

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الجزائر 3

مطبوعة المحاسبة العمومية

من إعداد:

الدكتورة: كرماني هدى

السنة الجامعية 2021/2020

الفهرس

قائمة المصطلحات

مقدمة

الفصل الأول: ماهية المحاسبة العمومية

الفصل الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية

الفصل الثالث: الميزانية العامة للدولة

الفصل الرابع: أعوان المحاسبة العمومية

الفصل الخامس: محاسبة عمليات الصرف والتحصيل

الفصل السادس: التنظيم التقني للمحاسبة العمومية

الفصل السابع: الرقابة على الأموال العمومية

الفصل الثامن: الخزينة العمومية

الفصل التاسع: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

الخاتمة

المراجع

الملاحق

قائمة المصطلحات:

- La Comptabilité publique	- المحاسبة العمومية
- LA loi budgétaire	- قانون الميزانية
- La Loi de finance	- قانون المالية
- Les lois de finance complémentaires ou modificatives	- قوانين المالية التكميلية أو المعدلة
- La loi de règlement budgétaire	- قانون ضبط الميزانية
- Budget général de l'Etat	- الميزانية العامة للدولة
- Budget des charges communes	- ميزانية الأعباء المشتركة
- Budgets annexes	- الميزانيات الملحقمة
- Comptes spéciaux du Trésor	- الحسابات الخاصة للخزينة
- Comptes d'affectation spécial	- حسابات التخصيص الخاص
Comptes commerciaux	الحسابات التجارية
- Comptes d'avances	- حسابات التسبيقات
- Comptes de prêts	- حسابات القروض
- comptes de règlement avec les gouvernements étrangers	- حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية
- L'unité budgétaire	- وحدة الميزانية
- L'annualité	- سنوية الميزانية
- La spécialité	- تخصص الميزانية
- L'universalité	- شمولية الميزانية
- La règle de l'exercice	- قاعدة الدورة
- La règle de gestion	- قاعدة التسيير
- Virement	- النقل
- Transfert	- التحويل

- La non-compensation	- عدم إجراء مقاصة
- La non-affectation	- عدم التخصيص أو التعيين
- Dépenses	- النفقات
- Recettes	- الإيرادات
- Charges communes	- الأعباء المشتركة
- Crédits - Crédits évaluatifs	- الاعتمادات
- L'ordonnateur (principal, secondaire)	- الأمر بالدفع (أساسي، ثانوي)
- Le comptable public (principal, secondaire)	- المحاسب العمومي (أساسي، ثانوي)
- Le compte administratif	- الحساب الإداري
- Le compte de gestion	- حساب التسيير
- Accrédité	- معتمد
- Imputation	- التحميل
- Constatation	- الإثبات
- Liquidation	- التصفية
- Recouvrement	- التحصيل
- Engagement	- الالتزام
- Ordonnancement	- الأمر بالدفع
- Paiement	- الدفع
- Bons du Trésor	- سندات الخزينة
- Déficit budgétaire	- عجز الميزانية
- Dette publique	- دين عمومي
- Fonds de concours	- أموال المساهمة
- Fonds spéciaux (secrets)	- أموال خاصة (سرية)

- Contrôleur financier	- المراقب المالي
- Visa	- التأشيرة
- Comptabilité d'engagement	- محاسبة الالتزام
- L'Inspection Générale des Finances	- المفتشية العامة للمالية
- La Cour des comptes	- مجلس المحاسبة
- Droit de réquisition	- حق التفاوضي
- La règle du service fait	- قاعدة العمل المنجز
- Article	- مادة
- Chapitre	- فصل
- Partie	- جزء
- Titre	- باب
- Dépenses en capital	- النفقات بالرأسمال
- Dépenses Ordinaires	- نفقات عادية
- Découvert	- السحب على المكشوف
- Non-affectation des recettes	- عدم تخصيص الإيرادات
- Opérations à caractère définitives	- عمليات ذات الطابع النهائي
- Opérations à caractère temporaires	- عمليات ذات الطابع المؤقت
-Les autorisations	- التراخيص

مقدمة

تعتبر المحاسبة العمومية إحدى الوسائل التي تستخدمها الدولة لترشيد استعمال الأموال العامة، وحمايتها.

تهدف هذه المطبوعة إلى تسليط الضوء على المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية باعتبارها أداة للتسيير الإداري والمالي للمؤسسات والهيئات العمومية والتعرف على الأعباء المكلفين بالتنفيذ والرقابة وكذا الميزانيات العمومية من حيث كيفية إعدادها وفهم مراحل تنفيذها والرقابة عليها، حسب ما أورده المشرع الجزائري. وسيتم تقسيم هذه المطبوعة إلى تسعة فصول، للإحاطة بالمفهوم، الإجراءات، والتطبيقات الخاصة بالمحاسبة العمومية.

أعدت هذه المطبوعة للطلبة المعنيين بمقياس المحاسبة العمومية وللمهتمين وخاصة طلبة السنة الثالثة علوم تجارية، وفق البرنامج الوزاري، بالإضافة إلى بعض المواضيع ذات الصلة لفهم أكثر لكل ما يتعلق بالمحاسبة العمومية.

أرجو أن يساهم هذا العمل المتواضع في سد بعض الفراغ وأن ينتفع به الطلبة خاصة والمهتمين عامة.

الفصل الأول:

ماهية المحاسبة العمومية

تعد المحاسبة العمومية فرعاً متميزاً من المحاسبة، لما لها من طابع خاص يميزها، وهو ما سنحاول التعرف عليه في الفصل التالي.

1- مفهوم المحاسبة العمومية وخصائصها : تعتبر المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة التي تهتم بتسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العمومي، التي لا تهدف لتحقيق الربح، وقد تم إعطاؤها جملة من التعاريف نذكر من بينها ما يلي:

تعرف هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية على أنها المحاسبة التي تختص بتبويب وتقسيم ومعالجة وتحصيل ومراقبة وتأكيد صحة الإيرادات والنفقات للأنشطة المرتبطة بالقطاع الحكومي.¹

تعني المحاسبة العمومية مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية وبيان عملياتها المالية وعرض حساباتها ومراقبتها، والمحددة التزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين² كما يمكن تعريف المحاسبة العمومية اعتماداً على نص المادة الأولى من قانون 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تبرز أن المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية العامة التي يحددها هذا القانون والتي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية التي تشمل عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها والخاصة بـ:

-الدولة

-المجلس الدستوري

-مجلس المحاسبة

-الميزانيات الملحققة

-الجماعات الإقليمية

-المؤسسات العمومية ذات طابع إداري.

من كل ما سبق يمكن تعريف المحاسبة العمومية على أنها القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات الخاصة بالمؤسسات التي حددت بموجب القانون 90-21.

للمحاسبة العمومية ثلاثة مفاهيم:³

-مفهوم تقني: يقصد به المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل التسجيل المحاسبي للعمليات المالية للدولة في

¹ محمد عباسي حجازي، المحاسبة الحكومية في إدارة التنمية الاقتصادية، إصدار المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1988، ص10

² مسعى محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003، ص8.

³ C.Martinez ,P. Di Malta, Droit budgétaire, LITEC, Paris, 1999, p 775.

السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها.

- مفهوم إداري: ويقصد به أنه بالإضافة إلى تحديد كيفية تسجيل حسابات الدولة، فإن المحاسبة العمومية تلتزم بكيفية توزيع المهام وتنظيم عمل المحاسب العمومي، بصفته عوناً إدارياً.

- مفهوم قانوني: وهو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة.

2- مجال تطبيق المحاسبة العمومية:

يمكن حصر مجالها في جانبين جانب عضوي وآخر مادي وذلك كما يلي:

الجانب العضوي: تطبق المحاسبة العمومية على المؤسسات والهيئات العمومية التي لا تخضع لهدف الربح، بحيث تطبق على وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة.¹

أما في الجزائر فقد حددت المادة الأولى من القانون 21/90، الهيئات التي تطبق عليها المحاسبة العمومية بحيث تطبق على الميزانيات والعمليات المالية التي تشمل عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها والخاصة ب:

-الدولة

-المجلس الدستوري

-مجلس المحاسبة

-الميزانيات الملحقة

-الجماعات الإقليمية

-المؤسسات العمومية ذات طابع إداري.

الجانب المادي: وهو المتعلق بالعمليات المالية والمحاسبية التي تطبق عليها قواعد المحاسبة العمومية، الناتجة عن تنفيذ الميزانيات العمومية أو بتعبير آخر بيانات إيراداتها ونفقاتها من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وهي:

-تنفيذ الإيرادات والنفقات.

-تسيير الممتلكات.

¹ عبد الله عبد السلام أحمد وآخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000، ص. 28.

-انجاز عمليات الخزينة.

-مسك المحاسبة

3-أهداف المحاسبة العمومية:

تهدف المحاسبة العمومية لتحقيق جملة من الأهداف نذكر منها:

-التحقق من احترام ترخيصات الميزانية في مجال الإيرادات والنفقات وذلك عن طريق تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف وأثناءه للتأكد من أن الصرف يتم في حدود اعتمادات وأغراض الموازنة، وسلامة إجراءاته في حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية التصرف والحدود التي وضعت له بما يكفل ترشيد النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة.¹

-توفير المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية المختلفة ورسم سياساتها واتخاذ القرارات المتعلقة بها، بما يساعد على إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في الفترات المقبلة.²

-توفير المعطيات الدقيقة لإعداد حسابات المحاسبة الوطنية.

-تحديد المسؤوليات بدقة فيما يتعلق بصرف الأموال العمومية، وبالتالي سهولة تتبع أي أعمال الاحتيال والسرقة.

-متابعة أنشطة المؤسسات العمومية وتحسين أدائها.

كما يمكن إضافة الأهداف التالية:

-التنظيم: التأكد من احترام القوانين والأنظمة خاصة في ما يخص تنفيذ النفقات؛

- الشفافية: ضمان الامتثال للقواعد المقررة من طرف السلطات التشريعية؛

- المردودية: الحصول على أكبر عائد خاصة في الصفقات العمومية.

- الإثباتات المستندية: عرض حسابات الهيئات العامة بطريقة واضحة وعقلانية باستخدام تقنية محاسبية موثوقة وفعالة.

- المراقبة: مراقبة العمليات وتحديد المسؤوليات بطريقة سهلة وفعالة.

4-مصادر المحاسبة العمومية في الجزائر:

بعد الاستقلال صدرت العديد من النصوص التنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مجال المحاسبة

¹ سعد بن محمد الهوجل، عبد الله بن علي حمد الحسين، المحاسبة في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2005، ص46.

² محمد عباس بدوي، الأميرة ابراهيم عثمان، النظم المحاسبية الخاصة، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، 2000، ص312.

العمومية، وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري، ولعل أهمها النص التنظيمي 65-259 المحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين، بالإضافة إلى القانون رقم 84-17 المؤرخ في 1984/7/07 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية ومختلف قوانين المالية السنوية، والقانون العضوي رقم 15-18 مؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016.

من جهة أخرى، يعتبر القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه، هو الإطار الأساسي للمحاسبة العمومية في الجزائر في الوقت الحالي ويسمى بقانون المحاسبة العمومية، إضافة إلى هذا نجد جملة من المراسيم والتنظيمات التي تحدد كيفية وإجراءات تطبيق المحاسبة العمومية:

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين؛
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإيرادات مراجع باقي الحسابات وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين؛
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها؛
- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

-المرسوم التنفيذي 97-268 المؤرخ في 21/07/1997 المحدد لكيفية الالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها والمحددة لصلاحيات الأمرين بالصرف.

إذا كان التشريع والتنظيم يعدان المصدرين الرئيسيين لقواعد المحاسبة العمومية فهناك مصادر أخرى لهذه القواعد تتمثل فيما يلي:

- الدستور: هي الأحكام التي نص عليها دستور سنة 1996 والمتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية التي يقرها من طرف الحكومة.

فقد خول الدستور للبرلمان الحق في الرقابة على أداء برنامج الحكومة فيما يتعلق بالسياسة المالية، كما ورد في المادة 84 من الدستور والتي تنص على أن تلتزم الحكومة بأن تقدم كل سنة بيانا عن السياسة العامة تعقبه مناقشة لعمل وأداء الحكومة لمعرفة مدى تنفيذ برنامج الحكومة الذي كان البرلمان قد وافق عليه لدى تقديمه من طرف الحكومة بعد تعيينها.

- الاجتهاد القضائي: يقصد به فصل الجهات القضائية في المسائل التي يمكنها أن تكون محل جدل، أي إعطاء تفسير لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة، أو محل انتقاد أو جدل أثناء التطبيق، وكذا

سدا للفراغ القانوني في بعض الحالات.¹

5-مراحل تطور المحاسبة العمومية في الجزائر:

مر تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر بالمراحل التالية:²

1-الفترة من 1862 إلى غاية1962:خلال فترة الاحتلال كانت الجزائر خاضعة للتشريع الفرنسي،

بموجب المرسوم الصادر في 31ماي1862 المنظم للمحاسبة العمومية في فرنسا، أما سنة1950 تم إقرار قانون جديد متعلق بالنظام المالي للجزائر؛

إثر استقلال الجزائر عام 1962 قام المشرع بوضع تنظيم للمحاسبة العمومية، معتمدا على القرار الصادر سنة 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر، كأساس لتنظيم تنفيذ العمليات المالية الخاصة، بموجب القانون 62/50 المؤرخ في 1960/12/31، المتضمن الاستمرار في اعتماد التشريع الفرنسي، مع استثناء كل ما من شأنه التعارض مع السيادة الوطنية.

في سنة1965، تم إدخال أول إصلاح متعلق بمسؤولية المحاسبين العموميين والتزاماتهم العامة وكذا تعيينهم، وقد كرس هذا الإصلاح من خلال المرسومين رقم65-259 و65-260 المؤرخين في 14 أكتوبر 1965.

فعلى الصعيد المحاسبي، نتج عن الإصلاح المدرج سنة 1967 مدونة جديدة لحسابات الخزينة، تصنف مختلف أنواع العمليات المنجزة والمركزة من طرف مصالح الخزينة إلى مجموعات من الحسابات.

كما نص هذا الإصلاح على الجمع المركزي لجمل محاسبات المصالح الخارجية للخبزينة من طرف المديرية الفرعية للمحاسبة العمومية (المنشأة بموجب أحكام المرسوم 37 67 المؤرخ في 08 فبراير 1967 المتضمن تنظيم مصالح الخزينة)، وقد كانت عملية الجمع المركزي في السابق تتم من طرف الخزينة العامة للجزائر سابقا.

و نظرا لأهمية وحجم العمليات المرتبطة بعملية الجمع المركزي، فقد تم فيما بعد إسنادها إلى الوكالة المحاسبية المركزية للخبزينة، التي أنشأت بموجب المرسوم 163 - 71 المؤرخ في 03 يونيو 1971 المعدل والمتمم.

2-الفترة من 1975-1990: تمثل مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية جديدة بحيث

تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة السابقة، وفق أحكام الأمر 73-29 الصادر 5 جويلية 1973، بالإضافة إلى صدور أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولاسيما تلك الواردة في القانون 84-17 المؤرخ في

¹ منصورى الزين، محاسبة عمومية، ص4، متوفر على الموقع

[/https://www.fichier-pdf.fr/2013/08/14/comptabilite-publique-blida](https://www.fichier-pdf.fr/2013/08/14/comptabilite-publique-blida)، تاريخ الاطلاع 2017/03/03

² أنظر:

-وزارة المالية، خمسون سنة من الإنجاز، وزارة المالية، الجزائر، 2013، ص ص 145، 146.

- مسعى محمد، المحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص ص 9، 11.

07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، ليتم وضع إطار قانوني جديد يعرف بمختلف أصناف قوانين المالية ويحدد المعايير المطبقة لاسيما فيما يخص تنفيذ الميزانية العامة للدولة، الحسابات الخاصة للخزينة وعمليات الخزينة.

3-مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية1990: تمثل هذه المرحلة التقنين النهائي للمحاسبة العمومية في الجزائر تم ترسيخه بموجب القانون 21/90 الصادر في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية. كما تبع هذا الإصلاح إدراج نظام المحاسبة ذو القيد المزدوج سنة 1991 على مستوى محاسبة الوكالات المالية، بموجب التعلية رقم 78 المؤرخة في 17 أوت 1991.

تعد هذه المرحلة هي نقطة التحول الأساسية في مجال المحاسبة العمومية في الجزائر، ويمكن القول أن القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، (والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه) هو المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر.

الفصل الثاني:

مبادئ المحاسبة العمومية

تقوم المحاسبة العمومية على مبادئ وأسس خاصة، تختلف عن باقي المحاسبات، نظرا لخصوصيتها وارتباطها بتسيير المال العام، الذي يراعى فيه عدم التبذير والحفاظ عليه من أي محاولات التلاعب أو الاحتيال... يمكن تلخيص هذه المبادئ في ما سيأتي.

أولا: مبادئ المحاسبة العمومية: تتمثل مبادئ المحاسبة العمومية في ما يلي:

-المبدأ القانوني: الفصل بين الفرصة والتنظيم.

-المبدأ الإداري: الفصل بين الأمور بالصرف والمحاسبون العموميون.

-المبدأ التقني: عدم تخصيص الإيرادات لدفع النفقات.

1- المبدأ القانوني: الفصل بين الفرصة والتنظيم

يقصد بالفرصة هي ترك المبادرة للموظف (الأمر بالدفع، المحاسب العمومي...) في اختيار طريقة إنجاز مهمة ما، وذلك في إطار تنفيذ الميزانية، أما التنظيم فهو العمل وفق القوانين والقواعد المنظمة لتنفيذ الميزانية.

2 - المبدأ الإداري: الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين

يختص الأمر بالصرف بمهام تختلف عن تلك المهام التي يختص بها المحاسب العمومي، ولا يتدخل كل عون في مجال اختصاص الآخر، بحيث يتم التفريق بين تسيير الميزانية وتسيير الأموال، فتسيير اعتمادات الميزانية هي أعمال إدارية من مهام الأمرين بالصرف، في حين أن تسيير الأموال هي أعمال محاسبية من مهمة المحاسبين العموميين، وقد تم تكريس ذلك بموجب المادتين 55 و59 من القانون 21/90 اللتان تنصان على التوالي على ما يلي:

-تتنافى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي.

- لا يجوز لأزواج الأمرين بأي حال من الأحوال أن يكونوا محاسبين معينين لديهم.

تهدف عملية تقسيم المهام إلى القدرة على التحكم وعقلنة تسيير الأموال العمومية، وهو ما تم تأكيده وفقا للقانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، والذي يحدد مجال اختصاص الأمر بالصرف بالجانب الإداري، ووظيفة المحاسب العمومي المتمثلة في الجانب المحاسبي.

أما مبررات هذا المبدأ فتتمثل في ما يلي:

- تقسيم المهام (التخصص): كل عملية متعلقة بالإيرادات أو النفقات هي إما دين للدولة لدى الغير، مثل تحرير سند أو أمر التحصيل (تحصيل الإيرادات)، أو دين يقع على عاتق الدولة مثل تعيين موظف (دفع النفقات)، وبالتالي فإن الذي يعطي الأمر ليس هو نفسه الشخص، الذي ينفذه باختلاف المهام يتطلب اختلاف الأعوان المكلفين بالتنفيذ.

● تسهيل عمليات المراقبة: يتولى الآمرون بالصرف مسك الحسابات الإدارية (الالتزام، التصفية، الأمر بالدفع....)، أما المحاسبون العموميون فيمسكون حسابات الأموال (دخول وخروج الأموال)، وهذا ما يسهل عملية المراقبة من طرف مجلس المحاسبة عن طريق مقارنة الحسابين واكتشاف المخالفات وبالتالي تحديد المسؤوليات.

من جهة أخرى فإن هناك مراقبة متبادلة، فالأمر بالدفع يراقب المحاسب العمومي والعكس صحيح.

كما يخضع كل من الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميون لسلطات قضائية مختلفة (مجالس تأديبية ومالية للآمرين بالصرف، ومجلس المحاسبة بالنسبة للمحاسبين العموميين).

● وحدة الصندوق: توضع الأموال العمومية في حساب واحد تحت مراقبة وزارة المالية، لذا فإن كل المحاسبين العموميين تحت سلطتها ووصايتها المباشرة، يخضعون لها في التعيين، الترقية، الفصل،... الخ، كما يسمح بمراقبة كل العمليات المالية العمومية (المادة 34 من القانون 21/90)، بينما يخضع الآمرون بالصرف لقوانين أساسية مختلفة، وهم إما يعينون أو ينتخبون.

تسمح وحدة الصندوق لوزارة المالية بالرقابة على تنفيذ العمليات المالية العمومية، كما يسهل عليها جمع المعلومات المالية، عن طريق مركزية العمليات فهي مكلفة في نفس الوقت بعمليات التحصيل والدفع وكذلك حفظ الأموال العمومية.

● منع كل محاولات الاحتيال والسرقة: من خلال تقسيم المهام بين الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، فإن مبدأ الفصل يزيد من صعوبة التلاعب والاحتيال في العمليات.

عواقب خرق مبدأ الفصل: بالنسبة للمحاسب العمومي في حالة قيامه بتحصيل مبالغ مالية دون سند تحصيل من الأمر بالصرف يعتبر مرتكباً لجريمة الاختلاس، وفي حالة دفعه لنفقة ما دون حوالة دفع صادرة عن الأمر بالصرف تعرض ذمته المالية والشخصية لإدارته اتجاه الهيئة المعنية بمبلغ العملية غير الشرعية.

بالنسبة للآمر بالصرف في حالة التدخل في اختصاصات المحاسب العمومي يعرضه لنفس العقوبات المطبقة على المحاسب العمومي فضلاً عن العقوبات الجزائية التي يمكن أن يتعرض لها عن جريمة انتحال الصفة.

إلا أن هناك استثناءات خاصة بمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، عندما يتعلق الأمر بالحالات التالية:

أ- بالنسبة للنفقات:

-نفقات تنفذ من قبل المحاسبين فقط: في بعض الأحيان يقوم المحاسب بتنفيذ نفقات دون حصوله مسبقاً

على أمر الدفع من قبل الأمر بالدفع، وتعرف بالنفقات القابلة للدفع بمجرد تقديم الدائن لوثائق إثبات، ومن أمثلة

هذه الحالات نذكر:

- أجور ورواتب المستخدمين؛

- معاشات المجاهدين؛

- معاشات التقاعد المسددة من ميزانية الدولة؛

- رواتب أعضاء القيادة السياسية والحكومة؛

- المصاريف والأموال الخصوصية.

- نفقات تنفذ من قبل الآمرين بالدفع فقط: يعتبر رئيس الدولة أو رئيس الحكومة هو المتصرف الوحيد في

الأموال الخاصة، أو الاعتمادات السرية التي توضع تحت تصرفه (لتغطية احتياجات الدولة مثل الأمن الداخلي أو الخارجي للدولة) فهذه الاعتمادات لا تخضع لإجراءات المحاسبة العمومية ولا للمراقبة في التنفيذ، تستعمل بحرية دون تدخل أي محاسب وقد يقدم تقريرًا بخصوصها للوزير المكلف بالمالية.

كذلك الحال بالنسبة للنفقات المستعجلة والضيئلة المبالغ والتي تتطلب تسديدًا فوريًا وبالتالي لا مجال لإتباع إجراءات المحاسبة العمومية، لهذا يكلف موظف يعرف بوكيل الصرف بسحب المبالغ اللازمة لمثل هذه المصاريف مع تبرير استخدامها بوثائق إثبات تقدم دوريًا للمحاسب العمومي (سنتطرق لوكيل الصرف لاحقًا).

ب- بالنسبة للإيرادات: تعتبر عملية الفصل بين الأمر بالدفع والمحاسب العمومي صعبة نوعًا ما فيما يتعلق بالإيرادات عكس ما هو عليه الحال بالنسبة للنفقات، زيادة على أن تحصيل الضرائب مسند عادة لموظفين مختصين من وزارة المالية.

فالعمليات الإدارية والمالية الخاصة بتحصيل الإيرادات المباشرة تنجزها إدارتان مختلفتان:

- تقوم الأقسام الخارجية للإدارة العامة للضرائب بتحديد الوعاء الضريبي.

- تقوم الأقسام التابعة للخزينة بالتحصيل.

في حين لا يوجد فصل بين الإدارات بالنسبة للضرائب غير المباشرة حيث أن نفس الإدارة تكون مسؤولة عن تنفيذ كل العمليات الخاصة بتحصيل الإيراد (مثلًا العون الجمركي).

وهناك إيرادات غير ضريبية يمكن للوكيل المكلف بالتحصيل أن يقوم بتحصيلها إذا كانت مبالغها ضئيلة، دون توفر أمر أو سند التحصيل مثل ثمن تذاكر الدخول للمتاحف أو حقوق التسجيل في المكتبات العمومية.

3 - المبدأ التقني: يتمثل هذا المبدأ في عدم تخصيص الإيرادات والنفقات:

أ- عدم تخصيص الإيرادات بحيث يجب تسجيل مجموع عناصر الميزانية حسب قيمتها الفعلية دون زيادة أو

نقصان ولا تخصيص، هذا المبدأ تحكمه قاعدتين:¹

القاعدة الأولى: وحدة الأنشطة المالية لكل مؤسسة عمومية، فكل أموال المؤسسة العمومية، مهما كان مصدرها تستعمل لتغطية نفقاتها مهما كانت طبيعتها.

ينتج عن هذه القاعدة وجود صندوق واحد وحساب جاري واحد لكل مؤسسة عمومية. وهذا ما تؤكدته المادة 44 من قانون المحاسبة العمومية: المحاسب له صندوق واحد، وبموجب ترخيص من وزارة المالية حساب جاري بريدي واحد، كما أن فتح الحساب لا تستدعي أي إيداع ضمان أو حد أدنى من الموجودات فيه.²

القاعدة الثانية: تسيير الخزينة من قبل الدولة.

تشكل الأموال العمومية جملة الاستعدادات المالية التي توضع تحت تصرف المؤسسات العمومية والتي تسيير من طرف الدولة كما أن الأموال التي تمتلكها الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية يكون إلزاماً عليها إيداعها في حساب بخزينة الدولة.

غير أن لهذا المبدأ استثناءات تتمثل خاصة في:³

-الحسابات الخاصة للخزينة.

-إجراء استعادة الائتمانات وأموال المساهمات.

ب- تخصيص النفقات: بمعنى أن الاعتمادات المالية المفتوحة في الميزانية يجب أن تخصص بدقة، وذلك لإرساء الانضباط وتسهيل المراقبة من قبل الهيئات الرقابية المختلفة.

ثانياً-أسس القياس في المحاسبة العمومية: يعتمد استخدام أي من الأسس المحاسبية في توفير الحماية والرقابة الشاملة على الأموال بغرض الحفاظ على الموجودات كما أن قياس النتائج للوحدات الإدارية الحكومية ليس بقصد الربح أو الخسارة لاختلاف طبيعة الإيرادات والنفقات الخاصة، بل يكون بقصد متابعة تحصيل موارد الدولة والرقابة على أوجه استخدامها حسب البنود المخصصة لها، بالإضافة إلى بيان العجز أو الفائض في قائمة الحساب الختامي للدولة.

¹ أنظر: بديسي فهيمة، محاضرات في المحاسبة العمومية، جامعة منتوري، قسطينة، 2001.

² أنظر المواد 1، 2 من المرسوم التنفيذي رقم 92-26 الصادر في 13 جانفي 1992، يتعلق بالحسابات الجارية البريدية للمحاسبين العموميين والوكلاء الإداريين.

³ المواد 48 إلى 61 من القانون 84-17 الصادر 7 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية 28 الصادرة في 10/07/1984.

تتمثل أسس القياس في المحاسبة العمومية في ما يلي: ¹

- **الأساس النقدي:** والذي يثبت ما يحصل من إيرادات قبضت فعلا وإثبات النفقات في السجلات عند دفعها فعلا أي أن واقعة الصرف أو التحصيل النقدي هي أساس القياس والتسجيل في السجلات المحاسبية بغض النظر عن زمن وقوعها سابقة أو لاحقة.

- **أساس الإستحقاق:** والذي يقوم بتحميل الحساب الختامي للفترة المحاسبية من نفقات أو إيرادات بغض النظر عن واقعة دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات وتعد الفترة المحاسبية مستقلة فتحمل بما يخصها من إيرادات ونفقات تماشيا مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات وفرض استمرارية المشروع وإجراء تسويات جردية لإضافة العناصر المستحقة واستبعاد العناصر المقدمة، وإجراء جرد فعلي للمخازن والخزائن والأصول الثابتة والمتداولة الأخرى، لتحديد المستنفذ منها خلال السنة المالية.

- الأساس النقدي المعدل و أساس الاستحقاق المعدل

أ- الأساس النقدي المعدل: يعالج احتساب الإيرادات المقبوضة فعلا سواء كانت تخص فترة مالية حالية أو سابقة لأن استخدام أساس الاستحقاق فيها غير عملي حيث تستند الإيرادات العامة إلى التقدير الذاتي.

ب- أساس الاستحقاق المعدل: يعالج احتساب النفقات بمعنى أن النفقات يتم احتسابها عند استحقاقها سواء دفعت أو لم تدفع.

¹ أنظر:

- إبراهيم المليجي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية 2002، ص 11.
- المنظمة العربية للعلوم الإدارية، النظام المحاسبي الموحد للدول العربية، عمان 1980، ص 15، 16.
- قطب إبراهيم محمد، الموازنة العامة للدولة، الهيئة العامة للكتاب، القاهرة، 1978، ص 151، 152.

