جامعة يحيى فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع:

دور المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية

جامعة المدية نموذجا

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص تسيير عمومي

إعداد الطالبين:

- ط//ولد عبد الصدوق حناشي
- ط/بلخيرات سبيع

إشراف الأستاذة:

-د/ حيولة إيمان

لجنة المناقشة

- حيولة ايمان	جامعة المدية	مشرفا
- بعيليش شهيرة	جامعة المدية	عضوا ممتحنا
- موساوي وردة	جامعة المدية	عضوا ممتحنا

السنة الجامعية 2020/2019

شكر و عرفان

"كن عالما .. فإن لم تستطع فكن متعلما ،فإن لم تستطع فأحب العلماء ،فإن لم تستطع فلا تبغضهم" .

بعد رحلة بحث و جهد و اجتهاد تكللت بإنجاز هذا البحث، نحمد الله عز وجل على نعمه التي منَ بها علينا فهو العلي القدير ، كما لا يسعنا إلا أن نخص بأسمى عبارات الشكر و التقدير للأستاذ المشرف:

"**حيولة إيمان** " ما قدمته من جهد و نصح و معرفة طيلة انجاز هذا البحث كما أتقدم بالشكر الجزيل لكل من أسهم في تقديم يد العون لإنجاز هذا البحث و إلى كل وقف إلى جانبنا ، ، فلولا وجودهم لما أحسسنا بمتعة العمل و حلاوة البحث ،و لما وصلنا إلى ما وصلنا إليه فلهم منا كل الشكر.

الإهداء

بسم االله الرحمن الرحيم

(قالوا سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا إنك أنت العليم الحكيم) سورة البقرة(32)

صدق الله العظيم

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلى بطاعتك .. ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك .. ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك "الله جل جلاله".

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل أسمه بكل افتخار .. أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثماراً قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد:

والدي العزيز

إلى ملاكي في الحياة .. إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني .. إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب:

أمي الحبيبة

إلى أجزاء ذاتي و حبات وجداني و معقل أماني أخواتي و إخواني إلى كل الأهل والأصدقاء و الزملاء.

إلى كل من سعتهم ذاكرتي و لم تسعهم مذكرتي.

إلى كل هؤلاء أهدي عملي هذا.

أمين

الإهداء

اللهم إذا أعطيتني نجاحا فلا تفقدني تواضعا

أهدي ثمرة جهدي إلى من تكبد عناء رعايتي و سهر الليالي على راحتي وعلمتني المثابرة في الحياة وعدم الفشل " **أمي العزيزة**" وإلى من منحني الشجاعة "**أبي العزيز**" وكل عائلتي وأساتذتي الكرام.

إلى كل زملائي في العمل حيث ساندوني وشجعوني على المثابرة ومواصلة الطريق نحو النجاح .

"**اللهم اجعلني من الذين إذا أعطوا شكروا و إذا أوذوا صبروا وإذا أذنبوا استغفروا**

حناشي

مستخلص:

تناولنا في الدراسة موضوع المحاسبة العمومية ودورها في تسيير وتنفيذ الميزانية للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، حيث أصبح جانب النفقات مشكلة تواجه الدولة في ظل التطورات الحالية ، مع ازدياد الحاجات العامة التي أدت إلى التأثير على الموازنة العامة ، ولا ننسى الدورالمهم للمحاسبة العمومية في تسيير المال العام والمحافظة عليه ، فنجد أنه يتميز بوجود قوانين تحكمه وتضبط و نقصد بهذا قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

إن النفقات و الإيرادات العمومية لا يمكن تنفيذها في وقت قصير و دون تقدير مسبق الانحرافات للتمكن من تنظيم ميكانيزمات توزيعها بأربع مرحلة الاعداد ،مرحلة الترخيص و مرحلة التنفيذ و المراقبة, فاجراءات تنفيذ عمليات النفقات العمومية و الايرادات العامة لابد ان تنتهي بدفع ديون الاجهزة العمومية و تحصيل حقوقها تجاه الغير ضمن ترخيصات المسموح بها في القانون المالي السنوي او التكميلي او المعدل.

يتطلب إعداد وتنفيذ الميزانية القيام بعمليات مالية في أي مؤسسة ذات طابع اداري من طرف شخصين مؤهلين ويتعلق الأمر بكل من الآمر بالصرف والمحاسب العمومي اللذان يراقبان بعضهما البعض في إعداد وتنفيذ الميزانية، حيث كرس لهما قانون المحاسبة العمومية90 -21 مبدأ فصل السلطات بينهما عن طريق تقسيم مهامهما من أجل تحقيق الغرض المنشود في حماية الأموال العمومية إضافة إلى الرقابة المفروضة عليهم أثناء تنفيذيهما لميزانية الدولة.

الكلمات المفتاحية : الميزانية ، تنفيذ الميزانية ، نفقات ، إيرادات ، المحاسب العمومي ,الامر بالصرف.

Extract :in the study we dealt with the issue of public accounting and its role in managing and implementing the budget for public institutions of an administrative nature, as the expenditure aspect has become a problem facing the state in light of the current developments, with the increase in public needs that led to the impact on the general budget, and we do not forget the important role of public accounting in the management of public money And preserving it, we find that it is distinguished by the existence of laws that govern and control it, and by this we mean Law 90-21 relating to public accounting.

The public expenditures and revenues cannot be implemented in a short time and without a prior assessment of the deviations in order to be able to organize the mechanisms of their distribution in four stages of preparation, the licensing phase and the implementation and control phase, so the procedures for implementing public expenditures and public revenues must end with the payment of debts of public agencies and collection Its rights towards third parties within the licenses permitted in the annual, supplementary or amended financial law.

The preparation and implementation of the budget requires carrying out financial operations in any institution of an administrative nature by two qualified persons, and it concerns both the one who orders the exchange and the public accountant who monitor each other in the preparation and implementation of the budget, as the Public Accounting Law 90-21 devoted to them the principle of separation of powers between them by dividing Their duties in order to achieve the desired purpose in protecting public funds in addition to the control imposed on them during their .implementation of the state budget.

Client: Budget, budget execution, expenditures, revenues, public .accountant, ordering disbursement.

الـفـهـرس

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
الشكر والعرفان	
الإهداء	
الملخص (بالعربية والإنجليزية)	
الفهرس	8
فهرس الجداول والأشكال	8
مقدمة	أ
الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة العمومية	
تمهيد الفصل الأول	**02**
المبحث الأول : مدخل إلى المحاسبة العمومية	**03**
المطلب الأول : مفهوم المحاسبة العمومية	**03**
المطلب الثاني: أهداف المحاسبة العمومية	**07**
المطلب الثالث : خصائص المحاسبة العمومية	**09**
المبحث الثاني : مبادئ و قواعد المحاسبة العمومية و مجال تطبيقها	**11**
المطلب الأول : مبادئ المحاسبة العمومية	**11**
المطلب الثاني : قواعد المحاسبة العمومية	**12**
المطلب الثالث : مجال تطبيق المحاسبة العمومية	**13**
المبحث الثالث : أعوان المحاسبة العمومية	**14**
المطلب الأول : الآمر بالصرف	**15**
المطلب الثاني: المحاسب العمومي	**19**
المطلب الثالث : مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي	**28**
خلاصة الفصل الأول	**32**

الفصل الثاني : الإطار النظري للميزانية العامة	
تمهيد الفصل الثاني	**34**
المبحث الأول : عموميات حول الميزانية العمومية	**35**
المطلب الأول : نشأة ومفهوم الميزانية العمومية	**35**
المطلب الثاني : مبادئ الميزانية	**39**
المطلب الثالث : أنواع الميزانية العامة	**42**
المبحث الثاني : تقسيمات وآثار ودورة حياة الميزانية	**44**
المطلب الأول : تقسيمات الميزانية العامة	**44**
المطلب الثاني : دورة حياة الميزانية	**49**
المطلب الثالث : أهمية وأهداف الميزانية العامة	**52**
المبحث الثالث: آثر المحاسبة العمومية على تنفيذ الميزانية	**56**
المطلب الأول : تنفيذ عمليات النفقات	**56**
المطلب الثاني : تنفيذ عمليات الإيرادات العمومية	**65**
المطلب الثالث : الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة	**69**
خلاصة الفصل الثاني	**73**
خاتمة	**75**
قائمة المراجع	**79**

فهرس الجداول والأشكال

قائمة الاشكال

الفصل	الرقم	اسم الشكل	الصفحة
1	01	أصناف المحاسبة العمومية في الجزائر	16
2	02	خصائص الميزانية العمومية	28

مقدمة

يشيد عالمنا اليوم تحولا في حياة وفلسفة الدول والتوجه نحو التوسع في التطبيق الديمقراطي لنظم الإدارة العمومية لإدارة تحديات التنمية الوطنية والمحمية ، ما فرضت حتمية التغيير على الدول القيام بمجموعة من التغييرات والإصلاحات على مختلف الأصعدة والمستويات لاسيما في مجال المالية العامة، فبرزت صورة تطوير المحاسبة العمومية كأداة لترشيد وعقلنه تسيير الأموال العمومية وكذا إعطاء صورة واضحة ومتكاملة لنشاط الدول.

حيث تعتبر المحاسبة العمومية نظام خاصا للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي لوحدات القطاع ذات طابع الإداري أو غير الربحي ،وترتبط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية ذات الطابع المالي ،ففي الجزائر نجد أنه خصها المشرع الجزائري بإطار قانوني خاص ومستقل بداية من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية ،الذي يسعى إلى آليات تحصيل الإيرادات وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية ،في ظل احترام تبويب الميزانية العامة للدولة عن طريق أعوانها والمتمثلين في الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ،وفرض رقابة مستمرة عليهم وتحديد صلاحياتهم ومسؤوليتهم عند تنفيذ المعاملات المالية لوحدات القطاع العام ،لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومطابقتها لأنظمة والقوانين المعمول بها ،وحماية المال العام من اختلاسات والتبديد إضافة إلى تحقيق الاقتصاد والرشادة في استعمال الموارد العمومية ،وبالتالي فإننا نرى لابد من تبني نظام محاسبي سليم يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة ،وفي الوقت المناسب لمسئولين من أجل اتخاذ قرارات الاقتصادية المناسبة وتوظيفها لأغراض المساءلة .

/الإشكالية :

على ضوء ما تقدم تبرز لنا الإشكالية التالية:

فيما يمثل دور المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية على مستوى المؤسسات ذات الطابع الإداري؟

وللإحاطة بهذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ❖ ماهية المحاسبة العمومية ؟
- ❖ من هم أعوان المحاسبة العمومية وفيما تتمثل صلاحياتهم ؟
- ❖ ماهية الميزانية العمومية ؟ وكيف يتم إعدادها، تنفيذها والرقابة عليها ؟

2/الفرضيات:

تطلبت دراستنا للموضوع طرح الفرضيات التالية:

– إن المحاسبة العمومية عبارة عن قوانين وأنظمة معمول بها ،هدفها توثيق العمليات المالية التي تقوم بها الدولة من تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛

–إن إعداد وتنفيذ الميزانية يتم من طرف شخصين معنويين متكاملان لكنهما مستقلان في المسؤولية؛

–إن الرقابة المطبقة على الميزانيات العمومية كثيرة ومتنوعة، وهذا من أجل محاربة الاختلاس والتبديد للمال العام مما يؤدي إلى ترشيد الإنفاق الحكومي.

3/أهمية الموضوع:

تظهر أهمية موضوع الدراسة من الأهمية الكبيرة التي توليها جل دول العالم لتسيير ميزانياتها السنوية ،وضمان توزيعها على الهؤسسات التابعة لها بشكل متوازن من أجل القيام بالإنفاق العام الذي يعود بالنفع العام ،والجزائر على غرار باقي

الدول أعطت أهمية كبرى للمحاسبة العمومية باعتبارها تمثل أهم حلقة في النظام المال للدولة ،وذلك لتغطية مختلف نفقاتها ومتطلباتها في سياق الكفاءة من طرف الأعوان المكلفين بها والتسيير الرشيد ،ومحاربة كل أشكال الفساد المالي و الإداري ونخص بذكر أن دور المحاسبة العمومية في تحصيل الإيرادات ودفع النفقات وترشيدها في القطاع العام ،حيث أكدت الحكومة على ضرورة الإدارة الرشيدة للموارد في ظل سياسة ترشيد النفقات التي تنتجها.

4/أهداف الدراسة:

بالإضافة إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة تهدف هذه الدراسة إلى:

-بيان أهمية واقع المحاسبة العمومية في الجزائر ،إضافة إلى القوانين والأنظمة التي تحكمها؛

-التعرف على الأعوان المكلفين بإعداد وتنفيذ الميزانية والرقابة عليها؛

-ترشيد النفقات من خلال سن القوانين وتحديد المسؤوليات وتفعيل عملية الرقابة؛

-محاولة معرفة كيفية إعداد وتنفيذ الميزانية ،والرقابة عليها لبعض المؤسسات العمومية في الجزائر.

5/أسباب اختيار الموضوع:

تمثلت أهم الأسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع فيما يلي:

-الارتباط الوثيق للموضوع بمجال تخصصنا (تسيير عمومي)؛

-أهمية الموضوع من حيث الطرح وخاصة بعد التحيين في القوانين والأنظمة التي تحكمه وخاصة قانون المالية لسنة 2017؛

-إثراء مكتبة الكلية بالمراجع ولو بشكل بسيط حول هذا الموضوع لزملائنا الطلبة

الاهتمام المتزايد بهذا الموضوع في ظل ما تعانيه الدول من عجز دائم في ميزانياتها في الآونة الأخيرة؛

-الميول والرغبة الشخصية في تناول هذا الموضوع.

6/المنهج المتبع:

بالنظر إلى طبيعة الموضوع محل الدراسة، ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة، وإثبات الفرضيات المتبناة، قمنا باستعمال المنهج الوصفي فيما يتعلق بالمفاهيم العامة التي شكلت مدخلا للدراسة والمتعلقة بالمحاسبة العمومية من خلال أهميتها ،خصائصها ،ومقارنتها مع المحاسبة المالية ،وعرض لكيفية إعداد وتنفيذ الميزانية والرقابة عليها بإسقاطها على بعض المؤسسات العمومية في الجزائر.

7/الدراسات السابقة:

خلال عملية البحث و جمع المراجع وجدنا بعض المواضيع التي لها علاقة موضوع هذه الدراسة وهي كما يلي:

– شلال زهير،أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بتنفيذ العمليات المالية للدولة ،أطروحة دكتوراه شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،تخصص تسيير المنظمات ،الموسم الجامعي 2014/2013. تناول في هذه الدراسة مفاهيم حول المحاسبة العامة و الآمر بالصرف

ليتيم عبد الغني،" إجراءات تنفيذ ميزانية عمومية و المكلفون بها" ،مذكرة تخرج بقسم المالية ،مدرسة الوطنية لإدارة ،الجزائر ،الموسم الجامعي 1998–1999 تناولت الدراسة المرحلة الإدارية لتنفيذ النفقات (مرحلة الالتزام و تصفية و الامر بالدفع و الدفع)

-إجراءات تنفيذ الميزانية في المؤسسات العمومية دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية لولاية مستغانم عدة بن عطية عمر2017/2016 تناول حول الرقابة على تنفيذ الميزانية

8/ محتويات الدراسة:

للإجابة عن إشكالية هذه الدراسة ومختلف الأسئلة المطروحة سابقا واختبارا للفرضيات ووصولا لتحقيق أهدافها وإيضاح أهميتها، اقتضت الضرورة تناول الموضوع في فصلين كل فصل به ثلاث مباحث تسبقهم مقدمة وتليهم خاتمة.

تتضمن ملخصا شاملا للبحث وأهم النتائج المتوصل إليها وكذا التوصيات إلى جانب الآفاق المستقبلية للدراسة.

وسيتناول الفصل الأول المسمى بالإطار **النظري للمحاسبة العمومية** ،تناولنا في الفصل الأول ثلاث مباحث في المبحث الأول مفهوم المحاسبة العمومية والمبحث الثاني أهداف المحاسبة العمومية ،والمبحث الثالث خصائص المحاسبة العمومية ،أما الفصل الثاني فتطرقنا في المبحث الأول إلى عموميات حول الميزانية العامة والمبحث الثاني إلى تقسيمات ودورة حياة الميزانية ،وأهميتها وأهدافها والمبحث الثالث إلى آثار المحاسبة العمومية على تنفيذ الميزانية.

الـفـصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة العمومية

تمهيد:

تطور مفهوم المحاسبة العمومية ليتلاءم مع التطور الحاصل في دور الدولة ووظائفها في الحياة الاقتصادية ،وما ترتب عليها من ازدياد في حجم النفقات وتنوع مجالاتها ،إضافة إلى تطور حجم الإيرادات وتنوع مصادرها وانعكاس ذلك على نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي بحيث أصبحت المحاسبة العمومية أداة مهمة لمراقبة وتقييم أداء وحدات القطاع العام في تسيير المال العام ،حيث تعد مصدرا مهما للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرار.

وفي هذا الإطار ،تعتبر المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح ،حيث أن خصائص تداول المال العام فرضت العمل على تأسيس إطار نظري مستقل لتكييف الممارسات وأسس القياس المحاسبي ،مع مميزات نشاط الوحدات الحكومية بهدف الرفع من جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحقيق الشفافية والإفصاح الكامل والدقيق عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة ،عن طريق إصدار معايير محاسبية تهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي والاستفادة من مزايا المحاسبة في القطاع الخاص وتكييفها قدر المستطاع مع خصائص نشاط وحدات القطاع العام لتطوير نظام محاسبي فعال يرتقى لتلبية حاجيات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية الحكومية ،من خلال ما سبق سنتناول في هذا الفصل الإطار النظري للمحاسبة العمومية وفق ثلاثة مباحث كالآتي:

المبحث الأول : مدخل إلى المحاسبة العمومية.

المبحث الثاني : مبادئ و قواعد المحاسبة العمومية.

المبحث الثالث : أعوان المحاسبة العمومية.

المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة العمومية

تعد المحاسبة العمومية فرعا من فروع المحاسبة لها أساس نظري تعتمد عليه، بحيث تحكمها مجموعة من القوانين والنصوص التشريعية والتقنية، والتي تسعى من خلالها إلى تسيير الأموال العمومية والرقابة عليها، ولهذا فهي تتميز بمجموعة مبادئ و إجراءات، ولها مجال استخدام يتمثل في الوحدات الإدارية للدولة ومختلف أجهزتها، وسنحاول في هذا المبحث توضيح ماهية المحاسبة العمومية من خلال التطرق إلى مفهومها في المطلب الأول، أهداف المحاسبة العمومية في المطلب الثاني وخصائص المحاسبة العمومية في المطلب الثالث.

المطلب الأول : مفهوم المحاسبة العمومية

ارتبط نشوء المحاسبة العمومية بعاملين أساسين تمثل في تطور مفهوم المحاسبة و نشأة الدولة التي تقتض ي قيامها بتقديم الخدمات العامة للمواطنين و الحصول على الموارد اللازمة لتمويل هذه الخدمات،مما أدى إلى إيجاد وسيلة تستطيع الدولة من خلالها تنظيم الموارد والنفقات العامة و المراقبة على المال العام و كانت هذه الوسيلة هي المحاسبة العمومي.

الفرع الأول : نشأة المحاسبة العمومية

مر نظام المحاسبة العمومية بمراحل مختلفة أثناء الاستعمار وبعد الاستقلال إلى غاية إيجاد قانون يحدد الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية وشملت هذه المراحل ما يلي:

أولا/ مرحلة الاحتلال:

كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضعا لنظام الفرنسي، حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية، التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا بصفة عامة لاسيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862 ، المتضمن المحاسبة العمومية. بالإضافة إلى المرسوم رقم 50 – 1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 والمتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.

ثانيا/ مرحلة بعد الاستقلال:

قامت الجزائر في هذه المرحلة بالعمل على اصدرا مجموعة من النصوص ألتنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري، ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد لالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة محاسب عمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية[1].

بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات، أو ا لمناشير ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم المحاسبي، ومن أهمها التعليمة العامة لسنة 1967 التي تعرف حسابات الخزينة وتحدد كيفية استعمالها، التعليمة رقم 16 المؤرخة في12 /1968/10 المتعمقة بمجموعة حسابات الخزينة.

ثالثا/مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية:

تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في05 جويلية 1973 ،تطبيقا لأحكام الأمر رقم 73-29 المؤرخ في 05 جويلية 1975 وأصدرت أحكام تشريعية متعمقة بالمحاسبة العمومية، ولا سيما تلك الواردة في القانون المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 ، كما تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي عد وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية، والجامع لمبادئها وقواعدها، والمرجع الأول والأساسي لها.

