلة حسن تسيير المخزون بحيث لا يتعدى الكميات المحددة, و لا يكون نقص كمي و

نوعي في الوجبة الغذائية.

إن العمليات المالية الخاصة بالإطعام يكون مركزها المديرية, هذه الأخيرة عن طريق قسم

المالية و الصفقات العمومية يتم اختيار المتعاملين و الموردين الذين يتم التعامل معهم.

- **قسم المالية و الصفقات العمومية:** يعتبر قسم المالية و الصفقات العمومية من الأقسام المحورية في المديرية, و يقوم أساسا بكل العمليات المتعلقة بالموارد المالية من تحضير دفاتر الشروط لمختلف الصفقات المتعلقة بالنقل و الإطعام و تسديد أجور المستخدمين كما يمارس مهمة رئيسية رقابية على صرف الميزانية. و تنفذ هذه المهام على مستوى القسم مصلحتين هما:

1- **مصلحة الصفقات العمومية:** حيث توكل لهذه المصلحة مهمة إعداد مشاريع دفاتر الشروط و تقديمها للجنة الولائية المشرفة على دراستها و تأشيرها, و بعد ذلك تباشر المصلحة مهام الإعداد و الإعلان عن الإجراءات المتعلقة بإبرام الصفقات العمومية و متابعتها, تنشأ على مستوى المديرية لجنتي فتح و تقييم العروض تتكون اللجنتين من أعضاء يتم اختيارهم وفق الكفاءة و المناصب التي يشغلونها, عموما مدراء الاقامات الجامعية.

2- **مصلحة المالية و المحاسبة:** تشرف على إعداد ميزانية التسيير الخاصة بالمديرية, و تتولى مهمة متابعة تنفيذها و تحديد أوجه إنفاقها. يمكن التمييز بين فرعين من النفقات, الفرع الأول يختص بالعتاد و تسيير المصانع, الفرع الثاني يشمل المنح و التغذية و النقل.

أما النشاط المالي و المحاسبي في مصلحة الإطعام بالإقامة يمكن تحديده من خلال الفروع التالية:

الفرع الأول: فرع المقتصدين:

يعتبر حلقة وصل بين المديرية و الإقامة يقوم بمسك وثائق مختلفة و التي تتمثل في:

1 - **أوراق الاستهلاك اليومية:** هي وثيقة يتم استخراجها يوميا انطلاقا من الحصول على ورقة دخول و خروج السلعة التي يعدها أمين المخزن إلى جانب سندات الاستلام من طرف رئيس فرع التموين و وثائق التحويل الداخلية ممضاة من مختلف الأعوان المساهمين في إدخال و إخراج السلعة من رئيس فرع التموين, رئيس المخزن, رئيس مصلحة الإطعام و المدير, دورها الأساسي استخراج القيمة المالية للوجبة الغذائية تحتوي على المعلومات التالية:

- نوع الوجبة (الفطور، الغذاء، العشاء)
- عدد المستهلكين (الطلبة، العمال، المدعويين)

- نوع و كمية المدخلات

- نوع و كمية و قيمة المخرجات

- القيمة الإجمالية للمخرجات

- قيمة الوجبة الواحدة لكل طالب

بحيث يحدد مبلغ 130دج كحد متوسط لوجبة بدون لحوم و قيمة 200دج لوجبة محتوية اللحوم.

بعد استخراج ورقة الاستهلاك اليومية تصحب مع مجموعة من الوثائق الإثباتية مختومة و ممضاة تحول إلى قسم المراقبة و التنسيق للمديرية الذي يتولى هو الآخر مهمة القيام بالتسجيل في دفتر خاص يضم فيه كل الاقامات، لاستخراج قيمة الاستهلاك اليومي، هذا التسجيل المزوج يعتبر كوسيلة رقابية لمختلف الاقامات.

إذا ما لاحظ قسم المراقبة و التنسيق أي تجاوز في مبلغ أو قيمة الوجبة فله الصلاحيات في استدعاء المعنيين بالأمر و طلب تقديم تفسير و توضيح لذلك.

2- الوضعيات المالية الشهرية: في نهاية كل شهر يتم تحضير مختلف الوضعيات الخاصة بالمطعم من إدخال و إخراج السلع، و تحول إلى قسم المراقبة و التنسيق بالمديرية، نميز بين ثلاثة أنواع من الوضعيات.

أ- وضعية المدخلات و المخرجات: يتم تحضير هذه الوضعية في نهاية كل شهر، الغرض منها تحديد القيمة الإجمالية للمخرجات .

ب- وضعية المستهلكين: يتم فيها تحديد عدد المستهلكين يوميا و لمدة شهر و مهما كانت طبيعتهم، طلبة، عمال، مدعويين، إلى جانب تحديد متوسط المستهلكين.

ج- وضعية التموين: يحدد فيها قيمة المدخلات الشهرية و نسب استهلاك الكميات المحددة من طرف المديرية.

الفرع 2: محاسبة المخازن:

تتم محاسبة المخازن على مستوى رئيس فرع التموين، حيث يقوم بمسك محاسبة خاصة بكل نوع من أنواع السلع، و باعتبار المطعم ذات طابع غذائي فإنه يستخدم في مخرجاته طريقة FIFO ويتم الترصّد و المقارنة اليومية للمدخلات و المخرجات حتى يتم استخراج قيمة و كمية المخزون في نهاية كل شهر.

الفرع 3: بائع تذاكر الوجبات

مهمته القيام ببيع تذاكر الفطور و الغذاء و العشاء للطلبة و العمال، فهو يستحوذ على سيولة لا باس بها، يقوم بمسك سجل يدون فيه وصلات التحويل لحساب الديوان الوطني للخدمات الجامعية.

ان الإيرادات الفعلية التي تحصلت عليها الاقامة محل التربص للسنة المالية 2010 كانت كما يلي:

الشكل رقم (03): الوضعية الفعلية للإيرادات المحققة

من 2010/01/01 الى 2010/12/31

1- إيرادات الإطعام

عدد الوجبات المقدمة يوميا	عدد الأيام	الإيرادات المحققة
851103	195	983406.00

2- إيرادات النقل

الإيرادات المحققة

796865.0

عدد الطلبة المستفيدين من النقل

2199

3- إيرادات الإيواء

عدد الطلبة المقيمين	ايرادات الايواء المحققة
2124	792360.00

4- ايرادات اخرى**ملخص مجموع الايرادات**

ايرادات الاطعام	983406.00
ايرادات النقل	796865.00
ايرادات الايواء	792360.00
ايرادات أخرى	273444.00
المجموع	2846534.00

إذا ما لاحظنا نجد أن المبلغ السنوي كبير نسبيا و اذا ما ضربناه في عدد الاقامات الموجودة على مستوى التراب الوطني 313 إقامة نجد المبلغ السنوي مقدر ب 890 965 142,00 دج أي 89 مليار سنتيم، لكن الإجراءات المطبقة غير واردة، فمثلا إن بائع التذاكر لا يحاسب بصورة واضحة، فقد حدث ونحن في تريبص أين تم دخول المياه لأحد المخازن، وقد تم فساد أغلب التذاكر، فهذا قد يعتبر مبرر للتهرب من دفع قيمتها.

المطلب الثاني: العمليات المالية المستقلة: يقصد بكلمة مستقلة أن الإقامة هي الوحيدة التي تقرر كيفية تحضير و استغلال ميزانيتها و لذلك فانه في هذا الجانب يمكن التعمق و تتبع الإجراءات المختلفة و عليه سنحاول التعرف أولا على الأعوان المكلفين بتحضير و تنفيذ الميزانية ثم نتطرق إلى مختلف المراحل الخاصة بها.

I- الأعران و المصالح المكافئة بتحضير و تنفيذ الميزانية

إن النشاط المالي في أي مؤسسة عمومية يستدعي تضافر مجموعة من الجهود من عدة أشخاص ينتمون إلى جهات مختلفة , الهدف الأساسي من ذلك إحكام الرقابة على الأموال العمومية و تفادي الأخطاء المقصودة أو غير المقصودة.

وفي الإقامة الجامعية محل التربص يتمثل الأعران المكلفين بتنفيذ الميزانية في:

1-المدير: موظف في قطاع الخدمات الجامعية له صفة الأمر بالصرف الثانوي ، يعين بقرار صادر من طرف المدير العام للديوان الوطني للخدمات الجامعية، و يفوض له صلاحياته بالتوقيع عن طريق تفويض بالإمضاء في حدود صلاحياته، مما يعطي له الحق و الصلاحيات بتنفيذ الميزانية الخاصة بالإقامة.

فالأمر بالصرف هو الشخص المخول بتحديد أوجه إنفاق الميزانية حسب احتياجات الإقامة، و في حدود تنفيذ المخططات العامة للديوان الوطني للخدمات الجامعية.

تتمثل المهام الأساسية للمدير عند تنفيذ الميزانية في:

* توزيع الميزانية حسب المواد و المصادقة عليها بالتوقيع على مدونة ميزانية التسيير

* التأكيد على مختلف المشتريات التي يجب اقتناؤها و على أوجه الانفاق

* توقيع محاضر تقييم العروض

* توقيع سندات الطلب

* الختم و الإمضاء على بطاقات الالتزام

*الالتزام بالاعتراف بالدين عن طريق التأكيد على صحته بالإمضاء و الختم على الفاتورة بوضع تأشيرة خدمة مؤداة

* القيام بتسديد الفواتير بإصدار حوالات الدفع وتوجيه الأمر بالدفع للعون المحاسب

و أهم ما يجب أن يلتزم به المدير بصفته أمر بالصرف عند تنفيذ الميزانية التقييد بالإجراءات الإدارية المتعلقة بإبرام الصفقات العمومية، و كل القوانين المالية الأخرى.

إن أحسن مسير في نظر الهيئات الإدارية العليا هو ذلك المدير الذي يقوم بإنفاق كامل ميزانيته و تحقيق الاستقرار الداخلي، و ذلك بتوفير كل المتطلبات من عتاد ووسائل... الخ، مع الالتزام بعدم التصريح بوجود ديون على عاتق الإقامة أو الدولة.

تقع على عاتق الأمر بالصرف مسؤولية إنفاق الميزانية و تبرير أوجه إنفاقها. و هو الوحيد المسئول أمام الهيئات العليا و الوزارة الوصية، وعند عدم الالتزام بالأوامر و القوانين قد يتعرض إلى عقوبات جزائية في حالة ارتكاب أخطاء جسيمة و الإخلال بالقوانين العامة خاصة ما يتعلق بإبرام الصفقات العمومية.

2- مصلحة الإدارة والوسائل: في الجانب المالي مسئول بالتقيد بأوامر الأمر بالصرف في تنفيذ الميزانية و متابعتها، و يمارس هذه المهام بالإشراف على فرعين، فرع الوسائل العامة، فرع الميزانية و المحاسبة.