الفصل الثالث: الميزانية العامة للدولة

تحدد الميزانية العامة للدولة الأولويات واتجاهات السياسة المالية خلال فترة زمنية محددة من أجل توفير التمويل اللازم والكافي لتلبية احتياجات المجتمع، وهي تمثل الإطار المالي لعمل الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، وسنقوم من خلال ما يلي بالإحاطة بمفهومها.

1-تعريف الميزانية العامة: هي تنظيم مالي يقابل بين النفقات والإيرادات ويحدد العلاقة بينهما ويوجههما معا لتحقيق السياسة المالية، وبمعنى آخر فهي البيان المالي للاقتصاد العام.¹

وقد عرفها المشرع الجزائري في المادة من القانون 17/84 على أنها النفقات والإيرادات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية والموزعة حسب الأحكام التنظيمية والتشريعية المعمول بها.²

كما عرفتها المادة 3 من القانون 21/90 على أنها الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال وترخص بها (أنظر ملحق 1).³

2- خصائص الميزانية:

تتميز الميزانية بأربع خصائص :

2-1- وثيقة محاسبية تقسم الميزانية إلى إيرادات ونفقات

حيث تخضع الميزانية لنظام المحاسبة، والتي تعتمد في مسك محاسبتها على تقسيم الميزانية إلى قسم خاص بالإيرادات والآخر بالنفقات، وكل جانب مقسم إلى فصول، وكل فصل إلى أبواب وكل باب إلى مواد ثم بنود.

2-2- وثيقة تقديرية:

الميزانية وثيقة تقديرية، تمتاز بعدم اليقين، حتى ولو اعتمدت في أعدادها على عناصر موضوعية لأنها تحوي بيانات تقديرية عن فترة مقبلة لا تستوجب التنفيذ حتى يتأكد من تحقيقها ويرجع سبب ذلك إلى عدم التأكد.

وقد أشار المشرع الجزائري في قانون المالية لسنة 1984 لكون الميزانية ذات طابع توقعي وذلك في نص المادة الثالثة حيث جاء فيها: يقرُّ ويُرخَّص قانون المالية للسنة، بالنسبة لكل سنة مدنية: مجمل موارد الدولة وأعباءها وكذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق المالية، والمصاريف المخصصة للتجهيزات العمومية والنفقات برأسمال.

¹ عطية صلاح سلطان، دور موازنة الأداء والبرامج في دعم قرارات إدارة المالية العامة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، دمشق نوفمبر 2004، ص 65.

² قانون 17/84 المؤرخ في 7 جويلية 1984، المتعلق بقانون المالية الجريدة الرسمية 28، الصادرة في 10/07/1984.

³ قانون 90/21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بقانون المالية الجريدة الرسمية 35، الصادرة في 15/08/1990.

2-3- وثيقة مساعدة لاتخاذ القرار:

تعتبر الميزانية قاعدة لاتخاذ القرار بالنسبة لمسؤولي المؤسسات حيث يعتمد في اتخاذ قراراتهم بصفة أساسية على معطيات الميزانية، نظرا لطبيعة ومميزات المعلومات التي تتضمنها والتي تسمح بالتعبير عن كل الإمكانيات والموارد بطريقة مبسطة ومعبرة وسهلة التحليل.

2-4- قاعدة لمراقبة الأداء: تعتبر كأداة لمراقبة الأداء من خلال قياس حجم ونسبة ما تم تحقيقه من البرامج المسطرة والمقارنة بين ما كان مقررا وما تم تحقيقه فعلا.

3- خصائص الميزانية العامة للدولة:

يمكن تلخيص خصائص الميزانية في النقاط التالية:

3-1- مبدأ سنوية الميزانية: يقصد بهذا المبدأ أن يحدث توقع وإجازة لنفقات وإيرادات الدولة بصفة دورية منظمة كل سنة، حيث أن الميزانية يجب أن تقرر باعتماد سنوي من قبل السلطة التشريعية.

ويرجع هذا المبدأ لاعتبارات سياسية ومالية معينة: فالأولى تتمثل في أن مبدأ السنوية يكفل دوام رقابة السلطة التشريعية على أعمال السلطة التنفيذية، أما الاعتبارات المالية فتتمثل في أن فترة سنة هي الفترة التي يمارس في نطاقها أغلب الأنشطة الاقتصادية، كما أنها تضمن دقة تقدير إيرادات الدولة ونفقاتها.¹

للإشارة ينص القانون العضوي 15-18 الصادر في 2 سبتمبر 2018 والمتعلق بقوانين المالية*، أنه تتم المقاربة عبر السنوات بتقنية البرامج، أي البعد المتعدد السنوات، وهو لا يتعارض مع مبدأ السنوية، فهو يمزج بين مبدأين يستجيبان للسياسات العمومية والبرامج الحكومية.

يوضع البعد الميزاني المتوسط المدى كل سنة من طرف الحكومة، في بداية إجراء قوانين المالية، ويحدد لمدة 3 سنوات تقديرات الإيرادات والنفقات، وكذا رصيد ميزانية الدولة، وإذا اقتضى الأمر مديونية الدولة.

في الوقت الحالي هناك استثناءات لقاعدة سنوية الميزانية تتمثل في:²

أولا: برامج التجهيز: هي ميزانيات خاصة بنفقات الاستثمار، تتعلق بعمليات تجهيز أو إنشاء مشاريع

¹ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2006، ص 284.

* سيكون قانون المالية وقانون تسوية الميزانية لسنة 2023، أول قانون سيحضر ويناقش ويصادق عليه وفقا لأحكام القانون العضوي 15-18، الصادر في سبتمبر 2018 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 53.

² أنظر:

-جمال لعامرة، منهجية الميزانية العامة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، 2004، ص ص 86-92.

-François Deruel ,Jacques Buisson, Budget et pouvoir financier, Edition Dalloz. Paris 2001 , pp26-27.

قاعدية أو حيوية تتطلب مبالغ مالية كبيرة وبآجال طويلة لإنجازها تتجاوز السنة، لذلك فإن الميزانية الخاصة بها تكون محددة بانتهاء وتسليم المشروع أو العملية الاستثمارية.

تتم عملية تنفيذ برامج التجهيز بإتباع إجراءين هما:

أ- رخص البرامج: تمثل رخص البرامج الحد الأعلى للنفقات التي يسمح للآمرين بالصرف استعمالها في تنفيذ الاستثمارات المخططة، وتبقى صالحة دون أي تحديد لمدتها حتى يتم إلغاؤها.

أو بصيغة أخرى اعتمادات مالية إجمالية تمثل التكلفة التقديرية لكل عملية استثمارية مدرجة ضمن ميزانية التجهيز المدونة في المخطط الاقتصادي الذي تنوي الدولة تنفيذه خلال مدة زمنية معينة غالباً ما تحدد بـ 5 سنوات.

ب- اعتمادات الدفع: تمثل التخصيص السنوي الذي يمكن للآمر بالصرف أن يأمر بدفعه لتغطية كل العمليات المرخصة والمخصصة في إطار رخص البرامج المطبقة، بحيث تشكل الأقساط السنوية لتمويل عمليات الدفع السنوي المرتبطة برخصة البرنامج.

أي أن اعتمادات الدفع هي التخصيصات السنوية التي يمكن الأمر بصرفها أو تحويلها أو دفعها لتغطية الالتزامات المترتبة في إطار رخص البرامج المطبقة.

ويجب التنويه إلى أن القانون العضوي 15-18 يجيز إمكانية تحويل اعتمادات الدفع المتاحة في باب نفقات الاستثمار لبرنامج، إلى نفس البرنامج بحد أقصى قدره خمسة بالمائة (5%) من الاعتماد الأولي، وتنفذ عمليات النقل قبل انتهاء الفترة التكميلية ويمتد تنفيذها على كامل السنة.

ثانياً - ترحيل الاعتمادات: هي رخصة يمكن للحكومة بموجبها استعمال الاعتمادات غير المستهلكة عند نهاية السنة المالية الحالية في السنة المقبلة، وفقاً لطبيعة الاعتمادات المفتوحة، ويظهر ذلك كما يلي:

أ- بالنسبة لإعتمادات التسيير: يشترط لاستعمال اعتمادات التسيير غير المستهلكة خلال السنة المعنية (من طرف المؤسسات الإدارية والهيئات العامة والمرافق العمومية ذات الطابع الإداري) بالنسبة للسنة المقبلة، الحصول على رخصة من طرف المراقب المالي المركزي أو اللامركزي.

ب- بالنسبة لاعتمادات التجهيز: تتم عن طريق استعمال اعتمادات الدفع المخصصة سنوياً في إطار رخص البرنامج قصد تنفيذ عمليات التجهيز والاستثمار المدرجة في المخطط الاقتصادي، حيث يتم استعمال اعتمادات الدفع للسنة المعنية خلال السنة المقبلة بطريقة آلية.

ثالثاً- قاعدة الاثني عشر: في حالة ما إذا كان تاريخ المصادقة على قانون المالية للسنة المعنية لا يسمح بتطبيق أحكامه عند تاريخ أول جانفي؛ يواصل مؤقتاً تنفيذ إيرادات ونفقات الميزانية العامة للدولة حسب

الشروط التالية:

- بالنسبة للإيرادات : طبقا للشروط وكيفيات التحصيل المعمول بها تطبيقا لقانون المالية السابق؛
- بالنسبة لنفقات التسيير : في حدود 12/1 من مبلغ الاعتمادات المفتوحة بالنسبة للسنة المالية السابقة وذلك شهريا ولمد لا تتجاوز 3 أشهر؛
- بالنسبة لنفقات التجهيز والاستثمار: في حدود 1/4 من الحصة المالية المخصصة لكل قطاع.

رابعا- الاعتمادات التكميلية: تتم بواسطة قوانين المالية المكتملة والمعدلة، لوجود ظروف استثنائية لم يكن بالإمكان التنبؤ بها، لذلك يتم تخصيص اعتمادات تكميلية لبعض القطاعات، أو تلجأ إلى تعديل بعض بنود الميزانية العامة مما يسمح بنقل الاعتمادات غير المستعملة وتحويلها إلى الخزينة العمومية أو بتعديل نسب الضرائب المفروضة لزيادة تحصيل الإيرادات.

3-2- مبدأ وحدة الميزانية: نصت المواد 67، 68 من القانون 17 /84 على هذا المبدأ، والذي يعني أنه يتم إدراج تقديرات النفقات العامة وتقديرات الإيرادات العامة في وثيقة واحدة.

في الواقع، وثيقة واحدة تعني قانون مالية واحد، الذي يشمل جميع عمليات الميزانية. هذا المبدأ يمنح للبرلمان رؤية شاملة وكاملة للإيرادات والنفقات خلال التصويت على الميزانية.¹
مع وجود استثناء لمبدأ الوحدة خاص بالميزانيات الملحقة.

3-3- مبدأ العمومية: تسمى قاعدة العمومية بالشمولية ومعناها إدراج كافة النفقات والإيرادات في الميزانية دون مقاصة بينهما، أي عدم الاقتطاع أو الإنقاص منها ودون إغفال جزء منها بحيث تسجل مبالغ كل النفقات والإيرادات في وثيقة واحدة.

وهناك من يطلق على هذا المفهوم قاعدة الناتج الخام أي أن تدرج الأرقام الإجمالية في الميزانية العامة دون إجراء مقاصة بين الإيرادات والنفقات.²

3-4- قاعدة عدم التخصيص: يسميها البعض بمبدأ شيوع الميزانية، وقد تمت الإشارة في المادة 8 من القانون 17-84 (المتعلق بقوانين المالية) إلى مبدأ عدم التخصيص بحيث نصت المادة على أنه: لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة، تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز، أي أن لا تخصص بعض الإيرادات لأنواع محددة ومعينة من النفقات.

¹ François Chouvel, *L'essentiel des finances publiques*, Gualino Éditeur, 14ème édition, Paris, 2013, p25.

² محمد محمد عبد اللطيف، الأسس الدستورية لقوانين الميزانية، الطبعة الأولى، جامعة الكويت مجلس النشر العلمي، 2007، الكويت، ص178.

تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقاتها دون التمييز كأصل عام بين الإيرادات والنفقات، فلا تخصص إيرادات الرسوم القضائية لنفقات المحاكم ولا تخصص إيرادات رسوم تسجيل الطلبة الجامعيين لنفقات التعليم العالي فيجب أن تجمع جميع الإيرادات لتغطي جميع النفقات دون التمييز بينها.¹

غير أنه يمكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص الموارد لتغطية بعض النفقات، في الحالات التالية:

-الميزانيات الملحققة؛

-الحسابات الخاصة للخزينة؛

- الإجراءات الحسابية الخاصة، ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخططة للمساهمات أو استعادة الاعتمادات؛

4- العمليات المالية للميزانية العامة للدولة :

تشمل العمليات المالية عمليات الإيرادات والنفقات وكذا عمليات الخزينة.

تتم عمليات الإيرادات بواسطة تحصيل الحواصل الجبائية أو شبه الجبائية أو الأتاوى أو الغرامات وكذا جميع الحقوق الأخرى باستعمال كافة الوسائل القانونية المرخص بها صراحة بموجب القوانين والأنظمة (سيتم التعرض لها بالتفصيل لاحقا).

أما عمليات النفقات فهي استعمال الاعتمادات المرخص بها وتحقق من خلال الإجراءات المحددة في المواد 19-22.

كما أن عمليات الخزينة تتمثل في كافة حركات الأموال نقدا والقيم المعبأة وحسابات الإيداع والحسابات الجارية وحسابات الديون، ويمكن أن تنصب هذه العمليات على تسيير القيم والمواد التي تتم حيازتها طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

5- التفرقة بين الميزانية العامة وباقي الموازنات:

تختلف الميزانية العامة عن غيرها من الوثائق المالية، إلا أنه قد يختلط الأمر بينها لذا سنبرز أهم هذه الفروقات²:

¹ برحماني محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية، 2015، ص ص121، 122.

² أنظر:-لحسن دردوري، سياسة الميزانية في علاج عجز الموازنة العامة للدولة (دراسة مقارنة الجزائر-تونس)، رسالة دكتوراه علوم اقتصادية، جامعة بسكرة 2013/2014، ص100.

-خديجة الاعسر، اقتصاديات المالية العامة، دار الكتب المصرية، القاهرة، 2016، ص ص 225، 224.

-François Deruel, Jacques Buisson, Budget et pouvoir financier, Edition Dalloz, Paris, 2001, p16.

-الميزانية العامة للدولة والميزانية العمومية للمؤسسة:

تختلف الميزانية العامة للدولة عن الميزانية العمومية للمؤسسة التي تعرف بأنها بيان يصور المركز المالي للمنشأة في لحظة معينة هي نهاية السنة المالية.

يتضح من ذلك أن ميزانية المؤسسة تتضمن أرقاماً فعلية في تاريخ معين، بينما الميزانية العامة للدولة أرقاماً تقديرية عن سنة مقبلة، كما تتضمن ميزانية المؤسسة، أرصدة الموجودات (الأصول) والخصوم، بينما تتضمن الميزانية العامة للدولة الإيرادات والنفقات.

-الميزانية العمومية والحساب الختامي: تختلف الميزانية العامة عن الحساب الختامي في كون هذا الأخير هو عملية رصد للنفقات العامة الفعلية والكلية التي تم إنفاقها، والإيرادات الفعلية والكلية التي تم تحصيلها خلال السنة المالية، في حين أن الميزانية العمومية تتعلق بمدة مقبلة ومستقبلية تعتمد على تقديرات قد تتحقق وقد لا تتحقق، ومنه فالميزانية العامة توضع لسنة مالية مستقبلية، بينما يوضع الحساب الختامي لسنة مالية منتهية.

-الميزانية العمومية والميزانية النقدية:

الميزانية النقدية هي ذلك البيان الذي يتضمن تقديرات للموارد من النقد الأجنبي في الاقتصاد الوطني ومجالاته وأوجه استعمالات هذه الموارد خلال فترة زمنية مقبلة وعادة ما تكون سنة، وعندما نقوم بالمقارنة بين الميزانية العامة والميزانية النقدية نجد أن أرقام الميزانية العامة وحساباتها تكون بالعملة المحلية، بينما تكون أرقام الميزانية النقدية بالعملة الأجنبية، ومن جانب آخر نجد أن الميزانية العامة تتعلق بالنشاط الحكومي، أما الميزانية النقدية فهي تتعلق بالقطاع الحكومي والقطاع الخاص وجميع قطاعات الاقتصاد الوطني، ومن جهة أخرى نلاحظ أن وزارة المالية هي التي تقوم بوضع مشروع الميزانية العامة، أما الميزانية النقدية فهي من اختصاص البنك المركزي.

-الميزانية العمومية والميزانية الوطنية:

يقصد بالميزانية الوطنية التقديرات الكمية المتوقعة للنشاط الاقتصادي الكلي للبلد بجميع قطاعاته في علاقاته الداخلية والخارجية خلال فترة مقبلة هي سنة، وتختلف عن الميزانية العامة باعتبارها أكثر شمولاً من حيث ما تتضمنه من أرقام وبيانات من تلك الأرقام الموجودة في الميزانية العمومية كما أنها لا تحتاج إلى إجازة السلطة التشريعية على عكس الميزانية العامة، أما فيما يتعلق بالحسابات الوطنية فهي عبارة عن مجموعة من الحسابات التي تحتوي على تسجيلات لمختلف أوجه نشاط الاقتصاد الوطني، وهذا من خلال حسابات الدخل الوطني ومكوناته وتوزيعه فهذه الحسابات هي حسابات فعلية، أما حسابات الميزانية العامة فهي تقديرية، ومن جانب آخر، فالحسابات الوطنية تكون أكثر شمولاً من بيانات الميزانية العامة، وتفيد كثيراً في رسم السياسة المالية التي تعتمد عليها الميزانية العمومية للدولة.

- الميزانية العمومية والميزانيات التقديرية للمشروعات العامة :

ميزانية المشروعات العامة هي عبارة عن تقدير لأهداف هذه المشروعات وكيفية بلوغها، وهي تعبر على تصور دقيق للإنفاق الضروري لتحقيق هذه الأهداف وللإيرادات اللازمة لتمويلها، غير أنها تفتقر إلى عنصر الإلزام الذي تتميز به الميزانية العامة عند اعتمادها، فتخصص هذه الميزانيات للمشروعات العامة ذات الشخصية المعنوية المستقلة عن شخصية الدولة، وتعد هذه الميزانيات بشكل مستقل عن ميزانية الدولة، فتنفيذها لا يحتاج لموافقة السلطة التشريعية وتسمى بالموازنات المستقلة.

6- أنواع الميزانية العامة: هناك أنواع عديدة للميزانية العمومية وهي:

أ- الميزانيات غير العادية: توضع خصيصا لعمل طارئ كالحروب، أو للقيام بمشروعات استثمارية كبيرة كبناء السدود أو مد السكك الحديدية وتغطي النفقات غير العادية من إيرادات غير عادية كالقروض.

ب- الميزانيات المستقلة: هي الميزانيات الخاصة بالمشاريع العمومية التي تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة وهي لا تخضع للرخصة البرلمانية، بل يختص مجلس إدارة المرفق باعتمادها، لأنها لا تخضع للقواعد والأحكام الخاصة بالميزانية العامة للدولة وأن بدايتها تختلف مع بداية الميزانية العادية للدولة.¹

ج- الميزانيات الملحقة: نصت المادة 44 من قانون المالية لسنة 1984 (المرسوم التنفيذي رقم 17-84)، على أن العمليات المالية لمصالح الدولة التي لم يمنحها القانون الشخصية المعنوية والتي تهدف نشاطاتها أساسا إلى إنتاج أشياء أو تقديم خدمات تتحصل من خلالها على دفع ثمن يمكن أن يكون لها ميزانيات ملحقة خاصة بها. فالميزانيات الملحقة خاصة بالمرافق التي تتمتع بموارد خاصة، كالمرافق العامة ذات الطابع الاقتصادي والتي تتمتع باستقلال مالي ولكنها لم تمنح الشخصية الاعتبارية، وترتبط هذه الميزانيات بميزانية الدولة أي أن رصيدها الدائن يظهر في جانب إيرادات الدولة، ورصيدها المدين يظهر في جانب نفقات الدولة.

يقصد إذن بالميزانيات الملحقة الميزانيات المخصصة لبعض مصالح الدولة ذات الطابع التجاري، أي مصالح الدولة التي يهدف نشاطها إلى إنتاج موارد أو تأدية خدمات مدفوعة الثمن.

- تتضمن الميزانيات الملحقة مجموع الإيرادات والنفقات بما فيها الاعتمادات المخصصة للاستثمارات.
- تخضع نفقات الاستغلال لنفس القواعد المطبقة على نفقات تسيير الميزانية العامة للدولة.
- تخضع نفقات الاستثمار لنفس القواعد المطبقة على النفقات ذات الطابع النهائي للمخطط السنوي ما لم تنص أحكام تشريعية على خلاف ذلك.
- وقد عرفت الجزائر عدة ميزانيات ملحقة، كان آخرها الميزانية المرصدة لقطاع البريد و المواصلات (وقد تم

¹ أنظر:

-سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص ص 295، 296.

إلغاؤها بصفة رسمية بموجب المادة 58 من القانون رقم 03 - 22 المؤرخ في 28 ديسمبر 2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004، إذ نصت: تلغى الميزانية الملحققة للبريد و المواصلات ابتداء من يناير 2003، كما نصت المادة 147 من القانون رقم 2000 - 03 المؤرخ في 05 أوت 2000 على ما يلي : تحول أرصدة حسابات الميزانية الملحققة للبريد و المواصلات السلوكية و اللاسلوكية إلى المتعاملين المشار إليهما في هذا القانون بمجرد شروعاتهما في العمل « أي إلى المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري للبريد، و كذا متعامل المواصلات السلوكية و اللاسلوكية الذي أنشأ وفق التشريع المعمول به.

د- الحسابات الخاصة على الخزينة:

هي تلك الحسابات التي تخصص من أجل إيرادات ونفقات لا تعتبر بطبيعتها نفقات وإيرادات عامة لأنها تبقى في هذه الحسابات مدة زمنية ثم يتم إرجاعها لأصحابها، مثل مبالغ التأمينات للمقاولين... الخ حيث تتعهد الدولة برد هذه المبالغ عند انجاز ما تم التعهد به فعلاً.

ه- ميزانية الجماعات المحلية:

تتكون ميزانية الجماعات المحلية من:

أ. الميزانية الأولية: هي وثيقة تقديرية للإيرادات المتوقعة والنفقات المتوقعة للجماعات المحلية خلال سنة مقبلة، ويتم التصويت عليها قبل 31 أكتوبر من السنة التي تسبق سنة التنفيذ.

ب. الميزانية الإضافية: تعتبر إجراء تكميلياً وتصحيحياً للميزانية الأولية سواء بالزيادة أو النقصان، ويتم التصويت عليها قبل 15 جوان من سنة التنفيذ.

ج. الحساب الإداري: بعد انتهاء السنة المالية يكون من الضروري إعداد حصيلة العمليات التي أنجزت بالفعل خلال هذه السنة، ولأجل ذلك يتم إعداد الحساب الإداري الذي هو عبارة عن بيان بالإيرادات.

7- دورة الميزانية العامة:

يطلق لفظ دورة الميزانية العامة على المراحل الزمنية المتعاقبة والمتداخلة التي تمر بها ميزانية الدولة تحقيقاً لهذه المستويات المشتركة بين السلطات التنفيذية والتشريعية.

يمكن تقسيم دورة الميزانية العامة إلى أربعة مراحل:¹

الإعداد، الاعتماد، التنفيذ، المراجعة والرقابة

¹ أنظر:

- ياسين شاوش بشير، المالية العامة المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، وهران، 2008، ص 67.
- الخطيب خالد شحاتة، زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، 2007، ص ص 298، 308.

أولاً- مرحلة الإعداد: يتم إعداد الميزانية من طرف السلطة التنفيذية نظراً لما تتمتع به من إمكانيات ووسائل ودراية بالميدان المالي والاقتصادي كونها السلطة الوحيدة التي تملك كل المعلومات الضرورية لتقدير مبالغ الإيرادات العمومية وتحديد النفقات العمومية مع مراعاة التوازن المالي فهي الأقدر على معرفة احتياجات ومتطلبات كل مرفق وهذا هو الأساس الذي يمكنها من القيام بهذا الدور.

ينص المرسوم رقم 95/54 على أن تحضير الميزانية يكون خلال تسعة أشهر، وهي من اختصاص وزير المالية الذي كان دوره يقتصر على إعداد ميزانية التسيير دون ميزانية التجهيز إلى أن صدر المرسوم التنفيذي رقم 40/98 الخاص بتحويل الاختصاصات والمهام وتسيير الهياكل والوسائل والمستخدمين التابعة لتسيير ميزانية الدولة للتجهيز، الذي نص على أن إعداد ميزانية التجهيز يكون من اختصاص مصلحة وزير المالية.¹

على الرغم من الامتيازات الممنوحة لوزير المالية في إعداد الميزانية، (فهو يسهر على تطبيق التنظيم والتنسيق بين مختلف المصالح)، غير أن سلطته مقيدة في المجال المالي.

هناك عدد من الاعتبارات والأسس التي تحكم مرحلة إعداد مشروع الميزانية العامة تتمثل فيما يلي:

1- الاعتبارات التنظيمية:

تتمثل في جميع القواعد والإجراءات التي يضعها المشرع أو تقوم بتحديدها وزارة المالية (دائرة الميزانية العمومية)، ويفترض بجميع الجهات الحكومية أن تلتزم بها أثناء تحضير مشروع الميزانية، وغالباً ما تأخذ عملية التحضير الخطوات التالية:

أ- صدور البلاغ الرسمي عن المكلف برسم السياسة بشكل عام وسياسة الميزانية بشكل خاص، ويتضمن هذا البلاغ الأسس والتعليمات الواجب إتباعها من قبل الوزارات والدوائر والمؤسسات الحكومية عند إعدادها لمشروع موازنتها للسنة المالية المقبلة.

ب- تقوم الوزارات والدوائر والمؤسسات الحكومية بالتعميم على إدارتها المختلفة وتزويدها بالنماذج المعتمدة من دائرة الميزانية ومطالبتها بتقديم توقعاتها عن نشاطها وأعمالها للسنة المالية المقبلة وتقديم مقترحاتها بخصوص إعداد الميزانية الخاصة بها، ويتولى الإدارة العليا فيما يتعلق بمركز الوزارة أو الدائرة والحاكم الإداري فيما يتعلق بالإيرادات الحكومية في المحافظات، والأولوية للقيام بدراسة المقترحات المقدمة والتداول والتشاور مع مديري الإدارات والوحدات والعمل على إجراء أي تعديلات على المقترحات والمشروعات المقدمة منهم، ووضع مشروع نهائي على موازنتها وتقديم ذلك لدائرة الميزانية العامة أو الإدارة المسؤولة عن التنظيم المالي داخل الوزارة أو الدائرة، وغالباً ما يتم تشكيل لجان فرعية تدعى "لجان الموازنة" على مستوى الوزارات أو المؤسسات المختلفة وتكون مهمتها

¹ المرسوم التنفيذي رقم 98-40 المؤرخ في 01 فيفري 1998 يتعلق بتحويل الاختصاصات والمهام وتسيير الهياكل والوسائل والمستخدمين التابعة لتسيير ميزانية الدولة للتجهيز، ج ر عدد 05 مؤرخة في 04 فيفري 1998.

القيام بإعداد مشروعات الموازنات الفرعية بالتنسيق مع الإدارات العليا على نفس المستوى.

ج- تتسلم دائرة الميزانية العامة مشاريع الموازنات المقدمة من الوزارات والدوائر الحكومية حيث يتم دراستها من قبل المختصين بالدائرة، ثم تبدأ المناقشة بين الوزارات والدوائر المعنية ودوائر الميزانية حول المخصصات المطلوبة للسنة المالية المقبلة، ثم يتم التوصل إلى أرقام متفق عليها على ضوء الاحتياجات السائدة والموارد المالية المتاحة.

د- بعد الانتهاء من مرحلة مناقشة مشاريع الموازنات المقدمة من الوزارات والدوائر الحكومية، يتم التوصل إلى صورة إجمالية واضحة لحجم الإيرادات والنفقات المقدرة للسنة المالية المقبلة ومقدار العجز المقدر ويتم استعراض ذلك من قبل المجلس الاستشاري للموازنة .

هـ- يتم رفع مشروع قانون الميزانية العامة لمجلس الوزراء حيث يبدأ بدراسته واستعراضه ومناقشته بعناية ويقوم بإجراء تعديلات مناسبة، تنسجم مع اتجاهات السياسة العامة ويتم وضع الميزانية في صورتها شبه النهائية، حيث يتم رفع مشروع قانون الميزانية العامة لمجلس الأمة للمناقشة النهائية.