رابعا/ مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية:

تعد هذه المرحلة بداية ظهور الإطار القانوني الذي يحك المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رق90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 بالإضافة إلى

[1] حامد عبد المجيد دراز، ،**مبادئ المالية العامة،الدار الجامعية ،الاسكندرية، 1988**، ص133

المراسيم التنفيذية المتعلقة بأشخاص المحاسبة العمومية المتمثلة فيما يمي :-المرسوم التنفيذي رقم91-311المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين[1].

-المرسوم التنفيذي رقم91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 ،والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون و كيفياتها ومحتواها.

-المرسوم التنفيذي رقم91-314المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

في هذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة، بصدور التعليمة رقم078 في 17 أوت 1991 من اجل تسيير دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث أن لكل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف ومسئولياتي ونطاق عملي والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم[2] .

الفرع الثاني : تعريف المحاسبة العمومية

لقد تم تعريف المحاسبة العمومية بعدة تعريفات يمكن ذكر منها ما يلي:

المحاسبة العمومية هي" المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل تبويب العمليات المالية ،في وحدات الجهاز الحكومي ،ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار ،وتوصيلها إلى الجهات ذوات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك"[3].

وقد عرّفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها" المحاسبة التي تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام[4].

[1] حامد عبد المجيد دراز ،مرجع سابق ،ص133.

[2] Ministère de finance, **nomenclature des comptes du trésor**, direction général de trésore, 1992, p: 09.

[3] إسماعيل حسين احمرو ،**المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة** ،دار الميسرة ،عمان ،الأردن ،2003 ،ص 35.

[4] صلاح الدين عبد المنعم مبارك ،**المحاسبة العمومية مدخل معاصر** ،دار المطبوعات ،الإسكندرية ،2008 ،ص05.

كما يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها" فرع من فروع المحاسبة يشمل المبادئ والقواعد التي تبحث في مجال تحليل وتسجيل وتبويب عمليات تحصيل الموارد الحكومية وصرفها وإعداد التقارير والقوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة وتظهر نتائجها [1]".

وفي تعريف آخر للمحاسبة العمومية أنها" نوع من المحاسبة المالية تطبقه الوحدات الإدارية الحكومية جميعها بهدف تحقيق الرقابة على نشاط هذه الوحدات والتقرير عن الاستخدامات والموارد ،مع خدمة أغراض التخطيط ووضع الموازنة العامة للدولة[2].

كما تعرف المحاسبة العمومية أيضا بأنها" مجموعة من القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الميزانية العامة للدولة ،وهذه الأخيرة تخرج من زاوية كونها اعتمادات ينبغي صرفها في الأغراض المخصصة كما أنها من زاوية أخرى تمثل إي إيرادات ينبغي تحصيلها ،وتخضع كلا من إجراءات الصرف والتحصيل لقوانين وتشريعات قائمة تفسرها وتوضحها مجموعة من القواعد الصادرة لأجهزة الصرف والتحصيل والتي تحدد كيفية القيد في السجلات المحاسبية المعمول بها في جميع الوحدات الحكومية[3].

وفي تعريف آخر تعتبر المحاسبة العمومية بأنها" مجموعة القواعد التي تنظم وتقنن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية.

وبالتالي يمكن تقديم ثلاثة مفاهيم للمحاسبة العمومية:

-**المفهوم التقني** : ويقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها.

-**المفهوم الإداري** : وهو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظيم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي.

---

[1] حسام أبو العلي الحجاوي، **الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية**، دار الحامد، عمان، 2004 ، ص18 .

[2] ليلى فتح الله ،إبراهيم حماد محمد ، **الموازنات والمحاسبة الحكومية** ، مطابع الدار الهندسية ، مصر، 1999 ، ص171 .

[3] محمد العزيز أبو رمان، **نظرية المحاسبة الحكومية**، مكتبة الأنجلو المصرية ، 1982 ، ص08.

-**المفهوم القانوني:** وهو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والآمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة[1]"

كما تعرف المحاسبة العمومية كذلك بأنها تعبر عن" القواعد التي تلتزم بها الجهات الإدارية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة ،وتأشيراتها وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تجريها وقواعد الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلي ،وإظهار وتحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات [2]."

وقد ورد في دليل المحاسبة العمومية الصادر عن الأمم المتحدة بأنها تعتبر"أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات الحكومية ،وأغراض الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية وبالموجودات المختلفة ،وتصنيف البيانات لاستخدامها لأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة[3].

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة العمومية:

بما أن المحاسبة العمومية نظام تسيير وإعلام ومراقبة فهي تحقق أهدافها نذكر منها [4]:

الفرع الأول : حماية الأموال العمومية

إن حماية الأموال العمومية تمثل هدفا رئيسيا بل غاية جوهرية بالنسبة لنظام المحاسبة العمومية فهذا النظام ومنذ بداية تشكله خلال القرن الثالث عشر (في فرنسا خاصة) ،قد ارتكز على مفهوم الأموال العامة ،وبالتالي فإن مبرر وجوده واستمراره على الرغم من تعقده وثقله بالنسبة للبعض ظل مرتبطا باستجابته إلى الحرص على حماية هذه الأموال من كل ما يمكن أن تتعرض له من أشكال التلاعب والغش الاختلاس التبذير.

[1] J .C.Martinet et P. Dimalta, **Droit budgétaire**, LITC, Paris, 1999, p : 775.

[2] محمد عادل إلهامي والسيد أحمد السقا، **المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية مدخل معاصر**، كلية التجارة جامعة طنطا ،مصر، 2005-2006، ص24.

[3] رأفت سلامة محمود، **المحاسبة الحكومية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011 ، ص 14.

[4] مسعى محمد ،**المحاسبة العمومية** ، **المحاسبة العمومية**، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عين مليلة، الجزائر،ص 14.

الفرع الثاني : ضمان ترخيص واحترام ترخيصات الميزانية

من الواضح أن ميزانية الهيئات العمومية تعد وثيقة أساسية في تقدير إيرادات ونفقات هذه الهيئات للسنة المالية ،وترخص لها على التوالي بتحصيلها وصرفها وذلك طبقا للقوانين والأنظمة سارية المفعول ،وإذا كانت المسائل المتعلقة بكيفيات وإجراءات تحضير الميزانية وتقديمها لهيئة المداولة المعنية للتصويت والمصادقة عليها تدخل ضمن المجال الواسع للمال العام ،إذن فإن الدور الحاسم للمحاسبة العمومية ينص على تنفيذ ومراقبة العمليات المتصلة بذلك الإجراء لهذا التنفيذ في إطار التقنيات المحاسبية المعمول بها.

الفرع الثالث : حسن تسيير الهيئات العمومية

إذا كان الهدفان السابقان يعدان ضمن أهداف التقليدية للمحاسبة العمومية ،فإن اهتماماتها الآن بقضايا تسيير الهيئات العمومية من أجل تحسين أدائها يعتبر هدفا أساسيا تسعى لتحقيقه من خلال التطور الذي بدأت تشهده ،ولاسيما في المستوى التقني وذلك باقترابها شيئا فشيئا من المحاسبة الخاصة ومحاولة الاعتماد البعض على أساليبها وتقنياتها وإن المحاسبة العمومية تسمح بما يلي[1]:

- معرفة المركز المالي للهيئات العمومية ؛
- حساب كلف الأسعار ومرد وديتي الخدمات؛
- تحديد النتائج السنوية ؛
- دمج العمليات المالية ونتائج المحاسبة الوطنية .

الفرع الرابع : تحقيق الرشادة في الإنفاق

إذا كانت الرشادة في الإنفاق هدف في التحقيق الصرف بأقل تكلفة ممكنة فقد وجب من باب أولى مراعاتها في تسيير الهيئات العمومية وتقييد مسيري هذه الهيئات بها كمبدأ جوهري

[1] طاهر رزوق ،**تأدية النفقات العامة** ،كتب مفيدة في المحاسبة العمومية ،سنة 2011 ،ص12.

في استعمال الأموال التي وضعت تحت تصرفهم ومنه فإن تفادي تبذير الإيرادات في النفقات باهظة الثمن أو مصروفات زائدة أو غير معتبرة في الميزانية جعلها تغطى النفقات تغطية كاملة ويعد هذا هدفا رئيسيا بالنسبة للمحاسبة العمومية.

الفرع الخامس : توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة

وهي الرقابة علة الموارد الاقتصادية المخصصة للوحدات الحكومية والمحافظة على هذه الموارد ،وذلك باستخدام المعلومات والأدوات التي يوفرها النظام المحاسبي من خلال الدليل المحاسبي ،وكذا اللوائح المالية التي تحدد الضوابط المختلفة للتصرف في الموارد والإجراءات اللازمة ونظام الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية ،ويطلق على هذا النوع من الرقابة المالية.
حيث توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات إذ تعد هذه المعلومة في شكل تقارير دورية أو لأغراض محدودة وتقيد هذه المعلومات في مجالات التالية:

أ) المقارنة بين التكاليف والإيرادات للعام الحالي بالأعوام السابقة ومع ما يتوقع مستقبلا؛

ب) تحديد حجم الموارد اللازمة لتحقيق السياسات المرجوة؛

ت) تقييم عمليات التحصيل للإيرادات واقتراح أساليب وطرق لزيادة فعلية عملية التحصيل.

المطلب الثالث : خصائص المحاسبة العمومية

تتميز المحاسبة العمومية بمجموعة من الخصائص التي نوجزها في التالي[1] :

الفرع الأول : المحاسبة العمومية إطار محاسبي مميز

المحاسبة بصفة عامة هي نظام معلومات و إطار تنظيمي الذي يسمح بتسجيل معطيات رقمية للمؤسسة أصول وخصوم و نتيجة الدورة ووضعية المؤسسة واتجاه الغير وكذا كيفية تكوين التكاليف والأسعار ،كما إن المحاسبة تقليديا كانت تطلق عليها محاسبة الصندوق حيث كانت موجهة باتجاه المراقبة المجددة للنفقات والوقاية من التهرب وتحويل الأموال وسرقتها

[1] حسين الصغير ، **دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية** ، دار المحمدية العامة ،الجزائر ، 2001 ،ص 111.

وتبديد المال العام أما النظرة الحالية للمحاسبة العمومية فهي تتعدى هذا المفهوم التقليدي وتتجه نحو تقريب محاسبة الدولة والهيئات التابعة لها من المخطط المحاسبي الوطني.

الفرع الثاني : المحاسبة العمومية هي فرع متخصص

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في القانون المالي الجزائري ،حيث أن استقلالية قانون المحاسبة العمومية أصبح حقيقة جلية إذ أن تضاف لقواعد خاصة بها في تسيير العلاقات الداخلية للهيئات وتعتبر هذه القواعد منظمة ومرقمة للعمليات المالية لدى الهياكل و مؤسسات الدولة[1].

الفرع الثالث : المحاسبة العمومية مزيج من القواعد القانونية والقواعد التقنية

أولا/القواعد القانونية:

يعتبر القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه ،وهو المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر ويسمى عادة بقانون المحاسبة العمومية [2] ،كما وجدت عدة أحكام تشريعية بالمحاسبة العمومية والتي تتمثل في الدستور.

ثانيا/القواعد التقنية:

كما أن هناك قواعد تقنية خاصة بالمحاسبة العمومية وخاصة فيما يتعلق بالعمليات المالية للهيئات العمومية في تحديد كيفيات وطرق تسجيل هذه العمليات وعرض البيانات والحسابات الخاصة بها، وتكون هذه القواعد التقنية في أغلب الأحيان محددة في مجموعة من التعليمات والتوجيهات الصادرة من الجهة المختصة والمتمثلة خاصة في وزارة المالية[3].

[1] قندوسي عوالي ، **دور المحاسبة العمومية في تسيير المؤسسات التربوية** ،مذكرة ماستر ،جامعة مستغانم ،الجزائر ،الموسم الجامعي 2016-2017 ،ص07.

[2] القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية الجريدة الرسمية رقم 35 الصادرة بتاريخ 1990/08/15.

[3] مسعى محمد ،**المحاسبة العمومية** ، **المحاسبة العمومية**، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عين مليلة، الجزائر،ص 11.

المبحث الثاني : مبادئ و قواعد المحاسبة العمومية و مجال تطبيقها

إن التسيير المالي لهيئات و الإدارات العمومية يخضع لمعايير خصوصية التي تنشأ من خلال نظام المتبع والنصوص القانونية والممارسة الميدانية ،ويبقى وضع هذه المبادئ حيز التطبيق شرطا أساسيا لكل مرحلة من المراحل التي تخص مجال تطبيق المحاسبة العمومية ،ومن الضروري عرض هذه المبادئ والقواعد و مجال تطبيق هذه المحاسبة.

المطلب الأول : مبادئ المحاسبة العمومية

تقوم المحاسبة العمومية على عدة مبادئ من أهمها ما يلي:

الفرع الأول : مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي

يقصد به أنه لا يمكن للآمر بالصرف القيام بالمهام المنوطة بالمحاسب العمومي بمعنى أن يكون الآمر بالصرف والمحاسب العمومي شخصان متميزين ،يراقب الثاني منهما العمليات التي يقوم بها الأول ،وينتج عن هذا المبدأ انه لا يجوز أن يخضع المحاسب العمومي لسلطة الآمر بالصرف الوظيفية.

وتنص قوانين المحاسبة العمومية على أنه تتنافى وظيفة المحاسب العمومي مع وظيفة الآمر بالصرف وذلك حسب المادة **55** من القانون **21/90**" **تتنافي وظيفة الآمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي** "[1].

الفرع الثاني : مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

بمعنى خلط جميع النفقات والإيرادات التي تم تحصيلها لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كل النفقات العامة دون تمييز ،إلا في بعض الحالات والتي نصت عليها المادة 08من القانون رقم 84-17 " لا يمكن أي إيراد لتغطية نفقة خاصة تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز "غير انه يمكن أن ينص قانون المالية صراحة

[1] بلعروسي أحمد اليتجاني ، **قانون المحاسبة العمومية** ،دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ،الجزائر ،2011 ، ص4 .

على تخصيص الموارد لتغطية بعض النفقات ،وتكتسي هذه العمليات حسب الحالات الأشكال التالية : الميزانيات الملحقة ،الحسابات الخاصة للخزينة ،الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الإعتمادات" [1].

الفرع الثالث : المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي

المحاسب العمومي مسؤول مسؤولية شخصية ومالية على العمليات الموكلة له وعن كل خطأ يرتكبه ،أثناء تنفيذه لمختلف العمليات المالية وهذا حسب نص المواد (41-46) من قانون 90-29 حيث نصت المادة 41 : "تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى تاريخ انتهاء مهامه ،غير أنه لا يمكن إقحام هذا المسؤولية بسبب تسيير أسلافه إلا في العمليات التي يتكفل بها بعد التحقيق دون تحفظ أو اعتراض عند تسليم المصلحة الذي يتم وفق كيفيات تحدد عن طريق التنظيم" [2].

المطلب الثاني : قواعد المحاسبة العمومية

تتمثل مراجع قواعد المحاسبة العمومية في النصوص التشريعية والتنظيمية والتي يكون مصدرها الدستور ،القوانين ،الأوامر ،المراسيم والاجتهاد القضائي ، حيث ترتكز المحاسبة العمومية على المزج بين نوعين من القواعد ، قواعد قانونية وأخرى تقنية:

الفرع الأول : القواعد القانونية

تتشكل من النصوص التشريعية والنصوص التنظيمية التي يتم إصدارها لتأطير التسيير المالي للمرفق العمومي ، أهمها[3]:

- القانون رقم 90-21 الصادر في 15 أوت 1990 المتعلق بقانون المحاسبة العمومية؛
- القانون رقم 84-17 الصادر في 07 جويلية 1984 في بعض من بنوده؛

[1] بلعروسي أحمد اليتجاني ،مرجع سابق ،ص 11.

[2] الجريدة الرسمية العدد 35 الصادرة بتاريخ 1990/08/15 المادة 41 من قانون 21/90.

[3] العربي بوعمران محمد ،**دروس في المحاسبة العمومية** ،الأوراق الزرقاء ،الجزائر، 2017 ، ص16 .

– القانون المالي السنوي الذي لا يخلو من توجيهات في هذا الصدد.

الفرع الثاني : القواعد التقنية:

هي تلك القواعد التي تهدف البيان أو وصف العمليات المالية للهيئات العمومية وعرض الحسابات المتعلقة بها ،وتكون في اغلب الأحيان محددة في مجموعة من التعليمات الصادرة من وزارة المالية[1].

تكون هذه القواعد سجل تعديل دوريا حسب ما تقتضيه الضرورة ، أهمها [2] :

– التعليمة W2,W1 للميزانية الولاية؛

– التعليمة C2,C1 للميزانية البلدية؛

– التعليمات الخاصة بقطاع الصحة؛

–التعليمات الخاصة بميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

المطلب الثالث : مجال تطبيق المحاسبة العمومية

بصفة عامة يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح ،والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة ،بعض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة ،حيث تمول نشاطها من الإعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة ،وعلى هذا الأساس فإن المحاسبة العمومية تطبق في "وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة "[3] .

بناء على ذلك يمكن الاستنتاج أن كل هيئة عمومية تستفيد من الميزانية العامة الدولة تخضع بالضرورة لأسس وأحكام المحاسبة العمومية ،حيث" تطبق المحاسبة العمومية في

[1] لوني نصيرة ،**محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية** ، موجهة لطلبة سنة ثانية ماستر حقوق ، البويرة ،الجزائر،2013 ، ص4 .

[2] العربي بوعمران محمد ،مرجع سابق ،ص16.

[3] عبد الله عبد السلام أحمد و آخرون ،**أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات** ،مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ،القاهرة ،2000 ،ص 2.

وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة ،وهي وحدات تقدم خدمات للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة ،كما أنها بصفة عامة تشتمل على الوحدات الإدارية التي تخضع للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث تدبير الأموال وتحديد طرق إنفاقها "[1].

أما في الجزائر ،فقد حصر المشرع مجال تطبيق المحاسبة العمومية وفقا لأحكام المادة الأولى من القانون رقم 90-20 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية ،والتي تنص على أن أسس وقواعد المحاسبة العمومية تطبق على تنفيذ الميزانيات الآتية:

-الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة؛

-الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري ، المجلس الشعبي الوطني ،مجلس الأمة ومجلس المحاسبة؛

-العمليات المالية للميزانية الملحقة؛

-العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات والبلديات)؛

-المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

وبناء على ذلك ،يمكن الاستنتاج بأن مجال اختصاص المحاسبة العمومية يمتد ليشمل مختلف وحدات القطاع العام التي تستفيد من ميزانية عمومية لتمويل نشاطها بهدف تحقيق خدمة عامة.

المبحث الثالث : أعوان المحاسبة العمومية

تسند مهمة تنفيذ العماليات المالية للدولة إلى عدة أعوان يختص كل منهم إلى مهام وسلطات محددة قانونا ،حيث يمكن التمييز بين أصناف أعوان المحاسبة العمومية والمتمثلين

[1] لؤي وديان وزهير الحدوب ، **المحاسبة الحكومية** ،دار البداية ناشرون وموزعون ،عمان ،2010، ص 35.

في كل من الأمر بالصرف ،المحاسب العمومي والمراقب المالي إضافة إلى مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

وحسب ما جاء به قانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بقانون المحاسبة العمومية فإن الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية هم الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وعلى الرغم من الدور الفعال الذي يلعبه المراقب المالي في تنفيذ النفقات العمومية إلا أن القانون 21/90 لم يمنحه صفة عون مكلف بالتنفيذ بل أدمجه في الباب الخاص بالرقابة ،وتدخل هؤلاء الأعوان من عمليات تنفيذ النفقات العمومية يكون على مختلف مراحلها بشكل منظم ومحدد قانونا وهذا من أجل إعطاء أكثر شفافية في تسيير الأموال.

المطلب الأول : الآمر بالصرف

يعتبر الآمر بالصرف مسير يعين على رأس هيئة عمومية له مهام إدارية وأخرى مالية في إطار تنفيذ ميزانية الهيئات العمومية المكلف بتسييرها ،ويتناول هذا المطلب دراسة وطبيعة نشاط الآمر بالصرف من منظور المحاسبة العمومية عن طريق عرض عدة عناصر المتمثلة في تعريفه ،تصنيفه مهامه ومسؤولياته.