أ- فرع الوسائل العامة: يعتبر فرع الوسائل العامة قاعدة انطلاق النشاط المالي، حيث يهتم بالجانب المادي، يقوم بإحصاء الطلبات المختلفة لمصالح الإقامة و ترتيبها حسب الأولويات لتقديمها إلى المدير الذي يعتبر الوحيد الذي يخول له تقرير الأولوية و المستلزمات التي يجب اقتناؤها.

ففرع الوسائل العامة مسئول أمام الأمر بالصرف بتقديم وضعية مفصلة حول التجهيزات و مدى اهتلاكها، كما يشرف على إعداد و تحضير سندات الطلب الموجهة للموردين بعد إجراء الاستشارة أو المناقصة حسب أهمية العملية، فهو إذا يعتبر أداة في يد المدير لتنفيذ الميزانية و المساعدة في تحديد أوجه الإنفاق.

ب- فرع الميزانية و المحاسبة: يكون تحت وصاية الأمر بالصرف، مكلف بتحضير و متابعة تنفيذ الميزانية، و تحضير مختلف الوضعيات، بطاقات الالتزام و حوالات الدفع و التعامل مع العون المحاسب و المراقب المالي، فهو يعتبر همزة وصل بين الأمر بالصرف و الأعوان الخارجين المساهمين في تنفيذ الميزانية.

3- العون المحاسب: هو موظف من موظفي الديوان الوطني للخدمات الجامعية و يخضع لسلطته، يشرف على ثلاثة اقامات جامعية، له وكالة خاصة بالمحاسبة تضم أعوان مراقبة،

مهمته القيام بعملية الدفع، بعد صدور أوامر الدفع من طرف الأمرين بالصرف، أما إيراداته فتشمل فقط على إعانات الدولة كبنود وحيد.

يعتبر المحاسب الشخص المكلف بإصدار الشيكات و القيام بإبراء الدين العمومي، و تبرئة الذمة المالية الأمر بالصرف.

يملك المحاسب العمومي حساب في الخزينة العمومية تحول إليه إيرادات الدولة عن طريق التحويل من الحساب البنكي للديوان الوطني للخدمات الجامعية، كما يقوم بتحويل المبالغ إلى حسابات الموردين تنفيذاً للنفقات و أوامر الأمر بالصرف.

يخضع المحاسب العمومي لرقابة وزارة المالية عن طريق فرق تفتيش فجائية تابعة للوزارة، تقوم بالمراقبة الدقيقة لكل العمليات التي قام بها المحاسب اعتماداً على الوثائق التبريرية الموجودة في وكالته.

4- المراقب المالي: يتواجد المراقب المالي على مستوى دار المالية، المتواجد في الولاية، يقوم بالمراقبة القبلية لتنفيذ الميزانية، و التأكد من تطابقها مع التشريع المعمول به، فهو المسئول على مراقبة كافة العمليات الخاصة بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. و العمليات المالية الخاصة بمديرية الخدمات الجامعية و الاقامات التابعة لها تكون تحت إشراف قسم خاص يقوم بوظيفة مراقبة كل الملفات، و يتأكد من تطابق العمليات مع الأبواب و المواد الخاصة بها، كما يتولى مهمة توجيه المسيرين في الجانب المالي و تقديم التوصيات الضرورية، يؤكد المراقب المالي صحة العمليات بوضع تأشيرته على بطاقة الالتزام.

II- مراحل تحضير و تنفيذ الميزانية: يمر تحضير و تنفيذ الميزانية بالمرحلة التالية:

1- مرحلة تحضير الميزانية: إن عملية تحضير الميزانية هي أول مرحلة، يبتدئ بها النشاط المالي، و تبدأ عند نهاية السنة المالية التي تسبقها.

على مستوى الإقامة تبدأ عملية تحضير الميزانية انطلاقاً من مراسلة مديرية الخدمات الجامعية إلى كافة الاقامات التابعة لها تطلعها بضرورة تحضير مشروع ميزانية التسيير للسنة المالية المعنية، ففي الإقامة محل التربص، ثم تلقى مراسلة تحضير مشروع ميزانية

التسيير لسنة 2011 في شهر فيفري لسنة 2011 مرفقة بجدول تفصيلية للمعلومات الواجب تحويلها إلى مقر المديرية، تتمثل تلك الجداول في:

أ - **حصيلة الأشغال المنجزة خلال السنة المالية 2010 و المتوقعة لسنة 2011** يكون كالتالي:

جدول رقم (03): حصيلة الأشغال المنجزة

السنة المالية 2011		السنة المالية 2010	
مبلغ كل عملية	نوعية الأشغال	مبلغ كل عملية	نوعية الأشغال
/	/	/	/

يسمح هذا الجدول بتحديد كل الأشغال المنجزة خلال السنة المالية السابقة في هذا المثال 2010 و المتوقع انجازها في السنة المقبلة 2011، هذه الأشغال تدرج ضمن الباب 18/23 صيانة المباني، الذي يعتبر مبلغه ضخمة و يتطلب دقة لتحديده و عليه فان هذا الجدول سيكون وسيلة لتقدير المبلغ المطلوب لسنة 2011، انطلاقا من المبالغ التي تم صرفها سنة 2010 و تحديد المشاريع الجديدة التي ترغب الإقامة بالقيام بها لسنة 2011 كما يمتاز هذا الباب 18/23 بتغير احتياجاته من سنة لأخرى عكس الأبواب الأخرى.

ب-الوضعية المالية بتاريخ 12/31/..

يتم في هذه الوضعية تحديد كل المبالغ التي تم صرفها في السنة المالية 2010 حسب كل باب من الأبواب التي تحتويها ميزانية التسيير. و تسمح أيضا بتحديد استهلاكات الميزانية للسنة السابقة و هذه الوضعية هدفها الأساسي التنبؤ للميزانية اللاحقة اعتمادا على معطيات الميزانية السابقة و يكون شكل الوضعية المالية كما يلي:

جدول رقم (04): الوضعية المالية بتاريخ 31/12/...

الإقامة الجامعية...

الباب	العناوين	الإعانات الممنوحة	الالتزامات	الدفع	الرصيد المتبقي	نسبة الاستهلاك
		Crédit alloués	c.engagé	Payement	Solde	t.consomption
.....
.....
.....
	مجموع الفرع الثاني	.....	.....	.....	.....	.....
	المجموع العام	.....	.....	.....	.....	.....

العون المحاسب

مدير الإقامة الجامعية

هذه الوضعية تكون موقعة من طرف العونين المحاسب العمومي و الأمر بالصرف حتى تكون أكثر مصداقية.

ج- ملخص الاعتمادات المطلوبة للسنة المالية 2011: عبارة عن جدول يحتوي على مجمل

الاعتمادات المطلوبة للسنة المالية المقبلة، و يكون شكله كما يلي:

جدول رقم (05): ملخص الاعتمادات المطلوبة للسنة المالية

الإقامة الجامعية...

الباب	العناوين	المبلغ المطلوب	ملاحظات
.....
	مجموع الفرع الثاني	.....	.....
	المجموع العام	.....	.....

إلى جانب هذه الجداول يرفق الشروع ب:

- بطاقة تقنية للإقامة: يتم فيها التعريف بالإقامة، المساحة، عدد الطلبة... الخ
- الوضعية الفعلية لحظيرة السيارات: يتم فيها توضيح نوع المركبات المتواجدة في الإقامة، وضعيتها و تاريخ اقتنائها.
- جدول لتكاليف الكهرباء و الغاز و الماء للثلاثي الأخير الذي يسمح بتقدير قيمة التكاليف الملحقة، الكهرباء، الماء و الغاز للسنة المقبلة باعتبار مبالغها ضخمة و تؤثر بشكل كبير على الميزانية العامة للدولة.
- بعد تحضير هذه الجداول، و توقيعها من طرف الأمر بالصرف ترسل إلى مديرية الخدمات الجامعية التي توجهها بدورها إلى الديوان الوطني للخدمات الجامعية
- 4 -مرحلة تنفيذ الميزانية: تعتبر أهم مرحلة تخضع لقوانين و إجراءات صارمة تهدف إلى حماية الأموال العمومية من الاختلاسات و التلاعب، في هذه المرحلة يتم

5- استغلال الاعتمادات المقدمة من طرف الدولة حسب الأوجه التي حددتها حسب الأبواب و عموما تمر مرحلة تنفيذ الميزانية بثلاث مستويات:

I- على مستوى الإقامة: تعتبر قاعدة انطلاق تنفيذ الميزانية تخضع للخطوات التالية:

I-1- التوزيع الموازناتي: هو عبارة عن ميزانية يبين فيها تقسيم الاعتمادات حسب الأبواب تكون موقعة من طرف المدير العام للديوان الوطني للخدمات الجامعية تحمل تأشيرة المراقب المالي للجزائر العاصمة تكون مرقمة و مؤرخة حيث يبين المبلغ الإجمالي للإيرادات في شكل إعانات الدولة و تكون بالشكل التالي:

جدول رقم (06) جدول التوزيع الموازناتي

تأشيرة المراقب المالي							
الأبواب	المجموع
المواد
الإمضاء: مدير الديوان الوطني للخدمات الجامعية							

يحتوي التقسيم الموازناتي على 09 أبواب:

*الباب 11/23: تسديد النفقات، يحتوي على كل ما يخص نفقات التنقلات و تنظيم الاحتفالات إلى جانب نفقات قضائية و نفقات الخبرة.

*الباب 12/23 الأدوات و الأثاث: يضم كل مشتريات الهيئة المتعلقة بالأدوات و الأثاث للمكاتب و المطاعم إضافة إلى أثاث الغرف من أسرة و أفرشة.

*الباب 13/23 مواد و لوازم الإعلام الآلي: يسجل فيه كل ما يتعلق بالمشتريات للإعلام الآلي و أجهزته و برامجه و استهلاكاته .

*الباب 14/23 اللوازم: يشمل على لوازم المكتب من أوراق و أقلام ... و لوازم مواد الصيانة الى جانب المواد الصيدلانية و المصاريف المتعلقة بالطبع و استخراج الوثائق.

*الباب 15/23 التكاليف الملحقة: عموما يضم هذا الباب كل المصاريف المرتبطة بالقطاع العمومي كالكهرباء و الماء و الغاز إلى جانب مصاريف الحراسة و الأمن، إن أهم شيء يميز عناصر هذا الباب المبالغ الضخمة .

*الباب 16/23 الألبسة: خاص بالمديرية، حيث هذه الأخيرة هي التي تكلف باقتناء ألبسة العمل خاصة لعمال المطعم، و عمال و مصلحة الصيانة.

*الباب 17/23 حظيرة السيارات: يضم كل المصاريف الخاصة بالمركبات التي تحوز عليها الإقامة و كل ما يتعلق بها من اقتناء البنزين، و إصلاح الأعطاب و التأمين...

*الباب 18/23 صيانة المباني: يشمل كل المصاريف الخاصة بترميم و صيانة المباني و اقتناء الخردوات و كل الأشغال الأخرى التي تتطلبها الهيئة، إن هذا الباب واسع تتشعب مصاريفه.