2- الاعتبارات الفنية: ويتمثل هذا الإطار في جميع الترتيبات والخطوات التي يتم على أساسها تحضير الميزانية، فالميزانية العامة باعتبارها خطة تحكم سلوك الجهات الرسمية في الدولة لمدة سنة كاملة لا يمكن أن تقوم على أساس عشوائي، بحيث تستند إلى ما يضمن واقعيته ورشدها وذلك من خلال:

- توفر حصيلة من المعلومات عن مصادر الإيرادات العامة المتوقعة للسنة القادمة وعن الإنفاق المختلفة والعمل على فرزها وتنظيمها وتبويبها لتكون جاهزة للعمل؛

- إجراء الدراسات اللازمة لتحديد عدد التنبؤات الأساسية عن حركة الإيرادات والنفقات للسنة المالية المقبلة بالاستعانة بأساليب التحليل المالي والإحصائي القادرة على تحقيق أعلى درجة من التأكد حول موضوعات التنبؤات المختلفة، والقيام بإعداد وتقييم مشروع الميزانية على ضوء ذلك، مع الأخذ بعين الاعتبار التعليمات الصادرة بهذا الخصوص عن دائرة الميزانية العامة والاستعانة بالنماذج المعتمدة لذلك؛

- إبراز الدواعي والمبررات المختلفة مدعومة بالدراسات والقرارات التي حكمت تحضير أرقام الميزانية، ومثال ذلك تحديد البرنامج والمشروعات المختلفة المستهدف إنشاؤها أو الصرف عليها خلال السنة المالية القادمة وتحديد جميع المتطلبات اللازمة للنهوض بكل مشروع كوحدة تكاملية واحدة وكذلك تقديم دراسات الجدوى لهذه المشروعات توضح من خلالها المنافع التي يتوقع أن تتحقق من كل منها.

ثانياً - الاعتماد: تعتبر مرحلة المناقشة والتصويت من صلاحيات السلطة التشريعية (البرلمان، مجلس الأمة) من خلال دراسة للمشروع الذي تعده السلطة التنفيذية المتمثلة في الحكومة وفي شخص وزير المالية، حيث يتم عرض المشروع على اللجنة الاقتصادية والمالية للمجلس الشعبي الوطني، وبعد دراستها يناقش علنياً من طرف نواب البرلمان ويصادق عليها بنفس الطريقة وبعدها يضعها رئيس الجمهورية موضع التنفيذ أي أنه هو الذي يمنحها

الصيغة التنفيذية.

يمر مشروع الميزانية داخل المجلس التشريعي بثلاث مراحل وهي:

1- مرحلة المناقشة العامة:

حيث يعرض مشروع الميزانية العامة للمناقشة العامة في البرلمان، وهذه المناقشة تنصب غالباً عن كليات الميزانية العامة وارتباطها بالأهداف القومية كما يراها أعضاء المجلس.

2- مرحلة المناقشة التفصيلية المتخصصة:

تقوم به لجنة مختصة متفرعة عن المجلس النيابي (لجنة الشؤون الاجتماعية) وتقوم اللجنة بمناقشة مشروع الميزانية في جوانبها التفصيلية ثم تقدم تقريرها إلى المجلس.

3- مرحلة المناقشة النهائية:

يقوم المجلس مجتمعاً بمناقشة تقرير اللجنة ثم يصوت على الميزانية العامة بأبوابها وفروعها وفقاً للدستور والقوانين المعمول بها.

يتم في مرحلة أولى اقتراح القانون، وترجع صلاحية ذلك حسب دستور 2016 المعدل والمتمم إضافة إلى رئيس الجمهورية والوزير الأول ونواب المجلس الشعبي الوطني ولأعضاء مجلس الأمة، إذ لهم حق المبادرة، في مسائل محددة تتعلق بالتنظيم المحلي وهيئة الإقليم، والتقسيم الإقليمي.

في نفس السياق، تبنى التعديل الدستوري في 2016 مبدأ يتعلق بإمكانية عرض مشاريع القوانين على مجلس الأمة أولاً حسب نص المادة 3/136 "...تعرض مشاريع القوانين على مجلس الوزراء بعد رأي مجلس الدولة، ثم يودعها الوزير الأول، حسب الحالة، مكتب المجلس الشعبي الوطني أو مكتب مجلس الأمة."

إلا أن القاعدة العامة تقضي أن مشاريع القوانين تودع مكتب المجلس الشعبي الوطني أولاً وله الأسبقية في مناقشتها والتصويت عليها والاستثناء هو أن تعرض مشاريع القوانين على مجلس الأمة أولاً وذلك في مجالات محددة، وقد تم التأكيد على ذلك في المواد 137، 138 من التعديل الدستوري كما يلي:

-المادة 1/137 "تودع مشاريع القوانين المتعلقة بالتنظيم المحلي وهيئة الإقليم والتقسيم الإقليمي مكتب مجلس الأمة"

- المادة 2/137: "باستثناء الحالات المبينة في الفقرة أعلاه، تودع كل مشاريع القوانين الأخرى مكتب المجلس الشعبي الوطني"

- المادة 138 "مع مراعاة أحكام الفقرة الأولى من المادة 137 أعلاه يجب أن يكون كل مشروع أو اقتراح قانون موضوع مناقشة من طرف المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة على التوالي حتى تتم المصادقة عليه."

كما حدت المادة 139 من سلطة البرلمان في اقتراح القوانين في الميدان الميزاني والمالي، بحيث لا يقبل اقتراح أي قانون مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية، أو زيادة النفقات العمومية، إلا إذا كان مرفقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة، أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها.

-مرحلة التعديل: في الجزائر يمكن للنواب والحكومة وأعضاء اللجنة تقديم اقتراحات مكتوبة خاصة بالتعديل أمام اللجنة المختصة ومناقشتها مع الوزير المعني بشرط التقيد بأحكام المادة 121 من الدستور والتي تنص على ما يلي:

- لا يقبل اقتراح أي قانون مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية أو زيادة النفقات العمومية إلا إذا كان مرفقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها.

-التصويت: تجدر الإشارة إلى أنه في الجزائر(خلاف باقي الدول) وطبقا للمادة 70 من القانون 17-84 المتعلق بقوانين المالية فان التصويت عن الميزانية يكون بصورة إجمالية خلافا لميزانيات الجماعات المحلية التي يتم التصويت عليها بابا بابا وفصلا فصلا ومادة مادة.

يتم التصويت والمصادقة من طرف البرلمان على ميزانية الدولة قبل بداية السنة المدنية، الجديدة، لأن الدستور الجزائري قد قيد البرلمان بالمصادقة على الميزانية بمدة أقصاها 75 يوم من تاريخ إيداع المشروع لدى المجلس.*

أما في حالة عدم المصادقة في الآجال فان رئيس الجمهورية يصدر مشروع الحكومة بأمر، وفي حالة ما إذا كان تاريخ المصادقة لا يسمح بتطبيق أحكامه عند أول جانفي فانه يواصل مؤقتا تنفيذ إيرادات ونفقات الميزانية طبقا للشروط التالية(كما سبق ذكرها):

- أ - بالنسبة للإيرادات: طبقا للشروط والنسب وكيفيات التحصيل المعمول بها في قانون المالية السابق.
- ب - بالنسبة للنفقات: في حدود 12/1 من الاعتمادات المفتوحة للسنة المالية السابقة شهريا ولمدة ثلاث أشهر.
- ج - بالنسبة لاعتمادات الاستثمار: في حدود ربع الحصة المالية المخصصة لكل قطاع ولكل مسير.
- د - يواصل تنفيذ مشاريع الميزانيات الملحقة والأحكام التشريعية المطبقة على الحسابات الخاصة للخزينة طبقا للأحكام المسيرة لها خلال السنة المالية المنقضية .

ثالثا-مرحلة التنفيذ:

إذا وافق البرلمان على مشروع الميزانية العامة، فانه يقوم بإصدارها بمقتضى "قانون المالية" وهو قانون يحدد الرقم الإجمالي لكل النفقات العامة والإيرادات العامة، ويرفق به جدولان يتضمن الأول بيانا تفصيليا للنفقات والثاني

*حسب القانون العضوي 15-18 فان آخر أجل لتقديم قانون المالية هو 7 أكتوبر عوض 30 سبتمبر.

بيانا تفصيليا للإيرادات.

تتولى الحكومة تنفيذ الميزانية، فتتولى الوزارات والمصالح والهيئات المختلفة القيام بالبرامج والمشروعات وتسيير الخدمات التي اعتمدها السلطة التشريعية.

رابعا-مرحلة الرقابة: (سيتم استعراضها بالتفصيل لاحقا) تتم عبر ثلاثة مستويات:

-الهيئة الأولى تقوم بدور الرقابة حيث تعتبر الرقابة التي تقوم بها رقابة سابقة للصرف وتمثل هذه الهيئة في المراقب المالي والمحاسب العمومي، بحيث يقوم المراقب المالي بمراقبة مدى قانونية الالتزام بالنفقات، بينما يقوم المحاسب العمومي بمراقبة ما يترتب على مدى الالتزام ودفعة النفقة وصرفها.

-الهيئة الثانية : تقوم بدور الرقابة السياسية وتمثل في البرلمان بغرفتيه وتتم هذه الرقابة من خلال المصادقة على الميزانية.

-الهيئة الثالثة : تقوم بالرقابة الخاصة ويأتي هذا النوع من الرقابة غالبا لاحقا لعملية الدفع تتمثل هذه الهيئات في مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية.

يتم تنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات العامة في القطاع العمومي من قبل "أعوان المحاسبة العمومية"، الذين ينقسمون إلى فئتين هما: الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.

الفصل الرابع:

أعوان المحاسبة العمومية

إن تنفيذ الميزانية العامة يتطلب وجود أشخاص طبيعيين مؤهلين قانونا للقيام بمهمة التنفيذ في شقيها الإيرادات والنفقات العامة، وهو ما سنستعرضه في هذا الفصل.

أولا- الأمر بالصرف

يعتبر الآمرون بالصرف من الأعوان التنفيذيين، وأحد الركائز الأساسية لقيام المحاسبة العمومية، سنحاول التعرف عليهم.

1-تعريف الآمرين بالصرف

وفقا لنص المادة 23 من قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يعرف الأمر بالصرف (أو الأمر بالدفع) من خلال المهام الموكلة له، حيث يعتبر الأمر بالصرف كل عون معين قانونا لتنفيذ إجراءات الالتزام وتصفية وإصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات، والقيام بإجراءات الإثبات والتصفية وإصدار السند لأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات.

كما يمكن تعريف الأمر بالصرف بأنه كل شخص مؤهل لإثبات دين (حق) لهيئة عمومية وتصفيته والأمر بتحصيله، ولإنشاء دين على هذه الهيئة وتصفيته والأمر بدفعه.

ويمكن القول أن الأمر بالصرف هو كل مسؤول إداري محول له من طرف القانون إمكانية تنفيذ العمليات الإدارية المشار إليها في قانون المحاسبة العمومية .

إذن الآمرون بالصرف هم الأعوان العموميون التابعون لمختلف الإدارات، والذين إضافة إلى كونهم موظفين، يتمتعون بنظام خاص يمنحهم القدرة على اتخاذ القرارات في المجال المالي .

2-أنواع الآمرين بالصرف

تم تحديد أنواع الآمرين بالصرف في الجزائر وفق أحكام المادة 25 من قانون 90_21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، والمادة 6 من المرسوم التنفيذي 91-313 حيث يمكن التمييز بين الأنواع الآتية:

أ-الآمرين بالصرف الرئيسيين أو الابتدائيين: وهم الذين يصدرون أوامر الدفع لصالح الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين، وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الآمرين بالصرف الثانويين، وهم:

-المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة؛

-الوزراء؛

-الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية؛

-رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات؛

-المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛

-المسؤولون المعينون على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة؛

ب-الأميرين بالصرف الثانويين

وهم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدنيين، وحسب المادة 7 من المرسوم التنفيذي 91-313 فهم مسؤولون بصفقتهم رؤساء المصالح غير المركزية على عمليات تنفيذ الميزانية أي الوظائف المحددة في المادة 23 من القانون 90-21 (عمليات الإثبات، الالتزام، التصفية، الأمر بالدفع أو الأمر بالتحصيل والتي سنتعرض لها لاحقا).

يقوم الأمرون بالصرف الرئيسيون بتعيين الأميرين بالصرف الثانويين من أجل تسيير وتنفيذ الميزانية ووحدات القطاع العام اللامركزية، وبالتالي تتكون شبكة الأميرين بالصرف الثانويين من المديرين الجهويين، والمديرين المنصبين على رأس الهيئات العمومية غير المركزية الذين يمثلون مختلف الوزارات على المستوى المحلي.

ج-الأمر بالصرف الوحيد

يعتبر الوالي أمرا بالصرف رئيسيا ووحيدا في نفس الوقت بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية، إضافة كونه المسؤول المباشر عن متابعة تنفيذ البرامج الإقليمية اللامركزية للتجهيز العمومي المقرر إنجازها على مستوى الولاية.

د-الأمر بالصرف المفوض أو المستخلف

يستطيع كل من الأمر بالصرف الرئيسي والثانوي تعيين مستخلف من الموظفين العاملين تحت سلطتهم المباشرة بحكم غياب أو مانع بصفة مؤقتة من أجل ضمان استمرارية تسيير المرفق العام، أو بغرض تقسيم المهام، وذلك عن طريق منحهم تفويض للتوقيع بالنيابة يسمح لهم بتنفيذ العمليات المالية، وهو ما تؤكد المواد التالية:

المادة 28: في حالة غياب أو مانع، يمكن استخلاف الأميرين بالصرف في أداء بعقد تعيين يعد قانونا ويبلغ للمحاسب العمومي.

المادة 29: يمكن للأميرين بالصرف تفويض التوقيع للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة، وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم وتحت مسؤولياتهم.

غير أن هناك شروطا يجب توفرها لتفويض الصلاحيات تتمثل فيما يلي:

- أن يكون أمرا بالصرف؛
- أن يكون التفويض في حدود اختصاص الأمر بالصرف؛
- أن يكون تفويض الإمضاء لصالح موظف مرسم، وهذا التفويض شخصي يزول بمجرد انتهاء مهام أحد

طرفيه؛

- أن يكون الموظف المفوض موضوعا تحت السلطة الإدارية المباشرة للأمر بالصرف؛
- الأمر بالصرف المفوض لصالحه ينفذ العمليات المالية ولكن تبقى المسؤولية تابعة للأمر بالصرف الأصلي.

3- تعيين الأمر بالصرف

قد يكون الأمر بالصرف معينا مثل، الوالي والمدير العام في إدارة عمومية، كما يمكن أن يكون منتخبا كرئيس المجلس الشعبي البلدي.

4- اعتماد الأمر بالصرف من طرف المحاسب العمومي المختص :

تنص المادة 24 من قانون 90-21 على أنه يجب اعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسب العمومي المكلفين بالإيرادات والنفقات التي يأمرون بتنفيذها.

أما طريقة الاعتماد فهي إشعار المحاسب العمومي بوثيقة التعيين الإداري للأمر بالصرف أو محضر انتخاب الأمر بالصرف الجديد، وهذا الإشعار يكون بتسليم نموذج تعيين أو انتخاب الأمر بالصرف الجديد (كما هو موضح في الملحق 2).¹

حسب المادة 23 من القانون 90-21 فإن للأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي مدة زمنية معينة في ممارسة مهامه وصلاحياته، وسواء كان هذا الأمر بالصرف معينا أو منتخبا فإنه بزوال هذه الوظيفة تزول معها صفة الأمر بالصرف.

5- مسؤولية الأمر بالصرف

حسب المادة 31 من القانون 90-21 فإن الأمرين بالصرف مسؤولون على الإثباتات الكتابية التي يسلمونها كما أنهم مسؤولون على الأفعال غير الشرعية والأخطاء التي يرتكبونها والتي لا يمكن أن تكشفها المراقبة الحسابية للوثائق وذلك في حدود الأحكام القانونية المقررة في هذا المجال.

أما المادة 32 فتوضح أن الأمرين بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية.

وبهذه الصفة فهم مسؤولون شخصا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم. من جهة أخرى فإنه يمكن تحديد مسؤولية الأمر بالصرف بحسب إذا كان منتخبا أو معين.

¹ Arrêté N°01 relatif a l'accréditation des Ordonnateurs auprès des Comptables Publics Assignataires.

● مسؤولية الأمر بالصرف المنتخب:¹

يدخل ضمن هذا الصنف كل من الوزراء ورؤساء المجالس الشعبية البلدية وكل من المسؤولين المنتخبين ويمكن أن تأخذ مسؤولية هؤلاء ثلاثة أشكال:

أ- مسؤولية سياسية: المكلفون بتنفيذ الميزانية محل مساءلة من طرف الهيئة التي أقرت الاعتمادات المالية، وهذا ما يؤدي إلى عزل الأمر بالصرف بسبب المخالفات المالية التي ارتكبتها وهناك:

*مسؤولية سياسة للوزراء أمام أعضاء البرلمان: حيث يمكنهم استجواب أعضاء الحكومة وتوجيه أسئلة شفوية أو كتابية، وتكون الإجابة خلال أجل أقصاه 30 يوما.

*مسؤولية سياسية لرئيس المجلس الشعبي البلدي: عندما يسحب المجلس الشعبي ثقته منه، وتنتهي مهامه عن طريق الاقتراع العلي بعدم الثقة وأغلبية (3/2) ثلثي أعضاءه.

هذا النوع من المسؤولية سهل التقدير وصعب التطبيق لأن الأمر بالصرف يمكنه دائما إثبات فعله بالنظر السياسية.

ب- مسؤولية مدنية: هذه المسؤولية أساسها الخطأ الشخصي الذي قد يرتكبه الأمر بالصرف عند تنفيذه للعمليات المالية الموكلة إليه، والضرر الذي يمكن أن يلحق الهيئة العمومية المعنية من جراء ذلك. إن تطبيق العقوبات الناتجة عن اقحام المسؤولية للأمر بالصرف، يعني إجباره على تعويض ذلك الضرر من ماله الخاص .

ج- مسؤولية جنائية أو جزائية: تكون هذه المسؤولية في حالة ارتكاب الأمر بالصرف لجرائم مالية ينص عليها القانون الجزائي صراحة: الرشوة، الاختلاس، التزوير، الغش، وغيرها من الجرائم. ومنه الأمر بالصرف الذي يرتكب مخالفة في التسيير المالي، يكون لها وصف الجريمة الجزائية وفقا لقانون العقوبات يكون مبدئيا محل مساءلة جزائية من طرف الجهة القضائية المختصة.

● مسؤولية الأمر بالصرف المعين:

ونعني به باقي أصناف الأمرين بالصرف من غير المنتخبين وتقوم مسؤوليتهم على ثلاثة أشكال مختلفة هي:

أ- مسؤولية تأديبية: الأمر بالصرف الذي يرتكب مخالفات يستحق عقوبات تأديبية تطبق عليه من طرف رئيسه السلمي، وتؤثر على مساره المهني، وكل هذه العقوبات والإجراءات التأديبية منظمة في النظام العام للوظيفة العمومية (كالتأخير في ترقيته، تنزيل أو تخفيض درجته...) ويتعلق خاصة هذا النوع من المسؤولية

¹ <http://sciencesjuridiques.ahlamontada.net> consulté le 12/04/2017.

بالأمر بالصرف الثانوي.

ب- مسؤولية مدنية: ينفذ هذا النوع من المسؤولية لنفس الأسباب والظروف التي تكون فيها مسؤولية الأمر بالصرف المنتخب.

وتنص المادة 31 من القانون 21/90 المتعلق بالحاسبة العمومية على أن الأمرين بالصرف مسؤولين على الأفعال اللاشعرية والأخطاء التي يرتكبونها والتي لا يمكن أن تكتشفها المراقبة الحاسوبية للوثائق وذلك في حدود الأحكام القانونية المقررة في هذا المجال.

كما أنهم مسؤولون مدنيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية، وبهذه الصفة مسؤولون شخصا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم.

ج- مسؤولية جنائية أو جزائية: تطبق في حالة ارتكاب الأمر بالصرف لجرائم مالية منصوص عليها في القانون الجنائي الجزائري.

6- الحاسبة الخاصة بالأمرين بالصرف: يمسك الأمرين الرئيسيين في الولاية والبلدية محاسبة إدارية للإيرادات والنفقات العمومية في مجال الالتزام أو الإثبات، التصفية والإذن بالدفع أو بالتحصيل.¹

6-1- الإيرادات: تم تحديد إجراءات الحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون وفقا للمرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 كما يلي:

- المادة 15: تعرض الحاسبة الإدارية للإيرادات ما يأتي:

- الديون الدائنة المثبتة والموفى بها.

- الأوامر الصادرة بتحصيل الإيرادات وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات التي تنجز بناء على أوامر.

- التحصيلات التي تتم بناء على أوامر.

6-2- النفقات

-الالتزامات بالدفع

المادة 16: تهدف محاسبة الالتزامات بالدفع إلى القيام في أية لحظة بتحديد ما التزم بدفعه من مبلغ بالنسبة إلى البرامج المأذون بها، أو على اعتمادات الدفع ومبلغ الأرصدة المتاحة.

-المادة 17: تعرض محاسبة الالتزامات بالدفع التي يمسكها الأمر بالصرف في مجال نفقات التسيير ما

يأتي:

¹ مرسوم تنفيذي رقم: 91-313 مؤرخ في 28 صفر عام 1412 الموافق 07 سبتمبر 1991 يحدد إجراءات الحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف.

- الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب الأبواب، والبند؛
- تفويضات الاعتمادات الممنوحة للآمرين بالصرف الثانويين؛
- التزامات الدفع التي يتم القيام بها؛
- الأرصدة المتاحة.

-المادة 18: يلتزم الآمرون بالصرف الرئيسيون والثانويون بنفقات التسيير الخاصة بالدولة في حدود الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة باستثناء الاعتمادات التقديرية.

-المادة 19: تعرض محاسبة الالتزامات بالدفع التي يمسكها الآمرون بالصرف في مجال نفقات التجهيز والاستثمار ما يأتي:

- الالتزامات التي تنجز بمقتضى تفويضات البرنامج المأذون بها وتعديلاتها المتعاقبة
- الالتزامات التي تنجز بمقتضى تفويضات البرنامج المأذون به الأرصدة المتاحة.

-المادة 20: يقوم الآمرون بالصرف الرئيسيون بتبليغ أوامر التفويض بالبرامج المأذون بها إلى الأمرين بالصرف الثانويين وذلك في حدود تلك البرامج المأذون بها.

-المادة 21: يلتزم الآمرون بالصرف الرئيسيون والثانويون بنفقات التجهيز والاستثمار في حدود البرامج المأذون بها.

-المادة 22 : يقدم الآمرون بالصرف تقارير الالتزامات المنجزة عن طريق وضعيات مالية شهرية.

-المادة 23 : توضع اعتمادات الدفع المفتوحة في مجال نفقات التجهيز والاستثمار تحت تصرف الأمرين بالصرف عن طريق مقرر أو تفويض.

-يمنح الآمرون بالصرف الرئيسيون تفويضات اعتمادات الدفع إلى الأمرين بالصرف الثانويين، في حدود اعتمادات الدفع المرصودة.

ثانيا: المحاسب العمومي

1-تعريف المحاسب العمومي:

عرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي في المادة 33 من قانون 90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية بذكر الاختصاصات المخولة له كما يلي: "يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين للقيام بالعمليات التالية:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛

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

2- تعيين المحاسب العمومي:

يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساسا لسلطته؛ كما يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية، تحدد كفاءات تعيين بعض المحاسبين العموميين واعتمادهم عن طريق التنظيم.

تحدد المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 91-311 (المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم)¹، المحاسبين العموميين الذين يتم تعيينهم مباشرة من الوزير المكلف بالمالية وهم:

- العون المحاسب المركزي للخزينة؛
- أمين الخزينة المركزي؛
- أمين الخزينة الرئيسي؛
- أمناء الخزينة في الولايات؛
- أمناء الخزينة في البلديات؛
- أمناء الخزينة في المراكز الإستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية الاستشفائية، والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية.

3- التنصيب وتسلم المهام

يقوم المحاسب العمومي المعين، بتقديم بعض الضمانات، المتمثلة فيما يلي:

- تأدية اليمين:

تأدية اليمين القانونية يعد ضمانا والتزاما معنويا يقدمه المحاسب العمومي بشكل رسمي في أول تنصيب له أمام محكمة الإقامة الإدارية مقارنة مع النظام الفرنسي الذي يتم أمام محكمة الحسابات، غير أنه من الناحية العملية رغم أهمية هذا الالتزام يبقى هذا الإجراء غير مطبق في الجزائر.

- تقديم ضمانات مالية:

يفرض على المحاسب العمومي تقديم ضمانات مالية تتمثل في اكتتاب تأمين قبل تسلم المهام، التي تنص على

¹ مرسوم تنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 52.

أنه يتعين على المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته أن يكتب تأمينا على مسؤوليته المالية، يخصه شخصيا ويضمن المخاطر المتعلقة بمسؤوليته والمرتبطة بالمهام المحددة وهذا تطبيقا لأحكام المادة 33 من قانون المحاسبة العمومية.

يتحقق هذا التأمين إما بعقد تأمين فردي يكتب لدى هيئة التأمين وإما بالانضمام إلى جمعية تعاضدية لمحاسبين عموميين.

إثر التنصيب الفعلي والرسمي للمحاسب العمومي من قبل الوزير المكلف بالمالية وبعد تقديم نسخة من قرار التعيين، محضر تأدية القسم ونسخة من عقد التأمين، يتم تحرير محضر تسلم المهام موقع من طرف المحاسب الذي تم تنصيبه والمحاسب الذي انتهت عهده، ويحمل تاريخ هذا التوقيع أهمية بالغة من حيث تحديد المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي، بالتالي تحديد مدى مسؤولية المحاسب الجديد عن تسيير سلفه.

4-أنواع المحاسبين العموميين:

ورد تصنيف المحاسبين العموميين في المرسوم التنفيذي 311/91 الصادر في 1991/09/07 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، وهم إما رئيسيين أو ثانويين، ويتصرفون بصفة مخصص أو مفوض.

أ- المحاسبون العموميون الرئيسيون:

المحاسبون العموميون الرئيسيون هم المحاسبون الذين لديهم مهمة تركيز الحسابات على مستوى التقسيم الإقليمي، فمثلا أمين خزينة الولاية هو محاسب رئيسي لأنه يجمع ويركز حسابات المحاسبين الثانويين على مستوى ولايته.

يتمثل المحاسبون الرئيسيون في:

● العون المحاسبي المركزي للخبزينة: يتولى العون المحاسبي المركزي للخبزينة مهمتين أساسيتين هما: تركيز كل الحسابات التي يتكفل بها المحاسبون الرئيسيون الآخرون أي الـ 48 أمين خزينة ولائي، وأمين الخزينة المركزي، وأمين الخزينة الرئيسي، مع متابعة الحساب المفتوح باسم الخزينة العمومية على مستوى البنك المركزي.

● أمين الخزينة المركزي: هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي خاصة ميزانيات الوزارات، فله مهمة إنجاز عمليات الدفع الخاصة بميزانيات التسيير وكذا ميزانيات التجهيز، كما قد يمنح تفويضا لأمين الخزينة الولائي لمتابعة بض العمليات.

● أمين الخزينة الرئيسي: يتكفل بعمليات الخزينة ولا يهتم بتنفيذ عمليات الميزانية، وإن كان في الواقع يتكفل بها بصفة غير مباشرة عند تغطية المديونية، كما يتكفل بمعاشات المجاهدين لأنها تعتبر شبه ديون على عاتق الدولة.

● أمين الخزينة الولائي: له جميع الصلاحيات السابقة، كما يتكفل بمهام تركيز العمليات التي يجريها المحاسبون

الثانويون على مستوى ولايته، ويتولى إنفاق نفقات الدوائر الوزارية على المستوى المحلي أي تلك التي يأمر بصرفها الآمرون الثانويون (مثلا المدراء التنفيذيون للمديريات الجهوية)، كما يقوم بدفع نفقات ميزانية الولاية وتحصيل إيراداتها.

● الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة: كان موجود على مستوى وزارة البريد والمواصلات، وهو غير موجود حاليا بعد إلغاء الميزانيات الملحقة للبريد والمواصلات.

ب- المحاسبون العموميون الثانويين: هم الذين يتولى عملياتهم محاسب رئيسي،

ورد ذكرهم في المادة 32 من المرسوم التنفيذي 311/91، ويختلف 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.

يتمثل المحاسبون العموميون الثانويون في:

● قابض الضرائب: يتدخل لتنفيذ جميع عمليات الإيرادات العمومية إما بصفة مباشرة (TVA) وإما بصفة غير مباشرة (الاقطاعات الاجتماعية) ومهمته الرئيسية تتمثل في جمع الضرائب، مع أنه في السابق كان يتكفل بتنفيذ ميزانيات البلديات، أما الآن فقد أسندت هذه المهمة إلى المحاسب البلدي؛

● قابض أملاك الدولة؛

● قابض الجمارك؛

● محافظ الرهون؛

● أمين الخزينة البلدي: يتولى تنفيذ ميزانية البلدية؛

● أمين خزينة المؤسسات الصحية: قبل إحداثه كان قابض الضرائب هو الذي ينفذ ميزانية المؤسسات الصحية، أما الآن فأوكلت المهمة لأمين خزينة المؤسسات الصحية.

5- مسؤولية المحاسب العمومي

المحاسب العمومي مسؤول شخصيا وماليا على العمليات الموكلة إليه، وعلى جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى تاريخ انتهاء مهامه .

يكون كذلك المحاسب العمومي مسؤولا شخصيا على كل مخالفة يرتكبها في تنفيذ العمليات ولذا:

● يتعين عليه قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات .

- يجب عليه على الصعيد المادي مراقبة صحة إلغاء سندات الإيرادات والتسويات.
- يجب عليه قبل قبوله لأية نفقة أن يتحقق من :
 - مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها؛
 - صفة الأمر بالصرف أو المفوض له؛
 - شرعية عملية تصفية النفقات؛
 - توفر الاعتمادات؛
 - أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة؛
 - الطابع الإبرائي للدفع ؛
 - تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها؛
 - الصحة القانونية للمكسب الإبرائي .

يمكن للأمر بالصرف إذا قام المحاسب العمومي بإيقاف عملية دفع نفقة، أن يستعمل سلطة التسخير التي يتمتع بها ويطلب من المحاسب العمومي كتابيا وتحت مسؤوليته دفعها.

يقصد بالتسخير الوسيلة القانونية الممنوحة للأمر بالصرف، للوقوف ضد الرفض النهائي للمحاسب العمومي بمنح التأشيرة بدفع النفقة، أين يقوم الأمر بالصرف بتوجيه الأمر كتابيا وتحت مسؤوليته حتى يقوم بالدفع عملا بأحكام القانون 90-21 المتعلقة بالمحاسبة العمومية وكذا المرسوم التنفيذي 91-314 المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، ويجب أن يتضمن الأمر بالتسخير زيادة على الأسباب المبررة لذلك عبارة "يطلب من المحاسب أن يدفع" في كل عملية إنفاق مرفوض دفعها.

ويكون نموذج التسخير على الشكل التالي:

أمر بتسخير

رقم...../2020

بناء على القانون رقم 17/84 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق 7 جويلية 1984 المعدل والمتمم بالقانون رقم 88/05 المؤرخ في 12 يناير 1988 المتعلق بقانون المالية.

- بناء على القانون رقم 21/90 المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق 15 أغسطس 1990 المتعلق بالحاسبة العمومية لاسيما المواد 47 و48 منه.

- بناء على المرسوم التنفيذي 314/91 المؤرخ في 28 صفر 1412 الموافق 07/09/1991 المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

نحن مدير، مسؤول، رئيس، المؤسسة.....

نأمر بتسخير السيد..... محاسب المؤسسة، المجمع، المركز المديرية، وتحت مسؤوليتي بدفع وتسديد الحوالة المذكورة أسفله

النفقة المرصودة

يجب رسم جدول يضم المعلومات التالية:

رقم الحوالة	ومبلغ	المبلغ	الدائن	سبب التسخير	الملاحظة
			المستفيد من المبلغ	قد يكون سبب قانوني، أو سبب آخر يراه الأمر بالصرف غير مخالف للقانون	

إمضاء الأمر بالصرف

يجب أن يرفق التسخير بملف الدفع كاملا.

في حالة امتثال المحاسب العمومي للتسخير يبرئ ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية ويتحملها الأمر بالصرف، ويجب على المحاسب العمومي أن يقدم تقريرا مفصلا بذلك مصحوبا بنسخة من وثائق المحاسبة إلى الوزير المكلف بالمالية خلال خمسة عشر يوم، مبرزا فيه أسباب رفض الدفع، كما يمكن للوزير المكلف بالمالية أن يطلب عند الحاجة معلومات مكتملة من الأمر بالصرف.

إلا أن المحاسب يمكنه أن يرفض التسخير في الحالات الخمسة التالية :

-عدم توفر الاعتمادات المالية ماعدا بالنسبة للدولة؛

-عدم توفر أموال الخزينة؛

-انعدام إثبات أداء الخدمة؛

-طابع النفقة غير الإبرائي؛

-انعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة، إذا كان ذلك منصوصا عليه في التنظيم المعمول به .

بحيث يجب على المحاسب العمومي أن يتمسك برفضه وأن لا يمتثل للتسخير وكل عقوبة تسلط على المحاسب العمومي الذي يرفض القيام بالدفع تعد باطلة إذا ثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها كان من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية والمالية .

يتمتع المحاسب العمومي بالمسؤولية الشخصية والمالية على العمليات الموكلة له، كما يمكن له أن يتمتع بالمسؤولية التضامنية بينه وبين الأشخاص الموضوعين تحت أوامره.

تكمن المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي عن كل تصرفاته خاصة إذا تعلق الأمر بـ:

-تسديده للنفقات العمومية في ظروف غير شرعية ؛

-حراسة وحفظه لأرصدة وقيم الهيئات العمومية ؛

-تحريكه للأرصدة والقيم والحركات الحسابية؛

-محافظة على الوثائق والمستندات المثبتة للعمليات الحسابية؛

-قيامه بمهمة المحاسب للمنصب الذي يشغله.

كما يعتبر المحاسب العمومي مسؤولاً بصفة شخصية ومالية عن التصرفات التي تصدر من مساعديه في تسيير مصلحة المحاسبة والخاضعين لسلطته ومراقبته، تكون هذه الأخيرة تبعا لصفة الموظفين الذين هم تحت إشرافه والمتمثلة في أعوان المصلحة، المحاسبون السابقون، المحاسب المفوض، المحاسب الفعلي، الملحقون، والوكلاء المكلفون بإجراء عمليات قبض الأموال ودفعها للمحاسب العمومي.

وعليه فإن مسؤولية المحاسب العمومي تتقرر عندما يحدث عجز في الأموال العمومية سواء تعلق الأمر بتحصيل الإيرادات أو تسديد النفقات.

يعتبر المحاسب العمومي مسؤولاً ماليا عن كل نقص في الأموال والقيم، وعليه أن يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في الصندوق وكل نقص حسابي مستحق يتحمله .

يعد المحاسب العمومي غير مسؤول في حال أخطاء ارتكبها المحاسبون العموميون الذين سبقوه، إلا في العمليات التي يتكفل بها دون تقديم تحفظات أو اعتراض عند تسليم المهام.

6- الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين

المحاسب العمومي المأخوذ بمسؤوليته المالية، يسدد وجوبا من أمواله الخاصة النقص الذي تسبب فيه والذي يمكن أن ينتج إما عن عجز في مبلغ يساوي مبلغ الباقي في حسابات الصندوق، أو إيراد غير محصل، أو عن نفقة مدفوعة خطأ أو عن ضياع ملك من الأملاك، في حالة ما إذا كان المحاسب يمسك محاسبة عينية.

كما أن كل باقي لا تغطيه أموال المحاسب يقيد على حساب تسبيق لكي يتسنى إعادة التوازن فورا إلى المحاسبة.¹

يرسل المحاسب العمومي في هذه الحالة تقريرا مفصلا إلى الوزير المكلف بالمالية. قد يحصل المحاسب العمومي على إعفاء جزئي من مسؤوليته بتقديم طلب إلى مجلس المحاسبة، كما بإمكانه أن يطلب من الوزير المكلف بالمالية إبراء رجائي من المبالغ المتروكة على عاتقه.

يمكن توضيح الحالات التي تنتفي فيها مسؤولية المحاسب العمومي:

- حالة تسخير المحاسب العمومي من طرف الأمر بالصرف؛
- إثبات المحاسب العمومي أن ارتكاب الخطأ كان نتيجة لقوة قاهرة: يمكن أن يحصل المحاسب العمومي على إعفاء جزئي من مسؤوليته تطبيقا لنص المادة 8 من المرسوم 91-312 بموجب مقرر يترتب عليه الإعفاء من الفوائد المطابقة؛
- الإبراء الرجائي تنص المادة 10 من المرسوم 91-312 على أنه يمكن للمحاسب العمومي الذي لم يقدم طلبا بالإعفاء الجزئي من المسؤولية أو الذي رفض طلبه كليا أو جزئيا أن يطلب من الوزير المكلف بالمالية إبراءا رجائيا من المبالغ المتروكة على عاتقه، ولا يتحقق ذلك إلا بعد النظر إلى الوضعية المالية للمحاسب العمومي للتأكد من إمكانية الدفع من عدمه.

7- المحاسبات التي يمسكها المحاسبون العموميون: وتشمل:²

أ- محاسبة عامة تسمح بما يأتي:

- معرفة عمليات الميزانيات وعمليات الخزينة ومراقبتها ؛

¹ مرسوم تنفيذي رقم 91 - 311 مؤرخ في 28 صفر عام 1412 الموافق 07 سبتمبر 1991 يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتماداتهم.

² المرسوم التنفيذي 311/91 المؤرخ في 7 سبتمبر 1990 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم

- تحديد النتائج السنوية ؛

-المادة 04: تمسك المحاسبة العامة حسب السنة المدنية؛

- المادة 05: تمسك المحاسبة العامة حسب طريقة القيد المزدوج للحسابين الدائن والمدين؛

ب - محاسبة خاصة بالمواد القيمة والسندات ؛

ج -محاسبة تحليلية تمسك في حينها وتسمح بحساب أسعار الكلفة وتكاليف الخدمات ؛

د-محاسبة مالية: يمسك المحاسبون العموميون محاسبة مالية متمثلة في ما يلي:

• في مجال الإيرادات:

➤ التكفل بأوامر تحصيل الإيرادات؛

➤ التحصيلات المنجزة؛

➤ البواقي المطلوب تحصيلها(ينتج الباقي إما عن عجز في حسابات الصندوق أو إيراد غير محصل أو نفقة

مدفوعة خطأ أو عن ضياع ملك من الأملاك في حالة ما كان المحاسب يملك محاسبة عينية).¹

• في مجال نفقات التسيير:

➤ الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب الأبواب؛

➤ الأوامر بالصرف أو الحوالات المقبولة للإنفاق؛

➤ الأرصدة المتاحة(الاعتمادات المتوفرة)؛

• في مجال نفقات التجهيز والاستثمار:

➤ البرامج المأذون بها وتعديلاتها المتعاقبة؛

➤ الالتزامات بالدفع حسب العمليات؛

➤ الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب الأموال؛

➤ الأوامر بالصرف أو الحوالات المقبولة للإنفاق؛

➤ البواقي من البرامج المأذون بها؛

➤ البواقي من اعتمادات الدفع المتاحة.

¹ المادة 4 من المرسوم التنفيذي 311/91 المؤرخ في 7 سبتمبر 1990 المتعلق بتعيين المحاسبين واعتمادهم.

ثالثاً-المراقب المالي

1-تعريف المراقب المالي:

المراقب المالي شخص تابع لوزارة المالية، يتم تعيينه بمقتضى قرار وزاري يمضيه الوزير المكلف بالميزانية ويكون مقره الوزارة المعين بها، أو على مستوى الولاية أو البلدية.

يمارس المراقب المالي مراقبة إدارية سابقة على العمليات التي ينفذها الآمرون بالدفع للميزانية العامة، الميزانيات الملحققة، الحسابات الخاصة للخزينة، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني، وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري المماثلة، وتسمى هذه المراقبة بمراقبة النفقات الملتزم بها، أي أنها تقوم على شرعية النفقة.

المراقبون الماليون مكلفون بالمراقبة المالية للإدارات العمومية، كما يمكنهم تأشير الالتزام بالنفقات ومسك محاسبة الالتزامات، يساعدهم في هذا المراقبين الماليين المساعدين، وقد نصت على ذلك المادتين 2 و4 من المرسوم التنفيذي 92-414 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها.

المادة2: تطبق رقابة النفقات التي يلتزم بها على ميزانيات المؤسسات العمومية والإدارات التابعة للدولة والميزانيات الملحققة، وعلى الحسابات الخاصة للخزينة، وميزانيات الولايات، وميزانيات البلديات، وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني، وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع ذات الطابع الإداري المماثلة.

المادة 4: يمارس الرقابة على النفقات التي يلتزم بها المراقبون الماليون بمساعدة مراقبين ماليين مساعدين طبقاً لأحكام هذا المرسوم وللقوانين الأساسية الخاصة التي تحكمها.

يكون المراقب المالي مسؤولاً عن مجموع العمليات في المصالح الموضوعة تحت سلطته وعن التأشيرات التي يسلمها، أما المراقب المالي المساعد فهو مسؤول في حدود التخصصات التي يفوضها إليه المراقب المالي، عن الأعمال التي يقوم بها وعن التأشيرات التي يسلمها بعنوان الرقابة المسبقة.

يعين الوزير المكلف بالميزانية المراقبين الماليين والمراقبين الماليين المساعدين.

2-مهام المراقب المالي:

للمراقب المالي مهمتين أساسيتين هي:

- الدراسة المسبقة لوثائق الالتزام.

- مسك محاسبة الالتزامات.

أ- الدراسة المسبقة لوثائق الالتزام:

تخضع للتأشيرة الأولية للمراقب المالي كل الوثائق المتضمنة للالتزامات التالية:

- مشاريع قرارات التعيين والترسيم والقرارات الخاصة بالحياة المهنية ومستوى المرتبات للمستخدمين باستثناء الترقية في الدرجة؛

- مشاريع الجداول الاسمية التي تعد عند قفل كل سنة مالية؛

- مشاريع الجداول الأصلية الأولية التي تعد عند فتح الاعتمادات وكذا الجداول الأصلية المعدلة خلال السنة المالية؛

- الالتزامات بنفقات التسيير والتجهيز؛

- كل التزام مدعم بسندات الطلب والفواتير الشكلية والكشوف، ومشاريع العقود التي لا تدخل في إطار الصفقات العمومية، وكل قرار وزاري يتضمن تحويل اعتمادات أو منح تفويض بالاعتماد أو يتضمن إعانة مالية؛

- كل مشروع مقرر يتضمن مخصصات ميزانيته وكذا تفويض الاعتمادات المالية؛

- كل التزام يتعلق بتسديد المصاريف والتكاليف الملحقه وكذا النفقات التي تصرف عن طريق الوكالات والمثبتة بفواتير نهائية.

- عقود، اتفاقيات، إعانات وكل الوثائق المتضمنة للالتزام بتقديم تسبيقات أو قروض.

يقوم المراقب المالي بدراسة قرارات الالتزام من الجوانب التالية:

○ التحميل الصحيح للنفقة الملتزم بها؛

○ توفر الاعتمادات اللازمة لتغطية النفقة الملتزم بها؛

○ صحة تقييم النفقة (التصفية)؛

○ تطبيق القانون والتنظيم.

وتكون التأشيرة كالتالي:

- تأشيرة القبول، وتكون في حالة شرعية أو قانونية الالتزام إذ يضع عبارة "صالح للدفع" على وثيقة الالتزام.

- الرفض المؤقت، في انتظار حصوله على توضيح إذا تعلق الأمر ب:*

*أنظر ملحق 3

➤ الالتزام بنفقة مشكوك في شرعيتها (يطلب توضيحًا بشأنها)؛

➤ عدم كفاية وثائق الإثبات المقدمة؛

➤ نسيان بعض البيانات التوضيحية في الوثائق المرفقة بطلب التأشيرة.

- التأشيرة مع التحفظ، وذلك بشأن الإجراءات المتبعة من قبل الأمر بالدفع في تعديل بعض القرارات المتعلقة بالنفقة (عمليتي النقل والتحويل وما ينجر عنهما).

- تأشيرة الرضا النهائي وذلك في الحالات التالية:

- عدم شرعية النفقة الملتزم بها؛

- عدم وجود الاعتمادات الكافية؛

- عدم الرد من طرف الأمر بالدفع على طلب التوضيح (حالة الرضا المؤقت).

في حالة الرضا النهائي للملف موضوع التأشيرة، يمكن للأمر بالدفع تجاوز هذا الرضا وذلك بتحريره لوثيقة التغاضي، التي يرسلها مع ملف الالتزام ثانية للمراقب المالي قصد وضع تأشيرة الأخذ بالحسبان مع الإشارة إلى التغاضي وتاريخه، وتحمله شخصيًا المسؤولية وإخلاء طرف المراقب المالي، وبالمقابل يرسل المراقب المالي نسخة من الملف مع نسخة من التغاضي إلى الوزير المكلف بالميزانية قصد إعلامه بالأمر، ويرسل الملف الذي يكون موضوع التغاضي إلى الوزير المعني أو الوالي المعني حسب الحالة.

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن التغاضي في حالة رفض نهائي بسبب:

● صفة الأمر بالصرف؛

● عدم توفر الاعتمادات أو انعدامها؛

● انعدام التأشير أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به؛

● انعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالالتزام؛

● التخصيص غير القانوني للالتزام.

ثانيا - مسك محاسبة الالتزامات:

يكلف المراقبون الماليون بمسك محاسبة الالتزامات والتي تهدف أساسًا إلى تحديد، في أية لحظة مبلغ الالتزام بالنفقات التي تمت من الاعتمادات المسجلة في ميزانية التسيير، أو في تسجيل البرنامج ومبلغ الأرصدة المتوفرة، وهي لا تتطلب إجراء قيود محاسبية وسجلات محاسبية وفق القيد المزدوج، كما أنها تختص بنفقات التسيير والتجهيز.

يمكن من خلال محاسبة الالتزامات التعرف على:

- الاعتمادات المفتوحة أو المخصصة حسب الأبواب والمواد؛
- الارتباط بالاعتمادات؛
- تمويل الاعتمادات؛
- تحويل أو نقل الاعتمادات؛
- تفويض الاعتمادات التي يمنحها الآمرون بالدفع الأساسيون إلى الثانويين؛
- الالتزام بالنفقات التي تمت؛
- الأرصدة المتوفرة.

للمراقب المالي الحق في مراجعة العمليات التي يقوم بها الأمر بالدفع بالنسبة لميزانية الدولة، الميزانيات الملحقه، الحسابات الخاصة للخزينة، وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

لذلك يكون إلزامًا على الإدارات والأقسام -محل التحقيق- التي يشرف عليها الأمر بالصرف، تقديم كل السجلات المحاسبية والتبريرات اللازمة عند الطلب، حتى يتأكد من مدى مطابقة العمليات المنجزة مع قواعد المحاسبة العمومية.

و يمكن حصر الهدف من ممارسة وظيفة رقابة النفقات المستعملة فيما يلي :

-السهر على صحة توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به؛

-التحقق مسبقا من توفر الإعتمادات ؛

-إثبات صحة النفقات بوضع تأشيرة على الوثائق الخاصة بالنفقات، أو تعليل رفض التأشيرة عند الاقتضاء

وضمن الآجال المحددة عن طريق التنظيم والتي تراعي فيها طبيعة الوثيقة؛

-تقديم نصائح للأمر بالصرف في المجال المالي؛

-إعلام الوزير المكلف بالمالية شهريا بصحة توظيف النفقات والوضعية العامة للاعتمادات المفتوحة

والنفقات الموظفة.

-مسؤوليات المراقب المالي:

نظرا لأهمية وحساسية الأهداف المسطرة من المحاسبة العمومية وهي أساسا الحفاظ على المال العام، تم

تكريس مبدأ مساءلة أعوان الرقابة المالية الممثلين في المراقب المالي والمحاسب العمومي عن الأخطاء التي قد ترتكب

أثناء أداء مهامهم، فتطبق على المراقب المالي مسؤولية إدارية أمام الوزير المكلف بالمالية، وأخرى جزائية تنتج عن كل تأخير غير شرعي في إعطاء التأشيرة، إذ يعرض المراقب المالي لمتابعة مجلس المحاسبة، لأن التأخير في منح التأشيرة يعطل مصالح المرافق العمومية.

كما تسلط عليه عقوبات في الحالات التالية:

- تحويل غير قانوني للوثائق الإدارية؛

- إخفاء معلومات ذات طابع مهني التي من واجبه تقديمها خلال تأدية مهامه؛

- رفض وضع التأشيرة الغير مدعم بالأدلة والبراهين والإثباتات؛

- تأشيرة القبول لدفع نفقة في ظروف غامضة؛

- تحميل غير شرعي للنفقة؛

- إفشاء أو محاولة إفشاء الأسرار المهنية؛

- تأشيرة القبول على التزام تجاوز مبلغ النفقة للاعتمادات الموجودة.

أما الفترات الزمنية المسموح بها قانوناً للمراقب المالي للإطلاع ودراسة الملفات المقدمة له طلباً للتأشيرة فهي 10 أيام يمكن تمديدها إلى 20 يوماً عندما تتطلب الملفات دراسة معمقة نظراً لتعقيدها، ابتداءً من تاريخ استلام مصالح الرقابة المالية لاستمارة الالتزام، إلا أن الرفض المؤقت الصريح والمعلل، يستدعي سريان الآجال.

وقد حدد تاريخ توقف الالتزام بنفقات التسيير بـ 10 ديسمبر من سنة الميزانية محل التنفيذ وبـ 20 ديسمبر من نفس السنة بالنسبة للنفقات التالية:¹

- نفقات التجهيز والاستثمار؛

- النفقات التي تصرف بواسطة الإدارة المباشرة؛

- القرارات المتعلقة بتسيير الحياة المهنية للموظفين؛

- جداول أجور المستخدمين المؤقتين واليوميين.

غير أن هذه الأحكام لا تطبق على الميزانية اللامركزية الخاصة بالولاية والتي تبقى خاضعة للأحكام التنظيمية التي تحكمها.

تخرج من مجال تطبيق المرسوم 92-414:

¹ المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في / 11/14/1992 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات

-العمليات الخاصة بغرفتي البرلمان التي تخضع لإجراءات جاءت عن طريق النظام الداخلي لغرفتي البرلمان.
-فيما يتعلق بميزانية البلديات لا يتدخل المراقب المالي بل تطبق أحكام القانون 90-08 الخاص بالبلديات
-هناك بعض العمليات لا تتطلب التأشيرة المسبقة للمراقب المالي:

*الصفقات العمومية

*الإعتمادات المتعلقة ببرامج خاصة أو قطاعات معينة (مثلا حسابات التخصيص الخاص)، فالمراقب المالي لا يتدخل في هذه العمليات و الهدف من ذلك هو تبسيط الإجراءات و بالتالي الإسراع في إنجاز المشاريع.
وفي حالة عدم تسديد الديون يجب على الحكومة أن تدفع مباشرة هذه المبالغ دون المرور على الإجراءات العادية.

-تخضع بعض العمليات المالية لرقابة مسبقة ولكن ليس من طرف المراقب المالي مثل العمليات الخاصة بالسلطة العسكرية.

رابعاً-وكلاء الصرف

1- تعريف وكلاء الصرف: يعتبر وكيل الصرف عون من أعوان تنفيذ ميزانية المؤسسة أو الهيئة العمومية، وهو موظف يوكله الأمر بالصرف ببعض التصرفات القانونية واستعمال السيولة النقدية المعمول بها في المحاسبة العمومية.
تمثل وكالات الصرف إجراء استثنائياً بمس صنفها من الإيرادات والنفقات العمومية التي لا يمكنها نظراً لحالتها الاستعجالية، انتظار الآجال الطبيعية للإثبات والالتزام والتصفية والأمر بالصرف والدفع.¹

2- تعيين وكيل الصرف: يتم إنشاء وكالة الصرف وكذا اقتراح وكيل الصرف من طرف الأمر بالصرف، وتسلم نسخة من قرار إنشاء وكالة الصرف وقرار تعيين الوكيل إلى المحاسب العمومي، ويتم الرد بشكل مكتوب في أجل ثمانية أيام.

-بعد دراسة الملف يقوم المحاسب العمومي بالموافقة على قرار التعيين والإمضاء عليه أو رفضه مع تعليل سبب الرفض.

-يعرض على المراقب المالي قرار إنشاء وكالة الصرف للتأشير عليه.

-يجب أن يحتوي قرار وكالة الصرف على البيانات التالية:

-الهدف من إنشائها؛

-المقر؛

¹ منصورى الزين، مرجع سبق ذكره، ص ص 52-53.

-التسمية؛

-الدليل؛

-أبواب النفقات وحساب الاقتطاع من الإيرادات؛

-مبلغ النفقة الموحد.

3- مهام وكيل الصرف: تحدد مهام وكيل الصرف وفق قرار إنشاء وكالة الصرف الصادر عن الوزارة المكلفة

بالمالية وباقتراح من الأمر بالصرف بعد موافقة الوزارة الوصية.

● فيما يخص الإيرادات:

-طبيعة الإيرادات الممكن تحصيلها عن طريق وكالة الصرف موضحة حسب المرسوم رقم 108/93 المحدد

لطرق إنشاء وتنظيم وعمل وكالة الصرف، فبعد تحصيل الإيرادات يقوم وكيل الصرف بتحويل المبالغ للمحاسب

العمومي المتمثلة في:

-النقديات التي تكون مرة على الأقل في الأسبوع؛

-الشيكات البنكية التي تحول في أجل 3 أيام على الأكثر من تاريخ استلامها؛

-الشيكات البريدية التي تحول في أجل 3 أيام على الأكثر إلى مراكز الصكوك البريدية؛

لا يمكن تحصيل عن طريق وكالة الصرف كل من الضرائب، الرسوم، الأدوات المنصوص عليها في القوانين

الجبائية وقانون الجمارك وقانون الأملاك الوطنية.

يجب على وكيل الصرف أن يمسك محاسبة للإيرادات المحصلة عن طريق وكالته، بحيث يمكن استخراج في أي

لحظة التحصيلات، التحويلات ووضعية السيولة النقدية.

● فيما يخص النفقات:

دفع النفقات عن طريق وكالة الصرف يكون في حدود نسبة 25% لا يمكن تجاوزها من الاعتماد المفتوح

والمخصص للباب أو الفصل، وهذا بناء على التعليمات 14 الصادرة عن مديرية المحاسبة والمتعلقة بتسيير وكالة

الصرف المؤرخة في 11 أبريل 1996.

حدد المرسوم 107/93 المؤرخ في 1993/05/5 المبلغ الواجب توزيعه على الأبواب والذي يجب أن يكون

مساويا للحجم المتوسط لنفقات الوكالة كل ثلاث أشهر، كما حددت طبيعة النفقات، بحيث لا يمكن أن تمر

على وكالة الصرف إلا النفقات التالية:

-نفقات صغيرة تخص الأدوات والتسيير؛

-أجور الموظفين العاملين بالساعة أو اليوم؛

-تسبيقات على المصاريف والمهمات؛

-الأشغال المنجزة في الوكالات.

يقوم الوكيل بالصراف بطلب الغلاف المالي في إطار الاعتمادات المفتوحة لوكالته والخاصة بكل فصل ويطلب ذلك من المحاسب العمومي الذي يتولى تحويل المبلغ لحساب وكيل الصراف.

يتولى وكيل الصراف دفع المستحقات للدائنين سواء نقدا أو بشيك أو بحوالة، ويقوم بإرسال الوثائق المثبتة للنفقات إلى المحاسب العمومي في نهاية كل شهر، غير انه يعفى من تقديم الوثائق الاثباتية الخاصة بالنفقات التي تقل عن مستوى يحدد مبلغه الوزير المكلف بالمالية.

كما يجب على وكيل الصراف مسك محاسبة للنفقات تمكنه من معرفة في كل وقت: التسبيقات الممنوحة، المبالغ المستعملة والمبالغ المتاحة أو المتبقية(الأرصدة).

الفصل الخامس:
محاسبة عمليات الصرف
والتحصيل

تشكل الميزانية من إيرادات عامة ونفقات عامة، يتم تنفيذها بإتباع أسس قانونية، عبر مراحل حددها المشرع الجزائري في المادة 15 من قانون المالية لسنة 1990 والمؤرخ في 15 أوت 1990 حيث جاء فيها:
يتم تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية:

- من حيث الإيرادات عن طريق إجراءات الإثبات والتصفية والتحصيل؛
 - من حيث النفقات عن طريق إجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو تحرير الحوالات والدفع؛
- هذا التمييز في مراحل التنفيذ يركز على مستويات عدة أهمها: ¹
- أ- على المستوى المالي: تضمن توضيح مدى دقة عمليات تنفيذ كل من الإيرادات والنفقات.
 - ب- على المستوى القانوني: تسمح بتحديد المرحلة الزمنية التي تصبح فيها الحكومة ملزمة بأداء دين ما للغير أو بتحصيله من الغير.
 - ج- على المستوى الإداري: تسمح بتوزيع الكفاءات الإدارية المختلفة حسب عمليات التنفيذ.

أولا: النفقات العامة

1-تعريف النفقات العامة: النفقة العامة مبلغ نقدي يدفعه شخص عام لتحقيق مصلحة عامة.²

من هذا التعريف نستخلص عناصر النفقة العامة الثلاث التالية:

أ - الصفة النقدية للنفقة العامة: لكي نكون بصدد نفقة عامة لا بد للدولة من استخدام مبلغ من النقود ثمنا للحصول على ما تحتاجه من سلع وخدمات لازمة لتسيير مرافقها أو ثمنا لرؤوس الأموال الإنتاجية للقيام بمشروعاتها الاستثمارية التي تتولاها بنفسها، ولذلك لا يعتبر من قبيل النفقة العامة ما تمنحه الدولة من مساكن مجانية أو إعفاء البعض من الضرائب أو تشغيل الأفراد بدون أجر

(السخرة) أو منح الألقاب الشرفية والأوسمة، كما أن استخدام النقود في الإنفاق يسهل ما يقتضيه النظام المالي الحديث من الرقابة في صورها المتعددة، كما أن استخدام الإنفاق العيني قد يدفع الدولة إلى محاباة بعض الأفراد دون غيرهم مما يعتبر إخلالا لمبدأ المساواة بين الأفراد.

ب - صدور النفقة عن هيئة عامة: تعتبر نفقات الدولة وهي تباشر نشاطها العام نفقة عامة تلك التي تصدر من الوزارات والإدارات الحكومية وكذلك الهيئات والإدارات العامة والمؤسسات الداخلة في الاقتصاد العام والمتمتعة بالشخصية المعنوية، وذلك أخذا بالمعيار القانوني الذي يحدد النفقة العامة على أساس الطبيعة

¹ بديسي فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص ص 64، 65.

² عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، 1992، ص 63.

القانونية للشخص الذي يقوم بالإفناق، وبناء عليه فإن الشخص الطبيعي والأشخاص الطبيعية والاعتبارية لا تدخل المبالغ التي ينفقونها ضمن النفقات العامة حتى ولو كانت تحقق منفعة عامة (كالتبرع لإنشاء المدارس أو المستشفيات).

ج - تحقيق الإفناق للمنفعة القصوى للمجتمع: تستهدف النفقة العامة أساسا إشباع الحاجات العامة وتحقيق النفع العام ولا يعتبر خروجاً عن هذه القاعدة ما تقوم به الدولة في بعض الأحيان من توجيه بعض النفقات العامة - التحويلية - إلى بعض القطاعات الاقتصادية لدعمها أو لرفع مستوى المعيشة لبعض الطبقات في المجتمع من أصحاب الدخل المحدود (إذ أن هذه النفقة في النهاية سوف تحقق منفعة عامة منها الاقتصادية والاجتماعية).

2-تبويب النفقات: يتم تقسيم النفقات وفقاً لعدة معايير، نذكر منها ما يلي:

● التبويب الإداري: تصنف النفقات العامة في الجزائر إدارياً حسب معيارين هما :

أ - التبويب حسب الوزارات: يمثل التبويب حسب الوزارات قاعدة تبويب على أساسها ميزانية التسيير في الجزائر، حيث توضع الإعتمادات المفتوحة بموجب قانون المالية تحت تصرف الدوائر الوزارية فيما يتعلق بنفقات التسيير.

ب- التبويب حسب طبيعة الإعتمادات: حيث تخصص الإعتمادات وتوزع حسب الفصول أو القطاعات التي تتضمن النفقات بحسب طبيعتها أو أغراض استعمالها

● التبويب الوظيفي: تقسم الوظائف في الجزائر إلى أربعة مجموعات :

أ - الخدمات العامة: وتضم الإدارة العامة، العدل، الشرطة والدفاع.

ب - الخدمات الاجتماعية والجماعية: وتضم التعليم، الصحة، النشاط الاجتماعي والخدمات الاجتماعية ترميم، سكن، ترفيه.

ت - الخدمات الاقتصادية: المتعلقة أساساً بالفلاحة، الصناعة، النقل، وغيرها.

ث- النفقات غير القابلة للتخصيص: فائدة الدين العام، رد القروض، وغيرها

● التبويب الاقتصادي: وفقاً للتبويب الاقتصادي هناك معيارين :

أ- نفقات التجهيز ونفقات التسيير: بحيث أن كل نفقة يكون الهدف منها الحصول على السلع والخدمات الضرورية لسير الإدارة والمصالح العمومية تعتبر من نفقات التسيير، أما إن كان الهدف منها زيادة القدرات الإنتاجية بالزيادة في تكوين رأس المال فتعتبر من نفقات التجهيز .

ب- النفقات الإدارية ونفقات التحويل: تقوم هذه التفرقة الخاصة بالنفقات العامة على أساس معيار المقابل المباشر للنفقة العامة، وعلى العموم تهدف نفقات المصالح أو النفقات الإدارية إلى رفع مستوى المنافع والأدوات والخدمات المقدمة للإدارة والتي هي ضرورية لتسييرها أو تجهيزها، أما نفقات التحويل أو إعادة التوزيع فهي نفقات تؤدي بدون مقابل مباشر وتمثل نوعاً من العدالة في توزيع الدخل الوطني كالمناح العائلية وتعويضات الضمان الاجتماعي وغيرها.¹

حسب المادة 28 من القانون العضوي 15-18، فإن النفقات ستصنف كما يلي:

-النشاط: يتكون هذا التصنيف من البرنامج وتقسيماته،

-الطبيعة الاقتصادية للنفقات: يتكون هذا التصنيف من أبواب النفقات وتقسيماتها؛

-الوظائف الكبرى للدولة: يتكون هذا التصنيف من خلال تعيين القطاعات المكلفة بتحقيق الأهداف حسب الطبيعة؛

-الهيئات الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية وتنفيذها: يعتمد هذا التصنيف على توزيع الاعتمادات المالية على الوزارات والمؤسسات العمومية.

سنستعرض فيما يلي التقسيم الاقتصادي للنفقات العمومية، وكيفية تنفيذ هذه النفقات.

2-1- نفقات التسيير: هي تلك النفقات التي تخصص للنشاط العادي والطبيعي للدولة والتي تسمح بتسيير نشاطات الدولة والتطبيق اللائق للمهام الجارية، وبصفة عامة هي تلك النفقات التي تدفع من أجل المصالح العمومية والإدارية، أي أن مهمتها تتضمن إستمرارية سير مصالح الدولة من الناحية الإدارية، حيث أن نفقات التسيير تشمل نفقات المستخدمين ونفقات المعدات.

حسب المادة 24 من القانون 84-17 والمتعلق بقوانين المالية فإن نفقات التسيير تنقسم إلى أربعة أبواب وهي:

-أعباء الدين العمومي والنفقات المحسومة من الإيرادات:

يشمل هذا الباب الإعتمادات الضرورية للتكفل بأعباء الدين العمومي بالإضافة إلى الأعباء المختلفة المحسومة من الإيرادات، ويشمل هذا النوع خمسة أجزاء:

• دين قابل للإستهلاك (إقراض الدولة)؛

¹ أنظر:

-لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دارالفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص 36، 38.

• الدين الداخلي أو الديون العائمة(فوائد سندات الخزينة)؛

• الدين الخارجي؛

• الضمانات(من أجل القروض والتسيقات المبرمة من طرف الجماعات والمؤسسات العمومية)؛

• نفقات محسومة من الإيرادات(تعويض منتوجات مختلفة).

- **تخصيصات السلطة العمومية:** تمثل نفقات تسيير المؤسسات العمومية السياسية وغيرها، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة، المجلس الدستوري... الخ، وهذه النفقات مشتركة بين الوزارات .

-**النفقات الخاصة بوسائل المصالح:** وتشمل كل الإعتمادات التي توفر لجميع المصالح ووسائل التسيير المتعلقة بالموظفين والمعدات ويضم ما يلي :

-المستخدمين: مرتبات العمل، المنح والمعاشات، النفقات الاجتماعية؛

-معدات تسيير المصالح؛

-أشغال الصيانة؛

-إعانات التسيير؛

-نفقات مختلفة .

-**التدخلات العمومية:** تتعلق بنفقات التحويل التي هي بدورها تقسم بين مختلف أصناف التحويلات حسب الأهداف المختلفة لعملياتها كالنشاط الثقافي، الاجتماعي والاقتصادي وعمليات التضامن وتضم :

• التدخلات العمومية والإدارية(إعانات للجماعات المحلية)؛

• النشاط الدولي (مساهمات في الهيئات الدولية)؛

• النشاط الثقافي والتربوي (منح دراسية)؛

• النشاط الإقتصادي (إعانات إقتصادية)؛

• إسهامات إقتصادية(إعانات للمصالح العمومية والإقتصادية)؛

• النشاط الإجتماعي(المساعدات والتضامن)؛

• إسهامات إجتماعية(مساهمة الدولة في مختلف صناديق المعاشات... الخ).

تحدد المواد من 25 إلى 34 من القانون 17/84 بعض الشروط التي يجب مراعاتها في نفقات التسيير وتمثل فيما يلي:

- 1- تبرر الاعتمادات اللازمة لتغطية نفقات التسيير في كل سنة وفي مجموعها؛
- 2- الاعتمادات المفتوحة لسنة مالية معينة لا تجدد للسنة المالية التالية؛
- 3- تكون اعتمادات التسيير إما تقييمية أو وقتية أو حصرية (سيتم شرحها لاحقا)؛
- 4- تكون أصناف اعتمادات التسيير الثلاثة موضوع فصول متميزة ؛
- 5- تحدد قائمة الفصول التي تكتسي تخصيصا طابعا وقتيا في كل سنة بموجب قانون المالية؛

- 6- لا يمكن أن يأمر بدفع النفقات من الاعتمادات الوقتية إلا في حدود الاعتمادات المفتوحة، وفي حالة عدم كفايتها تتم بالاقطاع من الاعتماد الإجمالي المناسب؛
- 7- يمكن تعديل اعتمادات الميزانية المفتوحة لفصل يتضمن نفقات التسيير خلال السنة المالية بموجب مرسوم يقضي بتحويل الاعتمادات أو نقلها؛
- 8- تعدل التحويلات وتعين المصلحة المسؤولة عن تنفيذ النفقة دون تغيير طبيعة هذه النفقة؛

- 9- تعدل نفقات الفصل، طبيعة النفقة ضمن ميزانية نفس الوزارة؛
- 10- لا يمكن نقل اعتماد تقييمي أو وقتي لفائدة اعتمادا حصري؛
- 11- لا يجوز القيام بالنسبة إلى ميزانية التسيير بأي اقتطاع من فصول النفقات المخصصة للمستخدمين إلى أنواع أخرى من النفقات.

2-2- نفقات التجهيز: هي تلك النفقات التي لها طابع الاستثمار الذي يتولد عنه ازدياد الناتج الوطني الإجمالي PNB وبالتالي ازدياد ثروة البلاد وتكون هذه النفقات من الاستثمارات الهيكلية الاقتصادية الاجتماعية والإدارية، والتي تعتبر مباشرة باستثمارات منتجة ويضيف لهذه الاستثمارات إعانات التجهيز المقدمة لبعض المؤسسات العمومية وبصفة عامة تخصص ميزانية التجهيز للقطاعات الاقتصادية (القطاع الصناعي، الفلاحي... الخ) من أجل تجهيزها بوسائل للوصول إلى تحقيق تنمية شاملة في الوطن وهي تمثل المخطط الوطني السنوي الذي يتم إعداده في قانون كوسيلة تنفيذية لميزانية البرامج الاقتصادية، حيث أنّ هذه النفقات توزع على شكل مشاريع اقتصادية توزع على كافة القطاعات.

يتم تمويل نفقات التجهيز من قبل الخزينة العمومية للدولة بنفقات نهائية، كما قد يتم تمويلها بنفقات مؤقتة في

شكل قروض وتسيقات الخزينة أو من البنك من خلال رخص التمويل.

حسب المادة 35 من قانون 84-17 والمتعلق بقوانين المالية توزع ميزانية التجهيز على ثلاث أبواب وهي:

أ- التقسيم حسب العناوين:

• الإستثمارات المنفذة من طرف الدولة وتمثل في النفقات التي تستند إما إلى أملاك الدولة أو إلى المنظمات العمومية؛

• إعانات الاستثمار الممنوحة من قبل الدولة؛

• النفقات الأخرى برأسمال.

ب- التقسيم حسب القطاعات: تجمع نفقات التجهيز في عناوين حسب القطاعات (عشرة قطاعات)

هي:

- المحروقات

- الصناعة التحويلية

- الطاقة والمناجم

- الفلاحة والري

- الخدمات المنتجة

- المنشآت الأساسية الاقتصادية والإدارية

- التربية والتكوين

- المنشآت الأساسية الاجتماعية والثقافية

- المباني ووسائل التجهيز

- المخططات البلدية للتنمية مع الإشارة إلى أنّ القطاع قد يضم عدد معين من الوزارات .

ج- الفصول والموارد: تقسم القطاعات إلى قطاعات فرعية وفصول ومواد حسب مختلف النشاطات الاقتصادية

التي تمثل هدف برنامج الاستثمار، حيث أنّ كل عملية مركبة من قطاع وقطاع فرعي وفصل ومادة.

تحدد المواد من 36 إلى 42 من القانون 84 / 17 بعض الملاحظات الخاصة بنفقات التجهيز كما يلي:

1- توزيع الاعتمادات المفتوحة بين القطاعات المخصصة للنفقات ذات الطابع النهائي من المخطط السنوي

يتم بموجب قانون المالية؛

2- إدخال التغييرات على التوزيع بين القطاعات يتم عن طريق التنظيم؛

3- يمكن للولاة وفي حدود اعتمادات الدفع الموضوعة تحت تصرفهم القيام بإدخال التعديلات على التوزيع وذلك من فصل إلى فصل ضمن نفس القطاع؛

4- يمكن للولاة ضمن اعتمادات الدفع المتوفرة القيام بتحويلات بين قطاعيين حسب النسب المحددة عن طريق التنظيم؛

5- اعتمادات الاستثمارات ليست محدودة المدة وهي صالحة لغاية انتهاء العملية؛

6- يضمن تمويل الاستثمارات المخططة للمؤسسات العمومية بواسطة :

- قروض على المدى الطويل تمنح من موارد الادخار التي تحصلها الخزينة والمؤسسات المالية الأخرى؛
- قروض مصرفية يمكن حسمها لدى مؤسسات الإصدار؛
- مساهمات خارجية معبئة من قبل الخزينة العمومية والبنوك؛
- الأموال الخاصة للمؤسسات العمومية؛
- مساهمات نهائية عند الاقتضاء من الميزانية العامة للدولة.

3- مبادئ تنفيذ النفقات

حسب المادة 11 من قانون المحاسبة العمومية "تتمثل عمليات النفقات العامة في استعمال الاعتمادات المرخص بها في الميزانية العامة.

يمكن تلخيص شروط تنفيذ النفقات العمومية والتي تهدف إلى التسيير الجيد للأموال العمومية في ثلاث مبادئ أساسية هي:

-التطابق مع الميزانية.

-التطابق مع القانون والتنظيم.

-قاعدة الخدمة المنجزة.

1.3. التطابق مع الميزانية

لتحقق هذا المبدأ لا بد من توفر شرطين أساسيين هما:

3-1-1 الميزانية: تسيير كل مؤسسة يستلزم وضع خطة مالية لفترة زمنية معينة عادة السنة، والتي تشمل على قائمة النفقات الواجب دفعها والإيرادات الواجب تحصيلها، مع العلم أن كل ميزانية قبل تنفيذها تتحصل

على الترخيص بالتصويت عليها من قبل الهيئة المعنية (المجلس الشعبي الوطني أو مجلس الإدارة...)، لذلك فكل العمليات المنجزة من قبل الإداريين يجب أن تتطابق مع التراخيص التي جاءت بها الميزانية، إضافة إلى أن ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري يجب أن تحصل على موافقة كل من وزارة المالية والوزارة الوصية.

3-1-2- تطابق النفقة المدفوعة مع الميزانية: لتحقيق هذا الشرط لابد من توفر عاملين أساسيين هما:

- **التحميل:** أي تحميل النفقة فصلاً مادة وبياناً، وهنا تظهر أهمية قائمة النفقات (المدونة)، فحسب طبيعتها تحمل النفقة إلى سطر الميزانية الذي أقرّ ورخص لهذا الغرض، إضافة إلى أن التسمية التي يحملها هذا السطر (اسم النفقة) يجب وأن يتماشى والهدف من النفقة.

مثلاً: لا يمكن تحميل نفقات المنح العائلية لفصل الأجور، رغم أن هاتين النفقتين (منح عائلية وأجور) تتم تصنيفيتهما و صرفهما معاً.

- **توفر الاعتمادات:** يفتح الاعتماد لكل سطر من أسطر الميزانية، وهو يمثل الحد الأعلى الذي يجب على الأمر بالدفع عدم تجاوزه، وهذا احتراماً لمبدأ تخصيص الاعتمادات الذي نصت عليه الفقرة 2 من المادة 20 من قانون 1984.

وقد نصت المادة 26 من قانون المالية 1984 (المرسوم التنفيذي رقم 17.84) على أن الاعتمادات تكون إما تقييمية أو وقتية أو حصرية، وينبغي أن تكون هذه الأصناف الثلاثة من الاعتمادات موضوع فصول متميزة.

● الاعتمادات التقييمية: تستعمل الاعتمادات التقييمية للوفاء بالتزامات الدولة الناتجة عن أحكام قانونية أو اتفاقيات دائمة نص عليها القانون، وتتمثل في:

✓ الدين العمومي (خدمات الدين العمومي)؛

✓ المعاشات والريوع (ديون مدى الحياة)؛

✓ مصاريف العدالة؛

✓ التعويضات المدنية؛

✓ تسديد المبالغ المحصلة من غير حق؛

✓ الإعفاءات من الضرائب والرسوم؛

✓ المبالغ المستردة.

إضافة إلى قائمة النفقات التي تظهر بوثيقة خاصة مرفقة بقانون المالية من أجل تحديد طبيعة الاعتمادات التي ستخصص لها.

تتميز هذه الاعتمادات بأن النفقات المرتبطة بها يجب دفعها لأنها تمثل التزامات الدولة، وقد أقرها القانون ولا يجب عدم تنفيذها بحجة عدم كفاية الاعتمادات المخصصة لها.

وقد نصت على هذا المادة 27 من قانون المالية 1984 (المرسوم التنفيذي رقم 17-84): تستعمل الاعتمادات التقييمية للوفاء بديون الدولة الناجمة عن أحكام تشريعية أو اتفاقات مبرمة قانوناً، كما تطبق على تكاليف العدالة والتعويضات المدنية وتسديد المبالغ المحصلة من غير حق والإعفاءات من الضرائب والرسوم والمبالغ المستردة.

وقد نصت المادة 29 من نفس القانون عن كيفية وفاء الدولة بالتزاماتها في حالة عدم كفاية الاعتمادات المخصصة لها:

تحسم النفقات التي تطبق عليها الاعتمادات التقييمية عند الاقتضاء من حساب يفوق مبلغ التخصيص المسجل في الفصول المتعلقة بهذه النفقات.

أي اللجوء للسحب على المكشوف في حالة عدم كفاية الاعتمادات للوفاء بمثل هذه الالتزامات.

● الاعتمادات الوقتية: تم تفصيلها في المادة 30 من قانون 1984 (المرسوم التنفيذي رقم 17.84): تطبق الاعتمادات الوقتية على النفقات المخصصة طبقاً لقانون أو مرسوم والتي لا يمكن أن يتناسب بدقة مبلغها مع مبلغ التخصيص في الميزانية المنصوص عليها في قانون المالية.

تحدد قائمة الفصول التي تكتسي تخصيصاتها طابعاً وقتياً في كل سنة بموجب قانون المالية.

لا يمكن أن يؤمر بدفع النفقات من الاعتمادات الوقتية إلا في حدود الاعتمادات المفتوحة.

إذا ما تبين في غضون السنة أن هذه الاعتمادات غير كافية يمكن إتمامها بالاقطاع من الاعتماد الإجمالي المناسب وذلك ضمن الشروط المحددة في المادة 21.

● الاعتمادات الحصرية: هي الاعتمادات التي تكون محدودة جداً في مبلغها، وكل الاعتمادات التي لم تدرج في الإطارين السابقين تكون حصرية.

وقد نصت على هذا المادة 31 من نفس القانون: تكون جميع الاعتمادات التي لا تدرج ضمن الأصناف المشار إليها في المادتين 27، 30 أعلاه اعتمادات حصرية.

لا يسمح بدفع النفقات إلا في حدود الاعتمادات المفتوحة، وعملية الارتباط بالاعتمادات الإجمالية نادرة جداً، كما يمنع تحويل الاعتمادات التقييمية أو الوقتية إلى اعتمادات حصرية (هذا حسب الفقرة الثانية من المادة 33 من نفس القانون).

غير أن بعض التعديلات التي نص عليها القانون يمكن إدخالها على هذا المبدأ (مبدأ تخصيص الاعتمادات)

والمتمثلة في عمليتي النقل والتحويل، الذي نصت عليهما المادة 33 من قانون 1984 والمادة 34 التي تنص: بصرف النظر عن أحكام المادة 33 أعلاه، لا يجوز القيام، بالنسبة إلى ميزانية التسيير، بأي اقتطاع من الفصول التي تتضمن النفقات المخصصة للمستخدمين إلى فصول تتضمن أنواع أخرى من النفقات من نفس القانون.

غير أن الإجراءات اللازمة لإتمام مثل هذه التعديلات تختلف حسب القسم المسير للاعتمادات فمثلاً بالنسبة ل:

❖ **الولاية:** إجراءات التعديل هي من اختصاص الوالي أو وزارة المالية ووزارة الداخلية والجماعات المحلية.

أ- الإجراءات التي تكون من اختصاص الوالي تتمثل في:

- النقل لاعتمادات من مادة لمادة أخرى ضمن نفس الفصل.

- النقل لاعتمادات بين فصول تضم نفقات ذات طبيعة واحدة.

- النقل لاعتمادات بين فصول تضم نفقات ذات طبيعة مختلفة وذلك في حدود 20% من تخصيصات الفصل الأقل تخصيصاً.

هذه التعديلات يمكن إجراؤها بموجب مرسوم من الوالي، غير أنه يجب إعلام المراقب المالي والمحاسب المعتمد بهذه التعديلات.

ولا يمكن بأي حال، أن يؤدي النقل إلى جعل مبلغ الاعتمادات المخصصة لقطاع معين يقل عن نسبة ثمانين بالمائة (80%) من الاعتمادات المخصصة لهذا القطاع بمقتضى قرار توزيع الاعتمادات لصالح الولاية المعنية، كما يجب على الولاية أن يسارعوا إلى إعلام الوزير المكلف بالمالية والوزراء المختصين بالقطاعات المعنية وكذلك المجلس الشعبي الولائي في أول دورة تعقب هذه التعديلات.

غير أنه يمكن أن يبين بدقة في قرار توزيع الاعتمادات المخصصة، بعنوان نفقات الاستثمار المنصوص عليها في هذا الأمر، تعيين القطاعات التي لا تقبل التخفيضات.

ب- الإجراءات التي يختص بها كل من وزير المالية ووزير الداخلية والجماعات المحلية:

يتعلق الأمر بتعديلات في التوزيع حسب الفصول للاعتمادات غير تلك التي يختص بها الوالي، فهذه العمليات تتمثل في نقل الاعتمادات المخصصة للنفقات ذات الطبيعة المختلفة والتي تتجاوز 20% من التخصيص الأولي للفصل الأقل تخصيصاً؛ وتتم هذه العمليات بموجب مرسوم وزاري يصدر عن وزير المالية والداخلية وذلك باقتراح من الوالي.

❖ **المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري:**

يعتبر إجراء تعديل في نفس الفصل (من مادة مادة أخرى في نفس الفصل) من اختصاص الأمر بالدفع (مدير المؤسسة المعنية بهذا التعديل) مع احترام مبلغ الاعتماد المخصص للفصل محل التعديل والقوانين.

أما التعديلات بين الفصول، فهي من اختصاص الوزير الوصي ووزير المالية، وذلك بموجب قرار وزاري.

مع العلم أن كل هذه التعديلات لا يمكن إجراؤها إلا إذا كانت مرفقة بملف كامل يحوي الوثائق التالية:

- بطاقة التزام عليها تأشيرة المراقب المالي؛

- وثيقة دفع للنفقة عليها تأشيرة المحاسب؛

- كل وثائق الإثبات التي تبرر إجراء التعديل المقترح.

للإشارة نص القانون العضوي 18-15 الصادر في 2 سبتمبر 2018، على أنه يمكن إلغاء أي اعتماد يكون غير ذي موضوع خلال السنة عن طريق مرسوم، بناء على قرار مشترك بين الوزير ومسؤول المؤسسة المعني والوزير المكلف بالمالية، ويمكن إعادة استعمال هذا الاعتماد وفق الشروط المحددة عن طريق التنظيم.

2.3. التتابق مع القانون والتنظيم: لا يتم تنفيذ النفقة العمومية، إلا في حدود القوانين والتعليمات التي

يحددها المشرع الجزائري، وإلا تعتبر غير قانونية ولاغية.

3.3. قاعدة الخدمة المنجزة: بموجب التنظيم المعمول به، لا يمكن لأي نفقة عمومية أن تكون موضوع أمر

بالصرف، و لا تسديد، إذا لم يتم إنجاز الخدمة الموافقة لها فعلا. تتضمن هذه القاعدة أن الأشخاص المؤهلين للمصادقة على الخدمة المنجزة (أمرون بالصرف أو مفوض لهم مؤهلون قانونا) ملزمون بالتحقق أو طلب التحقق، تحت مسؤوليتهم، من تسليم التموينات أو إنجاز الخدمات قبل وضع تأشيرة المصادقة على الخدمة المنجزة على الفاتورة أو أي مستند تبريري آخر.

كما ينبغي نقل هذه التأشيرة على جميع الوثائق التبريرية بعناية و بشكل لا لبس فيه على الشكل التالي " :

يصادق الأمر بالصرف أنه تحقق و عاين كون التموينات و الخدمات، موضوع هذا الحساب، منجزة حقيقة و بشكل مطابق، و أنه يتعين الدفع إلى الدائن مبلغ.. ومنه، فحين نشوء دين ما تكون الدولة أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري أو الجماعات المحلية، ملزمة بسداده وهذا بموجب وثيقة تثبت ذلك، فقاعدة "الخدمة المنجزة" تحت على التنفيذ الكلي للمهمة محل الدين قبل السداد النهائي له.

تطبيقا لهذا الإجراء، يمكن لتسديد النفقات غير المتبوعة بالمصادقة على الخدمة المنجزة أن تقحم مسؤولية

المحاسب العمومي.

ليس من واجب المحاسب أن يتحقق ماديا من حقيقة الخدمة المنجزة و لكن عليه فقط التأكد من أن هذه

الأخيرة مصادق عليها قانونا من طرف شخص مؤهل.

بالنسبة للمستخدمين، فهذه القاعدة تحتم عدم دفع أجر أي مستخدم قبل أن ينهي العمل الموكل له إنجازَه (هذا ما يفسر أن دفع أجور المستخدمين يكون عادة في نهاية الشهر).

في ما يتعلق بشراء أو تصليح آلات ومعدات، فالقاعدة تحتم عدم دفع ثمن الشراء أو تكلفة التصليح حتى الاستلام الفعلي للآلة في الحالة الأولى أو الانتهاء كلية من التصليح في الحالة الثانية.

غير أن هذه القاعدة تعرف بعض الاستثناءات والمتعلقة خاصة بـ:

✓ التسبيقات على مصاريف المهام.

✓ التسبيقات الجزافية على الأشغال.

✓ الخ...

4- كفيات سداد النفقة

قد يكون دفع النفقة العمومية نقدًا، أو بشيك أو بتحويل.

أ- الدفع عن طريق التحويل من حساب المدين لحساب الدائن.

وهذا بأمر المحاسب، إذ يحول مبلغ النفقة لحساب الدائن في البنك أو البريد.

طريقة التحويل شائعة الاستعمال لأنها تعفي الدائن من التنقل والانتظار، كما تبعد كل المخاطر كالسرقة والضياح.

ب- الدفع بشيك: في حالة عدم تسوية النفقة عن طريق التحويل تسوى بشيك، يحضر الشيك ويوقع عليه الأمر بالدفع والمحاسب (إذا كانت المؤسسة العمومية لديها محاسبًا).

ج- الدفع نقدًا: بعض النفقات تدفع نقدًا، كالمعاشات التي تسوى على مستوى صندوق محاسبي الخزينة.

5- إجراءات تنفيذ نفقات الميزانية العامة: يتم تنفيذ الميزانية العمومية، في مرحلتين كما يلي:

- المرحلة الإدارية لتنفيذ النفقات العمومية: تنفذ المرحلة الإدارية من قبل الأمر بالصرف وتحتوي على ثلاثة أنواع من العمليات:

• الالتزام بالنفقة: عرف القانون 21-90 في مادته 19 الالتزام بأنه الإجراء الذي تتم بموجبه إثبات نشوء الدين، سواء كان هذا الدين على عاتق الدولة أو جماعاتها الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات طابع إداري، ويكون الالتزام غالباً بمبادرة من مسؤول المصلحة الإدارية والذي تنسب إليه صفة الأمر بالصرف، وينشأ الالتزام بقرار فعلي من الأمر بالصرف ويكون على ورقة مكتوبة تثبت وتمثل تعهد من الأمر بالصرف للنفقة مثال: تحرير

صفقة عمومية أو تحرير سند طلب، أو مقرر تعيين موظف.*

يجب التفرقة بين المفهوم القانوني للالتزام والذي يتمثل في العقد الذي يتم بواسطته إنشاء الدين تجاه الدولة، وبين المفهوم المحاسبي لمرحلة الالتزام المتمثل في عملية تخصيص مبلغ النفقة الملتزم بها من الاعتمادات المالية التي تصبح غير متاحة لتغطية باقي النفقات.

يتم متابعة الالتزام عن طريق إعداد بطاقة الالتزام أو كشف الارتباط* من طرف الأمر بالصرف وإرسالها مع وثائق إثبات النفقة إلى المراقب المالي وفق رقم تسلسلي غير متقطع، حيث يقوم هذا الأخير بتدقيق ومراقبة شرعية النفقة العمومية.

● **التصفية:** يمكن تعريف التصفية على أنها إجراء إثبات وجود دين عمومي على عاتق الدولة لصالح دائن معين، حيث تنص المادة 20 من قانون 90/21: تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق المحاسبية.

تنتهي مرحلة التصفية بوضع ختم شهادة إثبات أداء الخدمة على ظهر الفاتورة موضوع الدفع مصادق عليها بختم وتوقيع الأمر بالصرف مع تحديد المبلغ الفعلي للدفع بالأرقام والحروف.

● **الأمر بالصرف:** هو المرحلة الأخيرة من الجانب الإداري وتعرفه المادة 21 من قانون 90/21 يعد الأمر بالصرف أو تحرير حوالة الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية.