الفرع الأول : تعريف الآمر بالصرف

الآمر بالصرف هو موظف يتصرف باسم ولفائدة الدولة ،يعين مسؤول عن تسيير مرفق عام حيث يضطلع بمهام مالية مكملة لنشاطه الإداري لأنه المسؤول المكلف بتنفيذ ميزانية المرفق العام الذي وغالبا ما يعرف الآمر بالصرف في وحدات القطاع العام بصفة (المدير) ،ولكن ليس لكل مدير صفة الآمر بالصرف لأنه يشترط أن يمتلك هذا الأخير صلاحيات مالية تمكنه من تنفيذ الميزانية وبالتالي كل مسؤول لا يمتلك صلاحيات مالية لا يعتبر آمر بالصرف ،لأن ممارسة الصلاحيات المالية هي التي تسمح للآمر بالصرف تحديد مجال صرف المال العام ،سواء من حيث طرق التعاقد مع المتعاملين الاقتصاديين ،السعر ،الكمية ،أو نوع السلع

والخدمات التي يريد اقتنائها وذلك في حدود الإعتمادات المرخصة وفق أبواب الميزانية ،وفي ظل احترام القوانين والتنظيمات المعمول بها من خلال المهام الموكلة له ،"حيث يعتبر آمر بالصرف كل عون معين قانونا لتنفيذ إجراءات الالتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات ،والقيام بإجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات"[1] .

الفرع الثاني : تصنيف الآمرين بالصرف

تم تحديد أصناف الآمرين بالصرف وفق عدة قوانين وأحكام متعلقة بالمحاسبة العمومية حيث يمكن التمييز بين الأصناف التالية[2]:

أولا/الآمر بالصرف الرئيسي:

تمنح صفة الآمر بالصرف الرئيسي حصريا للفئات الموالية:

-المسؤولون المكلفون بتسيير المجلس الدستوري والمجلس التقني الوطني ،مجلس الأمة ،ومجلس المحاسبة؛

-الوزراء في حدود الإعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة إضافة إلى الحسابات الخاصة بالخزينة العمومية المرخصة في قانون المالية؛

-الوالي في حدود ميزانية الولاية؛

- رؤساء البلديات الذين يتصرفون لحساب البلدية؛

-المسؤولون المعينون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛

-المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.

ثانيا/الآمر بالصرف الثانوي:

[1] المادة 23 من القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

[2] شلال زهير،**أفاق إصلاح نظام المحاسبة العومية في الجزائر بتنفيذ العمليات المالية للدولة** ، أطروحة دكتوراه ،تخصص تسيير المنظمات ،كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسييرجامعة أمحمد بوقرة بومرداس سنة 2014/2013 ص 106،105.

يقوم الآمرون بالصرف الرئيسيون بتعيين الأمرين بالصرف الثانويين من أجل تسيير وتنفيذ ميزانية وحدات الحكومية اللامركزية ،وبشكل أدق هم المسؤولون عن الإدارات الفرعية بصفتهم رؤساء مصالح خاضعين للوصاية المركزية (مثل المدراء التنفيذيين على مستوى الولايات كمديرية الصحة ،مديرية السكن والأشغال العمومية ...) أو الموظف الذي تحصل من الوزير باعتباره الآمر بالصرف الأول لميزانية الدولة على التفويض بالنيابة عنه للقيام بتنفيذ بعض العمليات المالية.

ثالثا/الآمر بالصرف الوحيد:

يعتبر الوالي آمر بالصرف رئيسيا ووحيدا في نفس الوقت بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية ،إضافة إلى كونه المسؤول المباشر عن متابعة تنفيذ البرامج الإقليمية اللامركزية للتجهيز العمومي ،المقرر إنجازها على مستوى الولاية وبتمويل نهائي من الميزانية العامة للدولة.

رابعا/الآمر بالصرف المفوض أو المستخلف:

يستطيع كل من الآمر بالصرف الرئيسي والثانوي تعيين مستخلف من الموظفين العاملين تحت سلطتهم المباشرة، في حالة 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 ،وتجدر الإشارة في هذا بأن المستخلف الذي لا يمتلك صلاحيات مالية بالتفويض لا يعتبر آمرا بالصرف.

الفرع الثالث : مهام الآمر بالصرف

يعتبر الآمر بالصرف المسؤول المباشر عن ضمان السير الحسن لوحدات القطاع العام عن طريق تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المكلف بتسييرها ،حيث يهتم بتنفيذ المراحل الإدارية للعمليات المالية المتمثلة في الالتزام والتصفية والأمر بالصرف من جانب النفقات ،والإثبات والتصفية من جانب الإيرادات ،إضافة إلى المهام الإدارية المتعلقة بتسيير المرفق العام ،يقوم الآمر بالصرف بمهام محاسبية متعلقة بمسك محاسبة إدارية ذات طابع إحصائي للإيرادات

والنفقات ،التي يقوم بها خلال السنة المالية والتي لا يترتب عنها قيود محاسبية أو مسك سجلات محاسبية وفق القيد المزدوج ،لأن عمليات التسجيل المحاسبي هي من اختصاص المحاسب العمومي حصريا ،وفي هذا الإطار فإن الآمر بالصرف ملزم نهاية كل سنة بإعداد الحساب المالي الذي يتضمن العناصر الموالية[1]:

أولا/محاسبة الإيرادات:

تتضمن محاسبة الآمر بالصرف من جانب الإيرادات بيانات مالية في شكل جداول تظهر إجمالي أوامر تحصيل الإيرادات ،التي تم إصدارها وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات ، وقيمة التحصيلات.

ثانيا/محاسبة الالتزامات:

تهدف هذه المحاسبة إلى إظهار حجم نفقات التسيير والتجهيز الملتزم بها بالنسبة إلى رخص البرامج و اعتمادات الدفع السنوية ،وبالتالي تسمح هذه المحاسبة بالإفصاح على ما يلي[2]:

-الإعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب أبواب وبنود ميزانية التسيير؛

-تفويضات الإعتمادات الممنوحة للآمرين بالصرف الثانويين؛

- إجمالي الالتزامات بالدفع لنفقات التسيير والتجهيز التي تم القيام؛

- مبلغ الأرصدة المتاحة لنفقات التسيير والتجهيز؛

ثالثا/محاسبة أوامر الصرف:

[1] شلال زهير،مرجع سابق ،ص107.

[2] المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 1991/09/07 **والمتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.**

يمسك الآمر بالصرف محاسبة وفق القيد الوحيد والتي يجب أن تفصح عن العناصر الآتية[1]:

-الإعتمادات المفتوحة أو المفوضة؛

-التفويضات بالاعتمادات الممنوحة للآمرين بالصرف الثانويين؛

-مبالغ الأوامر بالصرف أو التحويلات الصادرة؛

-الإعتمادات المتاحة.

المطلب الثاني :المحاسب العمومي

يقوم المحاسب العمومي بمهام حساسة في مجال تنفيذ الميزانية لأنه يختص دون غيره بمسؤولية حيازة وتداول المال العام وللإحاطة بمختلف هذه الجوانب ،سنتناول في هذا المطلب دراسة طبيعة ونشاط المحاسب العمومي من منظور المحاسبة العمومية عن طريق عرض عدة عناصر المتمثلة في تعريفه ،تصنيفاته ،مهامه و طبيعة مسؤولياته.

الفرع الأول : تعريف المحاسب العمومي

يعرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي من خلال تحديد المهام الموكلة له والمتعلقة بالمحاسبة العمومية حيث يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات التالية [2]:

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

ومن خلال تحليل هذه المهام نلاحظ أن المحاسب العمومي يختص بتنفيذ المراحل المحاسبية للعمليات المالية في القطاع العمومي ،لأنه العون المكلف قانونا بقيد وصرف المال

[1] شلال زهير ،مرجع سابق ،ص 107.

[2] المادة 33 من القانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

العام لهذا السبب فإن طريقة تعيين واعتماد المحاسب العمومي تكون من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساسا لسلطته ،كما يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية وتحدد كيفيات تعيين بعض المحاسبين العموميين أو اعتمادهم عن طريق التنظيم[1] ،في ظل اعتماد وتعيين المحاسبين العموميين تتطلب إجراءات خاصة ومحددة قانونا وتشترط توفر مؤهلات تتلائم مع طبيعة المهام الموكلة له وتكون حسب كل صنف من أصناف المحاسبيين ،إضافة إلى ذلك يجب على المحاسب العمومي أن يقوم بتأدية القسم المهني قبل توليه ممارسة المهام الموكلة إليه ومن أجل تنصيبه يجب أن يقدم الوثائق التالية [2]:

- نسخة من قرار التعيين؛
- محضر تأدية القسم ؛
- نسخة من عقد تأمين.

الفرع الثاني : تصنيف المحاسب العمومي

تصنيف المحاسبيين العموميين له علاقة مباشرة بالتقسيم الإداري المالي للدولة،حيث يمكن التمييز بين الأصناف التالية :

أولا/المحاسب العمومي الرئيسي:

وهو المحاسب الذي يكون مكلفا بإجراء القيد النهائي في سجلات المحاسبة للعمليات المالية للدولة حيث يقوم بإعداد الحساب المالي الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة ،ويمكن تصنيف المحاسبين العموميين الرئيسيين التابعين للدولة إلى[3]:

أ/العون المحاسبي المركزي للخزينة العموميةACCT:

حيث يقوم بما يلي:

---

[1] المادة 34 من القانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

[2] المرسوم التنفيذي 91/311 المؤرخ في 1991/09/07 **متعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.**

[3] المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 1991/09/07 **والمتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.**

-تركيز حسابات المحاسبين الرئيسيين الآخرين؛

-متابعة الحساب المفتوح باسم الخزينة العمومية على مستوى البنك المركزي؛

-تنفيذ العمليات الخاصة بالحسابين الخاصين بالخزينة التالية : حساب التسوية مع الحكومات الأجنبية وحساب القروض.

ب/أمين الخزينة المركزي: وهو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي خاصة ميزانية الوزارات فله مهمة إنجاز عمليات الدفع الخاصة بنفقات التسيير والتجهيز العمومي للدولة،كما يتولى تنفيذ بعض النفقات المتعلقة بحسابات التخصيص الخاص.

ت/أمين الخزينة الرئيسي: يتكفل بعمليات الخزينة وكذا نفقات المؤسسات العمومية ذات طابع الإداري ،إذا فأمين الخزينة الرئيسي يتولى تنفيذ النفقات التي تدخل في إطار حسابات التخصيص الخاص وحسابات التسبيقات بالإضافة إلى تكليفه بمعاشات المجاهدين لأنها شبه ديون على عاتق الدولة.

ث/أمين الخزينة الولائي:

أمين خزينة الولاية يقوم بعدة مهام تتمثل في[1] :

- تركيز العمليات المالية التي يجريها المحاسبين الثانويين التابعون له؛

-تنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات لميزانية الدولة على المستوى المحلي ،وينوب عن أمين الخزينة الرئيسي فيما يتعلق بالحسابات الخاصة بالخزينة وتوزيع المعاشات على مستوى ولايته؛

-تنفيذ ميزانية الولاية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يسيرها؛

-تداول الأموال والقيم والسندات وحراستها ،ويقوم بحركة حسابات أرصدة الخزينة والمحافظة على الأوراق الثبوتية الخاصة بالعمليات المالية التي يجريها.

[1] المادة 10 من المرسوم التنفيذي 91-129 المؤرخ في 1991/03/24 **المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة.**

ويعتبر أمين خزينة الولاية عصب شبكة المحاسبين حيث يمثل حلقة الوصل بين المحاسبين الثانويين ،والرئيسيين لأنه يركز عمليات الحاسبين الثانويين ويرسلها إلى المحاسبين الرئيسين الآخرين.

ثانيا/المحاسب الثانوي:

وهو كل محاسب يتولى تجميع محاسبة المحاسب الرئيسي ،حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي،الذي يقوم بدوره شهريا بتدقيق ودمج القيود المحاسبية التي قام بها المحاسب الثانوي الواقع في إقليم سلطته المحاسبية ،وعليه يمتلك صفة محاسب عمومي ثانوي للدولة كل من[1]:

أ/قابض الضرائب: يقوم بتحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي ،كان سابقا ينفذ ميزانية البلدية والمؤسسات الصحية أما حاليا فقد أوكلت هذه المهمة إلى المحاسبين ثانويين آخرين.

ب/قابض أملاك الدولة: أصبح بموجب المرسوم التنفيذي 42/03 يسمى مفتش أملاك لدولة.

ت/ قابض الجمارك: وينقسم إلى ثلاث أصناف قابض جمارك من الصنف الأول ،قابض جمارك من الصنف الثاني قابض جمارك من الصنف الثالث.

ث/محافظ الرهون: أصبح الآن يسمى المحافظ العقاري.

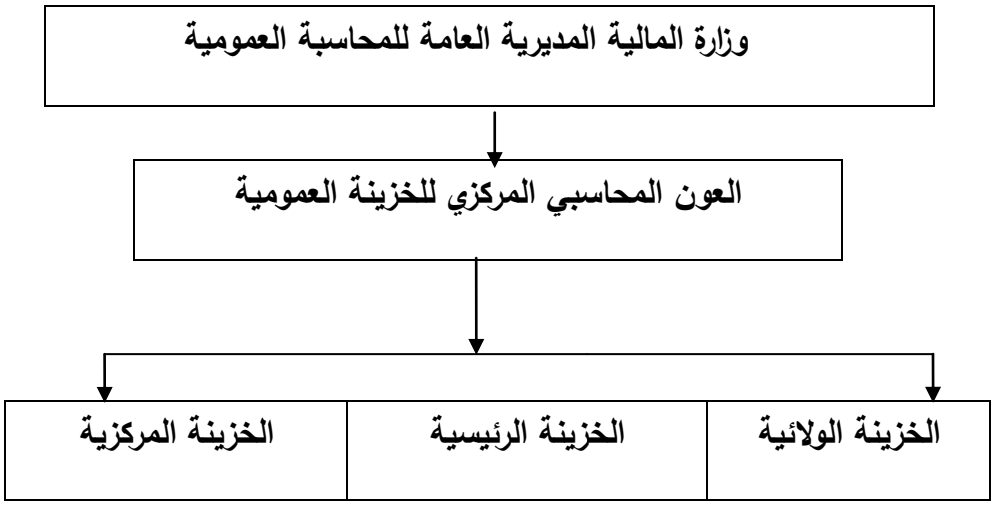
ج/أمين خزينة البلدية: يقوم بتنفيذ ميزانية البلدية ،كما ينفذ النفقات التي تدخل في إطار المخطط البلدي للتنمية ،تركيز العمليات المالية التي يجريها المحاسبون الثانويون التابعون له؛

ح/أمين خزينة المراكز الإستشفائية الجامعيةCHV والمؤسسات الصحية المتخصصة أمناء خزائن القطاع الصحي.

وتتجمع حسابات المحاسبين الثانويين لدى أمين الخزينة الولائية ،مثلما يوضحه الشكل التالي:

[1] المادة 32 ،المرسوم التنفيذي313/91 المؤرخ في 1991/09/07 **والمتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.** .

الشكل (1) أصناف المحاسبة العمومية في الجزائر



قابض الضرائب	قابض الجمارك	قابض أملاك الدولة	أمين خزينة ما بين البلديات	الوكالات المالية	المحافظ العقاري

المصدر: شلال زهير،**أفاق إصلاح نظام المحاسبة العومية في الجزائر بتنفيذ العمليات المالية للدولة** ، أطروحة دكتوراه ،تخصص تسيير المنظمات ،كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسييرجامعة أمحمد بوقرة بومرداس ، سنة 2014/2013 ،ص103.

وتتوزع مصالح المحاسبة العمومية في الجزائر كما يلي:

-مديرية عامة للمحاسبة تتكون من خمس مديريات فرعية ومفتشية واحدة؛

-الوكالة المركزية المحاسبية للخزينة العمومية؛

-13 مديرية جهوية؛

-الخزينة المركزية؛

-الخزينة الرئيسية؛

-48 خزينة ولائية؛

-643 خزينة بلدية.

الفرع الثالث : مهام المحاسب العمومي

يعتبر المحاسب العمومي عونا من أعوان الرقابة على تنفيذ العمليات المالية للدولة ،لأنه مكلف بتطبيق رقابة أثناء تنفيذ الميزانية،فهو مطالب بالتحقق من مشروعية ما يلي[1] :

-مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول؛

-صفة الآمر بالصرف أو المفوض له؛

- شرعية عمليات تصفية النفقات؛

-توفر الاعتمادات؛

- إن الديون لم تسقط أجالها أو محل معارضة؛

-تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين و الأنظمة المعمول؛

-الطابع الإبرائي للدفع؛

-الصحة القانونية للمكسب الإبرائي.

يتدخل المحاسب العمومي في المرحلة الأخيرة من تنفيذ الميزانية ،حيث يقوم بتنفيذ مرحلة تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات المرخصة في الميزانية ، ونتيجة لذلك يعتبر المحاسب العمومي العون المكلف قانونا بحيازة وحراسة وتداول الأموال والقيم العمومية[2] ،إضافة إلى المهام المرتبطة بإجراء القيود المحاسبية ومسك السجلات المحاسبية القانونية للعمليات التي يقوم بتنفيذها ،وإعداد حساب التسيير سنويا وإيداعه في الآجال المحددة قانونا لدى مجلس المحاسبة ،والمحافظة على وثائق إثبات العمليات المالية والمستندات والسجلات المحاسبية لجميع العمليات التي يقوم وفي هذا الإطار ،يمكن التمييز بين المهام المحاسبية والمهام المتعلقة بمراقبة تنفيذ الميزانية ،لأن عملية تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات لا تعتبر عمليات تحويلات مالية بسيطة بل تخضع لشروط قانونية وإجراءات تنظيمية يجب التحقق من توفيرها

[1] المادة 46 من القانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

[2] المادة 19 من القانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

قبل تنفيذها ،أما من جانب تنفيذ الإيرادات ،فإن المحاسب العمومي يتكفل تحت مسؤوليته الشخصية والمالية عن اتخاذ إجراءات التحصيل القانونية ابتدءا من تاريخ استلام سندات الأمر بالتحصيل المحررة من طرف الآمر بالصرف ،وذلك بعد أن يتحقق بأن هذا الأخير مرخص له قانونا بتحصيل الإيرادات.

وتجدر الإشارة في هذا بأن المحاسب العمومي مسؤول عن متابعة تطبيق إجراءات التحصيل بالتراضي ثم استعمال الأدوات القانونية للتحصيل الإجباري للإيرادات العمومية ،ولا يعتبر مسئولا عن الأخطاء المرتكبة في تحديد الوعاء أو عند تصفية الحقوق التي يتولى تحصيلها.

وبناء على ما سبق ،فإن المحاسب العمومي يختص بمراقبة و تنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات من حيث الشكل وليس من حيث المضمون ،عن طريق التحقق من مشروعية العمليات المالية على الوثائق المحاسبية ومطابقتها للقوانين المعمول ،دون أن يتدخل في مجال حسن تسيير المال العام الذي هو من اختصاص الآمر بالصرف.

الفرع الرابع : طبيعة مسؤولية المحاسب العمومي

يتميز المحاسب العمومي بمسؤولية ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام المكلف ، رغم أن المشرع قدم له الحماية الكاملة أثناء ممارسة مهامه إلا أنه يعتبر صمام الأمان الأخير قبل صرف المال العام لهذا السبب ،توصف مسؤولية المحاسب العمومي بأنها مسؤولية شخصية ومالية [1].

والذي ينتج العام عنها ضرورة تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة التأكد من ارتكابه للعمليات التي قام بتنفيذها ،حيث" يتعين على لمخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول المحاسب العمومي أن يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في الصندوق وكل نقص حسابي مستحق يتحمله "[2].

[1] المادة 41 من القانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

[2] المادة 53 من القانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

وعلى هذا الأساس ،فإن هذه الأخيرة تعتبر مسؤولية موضوعية يتم إقرارها بناء على واقع وأحداث ملموسة يتم إثباتها بوثائق محاسبية مرتبطة بالمهام المكلف ،وتنتج عن عجز في الصندوق أو التقصير في تحصيل الإيرادات أو دفع نفقة من دون وجه حق ألحقت ضررا بالخزينة العمومية ،أو مخالفات يتم إثباتها عند تدقيق حساب التسيير من طرف مجلس المحاسبة بصفته هيئة رقابة مالية لاحقة ،لأن المحاسب العمومي يعتبر مسؤول شخصيا وماليا عن مسك المحاسبة والمحافظة على وثائق إثبات العمليات و السجلات المحاسبية[1].