*الباب 19/23: نشاطات ثقافية و علمية و ترفيهية و رياضية لفائدة الطلبة: يحتوي على كل المصاريف المتعلقة بالنشاطات التي يقوم بها الطلبة سواء ما تعلق بالنشاطات العلمية أو ما هو خاص بالنشاطات الرياضية و اقتناء بدلات و مستلزمات مختلف الرياضيات التي تفتح لها تخصصات في الهيئة.

I-2- تقسيم الاعتمادات حسب الأبواب: عند وصول التوزيع الموازناني يتم عقد اجتماع بين المدير و مصلحة الادارة و الوسائل. و فرعي الوسائل العامة و الميزانية و المحاسبة، لمناقشة الاعتمادات المقدمة و مقارنتها بالمتطلبات المختلفة للسنة المالية، يتم توزيع الاعتمادات على مختلف المواد الخاصة بكل باب حسب الحاجة، مثلا الباب 12/23، يحتوي على عدة مواد فإذا تحصلت الإقامة على اعتماد يقدر ب 200000 دج، مثلا تخصيص مبلغ بوضع 10000 دج للمادة 01/12/23 الخاصة بمشتريات أثاث المكتب ، و 10000 دج اقتناء أثاث المطبخ

I-3- إعداد ميزانية التسيير الأولية: ميزانية التسيير عبارة عن وثيقة تحتوي على جانبين، جانب الإيرادات التي تحصلت عليها الدولة في شكل إعانات و جانب النفقات، إن الإيرادات تدخل ضمن مادة وحيدة 13/23 أما النفقات تندرج ضمن عدة مواد.

لقد سميت بالميزانية الأولية لأنه خلال السنة المالية يمكن للهيئة ان تتحصل على ميزانيات إضافية . طريقة معالجتها هي نفسها مع الميزانية الأولية.

لقد أشرنا سابقا أنه عند وصول التوزيع الموازناني يكون محدد حسب أبواب أي أن مجمل الإيرادات التي تحصلت عليها الإقامة تنفق على أوجه محددة فلا يجب تجاوزها أي الإنفاق وفق المتاح.

تحتوي ميزانية التسيير على ما يلي:

- جدول يحدد فيه إعانات الدولة في شكل الإيرادات
- جداول لمختلف الأبواب و المواد في شكل نفقات، حيث يحدد لكل مادة نصيبها من الاعتماد الكلي المحدد حسب التوزيع الموازناني
- ختم و إمضاء الأمر بالصرف.

I-4- إعداد بطاقات الالتزام الأولية :

هي عبارة عن بطاقة التزام عادية لكنها سميت ب: Prés en charge. لأنها أول بطاقة تحمل فيها ميزانية التسيير في شكل اعتماد (إيراد)، حيث أنه يتم إعداد بطاقة التزام واحدة لكل مادة من مواد الميزانية.

تحتوي بطاقة الالتزام على المعلومات التالية :

- معلومات تخص الإقامة
- مكان مخصص لتأشيرة المراقب المالي
- قسيمة البطاقة و ترقيمها (ترقيم تسلسلي) و بما أن البطاقة الأولى فهي تحمل الرقم 01
- نوع العملية (نفقة أو إيراد)، البطاقة 1 دائما إيراد

- تعيين الباب و المادة

- تحديد الرصيد القديم قبل العملية، و بما أنها الأولى $0 =$ رصيد

- تحديد مبلغ العملية، يكون مبلغ العملية بقيمة الاعتماد المحدد للمادة

- تحديد الرصيد الجديد بعد العملية

- تحديد بيان العملية. و بما أنها البطاقة 1 فنشير أنه عبارة عن توزيع أولي للميزانية

- إعادة كتابة مبلغ العملية بالحروف و الأعداد

- الإمضاء و التوقيع من طرف الأمر بالصرف و لا يحق لأحد غيره، و لو كان ممثله القانوني التوقيع نيابة عنه، بعد تحضير بطاقات الالتزام لكل مادة على حدا و تحديد المبالغ التي يجب صرفها يتم تحويل البطاقات مرفقة بميزانية التسيير إلى المراقب المالي للحصول على التأشيرة.

I-5- تنفيذ النفقات: بعد الحصول على تأشيرة المراقب المالي على بطاقات الالتزام باحترام المبالغ التي تم تحديدها في كل مادة إلا في حالات استثنائية فإنه يمكن أن يعتمد ما يسمى بتحويل الاعتماد الذي يسمح بتحويل الاعتماد من مادة إلى أخرى في نفس الباب في حالة عدم كفاية الاعتمادات الأولية.

ان عملية تنفيذ النفقات تخضع لإجراءات المناقصة المنصوص عليها في القانون. سنحاول تعريف المناقصة و أوجه تطبيقها حتى يتسنى لنا فهم كيفية تنفيذ النفقات.

*** تعريف الصفقات العمومية:** في إطار المرسوم الرئاسي رقم 10-236 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية و لاسيما المادة الرابعة منه، حيث نصت على أن الصفقات العمومية عقود مكتوبة في مفهوم التشريع المعمول به تبرم وفق الشروط المنصوص عليها في هذا المرسوم قصد انجاز الأشغال و اقتناء اللوازم و الخدمات و الدراسات لحساب المصلحة المتعاقدة.

نلاحظ من هذا التعريف أنها تشمل إحدى العمليات الآتية:

- اقتناء اللوازم مثل مواد التجهيز أو منشآت إنتاجية

- انجاز الأشغال

- تقديم الخدمات

- انجاز الدراسات

أما فيما يخص صفقات استيراد المنتج و الخدمات التي تتطلب من المصلحة المتعاقدة السرعة في اتخاذ القرار بحكم طبيعتها و التغلب في أسعارها و مدى توفرها و كذا الممارسات التجارية المطبقة عليها.

مجالات تطبيق الصفقات العمومية: إن الأشخاص العموميين الذين يسعهم مجال تطبيق قانون الصفقات العمومية يمكن حصرهم فيما يلي:(المادة 2 من نفس المرسوم)

- الإدارة العمومية

- الهيئات الوطنية المستقلة

- الولايات

- البلديات

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الربحي

- مراكز البحث و التنمية

- المؤسسات العمومية الخاصة ذات الطابع العلمي و التكنولوجي

- المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي و التقني و المهني

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري عندما تكلف هاته الأخيرة بانجاز مشاريع بمساهمة نهائية لميزانية الدولة، عموما كل عقد أو طلب يقل أو يساوي مبلغ 8000000 دج لخدمات الأشغال و اللوازم و 4000000 دج لخدمات الدراسات و الخدمات و لا يقتضي وجوبا إبرام صفقة (المادة 6)

III-كيفية و إجراءات إبرام الصفقات العمومية: يتم إبرام الصفقات العمومية تبعا لنوعين

من الإجراءات

1- إجراء المناقصة 2-إجراء التراضي

1- إجراء المناقصة: المناقصة هي إجراء يستهدف الحصول على عروض من عدة متعهدين متنافسين مع تخصيص الصفقة للعارض الذي يقدم أفضل عرض (المادة 26 من نفس القانون).

فالمناقصة تشكل الأصل العام و الإجراء التقليدي لإبرام الصفقات العمومية، و يمكن أن تأخذ الأشكال التالية:

*المناقصة المفتوحة: و هي إجراء يمكن من خلاله لأي مرشح مؤهل أن يقدم تعهدا (المادة 29).

*المناقصة المحدودة: هي إجراء لا يسمح فيه بتقديم تعهد إلا للمتشحين الذين تتوفر فيهم بعض الشروط الدنيا المؤهلة التي تحددها المصلحة المتعاقدة مسبقا(المادة 33).

*المزايدة: هو الإجراء الذي تمنح الصفقة بموجبه للمتعهد الذي يقدم العرض الأقل ثمنا و تشمل العمليات البسيطة من النمط العادي و لا تحض المؤسسات الخاضعة للقانون الجزائري (المادة 33).

*المسابقة: هي إجراء يضع رجال الفن في منافسة قصد انجاز عملية تشتمل على جوانب تقنية و اقتصادية أجمالية أو فنية خاصة.

كيفية إبرام المناقصة: إن إجراء المناقصة يمر بعدة مراحل يمكن تلخيصها فيما يلي:

أ- مرحلة إقامة المنافسة بإشهار الصفقة: عند إبرام المناقصة يجب اعتماد عدة مبادئ أهمها:

- مبدأ المنافسة، مبدأ المساواة، مبدأ الإشهار.

فالمناقصة تبتدئ بالدعوة العمومية للمنافسة عن الإشهار و يحرر الإعلان للمناقصة باللغة العربية و بلغة أجنبية واحدة على الأقل كما ينشر إجباريا في النشرة الرسمية لصفقات المتعامل العمومي، و على الأقل في جريدتين يوميتين وطنيتين موزعتين على مستوى التراب الوطني كما حددت المادة 46 من نفس المرسوم البيانات اللازمة التي يجب أن يحتويها إعلان المناقصة، كتسمية المصلحة المتعاقدة، موضوع العملية... كما حدد المرسوم مختلف الوثائق التي يجب أن تتوفر خاصة ما تعلق بكفالة التعهد، الضمانات...

ب - **مرحلة إجراء المناقصة و إرسائها:** إن إجراء المناقصة تتكفل به لجنتين، تشكلان بقرار لجنة فتح العروض و لجنة تقييم العروض مهمة لجنة فتح العروض تبدأ في يوم العمل الذي يلي مباشرة تاريخ آخر أجل وضع العروض و في ساعة محددة و في جلسة علنية يتم فتح العروض و التأكد من تطابقها مع دفتر الشروط و من توفر البيانات و الوثائق الضرورية، و بعدها ينسحب المتنافسون و يبدأ عمل لجنة تقييم العروض فتبدأ بفتح العرض التقني و استخراج العروض المرفوضة و تحديد النقطة التقنية، ثم تنتقل إلى العرض المالي و حساب النقطة المالية التي تركز على أقل سعر. و في الأخير يتعين على لجنة تقييم العروض تثبيت نتائج هذه المناقصة في محضر يذكر فيه بالتفصيل نتائج العملية، تمنح مدة للطعون المحددة ب10 أيام و بعدها يصادق المسؤول على العملية و يتم إبرام عقد أو نموذج الصفقة المتعاقدة.

