

جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

مطبوعة محاضرات في مقياس:

المحاسبة العمومية

مطبوعة بيداغوجية مقدمة لطلبة: السنة الثالثة ليسانس تخصص محاسبة

من إعداد الدكتورة: غالي زهيرة

السنة الجامعية: 2025-2026

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	
الصفحة	العنوان
أ- ب	المقدمة
1	الفصل الاول: ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية
2	تمهيد
2	أولاً: مفاهيم في القطاع العام
2	1/ تعريف المؤسسة العمومية
4	2/ خصائص القطاع العام
4	3/ أنواع الوحدات الحكومية
4	4/ الخدمات الحكومية و وسائل تمويلها
5	ثانياً: مفهوم المحاسبة العمومية والجهات المستفيدة منها.
5	1/ نشأة المحاسبة العمومية
9-5	2/ النظريات المفسرة للمحاسبة العمومية.
10	3/ تعريف المحاسبة العمومية
11	4/ أهداف المحاسبة العمومية
13	5/ الهيئات المستفيدة من المحاسبة العمومية
14	6/ خصائص المحاسبة العمومية
15	7/ مجال تطبيق المحاسبة العمومية
16	ثالثاً: المقارنة بين نظام المحاسبة العمومية ونظام المحاسبة المالية
16	1/ أوجه التشابه بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية
17	2/ أوجه الاختلاف بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية
18	رابعاً: المبادئ العامة للمحاسبة العمومية.
20-18	1/ المبدأ الإداري: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي
21	2/ المبدأ القانوني: مبدأ التمييز بين الشرعية و الملائمة.
22	3/ المبدأ المحاسبي أو التقني: مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات
23	4/ مبدأ تخصيص النفقات

فهرس المحتويات

24	الفصل الثاني: أعوان المحاسبة العمومية
25	تمهيد.
25	أولاً: الأمر بالصرف: l'ordonnateur
25	1/ تعريف الأمر بالصرف.
25	2/ الأنواع المختلفة بالأمرين بالصرف.
27	3/ التزامات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم
28	ثانياً: المحاسب العمومي Le comptable puplique
28	1/ تعريف المحاسب العمومي.
29	2/ الصفات المختلفة للمحاسبين العموميين.
32	3/ مهام المحاسبون العموميون والتزاماتهم.
35	4/ مسؤولية المحاسب العمومي.
37	5/ الإعفاءات الخاصة بالمحاسب العمومي.
38	الفصل الثالث: العمليات المالية الخاصة بالمحاسبة العمومية.
39	تمهيد.
39	أولاً: عمليات تنفيذ الإيرادات.
39	1/ تعريف الإيرادات.
39	2/ أصناف الإيرادات.
39	3/ الترخيص المسبق لإنجاز الإيرادات
40	4/ إجراءات تنفيذ الإيرادات.
44	ثانياً: عمليات النفقات العمومية.
44	1/ تعريف النفقات العمومية
44	2/ الترخيص الميزاني لإنجاز النفقات
48-45	3/ إجراءات تنفيذ النفقات العمومية.
49	الفصل الرابع: المحاسبة العمومية في السياق الدولي (IPSAS)
50	تمهيد.
50	أولاً: تطبيق الاسس المحاسبية على المحاسبة العمومية

فهرس المحتويات

	1/ الاساس النقدي في المحاسبة العمومية
52	2/ اساس الاستحقاق المحاسبي
53	3/ الاساس المعدل او المشترك
53	ثانيا: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
54	1/ نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
54	2/ تعريف معايير المحاسبة الدولية و أهميتها.
55	3/ أهداف معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
55	4/ دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB).
56	5/ اصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
57	ثالثا: الخلفية النظرية والتقنية للنظام المحاسبي للدولة .
57	1/ تعريف النظام المحاسبي للدولة
58	2/ الاعتبارات الأساسية للنظام المحاسبي.
58	3/ أغراض النظام المحاسبي.
58	4/ وظائف النظام المحاسبي.
59	5/ دورة النظام المحاسبي.
59	6/ أساسيات تنظيم الإطار التقني لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.
66	7/ مكونات النظام المحاسبي الحكومي الجديد وفقا لقانون 07-23
73-68	8/ المرجع المحاسبي للدولة
74	الفصل الخامس: نظام الموازنة العامة للدولة وعصرنته
75	1/ تعريف الموازنة العامة.
76	2/ خصائص الموازنة العمومية
77	3/ المبادئ التي تقوم عليها الموازنة العمومية.
81	4/ انواع الموازونات.
86	5/ مكونات الموازنة العامة.
93-88	6/ قانون المالية ومضمونه.
101-93	7/ مراحل تحضير وإعداد الموازنة العامة للدولة.
102	الفصل السادس: نظام الرقابة على الموازنة العامة للدولة.