إضافة إلى ذلك ،يمكن أن تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والموظفين الموضوعيين تحت أوامرهم ،ومن أجل تغطية المخاطر المرتبطة بطبيعة مهام ومسؤولية المحاسب العمومي ،فإنه مطالب قانونا بتقديم عقد التأمين عن مخاطر مهنة المحاسب العمومي عند تنصيبه على رأس مصلحة عمومية، "يتعين على المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته أن يكتتب تأمينا على مسؤوليته المالية "[2].

ونظرا للطبيعة الخاصة لمسؤولية المحاسب العمومي ،فإنه لا يتم الأخذ بمسؤوليته إلا عن طريق وزير المالية أو مجلس المحاسبة[3] ،بواسطة تنفيذ إجراء وضع المحاسب في وضعية مدين تجاه الخزينة العمومية من أجل في حساب خاص ،وذلك في حالة إدانته بارتكاب مخالفات صريحة للتشريعات المعمول تسديد العجز في الصندوق أو تعويض الضرر الذي ألحق بالخزينة العمومية دون أن يخل ذلك بالمتابعات الجزائية حسب درجة وطبيعة المخالفة المرتكبة ،ولكن من أجل التخفيف من ضغط المسؤولية الشخصية والمالية على عاتق المحاسب العمومي أن تخفف من الذي ارتكب خطأ مهنيا وثبتت حسن نية وضع المشرع الجزائري إجراءات من شأن مسؤوليته الشخصية والمالية وذلك عن طريق طلب الاستفادة من الإجراءات الموالية:

[1] المادة 45 من القانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

[2] المادة 54 من القانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

[3] المادة 46 من القانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

أولا/إجراء الإعفاء من المسؤولية:

يطلب المحاسب الموضوع في حالة مدين إعفائه من تسديد المبالغ المستحقة من وزير المالية ،الذي يقدر قبول أو رفض الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخزينة العمومية،" وفي حالة إثبات القوة القاهرة يرخص القانون لمجلس الإعفاء الجزئي أو الكلي للمحاسب الموضوع في حالة مدين"[1].

ثانيا/ الإجراء الرجائي:

يستطيع المحاسب العمومي الموضوع في حالة مدين تجاه الخزينة العمومية أن يقدم طلبا ثانيا لوزير المالية لإعفائه من تسديد الدين ،وبعد استشارة لجنة المنازعات التي تقوم بالتحري عن الوضعية المالية والمادية الفعلية للمحاسب من أجل تقدير إمكانية أو استحالة الدفع ،بناء على ذلك يقرر وزير المالية الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخزينة العمومية يجب على كل محاسب عمومي أن يرفض الامتثال لإجراء التسخير إذا كان رفض دفع النفقة مبررا بأحد العناصر الآتية على الأقل:

-عدم توفر السيولة النقدية ما عدا 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.

عند تحليل الأسباب المانعة لاستعمال إجراء التسخير ،فإنه من المنطقي أن يرفض المحاسب العمومي دفع النفقة عن طريق التسخير في حالة عدم توفر الاعتمادات المالية ،لأنه

[1] المادة 46 من القانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

لا يملك التغطية المالية للتسديد باستثناء النفقات التي تدفع باسم الدولة والتي يتم تسديدها عن طريق السحب عن المكشوف ،أما الأسباب الأخرى فإنها تهدف إلى حماية المال العام.

المطلب الثالث : مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

لعل أهم ما يميز المحاسبة العمومية عن المحاسبة المالية هو انفرادها بمبدأ التنافي بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي.

الفرع الأول : تعريف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

نصت المواد 55 ،56 ، 57 من القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية على مبدأ التنافي والذي يقصد تقسيم المهام بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ،مع استقلالية كل طرف عن الآخر[1] ،ويتمثل الهدف من إقرار المشرع لهذا المبدأ في ضمان حسن إدارة المال العام عبر التنفيذ الجيد للميزانيات العمومية وهذا من خلال تقسيم المهام وتحقيق الرقابة المزدوجة[2].

الفرع الثاني : أهداف مبدأ الفصل بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي

أولا /تقسيم المهام

تمر عملية تنفيذ الميزانية بمراحل متكاملة إدارية وأخرى محاسبية، فالمهام الإدارية هي من اختصاص الآمر بالصرف وتدرج في نطاق الملائمة (السعر، الكمية، النوعية، وقت الإنفاق،...إلخ)، والتي تتطلب توفر مؤهلات في التسيير وإدارة وحدات القطاع العام لدى الآمرين بالصرف.

أما مهام المحاسب، فتقتصر على تنفيذ الجانب المحاسبي الذي يدرج ضمن نطاق التحقق من مشروعية العمليات المالية ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها، إضافة لكونه العون المؤهل قانونا في مجال تداول وحيازة الأموال والقيم العمومية، المهام التي تتطلب مؤهلات

[1] المادة 55 ،56 ،57 للقانون 21 – 90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

[2] محمد شاكر عصفور، **أصول الموازنة العامة**، مكتبة الصفحات الذهبية، الرياض، 1988 ، ص112.

وتكوين محاسبي متخصص .وبالتالي، تطبيق هذا المبدأ يسمح" بمراعاة الاختصاص في توزيع الأعمال الإدارية والمحاسبية[1].

ثانيا/الرقابة:

يقوم الآمر بالصرف بإعداد الحساب الإداري" الالتزامات ،الأمر بالصرف"...، ويقوم المحاسب العمومي كذلك بإعداد حساب التسيير بتسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ أوامر الآمر بالصرف، وبالتالي تسهل مراقبة مجلس المحاسبة عن طريق مقارنة مدى تطابق كل من الحسابين من أجل التحقق من صحة الحسابات و مشروعية عمليات تنفيذ الميزانية.

إن الفصل بين مهام الآمر بالصرف و المحاسب العمومي تساهم في حماية الأموال العمومية عن طريق ازدواجية المراقبة بحيث يقوم كل عون بمراقبة الآخر لكي يكون الحساب الإداري مطابقا لحساب التسيير الخاص بالمحاسب العمومي[2].

ثالثا/ وحدة الصندوق:

المحاسب العمومي هو العون المؤهل قانونا لتسيير و تداول الأموال و القيم العمومية ويتم ذلك في إطار وحدة الصندوق، بحيث تودع الأموال العمومية في صندوق واحد تحت مراقبة وزارة المالية، و عليه فإن شبكة المحاسبين العموميين تخضع لرقابة وسلطة وزير المالية، أما الآمر بالصرف فهو يخضع لسلطات تنفيذية مختلفة.

وتتمثل النتيجة المباشرة لتطبيق مبدأ الفصل بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي في أن الآمر بالصرف لا يملك حساب الصندوق ولا يمكنه تداول الأموال ،و القيم العمومية إلا في حالات استثنائية بترخيص من وزارة المالية عن طريق إنشاء الوكالات المالية.

رابعا/مقاومة الغش

يتم حماية الأموال العمومية عن طريق تقييد و تحديد اختصاص و صلاحيات كل من الآمر بالصرف و المحاسب العمومي، بحيث لا يستطيع أن يقوم الآمر بالصرف بتسديد النفقات لأنه لا يملك صلاحيات قانونية تمكنه من تداول الأموال العمومية، ولا يستطيع المحاسب العمومي أن يقوم بالتحصيل أو الدفع دون استلام الأمر بتنفيذ هذه العمليات من الآمر

[1] عصام بشور، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 1994 ، ص30.

[2] محمد براق، **المحاسبة العمومية**، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الرابعة تخصص محاسبة ،المدرسة العليا للتجارة ،2000 ، ص:50

بالصرف، و بالتالي يصعب هذا المبدأ من اختلاس أو سرقة الأموال العمومية، لأن من يحدد مجال صرف الأموال العمومية ليس هو من يقوم بدفعها.

الفرع الثالث : الاستثناءات على مبدأ التنافي بين المهام

وهناك بعض الاستثناءات في تطبيق مبدأ التنافي بين المهام حيث أقر المشرع بعض الحالات التي لا يتم فيها احترام هذا المبدأ و هي:

أولا/ على مستوى تنفيذ الإيرادات العامة:

يرخص للآمر بالصرف استثناءا تحصيل الإيرادات عن طريق إنشاء صناديق تحصيل الإيرادات بترخيص من المحاسب العمومي الذي يرخص له بتحصيل الإيرادات الخاصة إذا كانت طبيعة عمل الآمر بالصرف تتطلب ذلك، و تكون مصالح الآمر بالصرف القائمة على تسيير هذا الصندوق ملزمة بإيداع المبالغ المحصلة عن طريق الصندوق لدى المحاسب العمومي، الذي يتحقق من صحة الحسابات و مشروعية العمليات، ثم يطالب الآمر بالصرف بإصدار سند الأمر بالتحصيل إجمالي تصحيحي، من أجل القيد النهائي لهذه العمليات، و من جهة أخرى يرخص للمحاسب العمومي بتحصيل الأموال التي تودع لديه من طرف المدين الذي يسدد المبالغ المالية نقدا من تلقاء نفسه، دون توفر سند التحصيل لدى المحاسب في انتظار إصدار سند الأمر بالتحصيل التصحيحي من طرف الآمر بالصرف[1].

ثانيا/على مستوى النفقات العامة:

يرخص للآمر بالصرف أن يقوم بنفسه بالدفع، كما هو الحال في المدفوعات التي تتم عن طريق صندوق التسبيقات، حيث يسمح الأمر بالصرف عن طريق هذا الصندوق أن يدفع بعض النفقات ذات الطابع الاستعجالي والنفقات المتكررة ذات المبالغ المنخفضة بحيث يرخص له فتح هذا الصندوق عن طريق ترخيص مسبق مصادق عليه من طرف وزير المالية ووزير الإدارة المعنية بالصندوق، ويقوم المحاسب العمومي بمراقبة العمليات المالية التي تمت بواسطة صندوق التسبيقات، وتتمثل النفقات التي تشكل استثناءا لهذا المبدأ في ما يلي[2]:

[1] زهير شلال ، **نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وأفاق إصلاحه**، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الموسم الجامعي 2001-2002 ، ص29.

[2] محمد مسعي، مرجع سابق ،ص22.

أ .النفقات التي تدفع دون أمر بالصرف مسبق :

ونجد فيها كلا من:

1-المدفوعات التي تمت عن طريق صندوق التسبيقات؛

2-الدين الأصلي والفوائد واجبة الدفع الخاصة بديون الدولة و أيضا خسائر الصرف على رأس المال الأصلي؛

3-النفقات ذات الطابع النهائي التي نفذت بعنوان عمليات التجهيز العمومي التي استفادت من تمويلات خارجية.

ب . النفقات التي تدفع بدون الأمر بالصرف :

و تتلخص في:

1. معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة؛
2. المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة؛
3. المصاريف و الأموال الخاصة.

خلاصة:

يركز نظام المحاسبة العمومية كنظام معلومات على تسجيل وإثبات العمليات المالية للدولة وإعداد التقارير والقوائم المالية عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة ،مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام غير الهادفة لتحقيق الربح وتحقيق الرقابة على صرف المال العام ،حيث تعتمد الأنظمة المحاسبية على أسس قياس محاسبية مختلفة لقيد العمليات المالية واستخلاص النتائج.

إضافة إلى تبنيه قاعدة الفصل بين الوظائف الإدارية والمحاسبية عند تنفيذ العمليات المالية للدولة عن طريق تقسيم المهام وتحديد مجال اختصاص مختلف أعوان المحاسبة العمومية ،بهدف تحديد المسؤوليات وتكثيف إجراءات الرقابة على صرف المال العام ،وخصص بالذكر المحاسب العمومي الذي يعتبر أخر عقبة قبل صرف المال العام ،فقد خصه المشرع الجزائري بمسؤولية مالية وشخصية خاصة دون غيره من أعوان المحاسبة العمومية ،فنجدها تتمثل في كونه ملزم بتعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص أو إجراء طلب التسخير.

الـفـصل الثانـي

الإطار النظري للميزانيـة العامـة

تمهيد:

تتمتع المؤسسات العمومية في التنظيم الإداري الجزائري بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي،وعلى المؤسسات العمومية إعداد وتنفيذ ميزانياتها السنوية ،لأنها تعتبر الصورة العاكسة لنشاط الجماعة و سياستها المنتهجة باعتبارها تظهر في جانبها أوجه الإنفاق هذا من جهة ،ومن جهة أخرى نجد أن المؤسسات العمومية في الجزائر منحها التشريع باستقلالية المالية وذلك لأنه خصص لها ميزانية ترصد فيها جميع نفقاتها ومواردها وحتى تؤدي هذه الميزانية وظائفها حسب ما هو مخطط له، فهي تحتاج إلى قدر كاف من الحيوية المالية والتي تعد أحد المتطلبات الضرورية لتقوية وتدعيم دورها وكذا محددا أساسيا في تحقيق أهدافها.

ومن أجل التعمق أكثر في صلب الموضوع سنتناول في هذا الفصل المباحث التالية:

- **المبحث الأول : عموميات حول الميزانية العمومية.**
- **المبحث الثاني: تقسيمات و دورة حياة الميزانية وأهميتها وأهدافها.**
- **المبحث الثالث: آثار المحاسبة العمومية على تنفيذ الميزانية.**

المبحث الأول : عموميات حول الميزانية العمومية

إن ميزانية أي هيئة عمومية كانت تعتبر بمثابة المرآة العاكسة لها نظرا لأهميتها وذلك من عدة جوانب ،من الجانب الضريبي و أيضا تقييمها لنفسها " المركز المالي "و أي مؤسسة مجبرة وملزمة بأن تكون لها ميزانية خاصة بها ،لهذا الغرض سنتطرق في المطلب الأول إلى مفهوم الميزانية و خصائصها و في المطلب الثاني إلى أهمية الميزانية وعناصرها وأنواعها ،كما سنتطرق إلى المطلب الثالث إلى قواعد ومبادئ الميزانية العمومية.

المطلب الأول : نشأة ومفهوم الميزانية العمومية

اختلفت التعارف الخاصة بالميزانية العمومية ،سواء كان هذا التعريف قد ورد في التشريعات الدول الأجنبية أو العربية و امتازت الميزانية العمومية بخصائص في مختلف النواحي السياسية و الاقتصادية.

الفرع الأول: نشأة الميزانية العمومية

يرجع نشأة الميزانية العمومية في النظام الحديث إلى القرن السابع عشر عندما قامت في انجلترا ثورة سنة **1688م** من خلال إقرار مجلس العموم البريطاني ميزانية العمومية ،ثم انتشر نظام الميزانية في بلدان العالم ومن بينها فرنسا حيث اجتمعت الجمعية الوطنية الفرنسية في سنة **1789 م** ،و قد كان الهدف من إقرار نظام الميزانية يرمي إلى فرض رقابة السلطة التشريعية على الحكومة ،حيث قرر البرلمان ضرورة موافقة النواب إلى ما يفرض من ضرائب ثم امتدت إلى ضرورة رقابة كيفية لإنفاق المال العام و هكذا أخذت الميزانية شكلها النهائية، وكانت الميزانية في الدول الإسلامية عبارة عن ما يتجمع عند الرسول صلى الله عليه وسلم من الصدقات والزكاة ينفقها على المصلحة العامة ،كما عرفت الجزائر الميزانية العمومية قبل

الاحتلال الفرنسي حيث كانت تضبط شؤونها المالية حسب أحكام تشريعية الإسلامية[1] ،من حيث الإيرادات والنفقات وكانت تصك نقودها وتنظم ميزانيتها حسب الأنماط المراعية في الأحكام الشريعة الإسلامية والذي كان يتكلف بيت المال هو الخزناجي وهو بمثابة وزير المالية في الوقت الحالي ،و بعد الاحتلال مباشرة أحدثت المحتل الفرنسي لجنة سميت لجنة الحكومة و ألغيت وظيفة الخزناجي وألحقت أموال الدولة الجزائرية بأموال الدولة الفرنسية ،ورغم هذا العمل الاستعماري بقي الأمير عبد القادر يدير شؤون دولته التي نظم أموالها حسبما كان جاري به العمل قبل الاحتلال مع بعض الإضافات التي اقتضتها حالة الحرب التي كانت قائمة ضد الوجود الفرنسي ،وكانت الميزانية العمومية من إيرادات التي تأتي من التبرعات و الاشتراكات وغيرها و تنفق على شراء الأسلحة و التموين الخاص بجيش التحرير الوطني والأجهزة التابعة للثورة[2].

الفرع الثاني: مفهوم الميزانية العمومية

تعددت التعاريف المتعلقة بموضوع الميزانية العمومية ،وتفاوتت من حيث شموليتها وتكاملها و يعود ذلك بالدرجة الأولى إلى طبيعة النظرة التي ينظر من خلالها الباحثون ومن هذه التعاريف نجد:

الميزانية هي عبارة عن وثيقة أو مجموعة من الوثائق تبين ما ينتظر أن تحصله الدولة من أموال ،وما يجوز أن تنفقه لإشباع الحاجات العامة خال السنة المالية المقبلة كما تعتبر وثيقة إجازة تسمح للآمرين بالصرف و المحاسبيين بتسيير المصالح العمومية التي يشرفون عليها[3].

[1] علي زغدود ،**المالية العامة** ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،2004 ،ص 67.

[2] المرجع نفسه ،ص 68.

[3] حسين الصغير، ،مرجع سابق ،ص129.

تتشكل الميزانية العامة للدولة من الإيرادات و النفقات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية،و الموزعة وفق الأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها[1].

الميزانية هي الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار منها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال و ترخص بها[2] "

الفرع الثالث :خصائص الميزانية العمومية

للميزانية العمومية عدة خصائص نذكر أهمها فيما يلي[3]:

أولا/الميزانية وثيقة محاسبية : حيث تخضع الميزانية للشكليات التي يعرفها نظم المحاسبة العمومية على هيئات عمومية ذات طابع إداري غير ربحي و التي تعتمد في مسك محاسبتها على تقسيم الميزانية إلى قسم خاص بالإيرادات و الآخر بالنفقات وكل جانب مقسم إلى فصول، و كل فصل إلى أبواب و كل باب إلى مواد ثم بنود.

ثانيا/الميزانية وثيقة تقديرية :تبقى الميزانية وثيقة تقديرية، تمتاز بعدم اليقين، حتى ولو اعتمد في إعدادها على عناصر موضوعية لأنها تحوي بيانات تقديرية عن فترة مقبلة لا تستوجب التنفيذ حتى يتأكد من تحقيقها و يرجع سبب ذلك إلى عدم التأكد.

ثالثا/الميزانية وثيقة مساعدة لاتخاذ القرار :تعتبر الميزانية قاعدة لاتخاذ القرار بالنسبة لمسؤولي المؤسسات حيث يعتمد في اتخاذ قراراتهم بصفة أساسية على معطيات الميزانية، نظرا الطبيعة ومميزات المعلومات التي تتضمنها والتي تسمح بالتعبير عن كل الإمكانيات والموارد بطريقة مبسطة و معبرة و سهلة التحليل.

[1] المادة 06 من القانون 84/ 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقانون المالية.

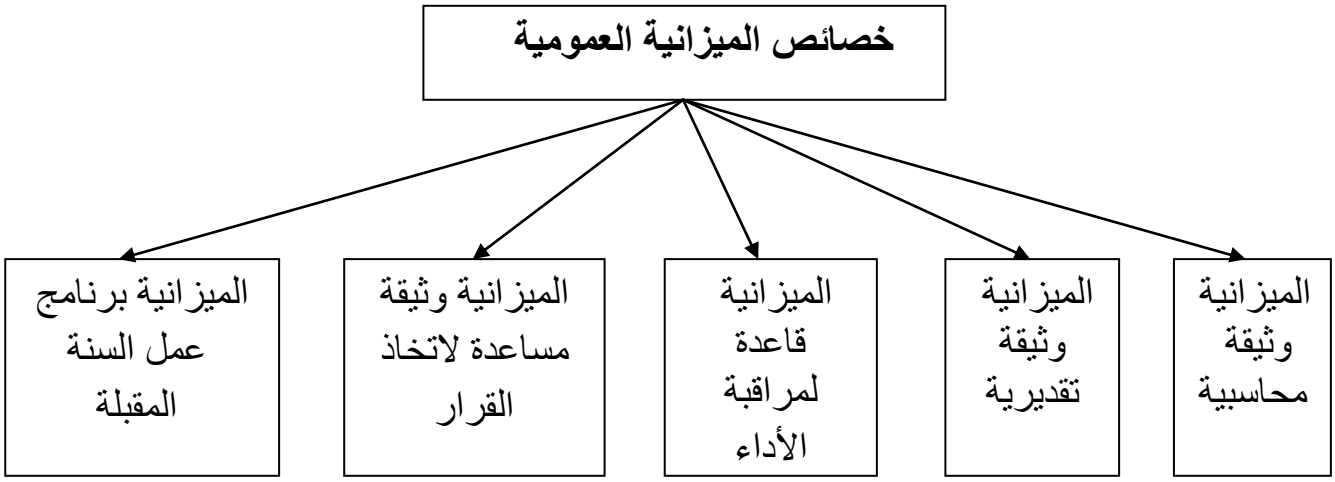
[2] المادة 3 من القانون 90 /21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

[3] حسين الصغير ،مرجع سابق ،ص 30.