2- **إجراء التراضي:** إن إجراء المناقصة يمر بإجراءات معقدة مما يجعل الإدارة لا تستطيع الالتزام بها في ظروف معينة و تلتزم فقط بإجراء التراضي، و يمكن تعريف التراضي على أنه " إجراء تخصص صفقة لمتعامل متعاقد واحد دون الدعوة الشكلية للمنافسة" و يأخذ شكلين:

***التراضي البسيط:** هذا الإجراء هو قاعدة استثنائية لإبرام العقود وتلجأ إليها المصلحة المتعاقدة في الحالات التالية:

- عندما لا يمكن تنفيذ الخدمات إلا على يد متعامل متعاقد وحيد يحتل وضعية احتكارية و ينفرد بامتلاك الطريقة التكنولوجية التي اختارتها المصلحة المتعاقدة

- في حالة الاستعجال الملح المحلل بخطر داهم
- في حالة تمويل مستعجل مخصص لضمان سير الاقتصاد أو توفير الحاجات الأساسية - عندما يتعلق الأمر بمشروع ذي أولوية و ذي أهمية وطنية
- عندما يمنح نص تشريعي أو تنظيمي مؤسسة عمومية حقا حصريا للقيام بمهمة الخدمة العمومية.
- ***التراضي بعد الاستشارة:** تلجأ المصلحة المتعاقدة لهذا الإجراء في الحالات الآتية:

- عندما يتضح أن الدعوة للمنافسة غير مجدية
- في حالة صفقات اللوازم و الخدمات الخاصة التي تستلزم طبيعتها اللجوء إلى الخدمات و اللوازم بموجب قرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية و الوزير المعني

بعد هذه اللوحة عن الصفقات العمومية التي تعتمد عند تنفيذ النفقات سنوضح الإجراءات المعتمدة في الهيئة محل التربص عند تنفيذها لميزانيتها حيث تقسم عملية تنفيذ النفقات في الإقامة بين فرعين، فرع الوسائل العامة و فرع المالية:

أولاً: على مستوى فرع الوسائل العامة: عندما يتم تقرير الخدمات و المشتريات الواجب القيام بها خلال السنة المالية، يتم المباشرة بإجراءات تختلف حسب نوع العملية، حيث يمكن أن نميز بين عمليات لا تخضع للمنافسة , عمليات تخضع لإجراء المناقصة , عمليات تخضع لإجراءات الاستشارة الانتقائية.

أ- عمليات لا تخضع للمنافسة: نميز بين الأنواع التالية:

- التكاليف الملحقة: تتمثل في تكاليف الكهرباء و الغاز و الماء و مصاريف البريد و المواصلات (الهاتف و الانترنت)، حيث أنه في الجزائر الطاقة و الموارد المائية محتكرة من طرف المؤسسات العمومية أما البريد و المواصلات فإنه يلزم على المؤسسات العمومية التعامل مع اتصالات الجزائر.

- أتعاب المحاماة و المصاريف القضائية: مثل هذه المصاريف لا تخضع للمنافسة، و ذلك نظرا لطابعها الاستعجالي. و ذلك فانه يتم فقط إبرام اتفاقية بين الإدارة و الشخص المؤهل لذلك، كما أنه مثل هذه الأتعاب تكون محددة و فق التشريع ولا تتطلب منافسة.

عموما عند بداية كل سنة مالية يتم إبرام اتفاقيات مختلفة بين الإدارة و الأطراف المعنيين يتم الرجوع إليهم عند الضرورة.

- **مصاريف الصيانة:** يقصد بمصاريف الصيانة تلك الخاصة بصيانة تجهيزات الإعلام الآلي أو صيانة تجهيزات المطعم أو صيانة المركبات فهي تتميز بطابعها الاستعجالي، لذلك قد تلجأ الإدارة في حالة الاستعجال إلى اختيار متعامل مباشرة لأداء الخدمة دون الإعلان عن المنافسة، و تكتفي بالتقديم للمراقب المالي شهادة إدارية يثبت فيها الطابع الاستقبالي للعملية و لو أنه يفرض على الإدارة إبرام اتفاقيات مسبقة في مجال الصيانة تعتمد على المنافسة.

ب- **عمليات تخضع لإجراءات المناقصة:** لقد أشرنا سابقا أن الصفقات العمومية التي تخضع لإجراءات المناقصة تتم على مستوى المديرية لكن ابتداء من سنة 2011 سمح للاقامات بإبرام الصفقات العمومية الخاصة بها الغير مشتركة بين الاقامات.

ففي السنوات القليلة الأخيرة أصبحت الاقامات الجامعية الجديدة تستفيد من خدمتي النظافة و الحراسة و الأمن الداخلي من طرف مؤسسات خاصة.

إن خدمة النظافة تقيمها الإداري لا يتجاوز مبلغ 4000000 دج لنفس السنة و لنفس المتعامل أما خدمة الأمن الداخلي فان مبلغها يتجاوز 4000000 دج مما أدى بالهيئة في السنوات السابقة إلى إبرام اتفاقية لا تتجاوز المبلغ السابق (عموما لمدة 03 أشهر) أو أن تبرم اتفاقية لمدة سنة يتجاوز مبلغها الحد المسموح به للاستشارة فتقع في مشكلة الديون و المتابعة القضائية.

ولقد عانت الإقامة من هذه المشكلة إلى غاية سنة 2011 أين تم السماح لها بإبرام الصفقات وفق اتفاق بين وزارة المالية و الوزارة الوصية .

حيث انه في سنة 2010 ثم إجراء استشارة للحراسة و الأمن الداخلي و بانقضاء ثلاثة أشهر تجاوز مبلغ الاستشارة 4000000.00دج مما أدى إلى إبرام صفقة تسوية حسب المادة 06 من القانون رقم 250/02 المؤرخ في 2002/07/24 قبل صدور القانون الجديد للصفقات العمومية لسنة 2010 . و لكن الميزانية الإضافية لم تصل إلى الإقامة إلا مع حلول شهر نوفمبر أي تحديد الاعتمادات الضرورية لتغطية صفقة التسوية ' مما كان هناك عائق للحصول علي تأشيرة لجنة الصفقات العمومية بحكم انه يجب إبرام صفقة التسوية بانقضاء اجل 03 أشهر و تجاوز الحد الأقصى للاستشارة مما أدى إلى تحرير دعوة قضائية ضد الإقامة .

حيث ان صفقة التسوية هي تلك الصفقة التي يتم إبرامها عند تجاوز مبلغ الاستشارة في نفس السنة المالية و يتعذر اللجوء إلى المنافسة

تتضمن صفقة التسوية الوثائق التالية :

1. تقرير تقديمي لموضوع الصفقة .
2. بطاقة تحليلية لكل معطيات الصفقة .
3. مشروع صفقة التسوية .
4. المبلغ المدفوع .
5. المبلغ الباقي للدفع .
6. المبلغ الإجمالي للصفقة .
7. بطاقة التزام للمبلغ المدفوع .
8. بطاقة التزام للاعتمادات الجديدة .
9. حوالة الدفع بقيمة المبلغ المدفوع .
10. محضر فتح و تقييم العروض .

أما في سنة 2011 فقد تم إبرام صفقة الحراسة و الأمن الداخلي كمايلي:

1- **تحضير دفتر الشروط:** لقد تم إعداد دفتر الشروط الذي يحتوي علي عرضين:

العرض التقني: يحتوي العرض التقني علي كل المعلومات الخاصة بالإجراءات الواجب اعتمادات سواء من طرف الإدارة أو المتعاملين الخاصة بتنفيذ الصفقات من إشهار و المنح المؤقت ... كما يبين فيه كل الشروط المطلوبة للمشاركة في الصفقة كما يسمح دفتر العرض التقني بتحديد الطريقة التي يتم فيها اختيار المتعامل الذي سيتم التعامل معه إضافة إلي الوثائق الواجب توفيرها في العرض التقني إلي جانب تحديد طرق الطعن و كل الشروط الأخرى و الشكل العام للصفقة و يحتوي علي التصريح بالاكتساب .

العرض المالي: يحتوي العرض المالي علي الوثائق الواجب توفيرها في ظرف العرض المالي 'كما انه يرفق بالكشف الكمي و التقديري و جدول الأسعار ، رسالة العرض ، رسالة التعهد .

2- **التأشير من طرف لجنة الصفقات العمومية:** توجد علي مستوي كل ولاية لجنة الصفقات العمومية حيث أنه عندما يتم تحضير دفتر الشروط يحول إلي هذه الأخيرة التي تتولى مهمة دراسة و تحليل دفتر الشروط و التأكد من توافقه مع النصوص التشريعية و عند ذلك تتخذ قرار إما المصادقة التامة بدون تحفظ ، المصادقة بتحفظ، عدم المصادقة

- **المصادقة التامة:** عند تطابق دفتر الشروط مع النصوص و التشريعات المعمول بها في الهيئة المعنية في الشكل و المضمون
- **المصادقة بتحفظ :** عند غياب أحد الشروط الشكلية يتم تصحيحها من الهيئة أو المصلحة التعاقدية قبل الإعلان عن المناقصة .

● **عدم المصادقة** : عندما تتأكد من عدم تطابقه مع التشريع المعمول به مع تبرير ذلك بالقوانين الخاصة بإجراءات تنفيذ الصفقات

عند المصادقة التامة و المصادقة بتحفظ يتم المباشرة بإجراءات المناقصة أم في حالة عدم المصادقة يؤدي ذلك إلى عدم إجراء المناقصة

3- **الإشهار في الجرائد الوطنية** : يتم تحضير نموذجين للإعلان عن المناقصة , نموذج

باللغة العربية , نموذج باللغة الأجنبية , إن صفقة الحراسة و الأمن الداخلي

تندرج ضمن المناقصات الوطنية المحدودة , نقصد بوطنية يسمح بمشاركة كل الأشخاص و المؤسسات الموجودة على مستوى التراب الوطني , أما محدودة فهي تخص فقط بعض المؤسسات التي تتوفر على شروط خاصة لاسيما الاعتماد لممارسة نشاط الحراسة الذي يعطى لمؤسسات محددة و تتوفر فيهم شروط خاصة , يحتوي إعلان المناقصة على المعلومات التالية :

- تحديد المقر الاجتماعي للمصلحة المتعاقدة

- تحديد موضوع الصفقة

- تحديد الإجراءات الشكلية للصفقة

- تحديد تاريخ بداية إيداع الملفات التي تبدأ عموما من تاريخ النشر في الصحف الوطنية

- تحديد تاريخ آخر أجل لإيداع العروض

- تاريخ اجتماع لجنة فتح العروض

- الختم و الإمضاء من طرف الأمر بالصرف

يرسل الإعلان باللغتين مرفق بسند الطلب يحدد فيه المساحة المرغوب حجزها للإعلان إلى الوكالة الوطنية للإشهار ANEP التي تتولى نشرها في جريدتين وطنيتين , يتم سحب دفتر الشروط ابتداء من أول نشر الإعلان في الجرائد الوطنية.

4 **سحب دفتر الشروط** : بعد التأشير من طرف لجنة الصفقات العمومية على دفتر

الشروط , يتم إعداد نسخ تباع للراغبين بالمشاركة في الصفقة مقابل دفع مبلغ 2000

د.ج.

و بعد الإعلان في الجرائد الوطنية و لجنة المتعامل العمومي للصفقات العمومية BOMOP يتم إعداد سجل يدون فيه كل الساحبين لدفتر الشروط ,حسب الرقم و التاريخ و رقم الإيصال لدفع مبلغ 2000 دج و الختم و الإمضاء من طرف المنافسين أو ممثلهم القانوني.