فهرس المحتويات

103	1/ ماهية الرقابة .
104	2/ تقاسيم (أنواع) الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة.
112-105	1/2- الرقابة الادارية (رقابة المراقب الميزانياتي، رقابة المفتشية العامة للمالية).
118-112	2/2- الرقابة القضائية (رقابة مجلس المحاسبة)
118	3/2- الرقابة السياسية (رقابة البرلمان، رقابة المجلس الشعبية للمحليات)
120	الفصل السابع: عمليات الخزينة العمومية.
121	تمهيد.
121	أولا: تعريف الخزينة العمومية.
121	ثانيا: مراحل تطور الخزينة العمومية في الجزائر.
122	ثالثا: مهام الخزينة العمومية.
122	رابعا: عمليات الخزينة العمومية.
123	1/ تعريف عمليات الخزينة.
125-123	2/ مشكلة التوازن النقدي لدى الخزينة.
128-126	قائمة المراجع

فهرس المحتويات

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
3	القطاع العام وقطاعاته الفرعية.	01
15	المحاسبة العمومية: الجانب القانوني والجانب التقني	02
16	المحاور الكبرى للمحاسبة العمومية	03
22	مبدأ الملاءمة والشرعية عند أعوان المحاسبة العمومية	04
60	عناصر النظام المحاسبي	05
63	الدورة المستندية لنظام المحاسبة العمومية الجزائري	06
65	الدمج المركزي في المحاسبة العمومية	07
66	وحدة الصندوق-وحدة الخزينة- وحدة المحاسبة- وحدة التنظيم	08
77	الميزانية وثيقة سياسية وقانونية ومالية	09
79	غلق الحسابات	10
86	تعدد الميزانيات ووحدة الخزينة	11
89	قانون المالية	12
90	قانون المالية ورشة تشريعية	13
104	أنواع الرقابة على المال العام	14
114	الهيكلة التنظيمية لمجلس المحاسبة	15

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
56	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS	01
70	عرض معايير المحاسبة الحكومية التي تبنتها الجزائر	02
71	عرض حسابات الوضعية المالية	03

فهرس المحتويات

72	عرض حسابات مرتبطة بالتسيير	04
80	مبادئ الموازنة العامة للدولة وفق القانون 15-18	05

المقدمة العامة

مدخل:

تُعدّ المحاسبة العمومية إحدى الركائز الأساسية في تسيير المال العام، إذ تمثل الأداة التقنية والقانونية التي تضمن تسجيل وتنظيم ومراقبة مختلف العمليات المالية للدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية. غير أنّ التطورات الاقتصادية المتسارعة، وتنامي متطلبات الشفافية والمساءلة، فرضت على الأنظمة المحاسبية التقليدية مراجعة بنيتها وممارساتها لتستجيب لمعايير الحوكمة الرشيدة والإدارة الفعّالة للموارد العمومية.

في هذا السياق، برزت الإصلاحات المحاسبية الجديدة التي اعتمدها عديد الدول، ومن بينها الجزائر، بهدف تحديث أنظمة المحاسبة العمومية من خلال الانتقال التدريجي من نظام نقدي صارم إلى نظام أكثر مرونة وشمولية يعتمد على أساس الاستحقاق. وقد جاءت هذه الإصلاحات متناغمة مع التوجهات الدولية، خصوصاً المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS)، التي أقرّها الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC كمرجعية أساسية لإعداد تقارير مالية موحدة وشفافة، قابلة للمقارنة على المستوى الدولي.

وعليه، فإن دراسة مقياس المحاسبة العمومية وفق هذه الرؤية الجديدة لم يعد يقتصر على الجانب التقني للتسجيل المحاسبي، بل أصبح يشمل الإلمام بالإطار المفاهيمي الحديث، وفهم أهداف الإصلاحات الجارية، ومدى توافقتها مع المعايير الدولية، بما يعزز من دور المحاسبة كأداة للرقابة والمساءلة وترشيد القرار العمومي.

هذا و سيكون مقياس المحاسبة العمومية بموضوعاته الرئيسية محور دراستنا من خلال مطبوعة المحاسبة العمومية التي هي عبارة عن محاضرات وفقاً لعرض التكوين المعتمد من الوزارة الوصية للسنة الثالثة ليسانس ميدان علوم اقتصادية و تجارية و علوم تسيير - مسار علوم المالية والمحاسبة. تخصص محاسبة.