رابعا/الميزانية قاعدة لمراقبة الأداء :كما تم تعريف الميزانية سابقا فهي تعبر عن برنامج أو خطة عمل للمؤسسة لفترة زمنية محددة و بالتالي تعتبر كأداة لمراقبة الأداء من خلال قياس حجم و نسبة ما تم تحقيقه من البرامج المسطرة و المقارنة بين ما كان مقررا و ما تم تحقيقه فعلا.

خامسا/الميزانية برنامج عمل السنة المقبلة :لقد استقر مفهوم الميزانية على أن مدتها سنة على كامل المشروعات الخاصة و العامة حدا طبيعيا لإعداد ميزانيتها ،واحتساب نتائج أعمالها و تحديد أرباحها ،و تحديد فترة السنة كأنسب فترة في الأحوال العادية و هذا لا يعني أن تبدأ السنة من 1 جانفي فكل دولة تحدد بداية سنتها المالية لما يتناسب مع ظروفها السياسية ومكانتها الإدارية و العلمية.

الشكل رقم (02) يبين خصائص الميزانية العمومية



المصدر : حسين الصغير، **دروس في المالية والمحاسبة العمومية** ،دار المحمدية ،الجزائر الطبعة 19، ص 30.

المطلب الثاني: مبادئ الميزانية

تحصر مبادئ الميزانية في خمس مبادئ أساسية هي(السنوية ،الشمولية ،تخصيص الإعتمادات العمومية ،توازن الميزانية ،مبدأ الوحدة) يمكن أن نوجز هذه المبادئ فيما يلي[1]:

الفرع الأول :مبدأ السنوية

يقصد به إن تعد الميزانية لمدة زمنية تقدر بسنة اعتي تتملق بسنة مدنية بدايتها من 01 جانفي إلى 31 ديسمبر من نفس السنة يطلق عليها السنة المالية و يعين هذا المبدأ ضرورة إعداد الميزانية لتغطية الفترة الزمنية مقدارها سنة.

حيث هنالك استثناءات لهذا المبدأ نوجزها فيما يلي:

أولا/ترحيل بالاعتمادات :تقتضي هذه التقنية إمكانية صلاحية إعادة تحديد بالاعتمادات المالية التي لم تستهلك لسنة الماضية، غير أن هذه إمكانية تختلف باختلاف وضعية بالاعتمادات ،فبالنسبة لاعتمادات التجهيز تتم بطريقة آلية من أجل إتمام تنفيذ المشاريع (تكون سنة فما فوق) أما فيما يخص اعتمادات التسيير فهي تحتاج إلى رخص تشريعية.

ثانيا/ألاثني عشر المؤقت :في حالة ما إذا المعنية كان تاريخ المصادقة على قانون المالية للسنة لا يسمح عند بداية بتطبيق أحكامه السنة المالية المعتبرة أي تأخر في التصويت نظرا لظروف ما فإنه يواصل مؤقتا تنفيذ إيرادات ونفقات الميزانية العامة للدولة حسب الشروط التالية:

–بالنسبة للإيرادات طبقا للشروط والنسب وكيفيات التحصيل المعمول بها تطبيقا لقانون المالية السابق؛

–بالنسبة لنفقات التسيير في حدود 12/1 من مبلغ بالاعتمادات المفتوحة بالنسبة إلى السنة المالية السابقة، وذلك شهريا ولمدة 3 أشهر؛

[1] حسين الصغير ،مرجع سابق ،ص38.

– بالنسبة لاعتمادات الاستثمار وفي حدود ربع الحصة المالية المخصصة لكل قطاع ولكل مسير كما تنتج عن اعتمادات الدفع المتعلق بالمخطط السنوي للسنة المالية لسابقة؛

ثالثا/عمليات برامج التجهيز العمومي :تعد هذه العمليات استثناءات هاماً لمبدأ سنوية الميزانية العامة في الجزائر، وبعض العمليات المالية وخصوصا الاستثمارات العمومية لا يمكن نسبياً منطقيا تبنيها وتنفيذها في آجال قصير لا يتعدى مداها السنة الواحدة وعليه يصبح أمر تجزئتها إلى شرائح تتلاءم والتطبيق الصارم لقاعدة السنوية قليل العقلانية وخطير[1].

رابعا/قوانين المالية التكميلية : هي عبارة عن قوانين تسلك نفس المسار الذي يسلكه قانون المالية الأساسي وتأتي هذه القوانين لتكمل أو تعدل أو تنشئ أو تلغي بنداً من بنود قانون المالية الأساسي[2].

الفرع الثاني: مبدأ الوحدة

تعريف المبدأ يقصد بمبدأ الوحدة أن تدرج جميع نفقات الدولة وجميع إيراداتها في وثيقة واحدة حتى يسهل معرفة مركز المالي ،وحتى تتمكن أجهزة الرقابة المختلفة من مراقبة تصرفات الدولة المالية ومطابقتها للأهداف المحددة بالاعتمادات الواردة في الموازنة كما وافقت عليها السلطة التشريعية.[3]

حيث هنالك استثناءات لهذا المبدأ نوجزها فيما يلي:

أولا/الميزانية المستقلة :

هي الميزانيات الخاصة بالمرافق العامة التي تتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة ،حيث من المعروف أن الاستقلال في الشخصية يليه منطقيا الاستقلال في الميزانية مما يعني نهاية

[1] مفتاح فاطمة ،**تحديث النظام الميزاني في الجزائر**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل ش‌هادة م‌اجستير غير منشورة ,تخصص علوم المالية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان ،الموسم الجامعي 2010–2011 ،ص67.

[2] المرجع نفسه ،ص69 .

[3] محرزي محمد عباس ،**اقتصاديات المالية العامة** ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الطبعة الرابعة ، الجزائر،2010 ،ص 329.

المطاف أن تكون لهذه المرافق ميزانية خاصة بها مستقلة عن ميزانية الدولة دون الحاجة لإعلان صريح لذلك[1] .

ثانيا/الحسابات الخاصة على الخزانة :

هي حسابات يفتح على قيود الخزينة العمومية وتتميز بكونها تتحرك خارج إطار الميزانية أي مثلا الحسابات المصرفة(البنكية).

ثالثا/الميزانيات الغير العادية :

تلجأ الدولة إلى وضع مثل هذه الميزانيات في ظروف استثنائية كأوقات الحروب ولهذا يقال أن الميزانية توضع لأغراض مؤقتة استثنائية ،و تتميز هذه الميزانيات بكونها تمول بإيرادات استثنائية ،والسبب في فصلها عن الميزانية العامة هو أن لو أدرجت إيراداتها ونفقاتها مع الميزانية العمومية لأدى ذلك إلى عدم صح المقارنات التي يجري بها المجلس النيابي ليراقب مدى تطور الدولة المالي.

رابعا/الميزانيات الملحقة :

هي ميزانيات المرافق العامة تتمتع بموارد خاصة هي ذات طابع اقتصادي، حيث يقتصر نشاطها أساسا في إنتاج السلع و الخدمات مقابل ثمن و تتمتع باستقلال مالي ولكن لم تمنح الشخصية الاعتبارية ،من خلال ذلك تعرض النفقات وإيرادات هذا المرفق خارج الميزانية العامة تلحق بها لذا سميت بميزانية ملحقة.

الفرع الثالث : : مبدأ العمومية

المقصود به أن الميزانية يجب أن تكمن شاملة لكل الإيرادات و النفقات المتعلقة الدولة دون أي زيادة أو نقصان يؤدي هذا المبدأ إلى مبادئ فرعية هي:

[1] محرزي محمد عباس ،مرجع سابق ،ص 338.

أولا/عدم تخصيص الإيرادات :

ويقضي هذا المبدأ أن لا يخصص أي إيرادات من إيرادات الدولة لتغطية نفقة معينة ،بل تدخل كل الإيرادات إلى الخزينة العمومية د ن تخصيص ثم توزع بمد ذلك حسب احتياجات كل يصلح.

ثانيا/مبدأ تخصيص النفقات:

إذا كان مبدأ عدم التخصيص هم الذي يحكم الإيرادات فإن النفقات يحكمها مبدأ التخصيص ،أي أن الاعتمادات المفتوحة في الميزانية يجب أن تخصص بدقة لكل نوع أوجه الإنفاق ،وذلك حتى لا تترك الفرصة للآمرين بالصرف التصرف في الميزانية (حسب هواهم) ،بذلك يصبح هذا المبدأ لمنع الإسراف من جهة و تمكين الجهات المعنية بالرقاب من جهة ثانية.

الفرع الرابع : مبدأ توازن الميزانية :

يقصد بالتوازن في الميزانية هم تساوي الإيرادات مع النفقات إذا كانت الميزانية إيراداتها أكبر من نفقاتها في هذه الحالة الميزانية بها فائض(إيرادات) ،إلا أن العرض الذي جرى به قانون المالية يعتبرها في حالة توازن خاص فإذا كان الفائض قليل ،أما إذا كان العكس ففي هذه الحالة يكمن هناك فائض النفقات هنا يكمن أمام حالة العجز لأنه في هذه الحالة تضطر الدولة إلى الأخذ من الاحتياطي أو الافتراض لسداد هذا العجز.

المطلب الثالث : أنواع الميزانية العامة

بالإضافة إلى الميزانية العامة للدولة أقر القانون (17/84) المتعلق بقوانين المالية في الجزائر بموجب المادة 43 منه أنواع أخرى للميزانيات العمومية و هي [1]:

[1] المادة 43 من القانون 84-17 المؤرخ في 08 شوال 1404 الموافق ل 07 جميلة 1984 يتعلق بقانون المالية.

الفرع الأول : الميزانيات الملحقة

تتضمن الميزانيات الملحقة مجموع الإيرادات والنفقات بما فيها الاعتمادات المخصصة للاستثمارات، و الهدف منها هو السماح لبعض الوحدات الحكومية بإدارة نفسها بنفسها نظرا لطبيعة نشاطها العمومي الذي يقترب من النشاط التجاري كونه ينتج بعض الموارد أو يؤدي بعض الخدمات المدفوعة الثمن (حالة مؤسسة البريد والمواصلات في الجزائر).

الفرع الثاني: ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

حسب المادة 46 من القانون (17/84) فإنه "تدفع للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري إعانات التسيير المسجلة في الميزانية العامة لصالح هذه المؤسسات" .

وعليه فهذه المؤسسات لها نفقات تسيير فقط ولا تتوفر على نفقات التجهيز و ليس لها إطار محاسبي معين، باستثناء المؤسسات التعليمية والاستشفائية ،التي تعتمد طرق خاصة للتسجيل المحاسبي على أساس القيد البسيط.

الفرع الثالث: ميزانية الجماعات المحلية

في التنظيم الإداري الجزائري تتمتع الجماعات المحلية بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وعلى السلطات المحلية إعداد وتنفيذ ميزانيتها السنوية التي تختلف تماما عن ميزانية الدولة ،إلا أن هذه الجماعات المحلية يجب أن تأخذ بعين الاعتبار عند إعداد ميزانيتها كل التوجيهات الحكومية لإدراج بعض النفقات الضرورية التي تراها تتماشى والخطة التنموية الشاملة للبلاد.

تتكون ميزانية الجماعات المحلية من ميزانية أولية, ميزانية إضافية و الحساب الإداري كما يلي:

أولا/الميزانية الأولية :هي وثيقة تقديرية للإيرادات المتوقعة والنفقات المتوقعة للجماعات المحلية خلال سنة قادمة و يتم التصويت عليها قبل 31 أكتوبر من السنة التي تسبق سنة التنفيذ.

ثانيا/الميزانية الإضافية : تعتبر إجراء تكميليا وتصحيحيا للميزانية الأولية سواء بالزيادة أو النقصان، ويتم التصويت عليها قبل15 جوان من سنة التنفيذ.

ثالثا/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 المحصلة فعلا، النفقات المصروفة فعلا ،يعد الحساب الإداري قبل 31 مارس من السنة المالية الموالية لسنة التنفيذ.

المبحث الثاني: تقسيمات وآثار و دورة حياة الميزانية

تمر الميزانية العمومية من بدء الإعداد لها حتى ظهورها بعدة مراحل أساسية وهي مرحلة الإعداد والتحضير، ثم مرحلة الاعتماد والإجازة بعد أن تتم مناقشتها والموافقة عليها من قبل السلطة التشريعية ، وذلك بوضع تصور شامل و كامل لمجموع نشاطها المستقبلي بهدف تحقيق الأهداف.

سنتطرق في هذا الفصل لتقسيمات الميزانية ثم نتناول أثار الميزانية وأخيرا نتكلم حول دورة حياة الميزانية.

المطلب الأول : تقسيمات الميزانية العامة

تتكون أي ميزانية من قسمين هما الأصول والخصوم ،فالأصول تمثل الموارد التي تستخدم في تسديد أي التزامات مالية على الدولة بينما الخصوم تمثل مجموعة المستحقات المالية المترتبة على الدولة ،حيث حدد الخبراء الاقتصاديون مجموعة من المفاهيم المتعلقة بالميزانية وهي الإيرادات والنفقات ولذلك يمكن إعطاء مفهوم لهما:

الفرع الأول: مفهوم الإيرادات العامة

تقوم الدولة بتحصيل إيراداتها العامة من مختلف المصادر وهذا من أجل تغطية نفقاتها العامة.

أولا/مفهوم الإيراد العام : هي الموارد العامة التي تحصل منها الدولة على الأموال لتزويد خزينتها بغرض إشباع حاجات العامة للمواطنين[1]؛

ثانيا/مصادره : تحصل الدولة على إيراداتها العامة من مختلف المصادر أهمها أملاك الدولة (الدومين)، الضرائب والرسوم، القروض العامة:

أ/المصدر الأول : الدومين (أملاك الدولة) يقصد به الأموال العقارية والمنقولة التي تملكها الدولة أو المؤسسات والهيئات العامة ملكية عامة أو خاصة وينقسم على قسمين:

1/الدومين العام (الأملاك الوطنية العامة) : يقصد بالدومين العام الأموال التي تملكها الدولة، وهي تخضع للقانون العام كالموانئ والحدائق والطرق...إلخ.

2/الدومين الخاص : ويتناول جميع أملاك الدولة وهيئاتها ومؤسساتها العامة التي تمتلكها ملكية خاصة وتقدم منافعها وخدماتها للجمهور بمقابل ،فالدومين الخاص تمتلكه الدولة كما يملك الأفراد أملاكهم فملكيتها له ملكية خاصة وتخضع للقانون الخاص وتتصرف بها كما تشاء بالبيع أو الرهن أو الإيجار.

و تشتمل الأملاك الوطنية الخاصة التابعة للدولة و الولاية و البلدية على:

– العقارات و المنقولات المختلفة غير المصنفة في الأملاك الوطنية العمومية التي تملكها

–الحقوق و القيم المنقولة التي اقتنتها أو حققتها الدولة و الجماعات المحلية في إطار القانون[2].

[1] حسين الصغير ،مرجع سابق ،ص39 .

[2] علي العربي و عبد المعطي عساف ،**إدارة المالية العامة** ، منشورات جامعة الكويت ،سنة 1998،ص 69.

ب/المصدر الثاني : الضرائب والرسوم

تعرف الضريبة على أنها فريضة نقدية يدفعها الفرد بشكل إجباري ونهائي إلى الدولة أو أحد هيئتها العامة ،وذلك مساهمة منه في تحمل الأعباء العامة ،دون أن تعود عليه بنفع خاص ،أما الرسم هو مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة إلى خدمة خاصة أي اختيارية تنفرد الدولة بأدائها كالرسوم القضائية [1].

ت/المصدر الثالث : القروض العامة :يقصد بالقرض العام أن يقوم أحد أشخاص القانون العام (دولة، ولاية، بلدية)....استدانة أموالا من الغير مع التعهد بردها إليه وتنقسم إلى قرض داخلية (وطنية) وخارجية (أجنبية).

الفرع الثاني : مفهوم النفقات العامة

أولا/النفقة العامة : نعرف النفقة العامة بأنها مبلغ من النقود نقوم بإنفاقه شخص عام قصد تحقيق نفع عام ،(المقصود بالنفقة العامة كل الأموال التي تصرفها الدولة من أجل إشباع الحاجات العامة للدولة)[2].

ومن خلال التعريف السابق نستخلص عناصر النفقة العامة وهي ثلاث:

-الصفة النقدية؛

-صدورها من هيئة عامة؛

-تحقيق منفعة عامة.

[1] محمد الصغير بعلي ،**المالية العامة** ،دار علوم النشر والتوزيع ،الجزائر ،2003 ، ص 05.

[2] حسين الصغير، مرجع لسابق، ص36 .

ثانيا/تقسيم النفقات العامة:

إن تقسيم النفقات العامة يعني دراستها من حيث تركيبها ومضمونها وطبيعتها ،ونجد أغلب الباحثين أسهموا في التقسيمات النظرية ،في حين أن الدولة أخذت بالتقسيمات الوضعية كل حسب ما يلاءم حاجاتها وظروفها ودرجة تطورها اقتصاديا واجتماعيا.

أ/التقسيمات النظرية:

-من حيث دوريتها:

- نفقات عادية(مرتبات الموظفين، نفقات إدارية لتسيير الإدارة)؛
- نفقات غير عادية (نفقات الاستثمارات الكبرى، نفقات الحروب).

-من حيث غرضه:

- نفقات إدارية(نفقات تسيير الإدارات العامة للدولة، نفقات الموظفين)؛
- نفقات رأسمالية(نفقات التجهيز والاستثمار).

-من حيث طبيعتها:

- نفقات حقيقية(مقابل خدمة مثل أجور الموظفين)؛
- نفقات ناقلة بناء ملحق للعجزة(من خلال الضرائب التي تفرض على الأغنياء حيث تساهم هذه الضرائب (إيراد) في بناء ملجأ.

-من حيث الهيئات التي تقوم به:

- نفقات قومية(تصرف من ميزانية الدولة)؛
- نفقات محلية(نفقات تقوم بها الجماعات المحلية ولاية، بلدية)...

ب/التقسيمات الوضعية:

-**تقسيمات إدارية** :أي تقوم الهيئات الإدارية بتقسيم النفقات العامة تبعا للهيئات الإدارية وبصرف النظر عن الوظائف التي تقوم به هذه الهيئات.

-**تقسيمات وظيفية** :أي تقسيم النفقات تبعا لأوجه النشاط الذي تقوم به هذه الهيئات (تقسيمها في إطار وظيفي).

ثالثا/تقسيم النفقات العامة في الجزائر:

يقسم المشرع الجزائري النفقات العمومية للدولة إلى نفقات التسيير ونفقات التجهيز(نفقات الاستثمار)[1] :

1-نفقات التسيير : هي عبارة عن النفقات التي تدفع من أجل سير المصالح العمومية والإدارية فهي نفقات ضرورية لسير أجهزة الدولة تتمثل هذه النفقات في الغالب من نفقات الأجور والرواتب،نفقات صيانة المباني ،نفقات معدات المكتب نفقات التكاليف الملحقة (الكهرباء ،الغاز)،تجمع نفقات التسيير في أربعة أبواب هي:

-أعباء الدين العمومي و لنفقات المحسومة من الإيرادات؛

-تخصيصات السلطة العمومية؛

-نفقات خاصة بوسائل المصالح؛

-التدخلات العمومية.

2-نفقات الاستثمار والتجهيز :هي عبارة عن تلك النفقات التي لها طابع استثماري الذي يتولد عنه زيادة في الناتج الوطني الإجمالي وبالتالي زيادة ثروة البلاد .وتتفرع هذه النفقات إلى ثلاثة أبواب:

-نفقات الاستثمار في المنشآت القاعدية؛

-إعانات الاستثمار الممنوحة من قبل الدولة ؛

[1] المادة 23 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 7 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية.

-النفقات الأخرى بالرأسمال.