أي أن الأمر بالصرف الذي يعطيه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي لتنفيذ الدفع بالنسبة لعملية كانت محل الالتزام والتصفية، ويشترط في الأمر بالصرف أن يكون مكتوباً ومحزراً على نموذج وثيقة صادرة عن وزارة المالية تحتوي على البيانات التالية:

- تعيين السنة المالية، الفصل، المادة، السطر الميزاني، توقيع الأمر بالصرف المعتمد لدى المحاسب العمومي، تأشيرة المراقب المالي.

وللأمر بالصرف السلطة التقديرية في مجال الأمر بالصرف حيث يتحكم في العملية ما لم يقدم حوالة الدفع إلى المحاسب العمومي فيمكنه تحديد آجال الدفع مباشرة بعد التصفية.

بعد إصدار الأمر بالصرف، يرسل الملف إلى المحاسب العمومي ليقوم بإجراءات المحاسبة اللازمة.

- المرحلة المحاسبية لتنفيذ النفقات العمومية (الدفع):

بعد الإجراءات الإدارية الثلاثة السابقة التي يقوم بها الأمر بالصرف، تأتي مرحلة الدفع وهي الإجراء الأخير الذي ينفرد به المحاسب العمومي، ويتمثل هذا الإجراء في إصدار سندات لفائدة الدائنين فتحرر الإدارة بموجبها

*أنظر ملحق 4

*أنظر ملحق 5

دينها، حيث تنص المادة 22 من قانون 90/21 « يعد الدفع الإجراء الذي يتم بموجبه ابراء دين عمومي ».

قبل قبول أي نفقة يجب على المحاسب العمومي التحقق من العناصر التالية:

- مطابقة العملية للقوانين والأنظمة المعمول بها؛

- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له؛

- شرعية عملية التصفية للنفقات وتوفير الاعتمادات اللازمة؛

- أن الديون لم تسقط أجلها أو أنها محل معارضة.

للإشارة يمتلك المحاسب العمومي أجلا أقصاه 10 أيام من تاريخ إيداع ملفات الدفع على مكتبه من أجل الموافقة على أوامر الدفع وتنفيذها، وفي حالة ملاحظته لعدم قانونية أو عدم تطابق الحوالة مع التشريعات المالية السارية المفعول، يمكنه رفض عملية الدفع (تطبيقا لمبدأ التناهي بين المهام)، وعليه إشعار الأمر بالصرف بذلك كتابيا مع إيضاح دوافع هذا الرفض، وهذا خلال أجل أقصاه 20 يوم.

وهنا يكون الأمر بالصرف أمام حالتين:

- قبول ملاحظات المحاسب العمومي، والشروع في تصحيح الأخطاء التي وقع فيها عند تحرير الحوالة؛

- رفض ملاحظات المحاسب العمومي، وإلزامه كتابيا وتحت مسؤوليته أن يصرف النظر عن هذا الرفض وأن يقوم بعملية الدفع، وهذا في إطار حق التسخير الذي منحه له القانون بموجب المادة 47 من قانون المحاسبة العمومية، وهنا تبرأ ذمة المحاسب العمومي من المسؤولية الشخصية والمالية (سبق التعرض له).

-الدفع: تقوم الخزينة العمومية بالسداد النهائي لمبلغ النفقة وتسمى هذه المرحلة بمرحلة التنفيذ المالي، عن طريق حوالة الدفع.*

حتى يتم تنفيذ الميزانية، لا بد من توفر الإيرادات الدائمة، غير أن هذه الأخيرة قد تكون غير كافية أو غير منتظمة التحصيل، لذلك تلجأ الدولة إلى عمليات الخزينة أو عمليات الاقتراض.

يمكن تفصيل مراحل تنفيذ النفقات في المثال التالي: ²

أ- المرحلة الإدارية:

وتتم حسب الخطوات التالية:

1. الطلبية:

*أنظر ملحق 6

² بديسي فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص ص 70، 74.

لا يوجد هناك شكل محدد للطلبية، أمّا المعلومات التي يجب أن تحتويها فهي:

✓ اسم، عنوان، رقم حساب، رقم السجل التجاري، رقم الهاتف... الخ للمؤسسة التي تطلب البضاعة (الخدمة)، الجامعة مثلاً.

✓ الجهة المرسله إليها الطلبية (المورد).

✓ رقم الطلبية.

✓ البضاعة (الخدمة) المطلوبة: كمًا، نوعًا، وقيمة إن أمكن.

✓ التاريخ وتوقيع الأمر بالدفع (المدير).

2. الفاتورة:

تسلم الفاتورة من المورد إلى الأمر بالدفع مع أو بعد تسليم البضاعة (إنجاز الخدمة). تكون مصحوبة بنسخة من الطلبية المرسله سابقًا (من طرف الأمر بالدفع). تتضمن الفاتورة المعلومات التالية:

✓ المرسل (العنوان، الهاتف، رقم السجل التجاري... الخ).

✓ رقم الفاتورة.

✓ المرسل إليه.

✓ مرجع البضاعة (الخدمة، سعر الوحدة الواحدة منها والمبلغ الإجمالي رقمًا وكتابة).

✓ تاريخ وتوقيع الجهة المرسله.

3. الالتزام (نشوء الدين):

وهو بمثابة طلب يوجهه الأمر بالدفع للمراقب المالي طلبًا لتأشيرته لتسديد الدين (مبلغ النفقة) ويتكون هذا الطلب (ملف الالتزام) من الوثائق التالية:

✓ نسخة من الطلبية.

✓ نسخة من الفاتورة.

✓ نسخة من بطاقة الالتزام أو كشف الارتباط.

هذه الأخيرة (بطاقة الالتزام) يجب أن تتضمن المعلومات التالية:

✓ موضوع العملية.

✓ فصل ومادة التحميل.

✓ الجهة المتعاقد معها (المورد).

✓ الرصيد القديم.

✓ مبلغ الالتزام.

✓ الرصيد الجديد.

✓ تفاصيل البضاعة (الخدمة).

✓ إمضاء الأمر بالدفع.

بعد التأكد من شرعية وصحة العمليات والوثائق المقدمة يضع المراقب المالي تأشيرته بالموافق على سداد مبلغ النفقة لتعاد الوثائق للأمر بالدفع، مع احتفاظه بنسخة من بطاقة الالتزام ليمسك بها محاسبة خاصة بالالتزامات، وتضم هذه النسخة إلى جانب المعلومات السابقة معلومات أخرى:

✓ رقم وتاريخ الطلبية.

✓ رقم وتاريخ وجهة الفاتورة.

4. التصفية:

وتتمثل في الحساب الدقيق لمبلغ النفقة الملتزم به، لأنّ المبلغ الملتزم به قد يكون أقل، يساوي أو أكبر من المبلغ الفعلي للنفقة. وتتم هذه العملية كالتالي:

يقوم الأمر بالدفع بعمل إقرار كتابي إما في وثيقة خاصة أو كتابياً على ظهر الفاتورة. وذلك بعبارة تفيد أن البضاعة (الخدمة) قد أنجزت حسب الاتفاق، وتسمى هذه العملية بعملية "إثبات العمل أو الخدمة المنجزة":

«أنا الممضي أسفله رئيس مصلحة..... أشهد بأن البضاعة (الخدمة) المتمثلة في.....
قد تم استلامها وفق المتفق عليه بتاريخ.....».

في هذه الحالة إذا كانت النفقة الحقيقية أكبر من الملتزم بها فسوف يتم الالتزام بالفرق. أمّا إذا كانت النفقة الحقيقية أقل من الملتزم بها فتجري عملية سحب الالتزام بالفرق. في كلتا الحالتين تحرر بطاقة التزام جديدة مع توضيح موضوع العملية (هل هو: التزام بنفقة، التزام بالفرق أو سحب الالتزام بالفرق).

5. الأمر بالدفع:

هو عبارة عن تكليف المحاسب بتخليص المؤسسة من دينها عن طريق إرسال الأمر بالدفع لأمر الدفع أو حوالة للمحاسب على أن تكون مرفوقة بما يلي:

✓ نسخة من ملف الالتزام.

✓ أمر الدفع أو الحوالة.

✓ أمر التحويل أو إشعار التحويل.

✓ يومية حوالات الدفع.

- الحوالة:

تضم المعلومات التالية:

✓ الرقم التسلسلي (ليمسك كل من الأمر بالدفع والمحاسب سجل الدفع، أي إرسال الحوالات وإعدادها).

✓ فصل ومادة التحميل.

✓ اسم وعنوان ورقم حساب الدائن.

✓ موضوع النفقة ومبلغها (رقمًا وكتابة) والاقطاعات إن وجدت.

✓ ذكر الوثائق المرفقة (طلبية، فاتورة، بطاقة التزام...).

✓ التاريخ وتوقيع الأمر بالدفع.

في الحوالة هناك مكان مخصص للحساب مقسم إلى جزئين:

✓ يذكر في الحيز الأول عبارة: حوالة مقبولة (مرفوضة مع ذكر السبب).

✓ يذكر في الحيز الثاني كيفية السداد: حساب بريدي، شيك، رقم وتاريخ التحويل.

- إشعار التحويل:

إشعار التحويل عبارة عن وثيقة تصدر عن الأمر بالدفع وتحتوي البيانات التالية:

✓ اسم وعنوان المستفيد (الدائن).

✓ رقم الحساب (الدائن).

✓ المبلغ الإجمالي.

✓ الاقتراع الذي يقوم به المحاسب.

✓ المبلغ الصافي الواجب دفعه.

✓ رقم الالتزام.

✓ مؤشر خاص بالعملية ويحوي المعلومات التالية:

✓الباب.

✓فصل التحميل.

✓مادة التحميل.

✓سند التسيير.

✓الأمر بالدفع.

✓رقم الحوالة.

✓رقم السطر (في الميزانية أي سطر النفقة).

✓الملاحظات.

- يومية حوالات الدفع:

هي عبارة عن جدول إرسال مفصل للحوالات المرسلة للمحاسب وتضم المعلومات التالية:

✓الأمر بالدفع.

✓سند التسيير.

✓القسم.

✓تاريخ الإرسال.

✓رقم الحوالات.

✓الفصل.

✓المادة.

✓رقم الالتزام.

✓رمز كل نفقة حيث:

✓الرمز F إذا كانت النفقة على أساس فاتورة.

✓الرمز P إذا كانت النفقة على أساس أجور.

✓الرمز M إذا كانت النفقة على أساس مناقضة.

✓المبلغ حسب:

✓الدائن.

✓الحوالة.

✓الفصل.

✓تاريخ القبول (جزء خاص بالمحاسب يضع فيه تاريخ قبوله للحوالة).

ب- المرحلة المحاسبية:

هي المرحلة التي يقوم فيها المحاسب بدفع مبلغ النفقة للمستحق (بعد التأكد من صحة وقانونية كل الوثائق المقدمة، وكذلك من هوية الدائن)، يقوم بتحرير شيك بالمبلغ الواجب دفعة للدائن ويرسل إلى الخزينة مرفوقاً بـ:

✓إشعار التحويل إلى حساب الدائن بمركز الصكوك البريدي أو أحد البنوك.

بعدها تتم عملية التحويل من حساب المؤسسة العمومية بالخزينة إلى حساب الدائن.

6-عناصر تقدير نفقات التسيير

لتقدير نفقات التسيير لابد من تحديد جملة من العناصر (النفقات) هي:

-**تحديد عدد المستخدمين:** عادة يخضع تحديد عدد المستخدمين للهيكل التنظيمي للمؤسسة، غير أن هذا التحديد يجب أن يكون موافقاً للمعايير التالية:

● تحديد عدد وضعية المستخدمين الفعليين في 30 أفريل (تاريخ بدأ مناقشة الميزانية المقترحة)، وفي 31 ديسمبر (تاريخ التخصيص النهائي للاعتمادات والمصادقة على الميزانية)، يتم توزيع هؤلاء المستخدمين حسب الفئات والوضعية الإدارية (مرسم، متعاقد، مؤقت).

بالنسبة للمستخدمين الجدد والذين يطلب تسجيل مناصب مالية لهم في الميزانية لابد من توضيح إذا كانوا:

✓متكونين انتهت فترة تكوينهم ويراد توظيفهم بنفس مؤسسة التكوين.

✓إعادة دمج مستخدمين (عطلة طويلة المدى، تفرغ... الخ).

✓إعادة دمج لعائدين من الخدمة الوطنية.

- مستخدمين جدد يراد توظيفهم، يجب تبرير هذا الطلب هل هو في إطار:

✓توسيع للأنشطة السابقة.

✓القيام بنشاط جديد.

✓حاجيات لم تغطي سابقاً.

- مستخدمين متعاقدين. هذا النوع من المستخدمين يجب أن لا يتجاوز 15% من حجم المستخدمين المرسمين.

-الأعباء الأخرى للمستخدمين: يتم تقديرها بموجب نص قانوني أو تنظيمي وتمثل هذه الأعباء في:
✓ التعويضات.

✓ الأعباء الاجتماعية: كالمنح العائلية والضمان الاجتماعي.

✓ الخدمات الاجتماعية.

-المنح وشبه المرتبات: تحدد وفقاً لعدد المتربصين ولمعدل المنح المحدد بموجب التنظيم.

-الأعباء الأخرى: تعتبر من أصعب الأعباء تقديراً. إذ يعتمد في تقديرها على المصاريف الفعلية للدورات السابقة، وتراجع حسب الظروف المستجدة والأسعار المعمول بها.

7- كيفية تقدير نفقات التسيير

-نفقات المستخدمين (أجور): عادة يتم تحديد الأجور على أساس الأجر المتوسط لكل فئة من فئات المستخدمين.

-تعويضات المستخدمين: أهم التعويضات والمتمثلة فيما يلي:

-تعويضات الخدمة الدائمة والعمل المتتابع: يجب تحديد قائمة المستخدمين المستفيدين من هذا التعويض. مع الملاحظة أن هذه التعويضات لا علاقة لها بالساعات الإضافية.

-تعويضات المنطقة: معدل التعويض والمناطق المعنية به محدد قانوناً.

-علاوة المدروية.

-تعويضات خاصة بالأعمال الإضافية.

- الأعباء الاجتماعية: اعتمادات تخصص لتعويض مصاريف المستخدمين المكلفين بإنجاز مهام معينة، وتمثل خاصة في مصاريف النقل، والإقامة كما يدخل ضمن هذا الإطار الاعتمادات المخصصة للمراقبة الطبية، وذلك بالنسبة للمستخدمين الذين يعملون في إطار غير صحي (عمل مضر بالصحة).

يحدد مبلغ الاعتماد المخصص لهذا الغرض حسب السنة السابقة مع بعض الإضافات تماشياً والظروف.

- الآلات والمعدات الاعتمادات المقترحة في هذا الصدد توجه إلى صيانة الآلات والمعدات الموجودة. أما الاقتناء الجديد فيكون مرتبط بعملية التجديد لما هو قديم من آلات ومعدات. في حالة طلب آلات ومعدات جديدة لابد من تبريرها.

-الأثاث هذا النوع من النفقات يحوي تأثيث المكاتب والوراقات وبعض المصاريف الأخرى. وتقيم الاعتمادات المخصصة لهذا الغرض حسب سعر السوق والاحتياجات المحددة.

-التغذية يحدد مبلغ الاعتماد المخصص لهذا الغرض حسب عدد المستفيدين بهذه الخدمة والفترة المتكفل بهم خلالها.

-الألبسة: هذا النوع من النفقات خاص بالمستخدمين الملزمين بارتداء لباس أو زي معين أثناء العمل، ويحدد مبلغ الاعتماد حسب أقل سعر (السعر الأدنى).

-الأعباء الملحقة: هذه الفئة تضم النفقات التالية:

- ✓ ماء، غاز، كهرباء: مبلغ الاعتماد يحسب على أساس الاستهلاك الفعلي والمحدد بإيصال الدفع الأخير.
- ✓ الهاتف والبريد بما فيها التيلكس يحدد مبلغ الاعتماد حسب الاستخدام.
- ✓ تأمين المباني: يحدد مبلغ النفقة حسب وثيقة العقد مع شركة التأمين، وعادة يؤمن ضد: الحرائق، الفيضانات، المسؤولية المدنية.

-النفقات المتعلقة بالتوثيق، الاشتراك، الدعاية فتحدد حسب ما يلي:

● التوثيق: عبارة عن مبلغ ثابت، مرتبط بمدى توفر الكتب وأهمية المكتبة بالنسبة للمؤسسة المعنية بالاعتماد.

● الاشتراك: محدد حسب قائمة الجرائد والمجلات المشترك فيها وعدد النسخ والسعر.

● الدعاية: يحدد مبلغ النفقة (الاعتماد) بطريقة تقديرية.

● الإيجار: يحدد مبلغ النفقة بعقد الإيجار أو بالإيصال، سواء تعلق الأمر بتأجير مكاتب إدارية أو مساكن.

-حظيرة السيارات:

● اقتناء سيارات جديدة: يحدد مبلغ النفقة حسب السوق.

● البنزين

● العجلات: تحدد النفقة حسب سعر السوق وحالة العجلات، أما العجلات التي لم تعد صالحة للاستعمال فترجع مع وصل الإرجاع إلى القسم المعني بالمؤسسة العمومية (وصل الإرجاع يمكن استخدامه كوثيقة تبرير عند اللزوم).

● الصيانة: وتتمثل في الصيانة العادية للسيارات، أما إذا تعلق الأمر بإصلاحات كبرى فيجب أن تكون مبررة ومسجلة بموجب وصل.

● تأمين السيارات: يحدد وفق وثيقة التأمين الأقل تسعيرة.

-أشغال الصيانة: طلبات الاعتمادات اللازمة لصيانة المباني، يجب أن تدعم بكشوف تقديرية لنوعية الأشغال والنفقات المرتبطة بها، على أن ترفق بكل الوثائق التبريرية (أسباب الصيانة، مساحة المكان المراد إجراء أعمال الصيانة له، عدد الشقق أو الورشات أو المحلات... الخ).

-نفقات مختلفة: كل النفقات الباقية والتي لم تدرج في قائمة النفقات ضمن محور معين تصنف في محور النفقات المختلفة.

ثانيا: الإيرادات العامة

1-تعريف الإيرادات العامة: حسب المادة 10 من قانون المحاسبة العمومية 21/90 فإنه "تتم عمليات الإيرادات بواسطة تحصيل الحواصل الجبائية أو شبه الجبائية أو الأتاوى أو الغرامات وكذا جميع الحقوق الأخرى باستعمال كافة الوسائل القانونية المرخص بها صراحة بموجب القوانين والأنظمة.

2-أنواع الإيرادات العامة: حددت المادة 11 من القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية، أصناف الإيرادات العامة كما يلي :

-الإيرادات ذات الطابع الجبائي ؛

-الغرامات؛

-مداخيل الأملاك التابعة للدولة ؛

-التكاليف المدفوعة لقاء الخدمات المؤداة، والأتاوى؛

-الأموال المخصصة للمساهمات، الهدايا والهبات؛

-التسديد بالرأسمال للقروض والتسبيقات الممنوحة من طرف الدولة، والفوائد المترتبة عنها؛

-مختلف حواصل الميزانية التي ينص القانون على تحصيلها؛

-مداخيل المساهمات المالية للدولة المرخص بها قانونيا؛

-الحصة المستحقة للدولة من أرباح مؤسسات القطاع العام، المحسوبة والمحصلة وفق الشروط المحددة في

التشريع المعمول به .

أما في قانون المالية السنوي للجزائر فتظهر الإيرادات النهائية المطبقة على ميزانية الدولة من خلال الجدول —

أ- الذي يقسمها إلى الموارد العادية وغير العادية وتشمل كل من:

-الإيرادات الجبائية (ضرائب مباشرة وغير مباشرة)، الإيرادات العادية (كدخل الأملاك)، إيرادات أخرى.

-الجباية البترولية.

3- مراحل تنفيذ الإيرادات العمومية: 1

تخضع عملية تنفيذ الإيرادات العمومية إلى عدة شروط قانونية وتنظيمية وضعها المشرع الجزائري لتقنين عملية تحصيل الإيرادات العمومية، حيث لا يستطيع المحاسب العمومي تحصيل الإيرادات عن طريق استعمال السلطة العمومية إلا في حدود ترخيص قانون المالية المصادق عليه من طرف الجهاز التشريعي، حيث أن الموازنة العامة تضع موضع التنفيذ الأحكام التي تتضمنها قوانين الضرائب والرسوم لمدة سنة.

تمر عملية تنفيذ الإيرادات بأربع مراحل هي -مرحلة الإثبات -مرحلة التصفية- مرحلة إصدار سند الأمر بالتحصيل - مرحلة التحصيل.

- مرحلة الإثبات: تهدف هذه المرحلة إلى تحديد طبيعة الحقوق المستحقة الدفع لصالح الدولة وفقا لتوقعات الميزانية، حيث يقوم الأمر بالتحصيل بإثبات الوقائع التي ينتج عنها حق يجب تحصيله لفائدة الدولة عن طريق تقدير الوعاء الضريبي بهدف تحديد طبيعة ونسبة الحقوق الواجب تحصيلها وفقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها في مجال تحصيل مختلف الإيرادات العمومية المرخصة في الميزانية.

تسند مهمة تنفيذ مرحلة إثبات الإيرادات العمومية لمصالح وزارة المالية حسب اختصاص كل إدارة مع طبيعة الإيراد الواجب تحصيله، حيث تتكفل مفتشيات الضرائب بإثبات إيرادات الضرائب، أما مفتشيات الجمارك فتختص بإثبات وعاء الحقوق الجمركية، في حين تتكفل مفتشيات أملاك الدولة بإثبات حقوق الدومين العام.

- مرحلة التصفية: يقوم الأمر بالتحصيل بتحديد وحساب مبلغ الحقوق الواجب دفعها من طرف كل مدين لصالح ميزانية الدولة أو الهيآت العمومية طبقا للمادة الخاضعة للضريبة التي تم إثباتها في الوعاء الضريبي، حسب نسب ونوع الإيراد الواجب تحصيله، حيث يتم في هذه المرحلة تحديد مبلغ الإيراد النهائي لكل مدين والواجب تحصيله لفائدة ميزانية الدولة .

-مرحلة إصدار سند الأمر بتحصيل الإيراد: بعد إتمام إجراءات الإثبات والتصفية، يقوم الأمر بالتحصيل بتحرير سند الأمر بتحصيل الإيراد الذي يرسله إلى المحاسب العمومي من أجل تنفيذ التحصيل الفعلي، حيث يتضمن هذا الأخير كل البيانات الضرورية لضمان تحصيل الإيراد بالإضافة إلى المبلغ الواجب تحصيله بالأرقام والحروف، وطبيعة الإيراد إضافة إلى البيانات المتعلقة بالمدين.

-مرحلة التحصيل: يختص المحاسب العمومي حصريا بعملية التحصيل النقدي للديون المستحقة من طرف الدولة والهيآت العمومية المرخصة في الميزانية، حيث يقوم هذا الأخير بعملية التكفل بسندات الأمر بتحصيل

¹ أنظر: شلالى زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، رسالة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص: تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، 2013، 2014، ص ص 126، 129.

الإيرادات في حساباته ويصبح عندئذ مسؤولاً شخصياً ومالياً بمتابعة تحصيلها.

قبل التكفل بأوامر تحصيل الإيرادات، يجب على المحاسب العمومي أن يتحقق من توفر كافة الشروط القانونية للتحصيل لاسيما في مجال تطبيق آجال استحقاق الإيرادات والتحقق من صحة عمليات الإثبات والتصفية وذلك عن طريق مراقبة مدى مشروعيتها ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها، وأن الإيراد موضوع التحصيل لا يستفيد من إجراء التقادم.

في هذا المجال يمكن التمييز بين إجراءات التحصيل الآتية:

● إجراءات تحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي: بعد التكفل بأوامر الإيرادات يقوم قابضوا الضرائب بإرسال نسخة من سند الأمر بالتحصيل إلى الخاضعين للضريبة، والذي يشتمل على بيانات متعلقة بمبلغ الضريبة الواجب دفعها وتاريخ بدأ التحصيل، إضافة إلى تاريخ آخر أجل للدفع، وفي حالة عدم الدفع في الآجال القانونية، تطبق غرامات مالية تضاف إلى مبلغ الضريبة، ويقوم قابض الضرائب بإرسال إنذار إلى المدين بضرورة دفع الدين المستحق عليه. في حالة رفض المدين دفع الديون المستحقة عليه من تلقاء نفسه، يقوم قابض الضرائب بتطبيق إجراءات التحصيل الإجباري بعد إعلام المعني بالأمر، يقوم قابض الضرائب باستعمال أدوات التحصيل الإجباري بما فيها إصدار إشعار للمؤسسات المالية لتجميد الأرصدة المالية واقتطاع مستحقات الدولة من حساب المكلف بالضريبة أو اللجوء عند الضرورة إلى تطبيق إجراءات الحجز التحفظي أو التنفيذي على ممتلكات المدين وبيعها في المزاد العلني من أجل تسديد الديون الجبائية المستحقة من طرف الدولة والهيئات العمومية إذا لم يتم التحصيل عن طريق إجراءات التحصيل العادية.

● إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة: تتم بالطرق التالية:

✓ **التحصيل عن طريق التراضي:** يصدر الآمرون بالصرف، وأوامر الإيرادات المتعلقة بتحصيل الديون الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة في أجل أقصاه ثلاثين (30) يوماً من إثباتها ويجب أن تشتمل على أسس تصنيفيتها والبيانات الضرورية للتعرف على المدين أو اقتطاع الدين، حيث ترسل أوامر الإيرادات إلى المحاسب العمومي المتواجد في محل إقامة المدين من أجل التحصيل.

يقوم المحاسب العمومي بإجراءات التكفل بسند الأمر بالتحصيل في سجلات المحاسبة المخصصة لهذا الغرض، ثم يقوم بإرسال الإشعار بإصدار الأمر بالإيراد إلى المدين في أجل أقصاه ثمانية 8 أيام ابتداء من تاريخ التكفل بالسند، عن طريق رسالة محتوم عليها مع الإشعار بالاستلام ممضي من طرف المدين.

في حالة عدم الدفع من طرف المدين في أجل ثلاثين 30 يوم ابتداء من تاريخ إبلاغ الإشعار بإصدار سند الأمر بتحصيل الإيراد، يجب على المحاسب العمومي تذكير المدين بإرسال إنذار بدفع الدين المستحق خلال أجل عشرين 20 يوم، وبعد انتهاء هذا الأجل يستطيع المحاسب اللجوء إلى استعمال أدوات التحصيل الإجباري.

✓ التحصيل الإجباري: إذا لم يدفع المدين الدين المستحق عليه، بعد انتهاء أجل الدفع للإنذار بالدفع الموجه إليه، يقوم المحاسب العمومي بإرسال الأمر بالتحصيل إلى الأمر بالصرف الذي يضيف عليه الصيغة التنفيذية ويصبح سند الأمر بتحصيل الإيراد تنفيذياً، وهو الإجراء الذي يسمح للمحاسب العمومي استعمال السلطة العمومية لتنفيذ التحصيل الإجباري لحقوق الدولة.

حسب المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 26 فيفري 1993 والذي يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المدومة "تتمثل الوثيقة التي تجعل سند الأمر بالتحصيل تنفيذياً، بأن توضع على نسخة الأمر بالإيراد المصادق على مطابقتها من طرف المحاسبين العموميين المختصين المعنيين، التأشير المتبوعة بإمضاء الأمر بالصرف، يحدد هذا الأمر بالصرف مبلغاً (ليصبح بياناً تنفيذياً)، ثم يرجع الأمر بالصرف أوامر الإيرادات التي أصبحت تنفيذية إلى المحاسب العمومي المعني بالأمر في أجل أقصاه خمسة عشر يوم.

بعد إتمام هذا الإجراء، تأخذ أوامر الإيرادات التي أصبحت تنفيذية اسم بيانات تنفيذية، يرسلها المحاسب العمومي إلى قابض الضرائب بمحل إقامة الدائنين حتى يتم التحصيل الإجباري لحافضة إرسال تحرر في نسختين، ويتكفل قابض الضرائب بالبيانات التنفيذية في أجل أقصاه ثمانية أيام لإبلاغ المحاسب عن طريق نسخة من حافضة إرسال تحمل إشارة الاستلام والتكفل بالبيان التنفيذي حيث يفتح البيان التنفيذي لقابض الضرائب أبواب استعمال قوة السلطة العمومية من أجل تنفيذ التحصيل الإجباري عن طريق:

- إصدار إشعار بدين لدى الغير، بواسطته يتم الاقتطاع من المصدر للتحويلات المالية للمدين، وترسل هذه الإشعارات إلى البنوك والمحاسبين العموميين والمؤسسات المالية التي يتعامل معها المدين من أجل خصم مبلغ الحقوق الواجب دفعه من رصيد حسابه البنكي.

- الحجز التحفظي، وهو حجز غير متبوع بالبيع في المزداد العلني أي حجز غير متبوع بالتنفيذ حيث تبقى الأملاك موضوع الحجز كضمان لدى قابض الضرائب حتى يدفع المعني بالأمر كل المبالغ المستحقة للخزينة العمومية

- الحجز التنفيذي وهو حجز متبوع بالبيع في المزداد العلني في حالة عدم تحصيل الحقوق بعد تطبيق الحجز التحفظي.

4-تقدير الإيرادات

عملية تقدير الإيرادات هي من اختصاص وزارة المالية، وبالتحديد إدارة الدراسات الجبائية، والإدارة العامة للجمارك، تقدر الإيرادات العامة باستخدام عدة طرق:¹

-التقدير الآلي: وتمثل هذه الطريقة في تقدير الإيرادات المقبلة على أساس آلي، لا يترك للقائمين بتحضير الميزانية أي سلطة تقديرية لتقدير الإيرادات المتوقع الحصول عليها، وتستند على قاعدة السنة قبل الأخيرة إذ يتم تقدير الإيرادات على أساس نتائج آخر ميزانية.