وبالتالي تهدف هذه المطبوعة إلى إعداد الطالب ليكون مؤهلاً لتلبية سوق العمل في القطاع الحكومي، حيث تمكنه هذه المحاضرات من معرفة بالخصوص إجراءات وخطوات تنفيذ العمليات المالية العمومية من تحصيل للإيرادات المقررة وصرف النفقات المسموح بها، والتعريف بالأدوار والمهام والمسؤوليات لمختلف الأعوان المكلفين بتسيير وإدارة هذه المؤسسات والهيئات العمومية المطبقة للمحاسبة العمومية كما تمكنه كذلك من التعرف على آليات الرقابة المطبقة على تنفيذ العمليات المالية العمومية التي تهدف في مجملها إلى الاستعمال الاحسن للمال العام وحمايته من كل أشكال الهدر والتبديد والاسراف، والتعرف على الجوانب التطبيقية والتقنية المستخدمة في المؤسسات والهيئات العمومية الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية وبالخصوص محاسبة الدولة، ومحاسبة الجماعات المحلية ومحاسبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري.



المقدمة العامة

وتجدر الإشارة الى أن معظم مواضيع هذه المطبوعة هي عبارة عن تعليمات مالية، وقرارات، وتعميمات صادرة عن الجهات المختصة، وفي مقدمتها وزارة المالية، والأجهزة الرقابية. وعليه تم تقسيم المطبوعة الى ثمانية محاور أساسية تتمثل في:

الفصل الاول: ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية.

الفصل الثاني: أعوان المحاسبة العمومية.

الفصل الثالث: العمليات المالية الخاصة بالمحاسبة العمومية.

الفصل الرابع: المحاسبة العمومية في السياق الدولي (IPSAS)

الفصل الخامس: نظام الموازنة العامة للدولة وعصرته

الفصل السادس: نظام الرقابة على الموازنة العامة للدولة .

الفصل السابع: عمليات الخزينة العمومية.

الفصل الأول:

ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية.

الأهداف التعليمية للفصل الأول:

- ✓ إلمام الطالب بمفاهيم الوحدة الحكومية، والنشاط الحكومي وتمييزه عن النشاط غير الحكومي،
- ✓ معرفة السمات الرئيسية للنشاط الحكومي،
- ✓ التعرف على المفاهيم الخاصة بالمحاسبة العمومية ومبادئها، خصائصها ومجال تطبيقها.
- ✓ إدراك الأهداف التي تسعى لتحقيقها المحاسبة العمومية.

الفصل الاول: ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية

تمهيد:

القطاع العام (public sector) مصطلح يستخدم للإشارة إلى الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة التي تقوم بإنتاج السلع والخدمات وبيعها للمستهلكين مقابل سعر محدد ، وذلك بغض النظر عن شكل ملكية الدولة او الحالة التنظيمية للوحدات الاقتصادية أي سواء اتخذت شكل المصالح الحكومية او الهيئات او المؤسسات او الشركات العامة. كما أن المحاسبة في الوحدات الحكومية لا تختلف في مفهومها عن مفهوم المحاسبة بصفة عامة لأن المحاسبة العمومية هي إحدى فروع المحاسبة تعتمد على نظرية المبالغ المتخصصة في الأنشطة التي تقوم بها الوحدات الإدارية أو المصالح الحكومية، لذلك تعتبر المحاسبة في الوحدات الحكومية عنصراً ضرورياً لخدمة وظيفة الإدارة المالية للحكومة وللمقابلة متطلبات الرقابة الإدارية والمحاسبة داخل هذه الوحدات.

أولاً: مفاهيم في القطاع العام

تعددت و اختلفت التعاريف التي تشير للقطاع العام و يمكن اجمال اهمها فيما يلي:

- يقصد بالقطاع العام وحدات قطاع الأعمال التي تدار من قبل الحكومة والتي لا يمكن أن تدار من قبل القطاع الخاص . وتقوم المؤسسات العامة بإنتاج السلع والخدمات وتقديمها إلى الجمهور بالأسعار الإدارية ويؤدي النشاط الحكومي بإدارة هذه المشاريع والمؤسسات إلى تعطيل آليات السوق وتسوية المنظومة السعرية ، وعادة ما يرتبط القطاع العام بالتخطيط المركزي ولكنه غير ضروري لوجوده".
- هو ذلك القسم من الاقتصاد يعني بصفقات الحكومة فهذه الأخيرة تتلقى الدخل من الضرائب وغيرها من الإيرادات وتؤثر على أعمال الاقتصاد من خلال قراراتها الإنفاقية والاستثمارية (مصرفات حكومية) وعبر سيطرتها (من خلال السياسة المالية والضريبية) على قرارات الإنفاق والاستثمار في القطاعات الاقتصادية الأخرى .
- واقترن القطاع العام بالملكية العامة لوسائل الإنتاج وخاصة في الدول الاشتراكية سابقاً أو الدول التي سلكت نظام التخطيط المركزي لتسيير اقتصادياتها حيث قامت الدول الاشتراكية على تأمين كل القطاعات التي كانت مملوكة لأفراد الخواص.