المطلب الثاني: دورة حياة الميزانية

يطلق مصطلح دورة الميزانية العامة على المراحل الزمنية المتعاقبة والمتداخلة التي تمر بها ميزانية الدولة تحقيق للمسؤوليات المشتركة بين السلطة التنفيذية ،والتشريعية فدورة الميزانية إلى اتصافها بخاصية الاستمرارية والتداخل فهي تتصف أيضاً بوجود مراحل مميزة تتعاقب زمنيا عام بعد عام ،ولقد أجمع علماء ومفكري المالية العامة في دراستهم على اعتماد أربعة مراحل للميزانية وتتجلى هذه المرحلة في :مرحلة التحضير والإعداد، مرحلة اعتماد، مرحلة التنفيذ، مرحلة الرقابة على التنفيذ.

الفرع الأولى: المرحلة الأولى مرحلة الإعداد و تحضير الميزانية العامة

القاعدة العامة في المحاسبة العمومية لإعداد مشروع الميزانية هي أن تقوم الدولة بتقدير نفقاتها أولا ثم تقوم بتقدير الإيرادات العامة لتمويل تلك نفقات ،وبالنسبة للجزائر يبدأ إعداد الميزانية العامة للدولة في الثلاثي الثاني من كل سنة مالية ،ويتولى ذلك الوزير المكلف بالمالية باعتباره المسؤول المباشر عن المديرية العامة للميزانية المكلفة ،بمهمة إعداد ميزانية الدولة.

وفي هذا الإطار تقدم هذه المديرية طلبا إلى الآمرين بالصرف في مختلف الوزارات لتحديد النفقات المتوقعة في قطاعهم للسنة المالية المقبلة ،وتبعا لذلك تقوم مصلحة المكلفة بالميزانية في كل وزارة بتجميع اقتراحات المصالح التابعة لقطاعها ،وتقديمها لوزير المعني للموافقة عليها بعد ذلك تحول إلى مكلف بالرقابة على النفقات الملتزم بها للوزارة المعنية لإبداء رأيه ،وملاحظاته ثم ترسل اقتراحات الوزراء مرفقة برأي المراقب على النفقات في دائرتهم الوزارية إلى المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية.

ومن جهة أخرى تقوم المديرية العامة للميزانية بالطلب من المصالح المكلفة بالوعاء الضريبي والتحصيل بتقديم توقعاتها ،فيما يخص مبلغ الإيرادات التي سيتم تحصيلها للسنة المالية المقبلة

،بعد ذلك تقوم وزارة المالية بتجميع الاقتراحات بالنفقات والإيرادات وترتيبها وتجعلها منسجمة مع تعليمات الرئاسية والحكومية ،وأهداف الخطة التنموية وهذا في وثيقة واحدة هي مشروع الميزانية العامة للدولة التي تقدم للمناقشة في مجلس الحكومة ،ثم مجلس الوزراء لضبط المشروع النهائي للميزانية الذي سيقدم للبرلمان للمناقشة والمصادقة عليه[1].

الفرع الثاني: المرحلة الثانية مناقشة واعتماد الميزانية العامة

بعد إعدادها من طرف السلطة التنفيذية يتم إيداع مشروع قانون المالية لدى السلطة التشريعية(المجلس الشعبي الوطني) بغرض اعتماده و ذلك وفق المراحل التالية:

أولا/المناقشة: تتولى السلطة التشريعية(مجلس النواب أو مجلس التأسيسي) تعين لجان خاصة للنظر في مشروع الميزانية الدولة ،وتقوم هذه اللجان بتقديم الملاحظات أو الاقتراحات والتساؤلات وإرسالها كتابيا إلى الوزارة المعنية لإجابة عليها ،وإعطاء التوضيحات اللازمة في الغرض وكل المصاريف جديدة يجب أن يكون مصحوبا باقتراح مورد مقابل أو تنقيص في بقية المصاريف ، ويمكن إضافة فصل أو تنقيحه شريطة أن يكون يرمي إلى إلغاء مصروف من مصاريف ،أو الحط من أو إحداث مورد من الموارد أو الزيادة فيه ، حيث تتولى السلطة التشريعية المناقشة و المصادقة على مشروع الميزانية الدولة في مستوى الجلسة العامة و التي تتميز بعلنية اجتماعاتها.

ثانيا/التعديل: تختلف سلطة البرلمان في تعديل قانون الميزانية من بلد إلى أخر ،ففي الجزائر يمكن للنواب والحكومة وأعضاء اللجنة التقدم باقتراح تعديلات مكتوبة أمام اللجنة المختصة ومناقشتها مع الوزير المعني [2] ،شريطة التقيد بأحكام المادة 121 من الدستور التي تنص على "لا يقبل أي قانون مضمونه أو نتيجة تخفيض الموارد العمومية أو زيادة النفقات العمومية ،إلا

[1] عبد الحميد مرغيت ،مرجع سابق، ص 35.

[2] المادة 63 ،القانون 89-16 ،المؤرخ في 1989/12/11 ،الجريدة الرسمية رقم 52 الصادرة في 1989/12/11 ، ص1417

إذا كان مرفقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة أو توفير مبالغ مالية في فصل من النفقات العمومية تساوي على الأقل مبالغ المقترح إنفاقها [1] ويمكن للحكومة الاعتراض على التعديلات المقدمة.

ثالثا/التصويت: التصويت هو أخر مرحلة يمر بها مشروع الميزانية و تتم على مستويين وفق شروط معينة:

أ/على مستوى المجلس الشعبي الوطني: تتم عملية التصويت أولا على النصوص محل التعديل ،وذلك مادة بمادة وبعد التصويت عليها يعرض رئيس المجلس الشعبي الوطني المواد التي بقيت كما وردت في المشروع دون تعديل على التصويت ويتم ذلك بصيغة إجمالية[2].

ب/على مستوى مجلس الأمة: بعد دراسة المشروع و التصويت عليه من طرف المجلس الشعبي الوطني ،يحيل رئيس المجلس الشعبي الوطني النص المصوت عليه إلى رئيس مجلس الأمة في غضون 10 أيام ،حيث يصادق مجلس الأمة على النص في أجال أقصاها 20 يوما بأغلبية من أعضائه 4/3 .

ت/حالة رفض مشروع قانون المالية: القاعدة أن يتم المصادقة على مشروع قانون المالية في نهاية السنة احتراما لمبدأ السنوية ،أما في حالة عدم المصادقة عليه لأي سبب من الأسباب خلال اجل أقصاه 75 يوما من تاريخ إيداعه ،يصدر رئيس الجمهورية مشروع قانون الميزانية الذي قدمته الحكومة بأمر له قوة قانون ،وذلك وفقا لمادة 120 من الدستور.

الفرع الثالث: التنفيذ والرقابة :

مع صدور قانون المالية واستلام الميزانية في إطار رسمي وقانوني يكون الآمر بالصرف والمحاسب العمومي مطالبين بتنفيذها دون إجراء تعديل عليها ،كما إن هناك منظومة للرقابة

[1] المادة 65 ،القانون 89-16 ،المؤرخ في 1989/12/11 ،الجريدة الرسمية رقم 52 الصادرة في 1989/12/11 ، ص1417 .

[2] المادة 36 من القانون 02-99 المنظم لتنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة ،الجريدة الرسمية رقم 15 ،مؤرخة في 5 ديسمبر 1999.

عليها جسدها مبدأ الفصل بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي ،إضافة إلى إرساء مجموعة من الهيئات الرقابية مثل المفتشية المالية والوظيف العمومي و مجلس المحاسبة.

المطلب الثالث :أهمية وأهداف الميزانية العامة:

تكمن أهمية الميزانية العامة في كونها وثيقة معتمدة من طرف الدولة ،حيث لها أهمية سياسية اقتصادية واجتماعية، كما أن الدولة تهدف من خلال الميزانية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف في مختلف المجالات الاقتصادية، الاجتماعية.

الفرع الأول : أهمية الميزانية العامة

من الناحية السياسية للميزانية أهمية كبرى في ذات الأنظمة السياسية والديمقراطية، لأن إلزام السلطة التنفيذية بالتقدم كل عام إلى المجالس النيابية لاعتماد الميزانية ،من شأنه زيادة النفقة بمالية الدولة، بالنظر إلى ما يؤدي إخضاع هذه الميزانية للرقابة الدقيقة والعلنية من إبعادها عن تحكم السلطة التنفيذية حيث تظهر رقابتها للحكومة عن طريق تعديل الإعتمادات التي تطلبها أو رفض المشروع الميزانية الذي يقدم إليها.

أما من الناحيتين الاقتصادية والاجتماعية للميزانية أهمية بالغة ولاسيما مع اتساع نطاق دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية في الدول المعاصرة ،فعن طريق الميزانية تستطيع الدولة أن تعدل في توزيع الدخل الوطني فيما بين الطبقات، وعلى الأفراد عن طريق الضرائب والنفقات العامة ،فلم تعد الميزانية العمل الذي تقدر بواسطته الإيرادات والنفقات ويؤذن بها فحسب ،وإنما أصبحت تهدف أيضا إلى تحقيق العمالة الكاملة وإلى تعبئة القوى الاقتصادية غير المستخدمة ،بغض النظر عن أسباب عدم الاستخدام والمساهمة في زيادة الدخل الوطني ورفع مستوى المعيشة[1].

[1] حسن عوض الله زينب ،**مبادئ المالية العامة** ،الفتح للطباعة والنشر ،الإسكندرية ،2003 ، ص ص260 ،261.

الفرع الثاني :أهداف الميزانية العامة للدولة

تتضمن الميزانية العامة السياسات والقوانين اللازمة لتحقيق الأهداف العامة والمحددة للدولة لسنة مالية مقبلة ،ضمن مؤشرات خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية وأهدافها، وذلك ضمن خطة محكمة ومترابطة ،تختلف أهداف الدولة لاحتياجات المجتمع المتغيرة عبر الزمن .لابد من أن تشير هذا إلى أن أي دولة عظمت إمكانيات وحجم إيراداتها فهي لا تستطيع تلبية جميع الحاجات العامة لمواطنيها لذلك لابد من اختيار أنشطة كل قدرة مالية حسب أولوياتها وضمن الإمكانيات المتوفرة.

وفيما يلي شرح لكل هدف من أهداف الميزانية[1]:

أولا/أهداف اقتصادية: تتضمن الميزانية العامة للدولة برامج لتحقيق الأهداف الاقتصادية مثل توزيع موارد الدولة، والرقابة على المال العام وتوجيه الاقتصاد الوطني.

1/توزيع موارد الدولة :تبين الميزانية العامة للدولة طريقة توزيع موارد الدولة وتخصيصها على الأنشطة والخدمات العامة للمواطنين حسب أولويات ،والمناطق الجغرافية المختلفة لتنميتها وإمكانيات الدوائر الحكومية المختلفة والكفاءات المتوفرة في كل دائرة حكومية لتحقيق الأهداف العامة للدولة.

2/أداة رقابية على المال العام :تمكن الميزانية العامة الجهات الرقابية المختلفة والجهات ذات العلاقة من الرقابة على تحصيل الإيرادات المقدرة ،واتفاق التخصصات المعتمدة على الأهداف المحددة لها ضمن المدة والوصف المحددين ،والمسافة عن أية انحرافات في التنفيذ حماية للمال العام.

3/توجيه الاقتصاد الوطني :تضمن الدولة الميزانية العامة سياستها المقترحة اللازمة لتوجيه الاقتصاد الوطني ،ومن الأمثلة على هذه السياسات:

- تحقيق نمو اقتصادي وزيادة معدل الناتج المحلي؛
- تحقيق الاستقرار المالي والنقدي؛

[1] الخطيب خالد شحادة ،المهايني محمد خالد ،**المحاسبة الحكومية** ،الأردن ،دار وائل للنشر ،2008 ،ص 273.

- زيادة معدلات الادخار والاستثمار؛
- تخفيض عجز الميزانية العامة؛
- توازن الحساب الجاري لميزان المدفوعات؛
- تخفيض نسبة الدين العامة؛
- تخفيض نسبة الاستهلاك الكلي إلى الناتج المحلي لزيادة المدخرات المحلية؛
- استقرار المستوى العام للأسعار؛
- توجيه الاستثمارات نحو قطاعات معينة ،بزيادة التخصيصات المعتمدة للإنفاق على تسهيل أعمال تلك القطاعات ،وإعفائها كليا أو جزئيا من الضرائب والرسوم وللمدة التي تقتضيها المصلحة العامة؛
- الحد من البطالة وتشجيع الاستثمار في المشاريع التي تحتاج إلى عمالة أكبر؛
- تنشيط الاقتصاد الوطني.

ثانيا/تحقيق أهداف اجتماعية:

تشمل الميزانية العامة برامج لتحقيق الأهداف الاجتماعية، مثل معالجة ظاهرتي الفقر والبطالة ،وإعادة توزيع الدخل لصالح الطبقات الفقيرة، وبالتالي الحد من تفاوت الطبقات في المجتمع ،وتشجيع العادات الجيدة والحد من العادات السيئة[1]:

1/**معالجة ظاهرتي الفقر والبطالة** :تتضمن الميزانية العامة للدولة سياسات تسعى إلى إقامة مشاريع لتنمية المناطق الفقيرة في الدولة ،ورفع مستوى الخدمات الاجتماعية والإسكانية.

2/إعادة توزيع الدخل :تتضمن الميزانية العامة سياسات تعمل على زيادة تمويل الطبقة الغنية لخزينة الدولة العامة، وتقليل التفاوت بين طبقات المجتمع.

3/الحد من بعض العادات السيئة :تسعى الدولة من خلال تضمين الميزانية العامة سياسات معينة إلى الحد من بعض العادات السيئة ،وفي هذه السياسات زيادة الضرائب والرسوم على

[1] الخطيب خالد شحادة ،المهايني محمد خالد ،مرجع سابق ،ص ص 274-276.

الإنتاج والمتاجرة في مثل هذه السلع ،والقيام بحملات إعلانية تبين أخطار هذه العادات على المجتمع والمواطن.

4/تشجيع بعض العادات الحسنة :تتضمن الميزانية العامة سياسات تشجع بعض العادات الحسنة لتحقيق أهداف التنمية الاجتماعية ،وذلك بتنظيم النسل حسب مصلحة المجتمع من خلال سياسات ضريبية ،أو من خلال الوعي الصحي واعتمادات الإنفاق العام المخصصة لهذه الغاية.

5/تحقيق أهداف صحية :تتضمن الميزانية العامة برامج ترفع من مستوى خدمات الرعاية الصحية وتخفيض معدل وفيات الأطفال ،والحد من الآثار الجانبية الضارة للمبيدات والأسمدة الزراعية.

6/تحقيق أهداف علمية :تتضمن الميزانية العامة للدولة سياسات تشجع البحث العلمي واستخدام التقنيات الحديثة ،بهدف النهوض بالمجتمع والحرص على استمرار تقدمه.

7/تحقيق أهداف بيئية :تضمن الميزانية العامة للدولة سياسات تحد من تلوث البيئة، وتحافظ على الرقعة الزراعية وتزيدها وتواجه العجز المائي ندرة في المياه.

8/تحسين عملية التخطيط :يعتمد إعداد الموازنات العامة المقبلة على دراسة نتائج تنفيذ الموازنات العامة السابقة ،ضمن عوامل أخرى متعددة .وتمكن الميزانية العامة من بيان مدى دقة تقدير تحصيل الإيرادات وكفاءتها ،كما تمكن الميزانية العامة من تحليل نفقات الأنشطة والخدمات العامة المنفذة ،وخلاصة القول أن بيانات الموازنات العامة السابقة، ودراسة مدى دقة تقدير وكفاءة تحصيل الإيرادات وفعالية الإنفاق العام تساعد في تحسين عملية التخطيط.

المبحث الثالث: آثر المحاسبة العمومية على تنفيذ الميزانية

قانون المحاسبة العمومية يدرج النفقات العمومية في طبيعة العمليات المنفذة في إطار المحاسبة العمومية تحت عنوان عمليات التنفيذ ،وتدخل كل عون لا يمكن أن يكون إلا في حدود صلاحياته الخاصة وباحترام مسؤولياته ،و تعدد هذه العمليات في تنفيذ الميزانيات يجعل أنه من الضروري تنظيم تلك الإجراءات ،ذلك لمعرفة طريقة تنفيذ الميزانية من طرف الآمر بالصرف وكذلك لتحديد صلاحيات المحاسب العمومي ،وخاصة فيما يخص تنظيم المخزون المالي في الخزينة.

المطلب الأول :تنفيذ عمليات النفقات

إن تحقيق نفقة معينة يمر على أمرين من جهة لابد أن تنفذ ضمن احترام أحكام الميزانية والقوانين والتنظيمات المعمول بها ،وهو وجه " شرعية النفقة" ومن جهة أخرى لابد أن تنفذ العملية بأقصى فعالية ومردودية ممكنة ،وهو وجه" ملائمة النفقة" ولبلوغ هذا الهدف المزدوج قسمنا إجراءات تنفيذ عملية النفقة العمومية إلى أربع مراحل :**الالتزام، التصفية ،الآمر بالصرف ،والدفع** ،حيث أن الآمرين بالصرف مكلفون بالإجراءات الثلاث الأولى أما إجراء الدفع فيقوم به المحاسبون العموميون ،ولهذا عمدنا خلال عرض إجراءات تنفيذ عملية النفقة العمومية إلى تقسيم هذه الإجراءات إلى مرحلتين رئيسيتين : الأولى إدارية من اختصاص الآمرين بالصرف والثانية محاسبية من اختصاص المحاسبين العموميين.

الفرع الأول :المرحلة الإدارية في تنفيذ عمليات النفقات

بعد أن يتم التصويت على النفقات من قبل مجلس الإدارة ،واعتمادها من قبل الجهة الوصية ،فإن الآمر بالصرف هو الوحيد الذي له سلطة الآمر بالصرف بالتنفيذ ،وهذا في حدود الاعتمادات المقررة بالإمضاء على العقود والاتفاقيات ،ومختلف الالتزامات الأخرى، وكذا هو الذي يقوم بعملية التصفية.

ولا يمكن تنفيذ أية نفقة إلا بتوفير شرطين هما:

-لابد أن تنص الميزانية على النفقة موضوع الإنجاز؛

-تكون مطابقة للقوانين والأنظمة.

أولا/الالتزام بالنفقة: هو التصرف الذي بموجبه ينشأ لهيئة عمومية أو يثبت عليها التزام ينتج عنه عبئ، هذا العبء يجعل الهيئة العمومية مدينة تتجر عنه نفقة [1]،وعرفته المادة 19 من القانون 90-21على أنه" الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين " و معناه أنه المستند الذي يجعل الإدارة مدينة ،والذي يترجم بالضرورة في التجسيد المحاسبي بخروج الموارد العامة ،وهو مستند يتضمن الواجب الذي يؤدي إلى الإنفاق مثل توظيف موظفين في هيئة عمومية أو طلب شراء لوازم و غير ذلك ،ولكن هذا المستند يجب أن يكون مأخوذا بالاحترام الصارم للإذن الوارد في الميزانية.

ونميز نوعين من الالتزام : الالتزام القانوني والالتزام المحاسبي.

1/**الالتزام القانوني:** وهو كل تصرف أو عمل إداري صادر عن الآمر بالصرف يتولى عنه تعهد يؤدي إلى نشوء الدين، يجعلها مدينة للغير،فبعض النفقات تنتج مباشرة عن تطبيق نص قانوني أو مرسوم كالمعاشات المقدمة للعجزة ،وهو إجراء له عدة أشكال[2]:

-نفقات أخرى تنتج عن إجراء فردي لموظف مؤهل مثل سند طلب التوريد؛

-نفقات أخرى ناتجة عن نص قانوني وإجراء فردي في آن واحد مثل نفقات المستخدمين؛

-بعض النفقات تنتج عن أفعال مستقلة عن إدارة الهيئة مثل التعويضات الناتجة عن حاد يتسبب فيه أحد الأعوان حيث تنتج عنه مسؤولية الهيئة العمومية المستخدمة.

---

[1] فهيم نعيجة ،**نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير و رقابة الجماعات المحلية** ،مذكرة ماجستير غير منشورة ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2 ،الموسم الجامعي 2010-2011 ،ص 87.

[2] ليتيم عبد الغني،" **إجراءات تنفيذ ميزانية عمومية و المكلفون بها** " ،مذكرة تخرج بقسم المالية ،مدرسة الوطنية لإدارة ،الجزائر ،الموسم الجامعي 1998-1999 ، ص37.

2/الالتزام المحاسبي: هو التصرف اللاحق للالتزام القانوني ويمثل التعبير العددي له وترجمته إلى محاسبة ،وهو يتمثل في تخصيص الاعتمادات المالية من أجل إنجاز نفقة معينة ناتجة عن الالتزام القانوني ،وهو يسمح للمراقب المالي بالتحقق من مدى تطابق النفقة مع الاعتماد المرخص به وكذا شرعية النفقة.