-طريقة الزيادة السنوية: يتم تقدير الإيرادات العامة للسنة القادمة وزيادتها بنسبة مئوية تقدر بمتوسط نسبة الزيادة التي حصلت في الإيرادات العامة خلال سنوات سابقة (3 أو 5 أو 7 سنوات مثلاً)، يراعى في ذلك توقع ارتفاع الدخل القومي وازدياد النشاط الاقتصادي، ويعاب على هذه الطريقة أنه لا يمكن اتباعها إلا في سنوات الازدهار حيث تزداد الإيرادات العامة خلال الفترة بمعدل متزايد وبصورة مؤكدة.

-التقدير المباشر: تعتمد على التوقع أو التنبؤ باتجاهات كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة على حدى وتقدير حصيلته المتوقعة بناء على هذه الدراسة مباشرة، إذ تطلب السلطة المختصة من كل مؤسسة في القطاع العام أن يتوقع حجم مبيعاته وإيراداته العامة للسنة المالية المقبلة.

غير أنه ومن عيوب هذه الطريقة هو عدم الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الضريبية خلال السنة الجارية مما ينتج عنه تقدير بنسبة أقل للإيرادات في فترة الرخاء الاقتصادي، وتقدير بنسبة أعلى للإيرادات في فترة الركود الاقتصادي.

تتبع الجزائر طريقة التقدير المباشر، إذ تأخذ بعين الاعتبار، عند تقديرها للإيرادات، الأرقام الأخيرة المحصلة كضرائب، الزيادة المحتملة في الناتج الوطني خلال السنة المقبلة، والتعديلات القانونية والتنظيمية المتعلقة بالنظام الضريبي خلال السنة.

ترتبط دقة تقدير الإيرادات بمعرفة مدى تطور النشاط الاقتصادي وتقديره على المدى القصير، وعلى مدى تحكم السلطات العمومية في تطور الأسعار والدخل.

في الجزائر إضافة إلى العوامل السابقة، لابد من أخذ عامل مهم وهو عامل خارجي والمتمثل في الإيرادات المتأتية من الجباية البترولية، إذ تمثل هذه الأخيرة جزء هام من إجمالي إيرادات الميزانية.

¹ أنظر:

-الخطيب أحمد شحادة، زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص 304.

الفصل السادس:

التنظيم التقني للمحاسبة العمومية

يتم تنفيذ المحاسبة العمومية وفقاً لمبادئ تقنية، تنطلق من نقطة الفصل بين مهام الأعوان التنفيذيين، وضرورة التسجيل المحاسبي والمستندي لكل العمليات من أجل الحفاظ على الأموال العامة وهو ما سنظهره في ما سيأتي.

أولاً: عمليات المحاسبة العمومية: تمسك المحاسبة العمومية للسنة الكاملة وهي فترة تنفيذ الميزانية وتشمل العمليات التالية:¹

✓ العمليات المتعلقة بتنفيذ الميزانية وباقي الوثائق الملحقة بها وذلك لمدة السنة.

✓ عمليات الخزينة.

✓ عمليات التسوية.

بما أن المحاسبة العمومية تهدف أساساً إلى تحديد وتنفيذ العمليات ومراقبتها، بالإضافة إلى إعلام السلطات بنتائج المراقبة والتسيير، فهي تتكون من جزأين: جزء إداري (محاسبة إدارية) وجزء مالي (محاسبة مالية).

أ- المحاسبة الإدارية: وهي محاسبة اتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ الميزانية، تضع الأوامر المتعلقة بدفع النفقات وتحصيل الإيرادات، وتمسك من قبل الأمر بالدفع والمراقب المالي وتتمركز في وزارة المالية.

فمحاسبة الالتزامات هذه، تسمح بمتابعة استخدام الاعتمادات الملتزم بها والمتوفر منها فعلاً.

ب- المحاسبة المالية: هي محاسبة عمليات الدفع والتحصيل، فهي عكس المحاسبة الإدارية تهتم خاصة بحركة الأموال.

ويتم تسجيل العمليات المنجزة وفق أسلوبين محاسبيين:

❖ القيد المزدوج: التسجيل المزدوج (القيد المزدوج): هذا النظام المحاسبي المتبع من قبل المحاسبين الرئيسيين للخزينة، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، أمين الولاية، محصل الموارد المالية، يضم حساب دائن وآخر مدين تسجل فيه العمليات بالمبالغ حسب طبيعتها ومصدرها.

❖ التسجيل البسيط (القيد المنفرد): وفق هذا النظام كل عملية تحصيل لإيراد أو دفع لنفقة تسجل مرة واحدة في دفتر اليومية الذي يظهر الأموال الواردة والصادرة ورصيد نهاية اليوم.

يرفق دفتر اليومية بدفتر إضافي تقيد فيه حركة الأموال حسب المصلحة أو القسم وطبيعة النشاط.

تمارس المحاسبة المالية باستخدام مجموعة من الحسابات، بعضها يمسك من طرف المحاسبين، والبعض الآخر (تعرف بالحسابات النظامية) تمسك من قبل أعوان محاسبين هؤلاء الأعوان لا يقومون بتنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات ولا عمليات دفع النفقات، بل مهمتهم تتمثل في تجميع ومراجعة كل العمليات المنجزة من قبل المحاسبين

¹ بديسي فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص 53، 54.

مثل الوكالة المركزية لمحاسبات الخزينة وأهم هذه الحسابات:

➤ **الحساب الإداري:** يعتبر الحساب الإداري نتيجة السنة المالية حيث يبرز كل المصاريف الحقيقية التي صرفت والإيرادات التي تحصلت فعلا أثناء السنة المالية وكل البواقي التي سجلت سواء بالنسبة لقسم التسيير والتجهيز والاستثمار.

فهو الحساب الذي يضمنه الأمر بالصرف ويسلم مع وثائق الإثبات اللازمة لمجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 جويلية من السنة الموالية للسنة المنتهية.

➤ بالنسبة لقسم التجهيز والاستثمار فهناك ثلاثة أنواع من البرامج هي:

أ - البرامج المنتهية: وهي البرامج التي تتساوى التزاماتها مع إنجازاتها؛

ب- البرامج التي هي في طور الانجاز: وهي البرامج التي تكون التزاماتها اقل من نفقاتها؛

ج- البرامج الغير منجزة: وهي البرامج التي سجلت ولم تعرف التزام.

➤ **حساب التسيير:** هو الحساب الذي يبين من خلاله المحاسب كيفية تسييره للأموال العمومية ومقارنته بالحساب الإداري.

يجب أن يقدم هذا الحساب مرفقاً بوثائق الإثبات اللازمة لمجلس المحاسبة في نفس الآجال السابقة (30 جويلية من السنة الموالية للسنة المنصرمة وقبل 1 سبتمبر بالنسبة لمحاسبات الخزينة).

ثانيا: أساسيات التنظيم التقني للمحاسبة العمومية:

يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية والتي تعتبر المصدر الأساسي للمعلومات الفعلية التي تعد على أساسها القوائم المالية الحكومية وبالتالي، إذا كانت المجموعة المستندية متطورة فإنها تسمح بتقديم بيانات وتقارير مالية ذات جودة عالية تساعد على تحقيق الإفصاح الكامل والدقيق عن نتائج النشاط الحكومي.

أ-تنظيم الدورة المستندية:

هي أولى مراحل الدورة المحاسبية وهي تمثل الأوعية التي يسير فيها المستند منذ تحريره ماراً بكل مراكز الخدمة أو مراكز التكلفة التي يؤثر فيها ويتأثر بها حتى يفني المستند الغرض منه .

في هذا الإطار، تخضع عملية مسك السجلات المحاسبية بمختلف أنواعها إلى قواعد صارمة على المحاسبين العموميين احترامها والتي يمكن تلخيصها في العناصر الآتية:¹

- تحفظ سجلات المحاسبة ووثائق إثبات النفقات والإيرادات لمدة عشر سنوات.

- تكون صفحات سجلات المحاسبة مرقمة بأرقام متسلسلة ومختومة بختم الإدارة المكلفة بتسييرها.

- تجنب المحو والشطب .

- عند التصحيح يجب إثبات العملية بختم وتوقيع الموظف المسؤول على مسك هذه السجلات وتجرّد الإشارة، بأن المحاسب العمومي يعتمد على استعمال بطاقة النفقات أو بطاقة الإيرادات عند إجراء أي قيد محاسبي للعمليات المالية للدولة، وذلك حسب طبيعة العملية التي يقوم بتنفيذها، حيث تعتبر هذه البطاقات الأدوات الأساسية لإثبات القيود المحاسبية للحسابات الدائنة أو المدينة.

وتطبيقاً لمبدأ القيد المزدوج فإن أي قيد محاسبي للحسابات الدائنة يتطلب استعمال " بطاقة الإيرادات " ذات اللون الأخضر، مقابل قيد محاسبي لحساب مدين على الأقل يثبت بواسطة القيد في " بطاقة النفقات 2 " ذات اللون الأحمر مع ضرورة بيان أرقام الحسابات وتاريخ إجراء العملية، إضافة إلى عرض مبررات العملية مصادق عليها من طرف العون المكلف بتنفيذ القيد المحاسبي، حيث تعتبر هذه الأخيرة الدليل المادي للقيود المحاسبية التي يجب أن تكون مرفقة بوثائق إثبات العمليات المالية التي يتم إدراجها ضمن حساب التسيير الذي يقوم بإعداده المحاسب الرئيسي.

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

ب- الدفاتر والسجلات المحاسبية في المحاسبة العمومية : يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على

مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية التالية:

¹ أنظر :

- محمد صادق حامد ربابعة، نموذج مقترح لقياس جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي الأردني طبقاً للمعايير الدولية، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الأعمال بجامعة عمان العربية، الأردن، 2010، ص 167.

- شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 138، 150.

- مستخرج العمليات اليومية؛
- دفتر الأستاذ العام؛
- سجل الحسابات العام؛
- دفتر حساب الصندوق؛
- ميزان الحسابات الشهري.

من جهة أخرى يستعين المحاسب العمومي بمستندات ذات طابع إحصائي، لأنها لا تخضع للقواعد والأسس المحاسبية المتعارف عليها بما فيها مبدأ القيد المزدوج، بحيث تستمد هذه المستندات البيانات المالية من السجلات المحاسبية لاسيما ميزان الحسابات الشهري بهدف توظيفها وتقديمها في شكل جداول تكون مفيدة من الجانب الإحصائي للمصالح المركزية لوزارة المالية وفي هذا الإطار تلعب السجلات البيانية والإحصائية دورا هاما ومكملا للدفاتر والسجلات النظامية، حيث أن استخدام الأساس النقدي أو الأساس النقدي المعدل لا يوفر بيانات كافية لأجهزة الرقابة وبالتالي، تساعد هذه الأخيرة على تغطية العجز في توفير البيانات المالية غير المتاحة في السجلات المحاسبية بصفة آلية، بحيث تنقسم المستندات ذات الطابع الإحصائي إلى ما يلي:

✓ الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة؛

✓ الحساب الختامي للدولة؛

✓ الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير؛

✓ الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز.

ج- الدمج المركزي للمحاسبة العمومية و إجراءات إقفال و إيداع الحسابات

يتبنى نظام المحاسبة العمومية في الجزائر النظام المركزي للمحاسبة العمومية، عن طريق تنظيم مصالح الإدارة المالية للدولة بشكل يسمح بدمج وتركيز المحاسبة بصفة تدريجية وفق مرحلتين أساسيتين، في المرحلة الأولى يقوم المحاسب الثانوي عند نهاية كل شهر بإرسال جداول الحسابات إلى المحاسب الرئيسي التابع له، وذلك بهدف مراقبة وتدقيق صحة ومشروعية القيود المحاسبية التي قام بتنفيذها مختلف المحاسبين الثانويين ودمجها إلى سجلاته المحاسبية.

وعلى هذا الأساس، يقوم أمين الخزينة الولائية- بصفته المحاسب الرئيسي المكلف بدمج وتركيز محاسبة المحاسبين الثانويين الخاضعين لسلطته المحاسبية والمتواجدين في إقليم الولاية- عند نهاية كل شهر باستلام وتدقيق الخلاصة المحاسبية الشهرية لكل من أمين خزينة ما بين البلديات، قابض الضرائب، قابض الجمارك، قابض أملاك

الدولة، إضافة لمحاسبة الوكالات المالية أو المحاسبين المعتمدين لفائدة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

أما في المرحلة الثانية، يقوم المحاسبون الرئيسيون للدولة في نهاية كل شهر بإرسال ميزان الحسابات الخاصة بمصالحهم إلى العون المحاسبي المركزي للخبزينة العمومية، من أجل مراقبتها وتدقيقها ودمجها لإعداد الحساب الختامي العام للدولة، وفي حالة التحقق من وجود أخطاء محاسبية يعلم هذا الأخير المحاسب الرئيسي المعني بالأمر لتصحيحها في أقرب الآجال.

وتجدر الإشارة في هذا المجال، بأن عملية إرسال البيانات المالية المحاسبية على مستوى شبكة المحاسبين العموميين لا تتم بصفة آلية بل تتطلب انتقال المحاسب الثانوي إلى مصالح المحاسب الرئيسي وتسليم البيانات المالية المحاسبية في النسخة الورقية والنسخة الإلكترونية، وذلك بسبب عدم وجود شبكة معلومات متطورة تربط مختلف المحاسبين العموميين على المستوى الوطني.

تمتد السنة المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر من كل سنة، حيث يتم إيقاف تسجيل العمليات المالية للسنة من أجل إعداد حساب التسيير وإيداعه في الآجال المحددة قانونا لدى مجلس المحاسبة، والذي يشتمل على مجموع العمليات التي تم تنفيذها خلال السنة مهما كان تاريخ استحقاقها. وفي هذا الإطار، يقوم كل محاسب رئيسي بعملية إيقاف السنة المالية وتسوية القيود المحاسبية في 31 ديسمبر من كل سنة بهدف غلق السنة المالية، حيث يتم تحديد رصيد الإقفال للحسابات المالية إعداد ميزان الحسابات السنوي، يتم تحميل الحساب الختامي للدولة لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة و الإيرادات التي قبضت خلال تلك السنة بغض النظر إذا كانت هذه النفقات و الإيرادات تعود إلى السنة المالية نفسها أو سنة مالية سابقة، وعليه، فإن الاعتمادات المالية المخصصة لتمويل تسديد نفقات التسيير والتي لم تصرف في نهاية السنة المالية تلغى ويتم اعتبارها بمثابة إيرادات مختلفة للميزانية، لأن الدفع سيتم في السنة اللاحقة ضمن ميزانية جديدة، في حين أن الاعتمادات المخصصة لتمويل تسديد نفقات التجهيز يتم إضافتها إلى الفصل الاعتمادات المخصصة في الميزانية الجديدة في إطار تنفيذ برامج التجهيز متعددة السنوات.

بالنسبة للإيرادات التي لم تقبض خلال سنة إثباتها فإنها تبقى مستحقة حتى يتم تحصيلها وتسجيلها في الحساب الختامي للسنة المالية التي قبضت فيها.

وفقا لأحكام المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 22 جانفي 1996 والمتعلق بأجال تقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، يجب على الأمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين والمحاسبين العموميين التابعين لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية ومختلف المؤسسات و الهيآت العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، أن يودعوا حساباتهم الإدارية وحسابات التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 جوان من السنة الموالية للميزانية المقفلة.

أما فيما يخص حساب التسيير للعون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية، فتمدد فترة إيداع الحسابات إلى غاية 01 سبتمبر من السنة الموالية للميزانية الماضية.

الفصل السابع:

الرقابة على الأموال العمومية

من أجل التحقق من التزام الهيئات العمومية والإدارات العامة بضوابط وأحكام قوانين المالية ولضمان حسن استعمال الأموال العامة ومنعاً للتبذير والاختلاس، بالإضافة إلى الإجراءات التي يتم من خلالها تنفيذ الميزانية العامة في بابها الإيرادات والنفقات العامة، ومهام المراقب المالي، وكذلك المحاسب العمومي، هناك أنواع أخرى من الرقابة التي تطبق على الأموال العامة، سنتعرض لها في هذا الفصل.

1-تعريف الرقابة على الأموال العمومية:

تعني الرقابة على الأموال العمومية التفتيش، الملاحظة والتحقق من الاستعمال الحسن للإمكانات البشرية والمادية وكذلك الوثائق والحسابات والقوانين والمراسيم والتعليمات الموضوعة كمقاييس لعمل المسيرين ومعاينة المخالفين، ولا تقتصر الرقابة على العلاج بل تتعداه إلى الوقاية عن طريق تقديم النصح لهم لتفادي الأخطاء مستقبلاً.¹

2-أنواع الرقابة :

هناك عدة معايير تستخدم لتقسيم أنواع الرقابة، سنحاول التعرض لأهمها.

أ - الرقابة التلقائية الذاتية :حيث تقوم هذه الرقابة على وجود آليات وقواعد ونظم داخل الجهاز الإداري المعين لأجل تعيين مواطن الضعف والخلل وإصلاحها في الوقت المناسب مثل وضع سجل الاقتراحات وكذا التقويم الدوري والاجتماعات المنتظمة لهيئات الجهاز الإداري.

ب -الرقابة الرئاسية: حيث تستند على حق الرئيس الإداري في التدخل من تلقاء نفسه أو بناء على تظلم أو طعن لتعقيب على أعمال مرؤوسيه لأجل المصادقة عليها أو تعديلها أو إلغائها وهذا طبقاً للقوانين والأنظمة الجارية.

ت -الرقابة الوصائية: إن الاستقلال القانوني للهيئات الإدارية داخل السلطة التنفيذية بموجب اكتساب الشخصية المعنوية (بلدية، ولاية، مؤسسة عمومية ذات طابع إداري.....) ليس مطلقاً لأن هذه الأجهزة تبقى خاضعة لقدر معين من الرقابة والإشراف من طرف السلطة الوصية كوصاية الوالي على أعمال البلدية مثلاً.

أولاً -الرقابة التشريعية: إن السلطة التشريعية المتمثلة في البرلمان تختص بالإضافة إلى سن القوانين بالمراقبة المالية لتنفيذ الميزانية العامة التي سبق لها أن أجازتها من حيث التزام السلطة التنفيذية بتطبيق البرنامج وكذا مختلف أنشطة الحكومة المالية ومجالات تدخلها .

1-الرقابة من طرف البرلمان :

¹ الصحن عبد الفتاح، مبادئ وأسس المراجعة علماً عملاً، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1974، ص5.

يتألف البرلمان من غرفتين (02)؛ المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة (CNA). تتم الممارسة البرلمانية قبل وأثناء وبعد تنفيذ الموازنة.

أ- الرقابة أثناء التنفيذ:

يمكن للبرلمان أن يراقب نشاط الحكومة والوزارات، في المجال المالي بواسطة الآليات التالية:

- الاستماع والاستجواب: يخول الدستور للبرلمان حق استجواب الحكومة كما يمنحه حق الاستماع إلى أي وزير عن طريق الأعضاء وكذا اللجان.

- السؤال: يجوز لأي عضو من أعضاء المجلس التشريعي أن يسأل أي وزير كتابة أو مشافهة عن أي موضوع أو قضية ومنها القضايا المتعلقة بتنفيذ الميزانية.

- مناقشة بيان السياسة العامة: طبقا للدستور تلتزم الحكومة بتقديم بيان عن السياسة العامة كل سنة أمام البرلمان تتبعه مناقشة عمل وأداء الحكومة لمعرفة مدى تنفيذ برنامج الحكومة المقدم للبرلمان بعد تعيينها.

- لجان التحقيق: يجوز لكل غرفة من غرفتي البرلمان في حدود اختصاصها إنشاء لجان تحقيق في أي وقت أثناء السنة المالية للتحقيق في القضايا ذات المصلحة العامة، وحيث تكون هذه اللجان فعالة في مراقبة الإدارة (الحكومة) يحدد القانون والنظام الداخلي للغرفتين كيفية تشكيل اللجان وإجراءات ووسائل أدائها لمهامها التحقيقية وحماية أعضائها وكذا الجزاءات المترتبة عن نتائج التحقيق).

ب- الرقابة اللاحقة: ينص الدستور الجزائري على أن تقدم الحكومة في نهاية كل سنة مدنية عرضا عن استعمال الاعتمادات المالية وكذا تحصيل الإيرادات حيث تتم مناقشتها والمصادقة عليها من طرف البرلمان في صورة قانون يسمى قانون ضبط الميزانية الذي يثبت بمقتضاه مدى التحصيل الفعلي للإيرادات والتنفيذ الفعلي للنفقات، كما يلزمها القانون تقديم البيانات والوثائق اللازمة التي تسمح للبرلمان بالقيام بالمراقبة.

2- المجلس الشعبي الولائي : يمارس سلطته في المراقبة من خلال ميزانية الولاية، وهي توقعات الإيرادات والنفقات السنوية، التي تسمح بأداء خدمات الولايات وتنفيذ برامج التسيير والتجهيز.

يتم التصويت على مشروع ميزانية الولاية من قبل مجلس الشعبي الولائي، يجب التصويت على مشروع الميزانية الأولى قبل 31 أكتوبر من السنة المالية السابقة للسنة التي ينطبق عليها مشروع الموازنة، يجب التصويت على الميزانية الإضافية قبل 15 جوان من السنة المالية التي تنطبق عليها الميزانية.

3- رقابة المجلس الشعبي البلدي: يمارس سلطته في المراقبة من خلال ميزانية البلدية، وهي توقعات الإيرادات والنفقات السنوية، التي تسمح بأداء خدمات البلديات وتنفيذ برامج التسيير والتجهيز.

يتم التصويت على مشروع ميزانية البلدية من قبل مجلس الشعبي البلدي، يجب التصويت على مشروع الميزانية الأولى قبل 31 أكتوبر من السنة المالية السابقة للسنة التي ينطبق عليها مشروع الموازنة، يجب التصويت على الميزانية الإضافية قبل 15 جوان من السنة المالية التي تنطبق عليها الميزانية.

ثانيا : الرقابة الإدارية

تتم ممارسة الرقابة الإدارية من طرف الأعوان الذين تم تعيينهم من طرف وزير المالية، ويتعلق الأمر بالمرقب المالي، والمحاسب العمومي ، والمفتشية العامة للمالية، وعلى اعتبار أننا تطرقنا لأعمال كل من المرقب المالي، والمحاسب العمومي، فسنركز على رقابة المفتشية العامة للمالية.

1-رقابة المفتشية العامة للمالية:

أ-تعريف المفتشية العامة للمالية: أنشأت المفتشية العامة للمالية في 1مارس 1980، أما بالنسبة لمهامها وصلاحياتها فقد حددها المرسوم التنفيذي 92 / 78 الصادر في 22/02/1992، والذي ألغي بدوره بموجب المرسوم التنفيذي 272/08 الصادر في 06/09/2008.

تعتبر المفتشية العامة للمالية كجهاز للرقابة المالية اللاحقة، تمارس رقابة على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة، والجماعات الإقليمية وكذا الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، وعليه فإن مختلف الصفقات التي تبرمها هذه الهيئات تخضع لرقابة المفتشية العامة للمالية.

كما تحدد عمليات الرقابة للمفتشية العامة للمالية، في برنامج سنوي يعرض على وزير

المالية، خلال الشهرين الأولين من كل سنة حسب الأهداف المحددة، وتبعا لطلبات أعضاء الحكومة أو الهيئات والمؤسسات المؤهلة.

ب- مجال رقابة المفتشية العامة للمالية:

تكون عمليات رقابة المفتشية العامة للمالية على الوثائق في عين المكان، وتتم إما بطريقة فجائية، بالنسبة للفحوصات والتحقيقات، وإما عن طريق التبليغ المسبق بالنسبة للدراسات، ويلتزم مسؤولوا المصالح، أو الهيئات المعنية بعملية الرقابة، والتقييمات أو الخبرات بضمن شروط العمل الضرورية لوحدات المفتشية العامة للمالية، وذلك بالقيام بما يأتي:

-السماح لوحدات المفتشية العامة للمالية بالدخول إلى جميع المجالات التي تستعملها أو تشغلها الهيئات والمصالح المعنية بالمراقبة؛

-تقديم الأموال والقيم التي بحوزتهم، وإطلاعهم على كل الدفاتر، أو الوثائق، أو التبريرات، أو المستندات المطلوبة؛

-الإجابة على طلبات المعلومات المقدمة؛

-إبقاء المحادثين في مناصبهم طيلة مدة المهمة.

ولتسهيل مهام المفتشية العامة للمالية، لا يمكن لمسؤول المصالح أو الهيئات الخاضعة للرقابة، أو الأعوان الموضوعين تحت سلطتهم، التملص من الواجبات المذكورة أعلاه، والتحجج باحترام الهرم السلمي، أو السر المهني أو الطابع السري للمستندات الواجب فحصها، أو العمليات اللازم رقابتها.

كما يمكن لوححدات المفتشية العامة للمالية في إطار أعمال التحقيق أن تطلب من مسؤولي الإدارات والهيئات العمومية، وكذا الأعوان الموضوعين تحت سلطتهم، الإطلاع على كل المستندات والمعلومات المتعلقة بموضوع الرقابة.

ج- تقييم تدخلات المفتشية العامة للمالية:

رغم أن المشرع زود المفتشية العامة للمالية بصلاحيات كبيرة، تسمح لها بالتدخل وتفتيش الهيئات الخاضعة لرقابتها ومراجعة حساباتها بكل حرية، إلا أن نتائج تدخلاتها ليست في مستوى الاختصاصات الكبيرة التي منحت لها، كما أن التقارير التي تعدها سواء الدورية أو السنوية تبقى مجرد ملاحظات ونتائج فقط، ولا يمكن أن تكون ملزمة للهيئات المعنية بالرقابة.

إن قيمة وفعالية الرقابة تقدر بما تنتهي إليه من قرارات تنفيذية، في حالة ملاحظة وتقرير تجاوزات أو مخالفات، وهو ما لا نجده في رقابة المفتشية العامة للمالية، حيث أنه وفي حالة معارضة تغيرات أو تأخيرات هامة في محاسبة الهيئة المراقبة، يقوم مسؤولوا الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية بطلب تحسين هذه المحاسبة، وإعادة ترتيبها من المسيرين المعنيين.

أما في حالة عدم وجود هذه المحاسبة، أو أنها تعرف تأخيرا أو اختلالا، يؤدي إلى

استحالة فحصها، يكتفي مسؤولوا الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية، بتحرير محضر قصور، يرسل إلى السلطة السلمية أو السلطة الوصية المختصة، حتى تأمر بإعادة إعداد المحاسبة المقصودة أو تحسينها، واللجوء إلى الخبرة إن اقتضى الأمر ذلك، مع إعلام المفتشية العامة، وهي نفس النتائج التي تنطبق كذلك، في حالة عدم مسك الوثائق والمستندات المحاسبية والمالية والإدارية، المنصوص عليها، أما إذا تمت معارضة قصور أو ضرر جسيم خلال عمليات التفتيش، فنجد أن دور المفتشية العامة للمالية لا يتعدى سوى الإعلام الفوري للسلطة السلمية أو الوصية، حتى تتخذ التدابير الضرورية واللازمة لحماية مصالح هذه الهيئة أو المؤسسة محل عملية المراقبة، وإعلام المفتشية العامة للمالية، بالتدابير المتخذة كما هو عليه الحال في الحالات السابقة.

ثانيا-رقابة مجلس المحاسبة

أ- تعريف: يعد مجلس المحاسبة مؤسسة للرقابة المالية اللاحقة، عرف منذ إنشائه العديد من التعديلات والتغيرات، وهو ما يبين الأهمية الكبيرة التي يحظى بها، والدور الهام الذي يقوم به في مجال حماية المال العام وقد أشار دستور 1996 إلى مجلس المحاسبة في الفصل الأول من الباب الثالث المعنون بالرقابة والمؤسسات الاستشارية، حيث جاء في المادة 170: يؤسس مجلس محاسبة يكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية.

كما كرس دستور 2016 في مادته 192 استقلالية مجلس المحاسبة، وعزز دوره في مجال الرقابة على الأموال العمومية، كما خوله مهمة المساهمة في تطوير الحكم الرشيد والشفافية في تسيير الأموال العمومية. حاليا يسري على مجلس المحاسبة القانون 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1995، المعدل والمتمم للأمر 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 والذي يمنحه صلاحيات واسعة، ويعطيه اختصاصا شاملا لرقابة الأموال العمومية.

ب- طبيعة وأهداف رقابة مجلس المحاسبة:

يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة اللاحقة لأموال الدولة والجماعات المحلية، يتمتع باختصاص إداري وقضائي، وبالاستقلال الضروري في أداء المهام الموكلة إليه ضمانا لموضوعية وحياد فعالية أعماله، ويتولى مجلس المحاسبة التدقيق في شروط استعمال وتسيير الأموال العمومية، من طرف الهيئات التي تدخل في نطاق اختصاصه، والتأكد من مطابقة عملياته المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات.

وتهدف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة، إلى تشجيع الاستعمال المنتظم والصارم للأموال العمومية، والتأكيد على إجبارية تقديم الحسابات، وسير المالية العمومية بكل شفافية.