5- **إيداع دفاتر الشروط:** عند الإشهار في الجرائد الوطنية ,يتم تحديد تاريخ آخر أجل لإيداع العروض و تختلف المدة حسب متطلبات الصفقة (حوالي 15 إلى 20 يوم) من تاريخ الإشهار و خلال هذه المدة يقوم المتنافس بإيداع عروضهم حسب الشروط المطلوبة و يحصلون مقابل ذلك على إيصال استلام من طرف المصلحة المتعاقدة

6 **فتح و تقييم العروض:** يتم فتح و تقييم العروض من طرف لجنتي فتح و تقييم العروض, إن لجنة فتح العروض تقوم بعقد اجتماع مفتوح بمشاركة المتنافسين , دورها الأساسي التعرف على محتوى العرضين المالي و التقني و التأكد من وجود الوثائق المطلوبة, تستخدم اللجنة في عملها وثيقة فتح العروض ,حيث تفتح وثيقة واحدة لكل متنافس يدون فيها اسم المتنافس ورقم الظرف مقارنة مع سجل تسجيل العروض , يتم وضع نعم أو لا أمام كل وثيقة من الوثائق المطلوبة في العرض للتأكيد على وجودها من عدمه ,كما تتأكد اللجنة من دفتر الشروط و محتواه و أن يكون موقع و مختوم من طرف المؤسسة المتنافسة و المبلغ الإجمالي للصفقة ,في نهاية الاجتماع يتم التوقيع من طرف الحاضرين على محضر فتح العروض

أما لجنة تقييم العروض فمهمتها أكثر حساسية من لجنة فتح العروض حيث يكمن دورها في اختيار أحسن متعامل مقارنة مع المعايير المطلوبة تقسم المهمة إلى مرحلتين :

- **المرحلة 01:** تأكد اللجنة من توافق العروض مع الشروط المطلوبة في دفتر الشروط و استبعاد العروض التي لا تتوافق مع ذلك
- **المرحلة 02:** تقوم اللجنة بتنقيط العروض انطلاقا من المعايير و سلم التنقيط المحدد في دفتر الشروط و كل عرض تكون له نقطة اقصائية يتم إقصائه و استبعاده من المنافسة أما العروض المقبولة فتكون محل منافسة و تمر بمرحلتين:

- ✓ المرحلة 01: يتم احتساب نقطة العرض التقني انطلاقاً من محتوى الملف و التي تحدد وفق شروط خاصة بالصفحة , فنقطة العرض التقني تركز على قدرة المؤسسة المنافسة من حيث الموارد و الإمكانيات المادية و البشرية.
- ✓ المرحلة 02: يتم احتساب النقطة المالية اعتماداً على المبلغ المتنافس به (التقييم الإداري)

تحتسب النقطة الإجمالية باحتساب مجموع النقطة التقنية و النقطة المالية التي تسمح بتحديد أحسن عرض.

ج - **عمليات تخضع لإجراءات الاستشارة الانتقائية:** يعتبر هذا النوع من العمليات الأكثر تداولاً في الهيئة محل التربص ، وتتمثل هذه العمليات في تلك التي لا يتجاوز مبلغها 8000000 دج و الخدمات التي لا يتجاوز مبلغها 4000000 دج وهي تخضع لإجراءات بسيطة مقارنة بالمناقصة ، يعتمد في الإقامة محل التربص في مختلف العمليات التي تخضع للاستشارة الانتقائية الإجراءات التالية:

1 - **تحضير كشف كمي تقديري:** يتم إعداد كشف كمي تقديري لكل المشتريات و الخدمات المرغوب القيام بها خلال السنة المالية ، حيث يتم الالتزام عند إعداد هذا الكشف التمييز بين المشتريات حسب الأبواب و المواد المصنفة في الميزانية ، حيث يشترط أن تكون كل المشتريات التي يضمها الكشف الكمي الواحد تنتمي إلى نفس المادة مثلاً 01/14/23 أوراق و لوازم المكتب ، يحدد كشف كمي تقديري لكل الأوراق و اللوازم للمكتب المرغوب اقتناؤها و لا توجد فيه مادة ماء جافيل مثلاً ، يحتوي الكشف الكمي على اسم الفصل و المادة ، بيان نوع المشتريات ، ثمن الوحدة ، الكمية ، و مكان مخصص للمتنافس للإمضاء ، كما يتم إعداد الإعلان عن الاستشارة الانتقائية يحتوي على الملف الواجب إعداده ، طباعة العملية ، آخر أجل استلام الملفات ، تاريخ فتح العروض

2 -إعلان المنافسة: بعد تحديد الكشف الكمي يتم الاتصال بالمنافسين بالطرق البسيطة التي لا تتطلب إجراءات المناقصة وذلك إما عن طريق الهاتف أو عن طريق النشر في بعض الأماكن المحدودة.

3 بعد الإعلان عن المنافسة يتم استقبال الأظرفة التي تكون مغلقة و تحمل عبارة "لا تفتح" متضمنة العرض المالي و التقني ,تختلف الوثائق التي تشكل الملفين لكن في أغلب الأحيان يكون العرض التقني محتوى للملف الذي يحدد الوثائق الضرورية فقط كالسجل التجاري,البطاقة الجبائية,كشف تسديد الضرائب وغيرها من الوثائق حسب أهمية المنافسة و نوعها و نوع المصلحة التعاقدية.

4 -يتم فتح و تقييم العروض في جلسة مغلقة بحضور أعضاء اللجنة ,يختار فيها عموما المنافس الذي يعرض أقل سعرا و لو أنه توجد عدة معايير ,لكن معيار الأقل سعرا هو الأكثر تداولاً في مثل هذه المنافسات

5 -بعد تحديد المتعامل المقبول يتم إعداد سند طلب رسمي bon de commende officiel مرفق بمحضري فتح و تقييم العروض يحول إلى فرع الميزانية و المحاسبة

ثانياً: على مستوى فرع الميزانية و المحاسبة: يعتبر هذا الفرع المسئول على متابعة الميزانية انطلاقاً من تحضير مشروع الميزانية و وصولاً إلى إعداد الوضعية المالية النهائية في 12/31/ و الحساب الإداري.

يستقبل فرع الميزانية و المحاسبة من فرع الوسائل العامة سند الطلب إلى جانب محضري فتح و تقييم العروض ,فيقوم بإعداد بطاقة التزام بعد التأكد من تطابق العملية مع الفصل و المادة المسند إليها ,ويختلف محتوى الملف حسب نوع العملية ,فالعمليات الخاصة بالطلبة تتطلب قائمة المستفيدين من المشتريات , بالنسبة للأشغال تتطلب بطاقة التسجيل في الدومين (الخاص بهيكل و منشآت الدولة), بالنسبة لمشتريات مستلزمات السيارات تتطلب وضعية حظيرة السيارات أما الخدمات ففي مجملها تتطلب إبرام اتفاقية بين المصلحة التعاقدية و المتعامل, يحول الملف إلى المراقب المالي للحصول على التأشيرة في مدة لا تتجاوز 15 يوم

ويمكن للمراقب المالي أن يرفض التأشير إما بالرفض المؤقت أو الرفض النهائي عند تناقض الملف مع القوانين أو عند عدم اكتماله و يجب أن يبرر سبب عدم منح التأشيرة.

بعد الحصول على التأشيرة على بطاقة الالتزام تحمل رقم و تاريخ إلى جانب التأشير على سند الطلب الذي يحول بدوره إلى فرع الوسائل العامة لإرساله إلى المورد الذي منحت له الصفة يعتبر التأشير كدليل على شرعية النفقة.

إذا يجب أن يحتوي الملف الذي يحول إلى المراقب المالي على الوثائق التالية:

- نسختين من سند الطلب
- نسختين من بطاقة الالتزام
- نسخة من الاتفاقية في حالة الخدمات
- شهادة إدارية لتوضيح بعض العمليات غير الواضحة
- نسخة من تحويل الاعتمادات بين المواد في نفس الباب عند الضرورة

● **بطاقة الالتزام:** تعتبر هذه البطاقة ذات أهمية بالغة تسمح بتتبع الميزانية و عدم تجاوز مبالغها, حيث يسمح ترقيمها التسلسلي بالقيام بهذه المهمة, يتم فتح بطاقة التزام لكل مادة على حدا يسجل فيها كل حركة يمكن أن تتعرض لها المادة من إنفاق أو توفير, يمسك سجل خاص لمتابعة بطاقات الالتزام يحدد فيه رقم البطاقة, نوع العملية (إنفاق, توفير) إلى جانب تاريخها و رقم و تاريخ تأشيرة المراقب المالي . عند استلام السلعة من طرف المورد يقوم هذا الأخير بتحضير فاتورة نهائية تكون متطابقة مع سند الطلب المؤشر من طرف المراقب المالي, يتم وضع تأشيرة خدمة مؤداة service fait

من طرف المصالح المستقبلية للسلعة و الأمر بالصرف تحول إلى فرع الميزانية لإعداد حوالة الدفع

● **حوالة الدفع:** هي وثيقة محاسبية تسمح بإصدار أمر بالدفع من طرف الأمر بالصرف للمحاسب العمومي, تحتوي حوالة الدفع على رقم تسلسلي موافق للتصنيف في السجل وتاريخه إضافة إلى التصنيف حسب الباب و المادة للعملية, و أهم شيء يجب أن يحدد في حوالة الدفع اسم المتعامل الصحيح و رقم حسابه البنكي إلى

• جانب موقع المصرف الذي فتح فيه الحساب , وحتى يتم الإبراء يجب أن يحدد رقم و تاريخ الفاتورة التي أمر بتسديدها , يتم التوقيع على حوالات الدفع من طرف الأمر بالصرف على النسخ الأربعة, ويخصص جزء للتوقيع من طرف المحاسب العمومي, بعد وضع تأشيرة خدمة مؤداة من طرف المصالح المعنية يقوم فرع الميزانية و المحاسبة بإعداد لكل عملية الملف التالي:

- نسخة أصلية من الفاتورة تحمل عبارة خدمة مؤداة موقعة من طرف المصالح المعنية الى جانب الأمر بالصرف.

- نسخة أصلية من بطاقة الالتزام تحمل رقم و تاريخ تأشيرة المراقب المالي

- نسخة أصلية من شهادة إدارية عندما تكون هناك ضرورة تفسير وتوضيح العملية.

- حوالة الدفع في ثلاثة نسخ حيث أن النسخة الرابعة يحتفظ بها على مستوى فرع الميزانية

- الأمر بالتحويل وهو عبارة عن وثيقة يدون فيها اسم المستفيد و رقم حسابه البنكي إلى جانب رقم وتاريخ الفواتير التي تم تسديدها.

بعد إعداد الملف يحول إلى المحاسب لمباشرة إجراءات التسديد .
يلتزم فرع الميزانية و المحاسبة بإعداد:

• **الوضعية المالية :** يتم إعدادها كل ثلاثة أشهر يدون فيها كل الاعتمادات المستفاد منها, إلى جانب نسبة استهلاك الاعتمادات, تحول إلى المديرية التابعة لها التي تحولها بدورها إلى الديوان الوطني للخدمات الجامعية.