والجدير بالذكر أن الالتزام بالنفقات ،سواء تعلقت بنفقات التسيير أو الاستثمار يتطلب إعداد بطاقة الالتزام من طرف الآمر بالصرف تتكون من ثلاث نسخ ترسل نسختان للمراقب المالي للتأشير عليها ،والنسخة الثالثة تبقى عند مصالح الهيئة التي أعدت هذه البطاقة وذلك من أجل المتابعة وترفق هذه البطاقة بالوثائق المثبتة (سند الطلب، فاتورة شكلية)...، بعد تقدير المؤسسة لحاجياتها من المواد واللوازم يقوم الآمر بالصرف بإعداد طلب الشراء للمواد الذي يتضمن البيانات التالية:

-الرقم التسلسلي للطلبية؛

-بيان تعريف المؤسسة؛

-بيان المورد؛

-بيان البضاعة(المواصفات، الكمية)؛

-تاريخ إصدار الطلبية؛

-مبلغ الطلبية؛

-توقيع الآمر بالصرف؛

-التخصيص في الميزانية .

وينبغي على الآمر بالصرف قبل أن يوقع على الطلبية أن يتأكد من[1] :

[1] المواد (5 و8 و9) من المرسوم التنفيذي رقم 92/414 متعلق بالرقابة السابقة للنفقات ،جريدة رسمية العدد 82 ،بتاريخ 19 جمادى الأولى 1413هـ 1992/11/14.

-توفير الاعتماد المالي اللازم؛

-حسن اختيار المورد؛

-التخصيص القانوني للنفقة(وفق باب ،فصل ،فقرة ،بند).

وبعد تسليم الطلبية للمورد الموافق عليها يرجع نسخة من الطلبية مؤشر عليها مع فاتورة شكلية للآمر بالصرف الذي يقوم بإعداد بطاقة الالتزام ترفق بنسخة من الطلبية أو الفاتورة الشكلية وترسل للمراقب المالي ليؤشر عليها .بعد أن يتحقق من[1]:

-صفة الآمر بالصرف؛

-مطابقة الالتزامات للقوانين والتنظيمات المعمول بها؛

-توفر الاعتمادات أو المناصب المالية الكافية؛

-التخصيص القانوني للنفقة.

-توافق ومطابقة المبلغ الالتزام مع العناصر المثبتة في بطاقة الالتزام.

ولا يمكن للآمر بالصرف أن يقوم بأي التزام إلا تحت قيود:

-التأكد من مبلغ الاعتماد المفتوح في الميزانية؛

-التأكد من أن النفقة مطابقة للقوانين والأنظمة؛

-الالتزام بالوقت المحدد حيث آخر أجل للالتزام هو:

في قسم التسيير : حتى 31 ديسمبر من السنة الحالية .

في قسم التجهيز والاستثمار 20 :فيفري من السنة الموالية .

[1] المادة 9 من المرسوم التفيذي 92/414 متعلق بالرقابة السابقة للنفقات ،جريدة رسمية العدد 82 ،بتاريخ 19 جمادى الأولى 1413هـ 1992/11/14.

ثانيا/التصفية : حيث أنه خلال هذه المرحلة يتم تحرير بطاقة الالتزام وهي 3 نسخ **تصفية النفقات** "حسب المادة 20 من القانون90 -21 تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية و تحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية[1] ".

أي أن التصفية هي مراقبة الخدمة المؤداة ،والتحقق من صحة الوثائق المحاسبية، أو بعبارة أخرى هي عملية تحديد القيمة الصحيحة للنفقة الملتزم بها وهدفها هو التأكد من واقع وحقيقة الدين فهي لا تنشئ الدين، بل تحدد القيمة النقدية للدين الناشئ عند الالتزام ويتم هذا التحديد على أساس براهين قائمة.

والتصفية بدورها يتم على مرحلتين:

1/إثبات الخدمة المقدمة: هذه الخطوة تستهدف إثبات نشوء الدين ،و يتعلق الأمر بالتأكد من أن المستفيد الذي يطالب بدينه قد التزم بكل الواجبات التي فرضت عليه ،إذ يرتبط ذلك بالنظر فيما إذا كان المبدأ الخدمة المقدمة والذي له أهمية معتبرة لدى المحاسبة العمومية قد طبق على أكمل وجه.

2/التصفية في حد ذاتها: وتكتفي بتقديم القيمة الصحيحة لدين الهيئة و التحقق فيما إذا كان هذا الدين مستحقا ،حيث يحدد المبلغ الصحيح للنفقة عن طريق:

(التقدير الصحيح للنفقة ، التحقق على أساس الوثائق المحاسبية من صحة النفقة).

فيما يخص التحقق على أساس الوثائق المحاسبية فقط دون التأكد المادي من أن الخدمة قد أنجزت ،والدليل على ذلك عبارة " خدمة مؤداة " والتي يوقع عليها الآمر بالصرف حيث يقوم بعملية النصفية لآمر بالصرف أو عون تحت سلطته.

إذ يتضمن الملف الخاضع للتصفية:

[1] مادة 20 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

-الدليل على أن التزام الدولة أو الشخص العمومي التزام شرعي(نسخة من الطلب، العقد ،أو قرار تعيين موظف...الخ؛

-الدليل على الدائن قام بالتزاماته: إثبات أداء الخدمة ،فالتوريدات مثلا: لا يمكن أن تستورد إلا بعد التسليم؛

-الفواتير المفصلة للدائنين.

ثالثا/الأمر بالدفع(الصرف) : حسب القانون" الأمر بالصرف هو الإجراء الذي بموجبه يأمر الآمر بالصرف دفع النفقات العمومية[1] ،"فبعد الانتهاء من مرحلتي الالتزام والتصفية تأتي مرحلة الأمر بالدفع ،وهي آخر إجراء في المرحلة الإدارية وهي عبارة عن تحرير الحوالات ،ويقوم بها الآمر بالصرف بعد أن يقوم بتسجيل المعلومات الخاصة بالفاتورة على:

-بطاقة متابعة النفقات؛

-بطاقة متابعة الموردين؛

-دفتر النفقات؛

ثم يقوم بإعداد حوالة الدفع" التي يجب أن تكون في حدود الاعتمادات المالية المتوفرة ،مرفقة بالوثائق الإثباتية ،و التي تحمل الدليل على حق الدائن" التي تحتوي على ما يلي:

-تحديد السنة المالية التي تنفذ خلالها؛

-الإشارة إلى رقم الفصل الفرعي والسند؛

-الإشارة إلى الوثائق الإثباتية المرفقة للنفقة؛

-الإشارة لشخصية الدائن المباشر؛

-الإشارة لموضوع النفقة و تاريخ أداء الخدمة؛

[1] مادة 21 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

-تحديد مبلغ الحوالة بالأرقام و بالحروف وكذا الرقم التسلسلي للحوالة والتاريخ والإمضاء؛

-تأشيرة المراقب المالي .

ثم يرسلها بعد إعدادها(الحوالة) مع بطاقة الالتزام ،فاتورة أصلية إلى المحاسب العمومي لاستكمال المرحلة الموالية و المرحلة المحاسبية.

الفرع الثاني : المرحلة المحاسبية في تنفيذ عمليات النفقات العمومية

حيث تتمحور هذه المرحلة على العمليات التالية:

أولا/الدفع : هو الإجراء الوحيد في المرحلة المحاسبية لتنفيذ عمليات النفقات وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي وهو من اختصاص المحاسبين العموميين ويقوم هؤلاء قبل قيامهم بعملية الدفع بعدة إجراءات[1].

وحسب المادة 22 من القانون 90-21" بعد الدفع الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي ،وكما قلنا قبل قيامهم بعملية الدفع يقوم هؤلاء بعدة إجراءات :

-ممارسة الرقابة على عمليات الآمر بالصرف أو تحرير الحوالات ،وهذا للتأكد من أن عملية الدفع مطابقة فعلا للنفقات الملتزم بها والمصفاة والتي تم الأم ر بصرفها؛

-بعد ذلك على المحاسب العمومي أن يتأكد من أن الأشخاص الذين يطلبون الدفع مخول لهم قانونا للأمر بالصرف؛

-مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها؛

-صفة الآمر بالصرف أو المفوض له؛

-شرعية عملية تصفية النفقة؛

[1] مادة 36 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

-توفر الاعتماد المالي؛

-أن الدين لم يسقط أجله وأنه ليس محل معارضة؛

-الطابع الابرائي للدفع؛

-الصحة القانونية للمكتسب الابرائي.

ثم ترسل حوالات الدفع إلى المحاسب العمومي بين اليوم الأول اليوم العشرين من كل شهر ،ويجب على هذا الأخير تحويلها في أجل أقصاه عشرة أيام من تاريخ استلامها ويتم حسابها إبتداءا من شهر إصدارها.

وعندما يتحقق المحاسبون العموميين من أن إجراءات المرحلة الإدارية للنفقة المأمور بصرفها كانت شرعية وخاضعة للقوانين والتنظيمات المعمول بها ،يقوم بدفع مبلغ النفقة بشرط أن يكون الدفع مبرئا للدين ،وعندما يرى غير ذلك (لا تتحقق الشروط القانونية) بإمكان المحاسب العمومي أن يرفض دفع النفقة إذا لاحظ عدم تحقق شرط أو أكثر من الشروط القانونية المذكورة سالفا ،وذلك بإعادة الحوالة والوثائق المرفقة بها إلى الآمر بالصرف مع توضيح سبب الرفض لأنه مسؤول مسؤولية مالية وشخصية على العمليات الموكلة له[1].

يمكن للآمر بالصرف أن يصدر تسخير وتقديمه إلى المحاسب العمومي مع حوالة الدفع والوثائق المثبتة من جديد ،والذي يطلب من خلاله أن يقوم المحاسب العمومي بالدفع رغم عدم توافر شرط من الشروط المذكورة باستثناء الحالات التي سنوردها لاحقا[2]. ويتوجب على المحاسب العمومي بعملية الدفع إشعار المصالح المعنية (الوزارة المكلفة بالمالية) ،في أجل 15 يوم ابتداءا من تاريخ تسجيل حوالة الدفع على الدفاتر المحاسبية وبهذا تبرئ ذمته من أي مسؤولية على المخالفة التي قد تنجر عن عملية الدفع.

[1] مادة 38 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

[2] المواد(2 و3 و4) من المرسوم 91-314 المؤرخ في 07-09-1991 المتعلق بإجراء تسخير الأمر بالصرف.

إذا رأى المحاسب العمومي عدم توفر الشروط الضرورية[1]:

*عدم توفر الإعتمادات المالية ماعدا بالنسبة للدولة؛

*عدم توفر أموال في الخزينة؛

*انعدام إثبات أداء الخدمة؛

*طابع النفقة الإيراد إبرائي؛

*انعدام تأشيرة المراقب المالي.

إذا قام المحاسب العمومي بعملية الدفع في هذه الحالات يعد مخالفا للقانون ومسؤولا عن ذلك .

ثانيا/طرق دفع النفقات العمومية: يمكن أن تسوى النفقات العمومية (إبراء، الديون العمومية) بإحدى الطرق التالية :

1/الدفع نقدا :حيث يتقدم الدائن أو ممثله القانوني إلى المحاسب العمومي الذي يطب من الوصل الخاص بالدفع و يقوم بتسليمه مبلغ الوصل نقدا.

2/الدفع عن طريق سندات الخزينة : و تعتبر سندات الخزينة وسيلة تقترب من الدفع نقدا حيث انه عند وصول الأجل يتقدم الدائن إلى الخزينة ليحصل على مبلغ نقدا،كما يمكنه تحويل السند إلى حسابه البنكي أو بريدي ،وتعتبر هذه الطريقة الأكثر استعمالا في مجال تسديد النفقات العمومية.[2]

[1] مادة 48 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

[2] جليل فاطمة ، **تسيير الميزانية العامة في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية** ،مذكرة تخرج ماستر ،جامعة عبد الحميد بن باديس ،مستغانم ،الموسم الجامعي 2018/2017 ،ص30.

المطلب الثاني : تنفيذ عمليات الإيرادات العمومية

تنفيذ عمليات الإيرادات العمومية يعتمد على مبدأ الفصل بين الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ،كما هو الشأن لتنفيذ عمليات النفقات و إجراءات تنفيذ عمليات الإيرادات يمكن تقسيمها إلى مرحلتين أساسيتين:

الفرع الأول :المرحلة الإدارية في تنفيذ عمليات الإيرادات

تشمل الإثبات والتصفية والأمر بالتحصيل ،وهي تمثل الجانب الإداري الذي يقوم به المحاسب العمومي.

أولا/الإثبات : تنص المادة 16 من القانون90-21على أنه": يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي. "حيث يقوم الآمر بالصرف بإثبات الإيرادات و إعطائها الصيغة الشرعية بإدراجها ضمن بنود الميزانية وبيانها.

ثانيا/التصفية : هي المرحلة التي تسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الخزينة العمومية ،و تكون هذه المرحلة متبوعة بمرحلة فرعية و هي مرحلة إصدار الأمر بالتحصيل وهو سند الآمر بالصرف يستدعي فيه المحصل ليحضر ما يحتوي عليه بهذا السند من إيرادات[1] .

كما تنص المادة 17 من القانون90-21 على أنه ": تسمح تصفية الإيرادات تسديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على الدين لفائدة الدائن العمومي و الأمر بتحصيلها" اعتمادا على شرعية وطبيعة الإيراد ،يقوم به الآمر بالصرف بتحديد المبلغ الصحيح للإيراد الواجب دفعه من طرف المدين لصالح المؤسسة وهذه المرحلة تتطلب من الآمر بالصرف التحلي بالدقة في تحديد المبالغ لتفادي أي إغفال أو خطأ في تحديد المبالغ خاصة إذا علمنا أنه:

[1] حسين الصغير ،مرجع سابق ،ص152 .

-لا يجوز التخلي عن الحقوق و الديون العمومية ،وعن كل تخفيض مجاني لهذه الديون إلا بمقتضى أحكام و قوانين المالية، أو قوانين تصدر في مجال الجباية و أملاك الدولة؛

-أن كل المبالغ المحصلة والمسجلة ضمن إيرادات السنة المالية لا يمكن إرجاعها وإعادتها إلى أصحابها؛

-إن لم تقم المؤسسة بعملية مطالبة المدين بدفع المبلغ المستحق عليه في المدة الزمنية المحددة في المادة 316 من القانون المدني فإنها ستضيع حقها في هذا المبلغ.

الفرع الثاني :المرحلة المحاسبية في تنفيذ عمليات الإيرادات

تشمل الإجراء الأخير وهو التحصيل الذي تمثل الجانب المحاسبي يقوم به المحاسب العمومي حسب المادة 33 من قانون 90-21 يعد محاسبا عموميا في مفهوم هده الأحكام ، كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات التالية:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛

-ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها،

- تداول الأموال و السندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد؛

-حركة حسابات الموجودات.

أولا/التحصيل: وهو آخر إجراء في تنفيذ عمليات الإيرادات حيث تنص المادة 18 من القانون 21/90 "التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية".

كما أنه يمثل الجانب المحاسبي الذي يقوم به المحاسب العمومي والجدير بالذكر أن عملية التحصيل تختلف باختلاف طبيعة الإيراد ،وقبل أن يتكفل المحاسب العمومي بسندات الإيرادات التي يصدرها الآمر بالصرف عليهم أن يتحققوا أن هؤلاء مرخص لهم بموجب القوانين والأنظمة في تحصيل الإيرادات.

وبعد إيفاء كل التزاماتهم يقومون بتحصيل إيرادات ضمن الآجال المحددة ،ويمكن أن نميز نوعين من التحصيل :التحصيل الودي ،والتحصيل الإجباري.

1/**التحصيل الودي:** يصدر الآمرون بالصرف أوامر الإيرادات المتعلقة بتحصيل الديون الخارجة عن الضرائب ،وأملاك الدولة في أجل أقصاه ثلاثين (30) يوما من إثباتها ويجب أن تشتمل على أسس تصفيتها والبيانات الضرورية للتعرف على المدين واقتطاع الدين، حيث ترسل أوامر الإيرادات إلى المحاسب العمومي المتواجد في محل إقامة المدين من أجل التحصيل.

ويقوم 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 مختوم عليها مع الإشعار بالاستلام ممضي من طرف المدين.

وفي حالة عدم الدفع من طرف المدين في أجل ثلاثين (30) يوما 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) يوما، وبعد انتهاء هذا الأجل يستطيع المحاسب اللجوء إلى استعمال أدوات التحصيل الإجباري[1].

2/التحصيل الإجباري: وحسب المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 46-93 المؤرخ في 1993/02/06 يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة "تتمثل الوثيقة التي تجعل سند الآمر بالتحصيل تنفيذيا، بأن توضع على نسخة الأمر بالإيراد المصادق على مطابقتها من طرف المحاسبين العموميين المختصين المعنيين، التأشيرة التالية المتبوعة بإمضاء الآمر بالصرف، (يحدد هذا الآمر بالصرف مبلغا ليصبح بيانا

[1] المادة 9 ،10 ،11 ،12 مرسوم تنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 1993/02/06 يحدد آجال دفع النفقات و تحصيل الإيرادات و البيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة ،ص10.

تنفيذيا)، ثم يرجع الآمر بالصرف أوامر الإيرادات. التي أصبحت تنفيذية [1] إلى المحاسب العمومي المعني بالأمر في أجل أقصاه خمسة عشر يوم[2]".

كما يمكن التخلي عن التحصيل أو توقيفه في بعض الحالات ،يمكن أن يتخلى المحاسبون العموميون عن التحصيل أو يوقفونه.

أ/**إلغاء السند:** يلغى سند التحصيل إذا تبين عدم تواجد دين الخاضع ،أي أن إصدار السند كان خطأ ،والإلغاء لا يتم إلا بطلب من المدين يرسل للآمر بالصرف الذي أصدر هذا السند ،وإذا أتضح أن طلبه مؤسس يعد الآمر بالصرف شهادة الإلغاء يرسلها المحاسب العمومي(يمكن أن يكون الإلغاء كليا–عفو شامل –أو جزئيا– تخفيض جزئي للدين[3].)

ب/توقيف التحصيل: يمكن للخاضع أن يحصل على إعفاء لمجموع أو لجزء من دينه إذا أحضر دليلا على أن موارده لا تسمح له بتسوية المبلغ ،وهذا الإجراء يترك حرية التقدير للآمر بالصرف المؤهل[4].

ثانيا/طرق التسوية :

يمكن للخاضعين تسديد ديونهم اتجاه الخزينة بإحدى الطرق التالية:

–التحويل نقدا؛

– تسليم صك بنكي أو بريدي أو على حساب الأموال الخاصة؛

–تحويل الحساب مفتوح باسم المحاسب العمومي المكلف بالتحصيل؛

–في حالات خاصة يمكن إيداع سندات تجارية أو سندات مضمونة أي بوسائل دفع لأجل .

[1] المادة 16 مرسوم تنفيذي رقم 93–46 مرجع سابق

[2] المادة 17 مرسوم تنفيذي رقم 93–46 مرجع سابق

3 – عدة بن عطية عمر مذكرة تخرج ماستراجراءات تنفيذ الميزانية في المؤسسات العمومية دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية لولاية مستغانم,2017/2016،ص 50.

[4] المرجع نفسه ،ص 50.

وبعد إجراء عملية التسوية يتحصل الخاضع على وصل ،يكون كدليل على تسديده لدينه اتجاه الخزينة العمومية(براءة الذمة.)

مما سبق ذكره يمكن القول بأن عمليات الإيرادات لا تكون إلا بتواجد العونين المذكورين المتكاملين في مهامهما ،بحيث أن الأول(الآمر بالصرف) مكلف بالإثبات والتصفية والأمر بالتحصيل وهو ما يعرف بالمرحلة الإدارية ،في حين أن الثاني المحاسب العمومي) ملزم بعملية التحصيل ما يعرف بالمرحلة المحاسبية ،بحيث لا يجوز لأي منهما القيام بعمل أو مهام الآخر وفقا لمبدأ الفصل الذي تطرقنا إليه سابقا.

وأخيرا نستخلص أن[1] :

-تنفيذ عمليات الإيرادات يكون وفق إجراءات محددة؛

-تنفيذ عمليات الإيرادات لا يكون إلا بتواجد عونين مكلفين بذلك هما الآمر بالصرف والمحاسب العمومي؛

-ضرورة الفصل بين مهام العونين؛

-العون الأول مكلف بالمرحلة الإدارية والتي تتضمن عمليات الإثبات ،التصفية ،والأمر بالتحصيل؛

-العون الثاني(المحاسب العمومي) مكلف بالمرحلة المحاسبية والتي تتضمن عملية التحصيل .