كما يساهم في تعزيز الوقاية ومكافحة جميع أشكال الغش، والممارسات غير المشروعة، التي تشكل تقصيرا في الأخلاقيات وفي واجب النزاهة، أو التي تضر بأموال الدولة والأموال العمومية.

ج- كفايات المراقبة التي يمارسها مجلس المحاسبة:

يعتبر مجلس المحاسبة السلطة العليا للمراقبة البعدية عن تسيير الأموال العمومية، فإنه يمتلك صلاحيات مراجعة حسابات التسيير للمحاسبين العموميين الذين يمكن وضعهم في حالة مدين إذا تم إثبات ارتكابهم لمخالفة صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها، أما في حالة ما إذا لم يتم تسجيل أي مخالفة من طرف جهاز المراجعة لحساب التسيير، يقوم مجلس المحاسبة بتقديم شهادة إبراء الذمة للمحاسب العمومي الذي كان حسابه محل مراجعة¹.

شلاللي زهير، مرجع سبق ذكره، ص ص 148، 150.¹

- يتولى مجلس المحاسبة عملية المراقبة بعدة وسائل وآليات، حددها الأمر رقم 25

02 المتعلق بمجلس المحاسبة، وهي حق الاطلاع وسلطة التحري، ورقابة نوعية التسيير، ورقابة الانضباط.

• **حق الاطلاع وسلطة التحري:** يقوم مجلس المحاسبة بالاطلاع على كل الوثائق التي من شأنها تسهيل عملية الرقابة، وتقييم تسيير المصالح والهيئات الخاضعة لرقابته، وإجراء كل التحريات الضرورية من أجل الاطلاع على المسائل المنجزة وذلك بالاتصال مع جميع الإدارات والمؤسسات العمومية التي لها علاقة بعملية الرقابة، كما يحق لقضاة مجلس المحاسبة الدخول إلى جميع المحلات والأماكن، التي تشملها أملاك الجماعات العمومية، أو أية هيئة خاضعة لرقابة المجلس إذا تطلبت عملية التحريات ذلك.

• **رقابة نوعية التسيير:** يراقب مجلس المحاسبة نوعية تسيير جميع الهيئات الخاضعة لرقابته، والتي تشمل الجماعات المحلية، وذلك بتقييم شروط استعمالها للأموال العمومية، ومدى فعالية ونجاعة تسييرها، وفقا للمهام والأهداف والوسائل المستعملة، ويتعين عليه التأكد من خلال تحرياته من ملائمة وفعالية آليات وإجراءات الرقابة الداخلية، ويقدم كل التوصيات التي يراها ملائمة لتدعيم آليات الوقاية والحماية والتسيير الأمثل للمال العام والممتلكات العمومية.

كما يراقب مجلس المحاسبة شروط منح واستعمال الإعانات التي تقدمها الدولة والجماعات المحلية، وجميع المرافق والهيئات العمومية الخاضعة لرقابته، وهذا للتأكد من توفر الشروط اللازمة لمنح هذه الإعانات، ومطابقة استعمالها مع الأهداف التي منحت من أجلها، ومدى اتخاذ الهيئات المستفيدة للترتيبات الملائمة، وهذا للحد من لجوئها إلى هذه المساعدات، وكذلك تقديم أفضل الضمانات للوفاء بالتزاماتها إزاء الجهات المانحة لهذه الإعانات، ويشترك المجلس كذلك في تقييم فعالية الأعمال والمخططات والبرامج التي قامت بها الهيئات العمومية الخاضعة لرقابته، والتي بادرت بها السلطات العمومية بغية تحقيق أهداف المصلحة الوطنية.

يتولى مجلس المحاسبة إعداد تقارير تحتوي على المعاينات والملاحظات والتقييمات التي أنجزها، ويقوم بإرسالها إلى مسؤولي المصالح والهيئات المعنية وإلى سلطاتهم السلمية أو الوصية، لتقديم إجاباتهم وملاحظاتهم، ثم يضبط بعد ذلك تقييمه النهائي، ويصدر كل التوصيات والاقتراحات لتحسين فعالية تسيير المصالح والهيئات المراقبة، ويرسلها إلى السلطات الإدارية المعنية، ويتعين على مسؤولي الجماعات والهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة، تبليغ النتائج النهائية لعمليات الرقابة المنجزة التي أرسلت إليهم، هيئات المداولة التابعة لهذه الجماعات والهيئات في أجل أقصاه شهرين على أن يتم إخطار مجلس المحاسبة بذلك.

الفصل الثامن:

الـخزينة العمومية

تعتبر الخزينة العمومية الهيئة الرئيسية المسؤولة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

1- تعريف الخزينة العمومية وخصائصها:¹

الخبزينة العمومية هي مصلحة حكومية لتسيير ميزانية الدولة أي واردات الحكومة ونفقاتها.

يمكن القول أن الخزينة العمومية، ليست لها الشخصية الاعتبارية فهي عبارة عن هيئة مالية عمومية تابعة لوزارة المالية إذ تعتبر إدارة من إدارتها، وتنفيذ الميزانية يعتمد عليها كذلك.

نلخص خصائص الخزينة العمومية في ما يلي:

- منشأة عامة مكلفة بتسيير ميزانية الدولة؛

- مصلحة تابعة للدولة ليست لها الشخصية المعنوية تقوم بالتشخيص المالي؛

- تنفذ قانون المالية المصادق عليه من طرف البرلمان، ليست مستقلة؛

- هي شخص إداري تعتبر بمثابة بنك صغير.

تعد الخزينة من بين أهم المؤسسات المالية، لأنّ تنفيذ الميزانية يعتمد بالدرجة الأولى عليها، كما تضمن الخزينة كذلك كل الأنشطة المالية للإدارات المركزية (الوزارات) والجماعات المحلية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وحتى المؤسسات العمومية الاقتصادية.

2- عمليات الخزينة العمومية:

نصت المادة 06 لقانون المالية لسنة 1996 الذي قسم العمليات المسموح بها للخبزينة العمومية إلى أربع مجموعات هي:²

أ- العمليات ذات الطابع النهائي والمدرجة في الميزانية العامة والميزانيات الملحقمة والحسابات الخاصة .

ب- العمليات ذات الطابع المؤقت والمدرجة في الحسابات الخاصة.

ج- العمليات المنفذة برأس المال والخاصة بالدين العمومي على المدى المتوسط والطويل .

د- عمليات الخزنة: وتحتوي من جهة على إصدار واستهلاك القروض ذات المدى القصير، ومن جهة أخرى

على ودائع المتعاملين مع الخزينة.

¹ أنظر:

-بديسي فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص 75، 76.

-سويلم محمد، الإدارة والبنوك وصناديق الاستثمار، مؤسسة زهران للطباعة الأردن، 1996، ص 100.

-بخراز يعدل فريدة، تقنيات وسياسات التسيير البنكي، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص 77.

² حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الجزائر، ط2، 2001، ص ص 139-140.

هـ- القيام بالعمليات الخاصة بالميزانية وتلك المتعلقة بالخزينة بصفتها مؤسسة.

من الأدوار التي تقوم بها الخزينة هو دور البنك بالنسبة للدولة والمؤسسات العمومية، ولأداء هذا الدور لا بد من إنجاز مهمتين هما:

✓ ضمان تنفيذ النفقات والإيرادات.

✓ جعل عملية التنفيذ ممكنة حتى في حالة عدم كفاية الإيرادات.

لإنجاز المهمة الأولى يجب استمرار تحصيل الإيرادات للتمكن من دفع النفقات، كما يجب السهر على توزيع الموارد على مختلف المناطق لتمكين مؤسسات القطاع العمومي من معرفة وفي الوقت المحدد الأموال المتوفرة والضرورية لسداد التزاماتها.

فحركة الأموال هذه يفترض أن توفر معلومات سريعة ودقيقة لتوقع عمليات الدفع المحددة بموجب قرارات الالتزام وأوامر الدفع، وهذا ما يسمح للخزينة من المتابعة المالية لكل المؤسسات العمومية وتأكيد الوضعية المالية لوزارة المالية.

أما بالنسبة لجعل عملية التنفيذ ممكنة حتى في حالة عدم كفاية الإيرادات، تقوم الخزينة بالموازنة بين الإيرادات والنفقات.

للقيام بهذا أمام الخزينة ثلاث مصادر للحصول على الأموال اللازمة هي:

- حسابات الودائع: وتمثل في عمليات الإيداع للأموال بأمر وحساب الهيئات المكتتبه لدى الخزينة، إذ بموجب القانون (قانون المالية) تحدد المؤسسات العمومية المجبرة على إيداع أموالها بالخزينة وبموجب القانون دائماً تحدد شروط إيداع هذه الأموال وكيفيات سحبها وهذا حسب نص المادتين 63 و64 من قانون المالية لسنة 1984 إلى جانب إيداعات الخواص.

- سندات الخزينة: هي عبارة عن أوراق مالية تصدرها الخزينة على المدى القصير والمدى المتوسط بفوائد مرتفعة وذلك لتشجيع الادخار من جهة وجلب السيولة اللازمة لمواجهة احتياجات الخزينة وتمويل أعباء الميزانية (التقليل من العجز) من جهة ثانية.

- قروض وتسبيقات من البنك المركزي الجزائري.

ويمكن تلخيص موارد واستخدامات الخزينة العمومية في الجدول التالي:

جدول 1: موارد واستخدامات الخزينة العمومية

الموارد	الاستخدامات
- ودائع وموارد مجمعة: نقود معدنية، صكوك بريدية، أذونات الخزينة - قروض في السوق المالي -علاقة مع المؤسسات المالية -البنوك والشركات المالية: البنك المركزي - مؤسسات أخرى	-تمويل الجماعات المحلية 90% -تمويل إدارات الدولة -قروض للمؤسسات والخواص -مساعدات للمؤسسات العامة

المصدر: بحراز يعدل فريدة، تقنيات وسياسات التسيير البنكي، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003،

ص 77.

3- حسابات الخزينة العمومية: تضم الحسابات التالية:

- الحسابات التجارية: تدرج في الحسابات التجارية المبالغ المخصصة لتنفيذ العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري التي تقوم بها المصالح العمومية التابعة للدولة بصفة استثنائية (مثل عمليات الشراء وبيع السيارات والعجلات المطاطية من قبل إدارة أملاك الدولة).

- حساب التخصيص الخاص: تدرج العمليات الممولة بواسطة الموارد الخاصة على إثر إصدار حكم في قانون، ويمكن أن تتم موارد بحصة مسجلة في الموازنة العامة للدولة ضمن الحدود المبينة في قانون المالية وأهمها حساب تسيير التكوين في الخارج، حساب صندوق ضبط الموارد.

- حساب التسبيقات: تمنح للهيئات العمومية دون فائدة في أجل أقصاه سنتين ويمكن أن تتحول إلى قروض بفوائد إذا تعذر تسديدها في الأجل، وهي تسبيقات للولايات، تسبيقات للبلديات، وتعوض هذه التسبيقات بالمداخيل الجبائية.

- حسابات القروض: تتم في القروض الممنوحة في إطار عمليات التجديد أو في إطار تدعيم التسبيقات، وعند تسديدها يقيد مبلغ اهتلاك قروض الدولة بالرأس المال في الإيرادات لفائدة حساب القرض المناسب، وخلافا لحساب التسبيقات فإن حسابات القرض منتجة لفوائد عادة، وتمنحها الدولة لمدة تزيد عن 4 سنوات.

- حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية: تقيّد فيه الحسابات المنجزة في إطار اتفاقيات دولية مصادق عليها قانونيا، في حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية.

-حسابات المساهمة أو المشاركة: هي حسابات مخصصة لإيواء الأسهم التي تصدرها المؤسسة العمومية لصالح الدولة من جهة، ومن جهة أخرى عمليات الاكتتاب والتعويض عن التنازل وإعادة شراء سندات المساهمة.

الفصل التاسع:

تطبيق معايير المحاسبة الدولية في

القطاع العام

صممت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS لتطبيقها على البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات العمومية، وتتضمن مؤسسات القطاع العام الحكومات الوطنية والمحلية (الولاية، البلدية...) والمنشآت المكونة لها (الجامعات، المستشفيات).¹

إن أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي خدمة الصالح العام من خلال:²

-وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام؛

-تسهيل المقارنة بين المعايير الدولية والوطنية؛

-الارتقاء بجودة واتساق التقارير المالية في العالم؛

ويحقق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أهدافه عن طريق:

-إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛

-نشر وثائق أخرى تقدم إرشادات حول مواضيع وخبرات إعداد التقارير المالية في القطاع العام.

تجدر الإشارة إلى أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي تعتمد على وصف وتحليل المعلومات المالية والمحاسبية المتعلقة بنشاط السلطات العمومية.

يتمحور مضمون هذه المعايير على تحديد:³

-تقديم شكل ومضمون الجداول المالية؛

- واجب تقديم المعلومة المحاسبية؛

- طريقة المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات وكذا بعض مكونات الأصول والخصوم.

تمت صياغة الطبعة الأولى لهذه المعايير من طرف لجنة القطاع العام PSC التابعة للفيدرالية الدولية للخبراء المحاسبين IFAC ، ففي سنة 2002 تم اعتماد 20 معيار IPSAS من خلال تكييف المعايير المحاسبية

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير المحاسبية للقطاع العام، الجزء الأول، طبعة 2010، ص 14.

² نفس المرجع، ص 16-17.

³ أنظر

-اسماعيل حسني أحمر، " المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة"، دار الميسرة، عمان، الأردن، 6000، ص 11

-ظريفي نادية، حاج جاب الله أمال إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS ، مجلة الدراسات القانونية والسياسية - العدد 7، جانفي 2018.

الدولية IAS الصادرة عن اللجنة الدولية للتعبير المحاسبي مع واقع محاسبة القطاع العمومي.

لكن الملاحظ على هذه المعايير هو إمكانية تطبيقها فقط على الدول التي يعتمد نظامها المحاسبي على نظام النشاط، الذي يركز على ربط العمليات المحاسبية بسنة نشأتها وليس بوقت دفعها النفقات أو تحصيلها الإيرادات، وعليه ومن أجل مراعاة الدول التي لا تتوفر على هذا النظام أي الدول التي تعتمد على نظام محاسبة الصندوق مثل الجزائر، قامت الفيدرالية الدولية للخبراء المحاسبين IFAC-PSC بإصدار معيار دولي IPSAS حدد مختلف الالتزامات المطلوبة في مجال المعلومة المالية والواجب تطبيقها على كل الهيئات التي تتبنى هذا النظام في محاسبتها.

إلى جانب تقديم بعض التوصيات والاقتراحات التي تساعد هذه الهيئات في الانتقال من محاسبة الصندوق إلى نظام النشاط.

بتاريخ 10 نوفمبر 2004 قامت الفيدرالية الدولية للخبراء المحاسبين IFAC بإنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSASB طبعة جديدة للمعايير الدولية في القطاع العمومي والتي أصبحت تضم 24 معيار دولي PSAS ومن أجل مواكبة مختلف التغيرات الحاصلة في المجال المالي والاقتصادي قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية سنة 2009، بصياغة قائمة معايير جديدة ليصبح العدد الإجمالي لهذه المعايير 32 معيارا دوليا، يمكن ذكر بعضها كما يلي:

- معيار IPSAS رقم 01 " عرض البيانات المالية": يهدف لبيان طريقة عرض البيانات المالية لأغراض العامة أي الموجهة لدافعي الضرائب، أعضاء الهيئات التشريعية، الدائنين والموردين، الصحافة... من أجل المقارنة بين بيانات المنشأة لفترات سابقة أو البيانات المالية لمنشآت أخرى .

- معيار IPSAS رقم 02 " بيانات التدفق النقدي": يحدد هذا البيان مصادر التدفقات النقدية الواردة والبود التي أنفق عليها النقد خلال فترة تقديم التقارير ورصيد النقد عند نهاية هذه الفترة، الأمر الذي يسهل عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستخدام الأمثل للنقد في مختلف الأنشطة التشغيلية والاستثمارية للمنشأة.

- معيار IPSAS رقم 03 " السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء": يهدف إلى تعزيز مدى ملائمة ومصداقية البيانات المالية الخاصة بالمنشأة وقابلية مقارنة تلك البيانات عبر الوقت مع بيانات منشآت أخرى من خلال فرض معياري على عملية المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات والتقديرات المحاسبية.

- معيار IPSAS رقم 04: أثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي: يسمح بإدخال المعاملات بالعملات الأجنبية وكذا العمليات الأجنبية في البيانات المالية للمنشأة من خلال التعبير عن المعاملات وكذا ترجمة بيانات العمليات الأجنبية إلى عملة تقرير المنشأة .- معيار IPSAS رقم 05 " تكاليف الاقتراض": يتطلب هذا المعيار

التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض على أهما مصروفات كما يتيح كمعالجة بديلة رسملة تكاليف الاقتراض الموجهة مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل معني.

- معيار IPSAS رقم 06 " البيانات المالية الموحدة والمنفصلة ": يطبق هذا المعيار عند عرض البيانات المالية الموحدة لمنشأة اقتصادية تكون تابعة للدولة بشكل كلي أو جزئي .

-معيار IPSAS رقم 07 " الاستثمارات في المنشآت الزميلة": يطبق هذا المعيار على الاستثمارات المشتركة مع شركات أخرى يكون للدولة حق الاحتفاظ بحصة ملكية على شكل حصة مساهمة أو شكل حقوق ملكية رسمي آخر.

- معيار IPSAS رقم 08 " الحصص في المشاريع المشتركة ": يطبق في إعداد التقارير عن أصول والتزامات وإيرادات المشروع المشترك وفي البيانات المالية للمشاركين في المشاريع المشتركة بغض النظر عن الأشكال والهياكل التي تتم بموجبها نشاطات الشراكة .

-معيار IPSAS رقم 09" الايراد من المعاملات التبادلية": الهدف الرئيسي هو تحديد وقت الاعتراف بالإيراد وبيان معالجته المحاسبية، حيث حدد هذا المعيار مختلف أشكال هذه الإيرادات والتي تنصب أساسا على تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانية تقديم خدمة للمنشأة.

- معيار IPSAS رقم 10 "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع: يطبق هذا المعيار على البيانات المالية الرئيسية بما فيها البيانات المالية الموحدة للمنشأة التي تقدم تقاريرها بالعملة الوظيفية التي هي عملة الاقتصاد المفرط التضخم.

- معيار IPSAS رقم 11"عقود الانشاء": يطبق هذا المعيار عند اعتبار الدولة مقاولا يشرف على انجاز كل عقد يهدف إلى إنشاء أصل أو مجموعة أصول مرتبطة فيما بينها.

-معيار IPSAS رقم 12" المخزون": يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون وفق نظام التكلفة التاريخية، حيث تعتبر تكلفة المخزون أصل يدرج ضمن الميزانية العمومية ويرحل حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة به.

يمكن تقسيم معايير المحاسبة الدولية:

1-معايير متعلقة بالميزانية العامة: تضم:

-المعيار 13: عقود الإيجار؛

- المعيار 16: العقارات الاستثمارية ؛

-المعيار 17: الممتلكات والمصانع والمعدات ؛

-المعيار31 : الاصول غير ملموسة ؛

- المعيار12: المخزون؛

- المعيار5: تكاليف الإقراض؛

- المعيار 25: منافع الموظفين.

2-معايير متعلقة بحسابات التسيير:

- المعيار9: الإيراد الناتج عن عمليات التبادل؛

-المعيار23 : الإيراد الناتج عن عمليات غير التبادلية ؛

-المعيار3 : السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء ؛

-المعيار 14 : الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير.

3-معايير متعلقة بالحسابات المجمعة للدولة

-المعيار6: البيانات المالية الموحدة والمنفصلة ؛

-المعيار7: المحاسبة عن الاستثمارات في المؤسسات الزميلة ؛

-المعيار8: الحصص في المشاريع المشتركة.

4-معايير أخرى: مثل:

-المعيار15: الأدوات المالية، الإفصاح والعرض ؛

-المعيار10: التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع ؛

-المعيار18: تقديم التقارير حول القطاعات ؛

-المعيار29: الأدوات المالية، الاعتراف والقياس

أهم المعايير المحاسبية المتبناة في مشروع الإصلاح المحاسبي في الجزائر:¹

من خلال مختلف المعطيات القانونية والمحاسبية التي يتوفر عليها النظام المحاسبي الحالي في الجزائر، ارتأت وزارة المالية تبني جملة من المعايير الدولية التي تتماشى مع الأهداف المسطرة لمشروع الإصلاح المحاسبي والتي تتمحور أساسا حول تبني محاسبة الذمة.

¹ ظريفي نادية، حاج جاب الله أمال، مرجع سبق ذكره، ص ص 231، 232.

وعليه فان أهم المعايير التي تم الشروع في تجسيدها على أرض الواقع تشمل أربعة معايير تتوفر مجمل معطياتها المالية والمحاسبية في النظام المحاسبي الحالي، حيث شملت هذه المعايير:

- معيار IPSAS رقم 01 " عرض البيانات المالية": لقد تم اختيار هذا المعيار من أجل إعادة هيكلة الوثائق المالية والمحاسبية التي يتم إصدارها حاليا لا سيما الميزان الشهري (وفق المعايير الدولية) من أجل تسهيل تحليلها واستغلالها من طرف كل المتعاملين مع الدولة.

- معيار IPSAS رقم 02 " بيانات التدفق النقدي": يعد هذا المعيار من أكثر المعايير سهولة للتطبيق على واقع النظام المحاسبي نظرا لتماشيها مع نظام محاسبة الصندوق المعتمد في المحاسبة العمومية في الجزائر.

- معيار IPSAS رقم 16 " العقارات الاستثمارية": لقد تم اعتماد هذا المعيار من أجل إدراج مختلف عناصر الأصول التي كانت تقيد في دفاتر محاسبية ثانوية ضمن الشكل الجديد لموازنة الدولة من أجل إعطاء صورة واضحة وشاملة على ذمة الدولة ومركزها المالي.

- معيار IPSAS رقم 23 " الإيراد من المعاملات غير التبادلية": يندرج هذا المعيار في إطار الهدف الشامل والمتمثل في الانتقال إلى محاسبة الذمة، حيث يسمح هذا المعيار بتكريس مبدأ الحقوق المثبتة لا سيما في شقه المتعلق بالإيرادات حيث يسمح بتسجيل كل الديون المستحقة للدولة في مجال تحصيل الضرائب بمختلف أنواعها.

أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع في البيئة الجزائرية :

تكمن أهمية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع في الجزائر في تطوير مختلف جوانب النظام المحاسبي العمومي والمتمثلة فيما يلي:¹

-مقاربة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية ؛

-تحقيق الشفافية والمصدقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على المستوى المحلي أو الدولي ؛

- فعالية نظام المعلومات تساعد في الرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية وقياس كلفة خدماتها

-تطبيق منطق الأداء، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات، وإنما

¹ أنظر:

-خالد جعارات، تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المنتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 ، ص 14.

-آسيا قمو، اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائرية في ظل معايير القطاع العام، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، 2012، ص 149 .

تقييدها في جانب الأصول كنفقات تحتلك بمرور الزمن ؛

- تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة ويقصد به كل النواتج أو الإيرادات المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلا لأمر بالتحصيل يكرس حق الدائن العمومي، حيث تعطي قراءة أوضح لمالية الدولة؛
- القضاء على الفساد الإداري من خلال ضبط الموجودات العمومية وتوفير الرقابة على الإنفاق العمومي.

الخاتمة

تعتبر المحاسبة العمومية وسيلة هامة لتنظيم نشاط الوحدات الحكومية الغير الهادفة للربح، كما أنها تعد مصدرا أساسيا لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط المالي، من أجل تسهيل عمليات المتابعة المستمرة والدائمة للوضع المالية ولمعرفة الرصيد المالي المتوفر، ومراقبة إنفاقه، فهي الأداة لحفظ المال العام من سوء الاستخدام.

كما أن المحاسبة العمومية تعتمد على ثلاثة مبادئ أساسية، مبدأ تنظيمي، مبدأ قانوني، ومبدأ تقني، كما تتضمن معايير وإجراءات رقابية أكثر من تلك المستخدمة في الأنظمة الأخرى. لأنها تتعلق بتسيير نفقات وإيرادات الدولة.

تستند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عدة أعوان يسند إليهم مهام وسلطات محددة قانونا والمتمثلة في الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي، بالإضافة إلى هيئات مختلفة حددها القانون، تقوم بالرقابة.

إن تضافر عمل كل هذه الوحدات يساهم في المحافظة على الأموال العمومية، وترشيد استخدامها.

قائمة المراجع

-الكتب:

- قطب إبراهيم محمد، الموازنة العامة للدولة، الهيئة العامة للكتاب، القاهرة، 1978.
- ابراهيم المليجي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، 2002.
- اسماعيل حسني أحمر، " المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة"، دار الميسرة، عمان، الأردن،
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير المحاسبية للقطاع العام، الجزء الأول، طبعة 2010.
- الخطيب خالد شحاتة، زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، 2007.
- المنظمة العربية للعلوم الإدارية، النظام المحاسبي الموحد للدول العربية، عمان، 1980.
- بخراز يعدل فريدة، تقنيات وسياسات التسيير البنكي، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
- بديسي فهيمة، محاضرات في المحاسبة العمومية، مطبوعات جامعة منتوري، قسنطينة، 2001.
- برحماني محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية، 2015.
- جمال لعمارة، منهجية الميزانية العامة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، 2004.
- حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الجزائر، ط2، 2001.
- خديجة الاعسر، اقتصاديات المالية العامة، دار الكتب المصرية، القاهرة، 2016.
- سعد بن محمد الهويل، عبد الله بن علي حمد الحسين، المحاسبة في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2005.
- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2006.
- سويلم محمد، الإدارة والبنوك وصناديق الاستثمار، مؤسسة زهران للطباعة، الأردن، 1996.
- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، 1992.
- عبد الله عبد السلام أحمد وآخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000.
- عطية صلاح سلطان، دور موازنة الأداء والبرامج في دعم قرارات إدارة المالية العامة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، دمشق، نوفمبر 2004.
- محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، النظم المحاسبية الخاصة، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، 2000.
- محمد محمد عبد اللطيف، الأسس الدستورية لقوانين الميزانية، الطبعة الأولى، جامعة الكويت مجلس النشر

العلمي، الكويت، 2007.

-محمدعباسي حجازي، المحاسبة الحكومية في إدارة التنمية الاقتصادية، إصدار المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1988.

-مسعى محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003.

-منصوري الزين، محاسبة عمومية، ص4، متوفر على الموقع:

[/https://www.fichier-pdf.fr/2013/08/14/comptabilite-publique-blida](https://www.fichier-pdf.fr/2013/08/14/comptabilite-publique-blida)

تاريخ الاطلاع 2017/03/03

-وزارة المالية، خمسون سنة من الإنجاز، وزارة المالية، الجزائر، 2013.

-ياسين شواش بشير، المالية العامة المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، وهران، 2008.

- القوانين والمراسيم:

- القانون العضوي 18-15 الصادر في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقانون المالية الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 53.

- قانون 17/84 المؤرخ في 7 جويلية 1984، المتعلق بقانون المالية الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 28.

-المرسوم التنفيذي رقم 92-26 الصادر في 13 جانفي 1992، يتعلق بالحسابات الجارية البريدية للمحاسبين العموميين والوكلاء الإداريين.

-قانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية 35 الصادرة في 1990/08/15.

- مرسوم تنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 52.

-المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإيرادات مراجع باقي الحسابات وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين؛

-مرسوم تنفيذي رقم: 91-313 مؤرخ في 28 صفر عام 1412 الموافق 07 سبتمبر 1991 يحدد إجراءات

المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف.

-مرسوم تنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 يتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

-المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات.

-مرسوم تنفيذي 93-46 المؤرخ في 6 فيفري 1993 يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة.

-المرسوم التنفيذي رقم 98-40 المؤرخ في 01 فيفري 1998 يتعلق بتحويل الاختصاصات والمهام وتسيير الهياكل والوسائل والمستخدمين التابعة لتسيير ميزانية الدولة للتجهيز، ج ر عدد 05 مؤرخة في 04 فيفري 1998.

-الملتقيات:

-خالد جعارات، تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.

-الرسائل والمذكرات:

-شلالى زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، رسالة دكتوراه، العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2013، 2014.

-آسيا قمو، اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائرية في ظل معايير القطاع العام، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، 2012.

-محمد صادق حامد ربابعة، نموذج مقترح لقياس جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي الأردني طبقا للمعايير الدولية، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الأعمال بجامعة عمان العربية، الأردن، 2010.

-لحسن دردوري، سياسة الميزانية في علاج عجز الموازنة العامة للدولة (دراسة مقارنة الجزائر-تونس)، رسالة دكتوراه علوم اقتصادية، جامعة بسكرة، 2013/2014.

LIVRES:

- Boulifa Brahim, Marchés publics, BERTI Éditions, Alger, 2016.
- Chouvel, L'essentiel des finances publiques, Gualino Éditeur, 14ème édition, Paris, 2013.
- François Deruel, Jacques Buisson, Budget et pouvoir financier, Edition Dalloz, Paris 2001.
- Frank Mordacq, Les finances publiques, Presses Universitaires de France, 2ème édition, Paris, 2012.
- HERNU Paul, La comptabilité publique, Gualino éditeur, Issy-Les-Moulineaux, 2017.
- Martinez. Di Malta, Droit budgétaire, LITEC, Paris, 1999.