• **الحساب الإداري:** يحتوي على مجمل الإيرادات و النفقات التي تمت خلال السنة المالية إلى جانب نسبة الاستهلاك و أوجه إنفاقها, كما يحدد فيه النتيجة الصافية للسنة المالية يتم إعداده مع نهاية كل سنة مالية أي في 12/31, إن الحساب الإداري يوقف في 12/31 /ن إلا أن عملية التسديد يستمر إلى غاية 03/31 /ن+1

II - على مستوى المراقب المالي: هو المسؤول على المراقبة المباشرة للميزانية , كما يقوم بدور المرشد للمسيرين في المجال المالي .

عند استقبال المراقب المالي لملف العملية للهيئة العمومية يقوم بالتدقيق المعمق في العملية و يتأكد عند المراقبة من النقاط التالية:

- تطابق العملية مع الأنظمة و القوانين المعمول بها خاصة ما تعلق بإجراءات اختيار المتنافس المتعامل معه (عن طريق محضري فتح و تقييم العروض)
- التأكد من عدم وجود أخطاء حسابية أو كتابية
- التأكد من توافق العملية مع التصنيف حسب الباب و المادة
- التأكد من الرقم التسلسلي لبطاقة الالتزام
- التأكد من توفر الاعتمادات

لما يتأكد المراقب المالي من هذه النقاط يقوم بوضع التأشير التي تسمح بالالتزام مع المورد بتحويله سند الطلب المؤشر .

III – على مستوى المحاسب العمومي: بعد إعداد فرع الميزانية و المحاسبة للملف التابع

لحوالة الدفع يحوله إلى المحاسب العمومي الذي يقوم بإعداد شيك يسمح بتبرئة ذمة الهيئة اتجاه المورد أو المتعامل.

إن المحاسب يقوم بالتأكد مما يلي:

- تطابق العملية مع الأنظمة و القوانين المعمول بها
- عدم وجود أخطاء حسابية
- طبيعة العملية المدونة في الفاتورة و نسبة الرسم على القيمة المضافة

بعد التأكد من هذه النقاط يقوم بالختم و الإمضاء على نسخ الحوالة و ترجع نسخة إلى الأمر بالصرف تحمل رقم و مبلغ الشيك الذي تم التسديد به وهذا دليل على مشروعية العملية و من الإبراء النهائي للذمة

يقوم المحاسب بتحضير جدول تفصيلي للعمليات التي بحوزته و توزيعها وفق البنوك فمثلا لدينا عدة عمليات تابعة لمتعاملين لديهم حسابات في البنوك BNA BADR..... يعيد جدول يصنف فيه المتعاملين الذين ينتمون إلى بنك BNA وشيك بالمبلغ الإجمالي يحول إلى الخزينة العمومية التي تقوم بتصنيف الشيكات حسب البنوك.

يلتزم المحاسب العمومي بإعداد حساب التسيير لكل العمليات التي قام بها عند نهاية كل سنة مالية, يقدم نسخة إلى الديوان الوطني للخدمات الجامعية و نسخة إلى مجلس المحاسبة, كما يلتزم بإعداد وضعيات شهرية توقع من طرفه و من طرف الأمر بالصرف يقدمها إلى الخزينة العمومية.

إن المحاسب العمومي يخضع لرقابة دورية و فجائية من طرف مجلس المحاسبة و في فترات دورية و إذا لاحظ وجود ثغرات قد يستدعي المحاسب لتبرير الوضع.

يمكن استنتاج أن المراقب المالي يركز في رقابته على تفيد الهيئة بإجراءات اختيار المتعامل أما المحاسب فيركز أكثر على الفاتورة و مدى شرعيتها .

المطلب الثالث: تقييم نظام المحاسبة العمومية

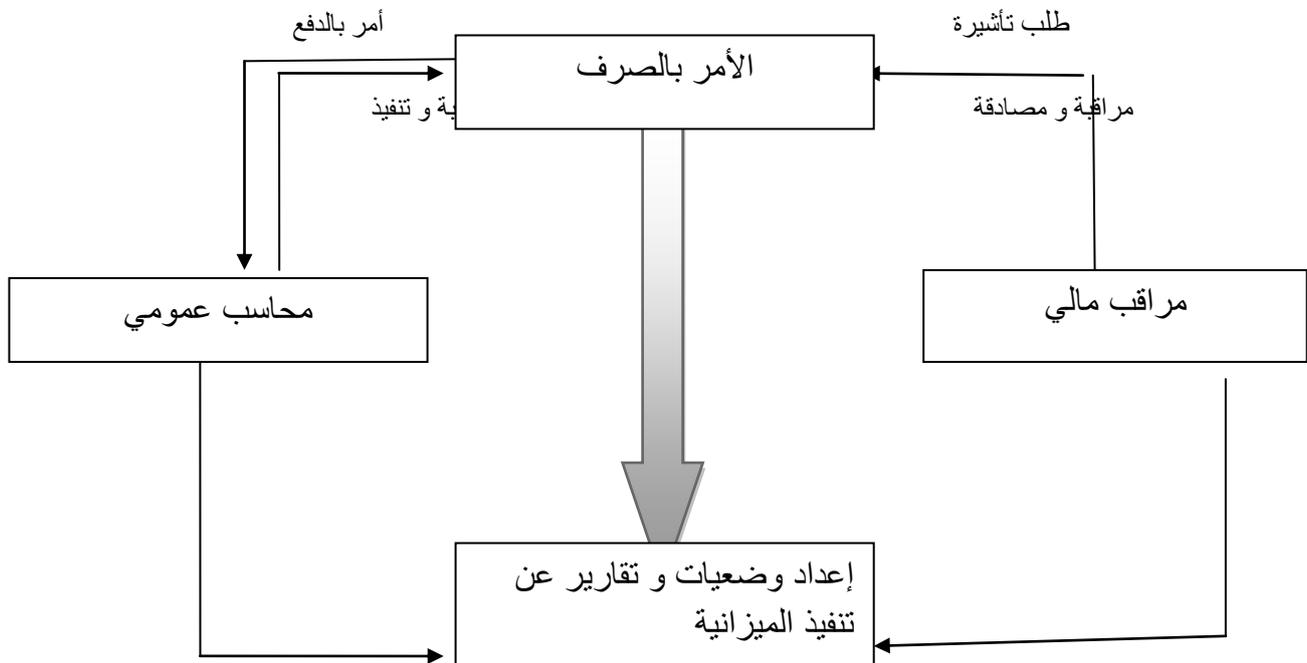
بعد هذه الدراسة للمحاسبة العمومية التي تم فيها محاولة تحديد الجانب النظري و التطبيقي لها و ما هي الإجراءات التي تم اعتمادها , وما هي القوانين الخاصة بها , يمكن استخلاص اعتمادا على التجربة الميدانية المزايا و النقائص التالية:

أولا: المزايا :

إن المحاسبة العمومية تعتمد في المؤسسات العمومية الإدارية ، أي هي مؤسسات ملك للدولة لا يعود عليها دخل ولا إيراد إلا ما يكون رمزي، وهي المعتمدة في اغلب دول العالم وهذا ليس هباء وانه نتاج ايجابياتها التي يمكن حصر أهمها:

1- يعتمد نظام المحاسبة العمومية على مبدأ تضافر الجهود، أي أن هناك عدة أشخاص، وأعاون يساهمون في إعداد وتنفيذ الميزانية مما يعطي لها أكثر مصداقية، فكلما كان تداولها و انتقالها بين أكثر من عون كلما كان هناك شفافية ووضوح .

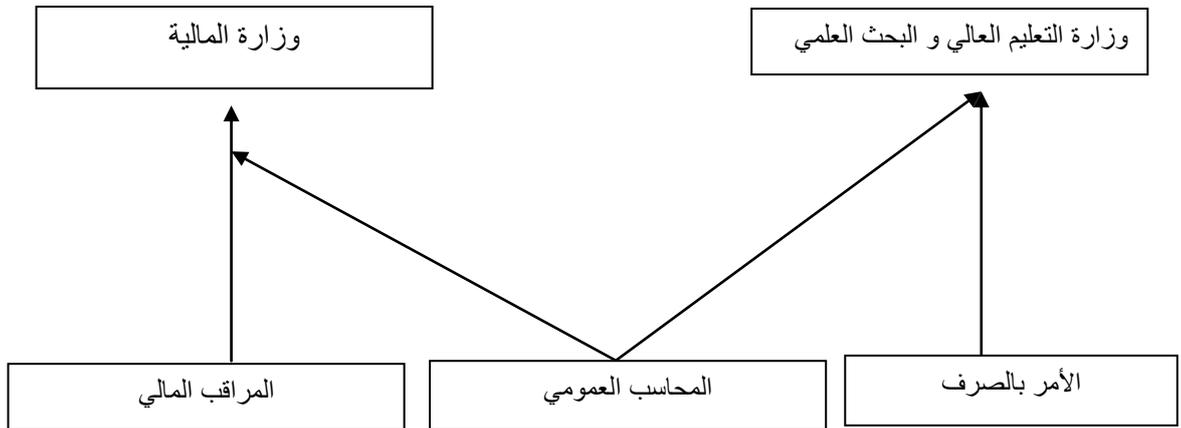
الشكل رقم (04): مخطط تنفيذ الميزانية (مبدأ تضافر الجهود)



نلاحظ من خلال الشكل ضرورة التنسيق وتبادل المهام بغية تحقيق هدف واحد ألا وهو تنفيذ الميزانية و تحقيق التوازن.

2- يعتمد نظام المحاسبة العمومية على مبدأ تعدد الجهات الوصية أي أن الأعوان المكلفين بالتنفيذ يكونون تحت سلطات مختلفة، فالأمر بالصرف في الإقامة يخضع لسلطة وزارة التعليم العالي و البحث العلمي، المراقب المالي يخضع لسلطة وزارة المالية أما المحاسب العمومي فتختلف وصايته من وزارة المالية إلى وزارة التعليم العالي حسب أهميته ودوره، أما مجلس المحاسبة الذي له سلطة الرقابة جهاز مستقل بنفسه.

الشكل رقم (05): مخطط يوضح العلاقة الرئاسية لأعوان المحاسبة



نلاحظ من الشكل تبعية الأعوان المحاسبين لوزاريتين مختلفتين كما انه لا توجد علاقة رئاسة بين مختلف الأعوان بل هناك انفصال تام.

3- الاعتماد على مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي إن هذا المبدأ له دور هام في المحاسبة العمومية، فلا يمكن للأمر بالصرف القيام بمهام المحاسب العمومي بل يكفي فقط بالشق الإداري، أما المحاسب العمومي فيختص بالجانب المحاسبي وهذا ما يحقق نوع من الرقابة المتبادلة .