المطلب الثالث :الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة

الرقابة على الأموال العمومية تعني التفتيش والملاحظات والمتابعة والتحقيق من الاستعمال الحسن للإمكانيات البشرية والمادية والمالية ،وكذلك الوثائق والحسابات واحترام القوانين والمراسيم والتعليمات الموضوعة كمقياس لعمل المسيرين ومعاقبة المخالفين ،ولا تقف الرقابة

[1] عدة بن عطية عمر ،مرجع سابق ،ص 51.

عند هذا الحد بل تتعدى ذلك معنى هذا أن الهدف منها ليس تسليط العقوبة على المخالفين والمخطئين بل تقديم النصائح لتفادي الأخطاء مستقبلا ،ويمكن استخلاص مفهوم الرقابة على الأموال العمومية على أنها ملاحظة ،ومتابعة النفقات والإيرادات التي يقوم بصرفها وتحصيلها الأشخاص الذين خول لهم القانون ذلك ،والتحقق من مدى مطابقتها للقواعد والمقاييس الموضوعة لتنظيمها ،كأن يتأكد من الالتزام أو الأمر بالصرف الخاص بنفقة معينة قد تم صرفه أو الالتزام به بصفة مطابقة لتنظيمات ،وقوانين المحاسبة العمومية فالمراقب يقيم المسؤولية الملقاة على عاتق مرتكبي الأخطاء فيطلب من الجهات المختصة إيقاع العقوبات اللازمة ،أو يقوم هو بذلك إن كان في سلطته ويسهر على عدم تكرار مثل هذه الأخطاء كما أن الرقابة على الأموال العمومية هي في آن واحد رقابة على صرف النفقات وتحصيل الإيرادات.

الفرع الأول : خطوات الرقابة

تنطوي عملية الرقابة على الخطوات التالية[1]:

أولا/تحديد المعايير الرقابية : وتشير المعايير على المقاييس الموضوعية التي تستخدم لقياس النتائج الفعلية في المنظمة ،وذلك بوضع معدلات معينة للأداء ،وتحتوي هذه المعايير على وحدات عمل محددة لقياس كمية العمل ،مستواه والزمن اللازم للأداء.

ثانيا/قياس الأداء : بعد تحديد المعايير الرقابية ،يجب قياس الأداء الفعلي ثم مقارنته بتلك المعايير والمعدلات السابق وضعها ،وهذه المطابقة تمكننا من معرفة أو اكتشاف مدى الانحراف.

ثالثا/تصحيح الأخطاء أو الانحرافات التي تم اكتشافها : وهي الخطوة التي تأتي في أعقاب اكتشاف الأخطاء ،أو الانحرافات ودراستها وتحليلها لمعرفة أسبابها والعوامل التي أدت إليها ثم تصحيح هذه الانحرافات وبالتالي تتحقق الغاية من الرقابة وقد يتمثل هذا التصحيح في إعادة توزيع المهام ،أو توضيح الواجبات أو عن طريق الاختبار الأفضل للمرؤوسين أو تنظم برامج تدريبية للعاملين ،أو عن طريق أو توجيه العاملين وشرح العمل لهم.

[1] عدة بن عطية عمر ،مرجع سابق ،ص 60.

الفرع الثاني : مبادئ الرقابة على الأموال العمومية

إن نظام الرقابة على الأموال العمومية يرتكز على عدة مبادئ تمثل أساسا بها وركيزة لهذا النظام ،هي المبادئ الشرعية و النظامية و الفعالية و المر دودية:

أولا/مبدأ الشرعية : تنفيذ النفقات والإيرادات المرسومة في الميزانية يجب أن تكون باحترام القواعد القانونية ،والمالية التي تحكم ذلك ،مبدأ شرعية عملية تحصيل الإيرادات و صرف النفقات لا يمكن أن يتم إلا بعد موافقة قانونية مسبقة ،ولا يمكن تنفيذها إلا من طرف شخص مؤهل قانونا.

1/عملية تحصيل الإيرادات و تنفيذ النفقات :يجب أن تكون مجازة قانونا ،فكل تنفيذ لنفقة أو تحصيل لإيراد يجب أن تتوفر على إيجازه قانونية حيث تمثل شرط أساسي لازم .

2/عملية تنفيذ الميزانية تكون من طرف أشخاص مؤهلين قانونا : فتنفيذ الميزانية لا يجب أن يكون مجازا قانونيا فقط ،بل يجب أن يكلف بها أشخاص مؤهلين مكلفين بتنفيذ العمليات المالية ،هما الآمر بالصرف والمحاسب العمومي.

ثانيا/مبدأ نظامية العمل المالي:

ويتحدد هذا المبدأ على :

1/نظامية عملية التسيير : يجب التحقق من مدى مطابقة التصرف المالي مع الإجازة الميزانية و القوانين و التنظيمات ،وموافقة العمليات المالية مع الإجازة الميزانية ،إذن احترام هذه الإجازة يعني احترام مبدأ السنوية والقانون ،حيث برز ينص على أن الاعتمادات الضرورية لنفقات التسيير يجب أن تبرر سنويا وبالمجاميع ولا يعطي أي حق لاستعمالها في السنة المقبلة و لا يطيق هذا المبدأ بصفة مطلقة فهناك استثناءات كما هو الحال بالنسبة لنفقات التجهيز التي تتعدى عدة سنوات[1] .

2 /موافقة عملية الإنفاق للتشريعات و اللوائح : عملية الإنفاق يجب أن تكون موافقة للقوانين واللوائح عند التنفيذ ،ومثال ذلك التعويضات الأساسية و التكميلية للموظفين....

[1] المادة 06 من القانون90 –21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

3/انتظام و صحة القيود المحاسبية : تنفيذ العمليات المالية تتطلب من الأعوان المكلفين مسك دفاتر محاسبية ،وهي تعتبر عملية قانونية فالآمر بالصرف الذي ينفذ المرحلة الإدارية لابد أن يمسك محاسبة للالتزامات وأخرى للحوالات المرصدة ،بينما المحاسب العمومي لابد له أن يمسك محاسبة خاصة بدخول وخروج الأموال و يجب أن تكون القيود المحاسبية مقدمة بكل صدق و أمانة و تنظيم محكم.

ثالثا/مبدأ الفعالية والمردودية :يقودنا هذا المبدأ إلى التحقق من فعالية التسيير ثم مردودية العمل الإداري و بالتالي المرفق العام[1] :

1/فعالية التسيير :إن مفهوم الفعالية في المرفق العام ينصب على البحث عن أثر برنامج أو سياسة معينة على المجتمع ،وذلك بمعرفة مدى تحقيقها للأهداف المرجوة ،كما أن الإدارة التي تعمل على تحقيق أهداف معينة لا يجب أن تكتفي بالنتائج المحققة لكن أن تبحث هل النتائج مناسبة بالمقارنة مع الوسائل المستعملة ،وبالتالي مفهوم الفعالية في التسيير العمومي يتطلب تحديد مفهوم التحكم في الإدارة العمومية.

والكفاية تعني تحديد إذا ما كانت الإدارة سيرت واستعملت الوسائل المادية والبشرية بطريقة اقتصادية لتحقيق الأهداف أم لا ،وبالتالي فالكفاية هي مرادفة للإنتاجية التي تسمح بقياس المر دودية النهائية،ثم أن البحث على التوازن بين الأهداف المسطرة والنتائج المتحصل عليها صعبة للغاية خاصة عندما تكون الدرجة العامة صعبة التقييم ،وأنه من الصعب معرفة ما إذا كانت النتائج المتوخاة قد تحصلنا عليها فعلا[2].

[1] المادة 25 من القانون84-17 المؤرخ في 7 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية.

2 إجراءات تنفيذ الميزانية في المؤسسات العمومية دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية لولاية مستغانم عدة بن عطية عمر مرجع سابق ,ص:62

خلاصة:

من خلال دراسة هذا الفصل تطرقنا إلى عموميات حول الميزانية العامة وخصائصها وأهدافها وأعوان مكلفون بتنفيذها.

كما تطرقنا أيضا إلى تعريف الميزانية العامة التي تمثل جدول تقديرات الإيرادات والنفقات السنوية لسنة مالية مقبلة ،تحكمها قواعد تضبط شكليا ،تشمل هذه الميزانية عدة وثائق مالية التي تمثل أدوات تقديرية للإيرادات والنفقات ،تتمثل هذه الوثائق في الميزانية الأولية ،الميزانية الإضافية و الحساب الإداري.

كما تطرقنا إلى مراحل تنفيذ عمليات الميزانية العامة وهي بالنسبة للإيرادات (الإثبات، التصفية، الأمر بالتحصيل و التحصيل) ،أما بالنسبة للنفقات (الالتزام بالنفقة ،التصفية ،الأمر بالصرف و الدفع).

الـخاتمة العامة

خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع مذكرتنا" **دور المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية** " والذي تعرضنا إلى مفاهيم أساسية حول الميزانية والمحاسبة العمومية والأعوان المكلفون بتنفيذها، وبنوع من التفصيل في محتوياتها من الإيرادات و النفقات ،وكيفية تنفيذها بمختلف مراحلها ولضمان حسن تنفيذ العمليات طبقا للقواعد القانونية و جدنا أن للرقابة بجميع أنواعها دور فعال في ذلك.

- **اختبار صحة الفرضيات:**

الفرضية الأولى: والتي تنص أن المحاسبة العمومية عبارة عن قوانين وأنظمة معمول، وبعد دراستها واختبارها تم إثباتها صحتها ،لان المحاسبة العمومية تحكمها عدة قوانين ومراسيم والتي يجب التقيد بها في جانبي الإيرادات والنفقات مع وجود حلول لمشكلات يمكن الوقوع فيها مثل عدم تسديد المحاسب العمومي للنفقات ،الذي يلجأ في حينه الآمر بالصرف إلى التسخير ،فنجد أهم قوانين المحاسبة العمومية في الجزائر هو قانون 90 -21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والذي يمثل مرآة المحاسبة العمومية.

الفرضية الثانية: والتي تنص أن إعداد وتنفيذ الميزانية يتم من طرف شخصين معنويين متكاملان لكنهما مستقلان في المسؤولية ،وبعد دراستها واختبارها ثم إثبات صحتها ،فمن حيث الإعداد تكون من المهام المالية للأمر بالصرف والذي يسندها للمحاسب العمومي كمهام إدارية، أما من ناحية التنفيذ فنجد أن الأمر بالصرف مسئول عن المرحلة الإدارية من جانب الإيرادات والمتمثلة في الإثبات والتصفية ،ومن جانب النفقات والمتمثلة في الالتزام ،التصفية ،الآمر بالدفع ،أما المحاسب العمومي فهو مسئول عن المرحلة المحاسبية والمتمثلة في تحصيل الإيرادات ودفع النفقات ،إضافة إلى وجود المراقب المالي الذي يقوم بالمراقبة السابقة على النفقات التي يعدها الآمر بالصرف ليتأكد من مدى شرعيتها وتوفر الاعتمادات الخاصة بها.

الفرضية الثالثة: والتي تنص على أن الرقابة المطبقة على الميزانيات العمومية كثيرة وهذا من أجل محاربة الاختلاس والتبديد للمال العام مما يؤدي إلى ترشيد الإنفاق الحكومي ،وبعد دراستها واختبارها تم إثبات صحتها ،فنجد تنوع أشكال الرقابة فهناك رقابة سابقة فتكون على نفقات فقط فتتمثل في كل من مراقبة وتأكد المحاسب العمومي من مشروعية النفقات التي قام الآمر بالصرف وفق القوانين والتنظيمات المعمول بها .

- **النتائج :**

و مما تناولناه توصلنا إلى الاستنتاجات التالية نظرا لأهميتها:

1-يعتبر القانون المصدر الأساسي الذي تستنبط منه قواعد إعدادها والأعوان المكلفون بها واختصاصات كل منهم ،ومختلف الجوانب الأخرى التي تساعد على تنظيم العمل في مجال المالية العامة؛

2-الميزانية هي المجال الوحيد الذي يمارس فيه الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية المختلفة الموكلة لهم ،وفقا للقواعد القانونية (خاصة قواعد المحاسبة العمومية) دون تجاوز محور الاختصاصات الموضوعة لهم؛

3-يتكفل بتنفيذ عمليات الميزانية عونين متميزين هما الآمر بالصرف و المحاسب العمومي؛

4-يختص الآمر بالصرف بالمرحلة الإدارية في حين يتكفل المحاسب العمومي بالمرحلة المحاسبية ،حيث أن مراحل تنفيذ النفقات العمومية هي الالتزام، التصفية، الآمر بالدفع (مهام الآمر بالصرف) مهمة المحاسب العمومي تتمثل في الدفع ،أما مراحل تنفيذ الإيرادات العمومية فهي الإثبات ،التصفية ،الآمر بالتحصيل من صلاحيات الآمر بالصرف أما التحصيل فيعود لمحاسب العمومي؛

5-الفصل بين مهام العونين يسهل وبشكل كبير الحصول على نتائج دقيقة ويساعد على ضمان الرقابة الفعالة على الأموال العمومية ،حيث أن كل عون يراقب الآخر قبل عمله النهائي؛

6- الميزانية هي وسيلة من شأنها مساعدة المستويات المختصة على الرقابة حول مدى تنفيذها بمختلف محتوياتها(إيرادات، نفقات) ،وفق ما هو مشروع حيث أنها تبلور ما تم تنفيذه فعلا؛

7- لا تنفذ أية نفقة دون التأشيرة المسبقة على بطاقة التزامها من طرف المراقب المالي؛

8- ترسل حوالة الدفع الخاصة بنفقة معينة من قبل الآمر بالصرف إلى المحاسب العمومي لدفعها، لكن بعد تأكده الفعلي من شرعية هذه النفقة؛

9- يجب على الآمر بالصرف الدراية التامة بالمبادئ والقوانين المحاسبية للوصول إلى مراقبة تامة وناجعة حسب الأهداف المخطط.

- **التوصيات:**

وعلى ضوء النتائج السابقة نقترح ما يلي:

-العمل على تبني تحسينات جديدة فيما يتعلق بالمحاسبة العمومية وتطوير دورها الرقابي؛

-التخفيف من الإجراءات الإدارية المعقدة والطويلة لتنفيذ العمليات ،والتي تفتح الباب أمام صور أخرى من التلاعب بالمال العام و تبذيره؛

-لا بد من العمل على إرساء الرقابة القبلية والمتزامنة الموجودة في المحاسبة العمومية ،والعمل ،باعتبارها رقابة وقائية تمنع الوقوع في الأخطاء على دعم الأشخاص المكلفين بها والاختلاسات؛

–وضع شروط نوعية لاختيار المراقبين الماليين والمحاسبين العموميين ممن يتصفون بالكفاءة والخبرة ،إضافة إلى شرط النزاهة الذي يعد من أهم الشروط.

- **آفاق الدراسة:**

في الختام يمكن القول بأنه رغم هذا الجهد المبذول لإتمام هذه الدراسة ،أنه لا يعدو أن يكون مقدمة لمن يهمه البحث ،والتعمق أكثر في موضوع دور المحاسبة العمومية على في تنفيذ الميزانية ،وذلك نظرا لكون هذا الموضوع متشعبا والإلمام به يحتاج إلى الكثير من الجهود والدراسات، من أجل بسط مزيد من الشفافية والنزاهة على تسيير المال العام. كما نتطلع أيضا أن يون بحثنا هذا نقطة بداية لا نقطة نهاية.

المراجع:

- **المراجع باللغة العربية:**

1/الكتب:

1-إسماعيل حسين احمرو ،المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة ،دار الميسرة ،عمان ،الأردن ،2003.

2-الخطيب خالد شحادة ،المهايني محمد خالد ،المحاسبة الحكومية، الأردن، دار وائل للنشر، 2008.

3- العربي بوعمران محمد ،دروس في المحاسبة العمومية ،الأوراق الزرقاء ،الجزائر،2017.

4- بلعروسي أحمد اليتجاني ، قانون المحاسبة العمومية ،دار الهومة للطباعة والنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ،الجزائر ،2011 .

5- حسين الصغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001 .

6- حسن عوض الله زينب ، مبادئ المالية العامة ،الإسكندرية ،الفتح للطباعة والنشر، 2003 .

7- حسام أبو العلي الحجاوي ،الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان،2004.

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

9- صلاح الدين عبد المنعم مبارك ،المحاسبة العمومية مدخل معاصر،دار المطبوعات ،الإسكندرية ،2008.

10- طاهر رزوق ،تأدية النفقات العامة ،كتب مفيدة في المحاسبة العمومية،سنة 2011.

11- عصام بشور،المالية العامة والتشريع الضريبي ،منشورات جامعة دمشق ،سوريا، 1994.

12- علي العربي وعبد المعطي عساف ،إدارة المالية العامة ،جامعة الكويت ،سنة 1998.

13- عبد الله عبد السلام أحمدو آخرون ،أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات ،مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ،القاهرة ، 2000.

14- علي زغدود ،المالية العامة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،2004.

15- ليلى فتح الله ،ابراهيم حماد محمد ،الموازنات والمحاسبة الحكومية ،مطابع الدار الهندسية ،مصر،1999.

16- لؤي وديان وزهير الحدوب ،المحاسبة الحكومية ،دار البداية ناشرون وموزعون ،عمان ،2010.

17- محمد العزيز أبو رمان ، نظرية المحاسبة الحكومية ، مكتبة الأنجلو المصرية ،1982 .

18- محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، مكتبة الصفحات الذهبية، الرياض،1988 .

19- مسعى محمد ،المحاسبة العمومية ، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عين مليلة، الجزائر ،2003 .

20- محمد الصغير بعلي ،المالية العامة ،دار علوم النشر والتوزيع ،الجزائر ،2003.

21- محرزي محمد عباس,اقتصاديات المالية العامة, ديوان المطبوعات الجامع يق ، الطبعة الرابعة ،2010.

2/الرسائل و المذكرات الجامعية:

1- شلال زهير ،أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بتنفيذ العمليات المالية للدولة ،أطروحة دكتوراه غير منشورة شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،تخصص تسيير المنظمات ،الموسم الجامعي 2014/2013.

2- فهيم نعيجة ،نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير ورقابة الجماعات المحلية، ، مذكرة ماجستير غير منشورة ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة البليدة2 ، الموسم الجامعي 2010-2011.

3- مفتاح فاطمة ،تحديث النظام الميزاني في الجزائر ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير غير منشورة ،جامعة أبي بكر بلقا يد تلمسان ،الموسم الجامعي 2010-2011.

4- قندوسي عوالي ،دور المحاسبة العمومية في تسيير المؤسسات التربوية ،مذكرة ماستر جامعة مستغانم ،الجزائر ،الموسم الجامعي 2016-2017.

5- ليتيم عبد الغني،" إجراءات تنفيذ ميزانية عمومية والمكلفون بها" ،مذكرة تخرج بقسم المالية ،مدرسة الوطنية لإدارة ،الجزائر ،الموسم الجامعي 1998-1999.

6-عدة بن عطية عمر مذكرة تخرج ماستر إجراءات تنفيذ الميزانية في المؤسسات العمومية دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية لولاية مستغانم,2017/2016

7- محمد عادل إلهامي والسيد أحمد السقا، المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية مدخل معاصر، كلية التجارة جامعة طنطا مصر، الموسم الجامعي 2005-2006.

3/المحاضرات:

1- لوني نصيرة ،محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية ، موجهة لطلبة سنة ثانية ماستر حقوق ، البويرة ،الجزائر ،2013 .
2- محمد براق، المحاسبة العمومية، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الرابعة تخصص محاسبة،المدرسة العليا للتجارة ،2000 .

4/القوانين:

1- القانون 84/ 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقانون المالية.

2- القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية الجريدة الرسمية رقم 35 الصادرة بتاريخ 1990/08/15.

3- القانون 02-99 المنظم لتنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة ،الجريدة الرسمية رقم 15 ،مؤرخة في 5 ديسمبر 1999.

5/المراسيم التنفيذية:

1- المرسوم التنفيذي 129/91 المؤرخ في 1991/03/24 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة.

2- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 1991/09/07 والمتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.

3-المرسوم التنفيذي 91/311 المؤرخ في 1991/09/07 متعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.

4 - المرسوم التنفيذي رقم 414/ 92 المؤرخ 1992/11/14 في متعلق بالرقابة السابقة للنفقات ،جريدة رسمية العدد 82 ،بتاريخ 19 جمادى الأولى 1413هـ.

5-المرسوم تنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 1993/02/06 يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الإيرادات و البيانات التنفيذية و إجراءات قبول القيم المنعدمة.

- **المراجع باللغة الفرنسية:**

1/ J .C. Martinet et P. Dimalta, Droit budgétaire, LITC, Paris, 1999.