4- تعتمد المحاسبة العمومية عند تنفيذ الميزانية على إجراءات الصفقات العمومية التي تسمح بحماية أملاك الدولة، والجزائر قامت مؤخرا بإصدار قانون

رقم 236/10 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010 كبدل للقانون رقم 250/02. المؤرخ في 24/07/2002 معدل و متمم, إن القانون الأخير المنظم للصفقات العمومية كان أكثر جدية و أكثر وضوحا متطلب لعدة توضيحات, وهذا الهدف منه تفادي الاختلاسات و استغلال النفوذ فمثلا وثيقة النزاهة التي يجبر فيها المتعامل التصريح بشرفه بعدم التعامل بالرشوة أو ما شابه ذلك من المعاملات الغير مشروعة .

ثانيا: النقائص

إن المتصفح للمنحى العام و للجانب النظري للمحاسبة العمومية يجد انه سخرت لها إجراءات وقوانين ردعية تختلف عقوباتها من الجنائية إلى الجزائية إلا أنها في بلد كالجزائر لم تصل لتحقيق الهدف العام للمحاسبة العمومية و هو حماية الأملاك العمومية من التبذير و سوء الاستغلال و الاختلاسات, وذلك يظهر أساسا في النقائص التالية:

- 1- إن الأعوان المحاسبين بالرغم من تعددهم و تعدد اتجاهاتهم لكن يكونون دائما تحت اتصال و تحت تأثير متبادل, فعلى سبيل المثال في الهيئة محل التربص أشرنا أن المحاسب العمومي هو موظف تابع لمديرية الخدمات الجامعية فبالرغم من أنه ليس تحت سلطة الأمر بالصرف الثانوي (المدير), إلا أنه يخضع لنفس هيئته, مما يكون تأثير سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة فالأجدر لو كان المحاسب العمومي ممثل مباشرة لوزير المالية .
- 2- ونحن في تربص لم تتلقى الهيئة و لا مراقبة ميدانية و إنما هناك اكتفاء بالأخذ فقط بالمعلومات الموجودة على الوثائق, و هذه الأخيرة تكون من إعداد الهيئة نفسها, فلو كان هناك تدقيق محاسبي دوري و فجائي لهيئات مستقلة في كل سنة مالية لتم التقليل من اختلاس المال العام و سوء استغلاله, ولا يجب أن يترك المجال مفتوح إلى غاية وجود ثغرة ظاهرة في الوثائق.
- 3- إن المعاملات الاقتصادية التي تقوم بها الهيئات الإدارية تخضع لإجراءات الصفقات العمومية ' و نظريا المناقصة تسمح بتنافس بين المتعاملين لتحديد أقل سعرا أو أحسن عرض حسب المعايير, لكن في بعض الأحيان يمكن استخدام بعض الأساليب للتحايل و التلاعب بالأسعار و المعطيات الحقيقية, فعلى سبيل المثال المرسوم الرئاسي

رقم 236/10 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010، يوضح بصورة جلية أن كل العمليات التي لا يتجاوز مبلغها 500000 دج للسلع و 200000 دج للخدمات لا تكون محل استشارة وجوبا لكن في هذا الصدد يمكن تجزئة الطلبية الواحدة لعدة طلبيات من أجل الحصول على طلبيات جزئية بأقل من المبلغ المطلوب و إبرام الصفقة عن طريق المحاباة وغيرها من الطرق غير المشروعة و للصفقات التي تتجاوز مبالغ 500000 دج للسلع و 200000 دج للخدمات و لا تصل مبلغ 8000000 دج للسلع و 4000000 دج للخدمات لإبرام الصفقة يمكن التلاعب بها بصورة واضحة عن طريق التعامل مع متعامل واحد يقوم بالختم لمتعاملين آخرين من اختياره وحسب رغبته , وعليه يصبح متحكما في السعر الذي يرغب هو به وهذا يدخل في نطاق التبذير و عدم حسن استغلال المال العام و هذا إذا كانت الإدارة العمومية لا تعلم بالسعر الحقيقي للسلعة بحكم أنها ليست خبيرة في أسعار السلع , وقد يحدث أن تعتمد الإدارة و تدخل في اقتسام الأرباح و استغلال النفوذ و هنا نصبح في إطار الاختلاس للمال العام , فلو طبقت إجراءات المناقصة لكانت المنافسة واسعة و لا قلت من الخطر.

4- إن الأسعار المحددة في سندات الطلب لا يمكن مراجعتها لا من طرف المراقب المالي و لا من طرف المحاسب العمومي , وإنما الأمر بالصرف هو الشخص الوحيد الذي يقوم بإجراءات المناقصة , فلو افترضنا و جود أخصائيين يسمح لهم بمراقبة الأسعار سواء على مستوى وكالة المحاسبة أو على مستوى المراقبة المالية لكان باستطاعتهم مراقبة أي تجاوزات في هذا المجال

5- إن إجراءات المحاسبة العمومية عند تحضير و تنفيذ الميزانية معقدة و تأخذ وقت مما يؤدي إلى عرقلة النشاط العام للهيئات العمومية فكما أشرنا فان تحضير مشروع الميزانية يكون في شهر فيفري و إن مثلا في الهيئة محل التربص نجد أن السنة الجامعية تبتدى مع شهر أكتوبر من السنة السابقة أي الإنفاق يكون مع دخول السنة الجامعية , والإدارة تجهل قيمة و مبلغ الاعتمادات في الميزانية , وعند وصول هذه الأخيرة مع نهاية شهر أفريل قد يحدث و أن يكون هناك إنفاق لا يلتزم بالإجراءات القانونية (مثلا سند الطلب الذي يقدم للمورد يجب أن يكون مؤشر عليه من طرف المراقب المالي و لكن في حالة تأخر الميزانية تضطر الإدارة إلى تقديم سندات الطلب

للموردين دون تأشيرة المراقب المالي) وقد يكون في هذه الحالة أن العملية غير مشروعة من جانب المراقب المالي فيؤدي إلى عدم التسديد و إلى عدم إبراء الدين العام , وقد يحدث أن لا توجد اعتمادات موجهة للمبالغ التي أنفقت سلفا أي تجاوز المبلغ المعتمد, و نفس الشيء للميزانية التكميلية فبعد تنفيذ الإجراءات الضرورية تكون جاهزة للتنفيذ مع نهاية السنة أي في حدود أواخر شهر نوفمبر, ونحن نعلم أن إجراءات المنافسة تسمح بإعطاء مهلة لتحضير الملفات المختلفة من طرف المتعاملين لمدة 10 أيام كحد أدنى مما تضطر الإدارة إلى اعتماد إجراءات سريعة قد تضطر إلى استخدام الأساليب الملتوية في ذلك.

6- إن إجراءات المحاسبة العمومية الخاصة بتنفيذ الميزانية غير واضحة فنفس الإجراءات قد يؤشر عليه من طرف جميع الأعوان لسنة مالية معينة و لا يؤشر و لا يعتمد لسنة أخرى , فهناك بعض الإجراءات الخاصة بالتنفيذ غير واضحة مما قد يؤدي إلى وجود تعارض بين الأعوان المحاسبين

7- إن الميزانية المخصصة لكل هيئة إدارية يجب استهلاك اعتماداتها كليا في نفس السنة المالية , وإذا حدث أن الاعتمادات المخصصة تجاوزت الاعتمادات اللازمة و أسفر عدم الاستهلاك الكلي للميزانية فانه في السنة اللاحقة يتم التخفيض من هذه الاعتمادات و عليه فانه يضطر المسيرين إلى الاستهلاك الكلي للميزانية و لو كان ذلك دون ضرورة.

8- تم ملاحظة في الهيئة محل التربص أن المسيرين يفتقدون للخبرة في الجانب المالي و التسييري وذلك لعدم وجود تكوينات تسمح لهم باكتساب الخبرة في الجانب المالي.

خاتمة

إن المحاسبة العمومية تقنية وإجراء فعال في المؤسسات العمومية الإدارية الغير الربحية يسمح من خلال مبادئه و تقنياته من تحقيق رقابة من خلال تضافر الجهود و تعدد الأنظمة الرقابية المطبقة لكنه يبقى نظام ناقص تكثر فيه الثغرات وهذا ما يظهر واضحا من خلال المنافذ التي يستغلها أصحاب النفوذ و الخبرة في التلاعب بالأموال العمومية و هذا بالرغم من الجهود المبذولة في الجزائر للقضاء على هذه الثغرات و لعل أحسن دليل لذلك تلك الإجراءات و القوانين التي تصدر يوميا لتنظيم الصفقات العمومية وتحديد كيفية التعامل و طرق الإبرام إلى جانب التوضيحات و التبريرات المطلوبة من طرف المصالح المتعاقدة حتى تكون هناك أكثر شفافية و وضوح، كما أن أهم شيء يحكم مثل هذه المعاملات الضمير المهني الذي غاب في عدة مؤسسات إدارية و لعل هذا راجع إلى قلة المقابل المادي للمسيرين في هذه المؤسسات الإدارية مقارنة بالمؤسسات الاقتصادية العمومية.

خاتمة عامة

إن المالية العمومية علم واسع بحد ذاته، يهدف إلى دراسة الحاجات العامة و تحديد أساليب و طرق إشباعها، هذه الحاجات التي تختلف من دولة إلى أخرى و من زمان إلى آخر ، لكن المحور العام لهذه الأخيرة يتمثل في تحقيق الإشباع العام.

لقد تطورت المالية العامة بتطور الدولة و تشعب مهامها ، ففي النظام القديم كانت مالية الدولة تهتم بالحاجات التقليدية ، الدفاع ، الأمن الداخلي... الخ... المنبثقة من دور الدولة، و تسعى الى توفير الموارد اللازمة لتغطية هذه النفقات.

لكن مع التطور الاقتصادي ظهرت ضرورة اتساع دور الدولة و تدخله في عدة مجالات لتحديد العرض و الطلب و تحقيق التوازن الاقتصادي.

و قد تعددت مجالات المالية العمومية و تعددت مناهجها و إستراتيجيتها في تحديد نفقاتها و إيراداتها ، هذان الجانبين الأساسيين في مجال المالية العمومية و محور نقاشها و اختلاف الآراء حول تحديد نطاقها و أهميتها ، فالإيرادات و النفقات تعتبران جانبين متناضرين مركز تناظرهما الموازنة العامة التي تسعى إلى وضع هذين الجانبين المتعاكسين في حالة التوازن ، فالموازنة العمومية وجدت كغيرها من الموازنات لكن تختلف في هدفها ، فالموازنة الخاصة هي مرآة عاكسة للوضع الحقيقي للعمليات المالية و تخص أشخاص مستقلين لهم أن يحاسبوا أنفسهم و نشاطهم وفق الأرباح التي يحققونها ، في حين الموازنة العمومية هي مرآة عاكسة للوضع المستقبلي مبني على تقديرات تصب في قالب تشريعي يخص الدولة ككل ، وعليه فيكون أصحاب القرار في الموازنة العمومية محور انتقاد و اهتمام المجتمع، لذلك فإنها تتطلب قوانين و ترخيصات تسمح للمشرفين عليها بإتباعها و عدم تجاوزها لتحقيق النفع العام.

فالموازنة طورت عبر الزمن و وجدت لها خصائص و قواعد يرتكز عليها ، حتى تكون أكثر مصداقية و واقعية.

و المشرع الجزائري كغيره من المشرعين اعتمد هذه القواعد و قننها و أعطى لها الصيغة القانونية و طورها عبر تلك القوانين بما يستجد مع التطورات الاقتصادية ، كما صخر لها جملة من الأساليب الرقابية حتى لا تكون أي تجاوزات متعمدة أو غير متعمدة ، وعلى هذا الأساس و انطلاقا من الوضع العام الذي يفرض وجود أسلوب تقني يسمح بتحديد مراكز المسؤولية و تنظيم المهام وجدت أنواع مختلفة من المحاسبات في المؤسسات العمومية كتقنية كمية ، يختلف نوعها و نطاقها حسب دور المؤسسة و هدفها .

في المؤسسات العمومية غير الربحية تم اعتماد المحاسبة العمومية كوسيلة للرقابة على الأموال العمومية في ظل هذه المؤسسات التي يندم فيها مؤشر الربح .

ولقد تم التعرف في هذا البحث على أن المحاسبة العمومية هي ذلك النظام الذي يحدد النصوص القانونية و الإجراءات الإدارية الواجب تنفيذها من طرف الأعوان المحاسبين ، فهي إذا تعتبر أساسا قانونيا نظرا لطبيعة الأموال التي يتداولها المحاسب العمومي الذي يختص بمهمة حفظ و تداول الأموال و القيم العمومية و في هذا الإطار وضع المشرع عدة قيود قانونية و تنظيمية تهدف إلى تحقيق الاستعمال الأمثل للموارد العمومية من حيث العقلنة ، الرشادة و الاقتصاد في تسيير الأموال العمومية و ذلك بتطبيق رقابة صارمة و مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية الملزمة باحترام قواعد تنفيذ بنود الميزانية العمومية للدولة و ضمان مشروعية عملياتها المالية .

إن العمليات المالية للمحاسبة العمومية محددة بين أشخاص معتمدين يسمح لهم بالتعامل بالأموال العمومية هم الأمرين بالصرف ، المحاسبين العموميين و المراقبين الماليين ، هذه الاتجاهات المختلفة الممثلة لأطراف المحاسبة العمومية فرضت عليهم مجموعة من الأساليب و التقنيات التي يجب أن يعتمدوها أثناء أداء مهامهم في تنفيذ عمليات الميزانية في شكل قوانين و إجراءات إدارية ، حيث تم تقسيم مراحل تنفيذ الميزانية العامة للدولة الى مرحلتين ، حيث يختص الأمر بالصرف بتنفيذ المرحلة الإدارية ، في حين يقوم المحاسب العمومي بتنفيذ المرحلة المحاسبية ، أما المراقب المالي فيختص بمهمة الرقابة و التأكد من شرعية العمليات المالية .

و في الجزائر يعتبر القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية مرجع و مصدر هذه الإجراءات إلى جانب قانون المالية الذي يصدر مع نهاية كل سنة مالية.

إن إجراءات المحاسبة العمومية وآليات الرقابة استطاعت أن تحصر مجال استخدام الأموال العمومية و أن تحدد إطارها ، حيث أن الإجراءات الخاصة بصرف النفقات و تحصيل الإيرادات سمحت لهذه المؤسسات بتنظيم مجال عملها المالي و حسن استغلال الأموال العمومية من خلال نظام الرقابة المتبادل بين الأعوان المحاسبين كذا الهياكل الرقابية المعتمدة من مفتشية المالية العامة، مجلس المحاسبة... الخ... إلى جانب العقوبات المفروضة للمخالفين لهذه القوانين ، و عليه يمكن القول أن إجراءات المحاسبة العمومية المعتمدة كان لها دور هام في تحسين أداء المؤسسات العمومية الإدارية و إحداث إطار محدود و منهج قانوني واحد في كل المؤسسات المتماثلة ، حيث فرضت إجراءات صارمة لتحصيل الإيرادات و صرف النفقات .

نظام المحاسبة العمومية كأى نظام آخر لا يخلو من النقائص التي تؤثر على حسن الأداء و حسن استغلال الأموال العمومية، و ذلك يظهر من خلال النقائص التي تنعكس على ع الواقع العملي ، فالميزانية العمومية بإجراءاتها المعقدة و البيروقراطية التي تحكمها جعلت من تحضيرها و تنفيذها أمر صعب يتطلب وقت يتجاوز في بعض الأحيان السنة العملية ، مما ينجم عنه آثار على تسير المؤسسات العمومية ، كما أن إجراءات تنفيذ الميزانية العمومية تبنى على إجراءات الصفقات العمومية ، لكن تبقى هذه الأخيرة لا تستجيب للطموحات و تجاوز الاختلال و الاختلاسات في أوساط الأموال العمومية و إيجاد الحلول لثغرات القانون.

ومن التجربة الميدانية لاحظنا أنه بالرغم من وجود رقابة إلا أنها لم تصل إلى تحقيق المبتغى و الهدف من المحاسبة العمومية، و أهم ما يجب أن نشير إليه تبقى الإدارة الجزائرية ضعيفة سواء من حيث القوانين أو من حيث الخبرة المالية للمسيرين تستدعي إعادة النظر في هذه الجوانب .

ورغم الجهد المبذول لإتمام هذا البحث إلا أنه لا يخلو من النقائص و هذا نظرا لتشعب الموضوع و تعدد القوانين الصادرة في هذا المجال بالإضافة إلى نقص المراجع خاصة ما تعلق بالإصدارات الوطنية التي تعالج الميزانية و المحاسبة العمومية في الجزائر.

ويبقى هذا الموضوع تكملة للمواضيع السابقة و تمهيدا لمواضيع لاحقة وخاصة أن الجزائر في مرحلة إصلاحات بدأت تمس جوانب متعدد.

المراجع

1- المراجع باللغة العربية

- أحمد حمود القيسي ، المالية العامة و التشريع الضريبي ، دار الثقافة الأردن ، 2000 .
- جمال براقبي ، أساسيات في المالية العامة و اشكالية العجز في ميزانية البلدية، ماجستير تسيير ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،الجزائر ،2002/2001.
- حميدة بوزيدة،جباية المؤسسات،ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون،2003
- شلال زهير ،نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة و أفاق اصلاحه .
- صقر أحمد صقر،النظرية الاقتصادية الكلية،الكويت،1983.
- عاطف صدقي ، المالية العامة ،دار النهضة العلمية ،القاهرة 1969.
- عبد الحي مرعي ،محمد القيومي ، المحاسبة العمومية و القومية ، اصدار الدار الجامعية ، 1990
- عز الدين جوفي،نظرية الاحصاء،ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون،الجزائر،1984 .
- علي العربي و عبد المعطي عساف ، دور الموازنة العامة و مشكلاتها في الدول النامية ، عمان ، 1986 .
- علي زغدود ،المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، 2006.
- فيتوس فاطمة الزهراء ،ميزانية التسيير في الجزائر اثر التحويلات الاقتصادية والاجتماعية ،ماجستير التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،الجزائر ،2002/2001 .
- محمد الصغير ، يسرى أبو العلاء ، دار العلوم ،عنابة 2003.

- محمد العزيز أبو رهان ، نظرية المحاسبة الحكومية ، مكتبة الأنجلو مصرية ، 1982 .
- محمد بشير عطية، القاموس الاقتصادي، المؤسسة العربية للدراسات و النشر، بيروت، 1985.
- محمد رياض عطية، موجز في المالية العامة، دار المعارف، مصر، 1986
- محمد طاقة ، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة ، دار المسيرة الأردن، 2007.
- محمد عباسي حجازي ، المحاسبة الحكومية في إدارة التنمية الاقتصادية ، إصدار المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، 1988 .
- محمود حسين زكريا ، أحمد عزام ، مبادئ المالية العامة ، دار المسيرة الأردن ، 2007.
- محمود رياض عطية ، موجز في المالية العامة ، دار المعارف ، مصر ، 1986 .
- مرعاد لخضر ، واقع المالية المحلية في الجزائر ، ماجستير علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، الجزائر ، 2001/2000 .
- يساعد علي ، المالية العمومية ، المعهد الوطني للمالية ، 1992 .
- يوسف حميدي ، تكليل دور سياسة الميزانية في معالجة العجز و الدين القومي ، ماجستير التحليل الاقتصادي، 2004/2003 .
- يونس أحمد البطريق ، اقتصاديات المالية العامة ، دار الجامعة ، بيروت ، 1985

2- المراجع باللغة الفرنسية

- A. BISSAD ,MANUELLE DE COMPTABILITE PUBLIC ,EDITION ECOLE NATIONAL DES IMPOTS ,2001.

- F.ADAM ,O.FERRAND,R.RIOUX,FINANCES PUBLIQUES,2EDITION,PRESSES DE SCIENCE.PO.ET DALLOZ ,France,2007.
- J.C .MARTINET ET P.DJMALTA VOP CIT ,1999.
- V.DROIT BUDJETAIRE EDITION L.I.T.C.PARIS, 1999

3-القوانين و المراسيم

- الأمر رقم 520 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بالمحاسبة العمومية.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-26 المؤرخ في 13 جانفي 1992 المتعلق بالحساب الجاري للمحاسبة العمومية و الوكالات المالية.
- المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993 المتعلق بتحديد اجراءات الالتزام و تنفيذ نفقات التجهيز و تحديد صلاحيات و مسؤولية الأمر بالصرف.
- مشروع التعليمات المتعلقة بالمخطط المحاسبي للدولة ,اصدار المديرية العامة للمحاسبة 2000 .
- القانون رقم 17/84 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل و المتمم.
- المرسوم الرئاسي رقم 250-02 المؤرخ في 07 جويلية 2002 المتعلق بتنظيم الصفقات العمومية .
- القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 الخاص بالمحاسبة العمومية.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين و اعتماد المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 المتعلق بتحديد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسب العمومي.
- المرسوم التنفيذي رقم 91- 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتحديد اجراءات مسك محاسبة الأمر بالصرف و المحاسب العمومي.

- المرسوم التنفيذي رقم 314-91 المؤرخ في 14 نوفمبر 1991 المتعلق بمراقبة الأموال الموظفة من طرف المراقب المالي.
- المرسوم الرئاسي رقم 10-236 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010 المتعلق بتنظيم الصفقات العمومية.

4 - مواقع شبكة الأنترنت

- <http://etydiantdz.com/vb/19446.html§,03/08/2010>
- www.joradp.dz
- www.ONOU.DZ
- www.rayanaljazair.com/vb/T6044
- منتديات ريان العرب , المنتدى التعليمي , قسم أخبار الجامعات الجزائرية
'مذكرة في المحاسبة العمومية.'