➤ هو القطاع الذي يخضع للسيطرة الكاملة ، وفي هذه الحالة يتم النظر إلى الدولة كوحدة اقتصادية تقوم بأنشطة اقتصادية مناظرة لأنشطة القطاع الخاص غير أن هذه الأنشطة الاقتصادية العامة تشكل جزءاً لا يتجزأ من الخطط أو البرامج الاقتصادية للدولة.

1/تعريف المؤسسة العمومية

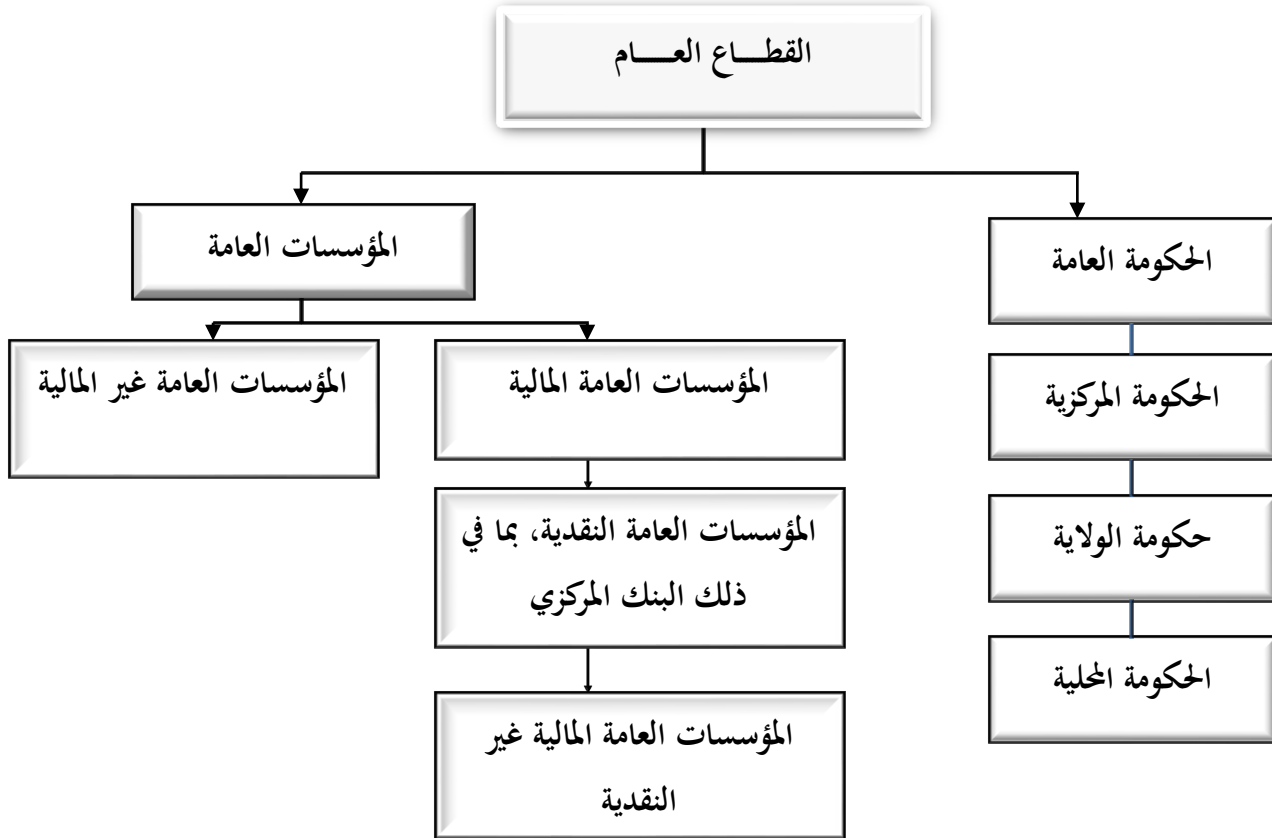
تعتبر المؤسسة العمومية تجسيد اللامركزية الإدارية المرفقية أو الفنية والتي تشكل إحدى صورها والتي تعرف بأنها: " طريقة من طرق الإدارة تقضي بتوزيع الوظيفة الإدارية بين الحكومة التي تمثل الإدارة اللامركزية وهي تؤدي إلى نقل النشاط الإداري من أيدي الموظفين إلى أيدي المواطنين تحقيقاً لمبدأ الديمقراطية السياسية على المستوى الوطني " ؛ كما يمكن القول بأنها " مرفق عام إداري خاضع لإدارة وإشراف السلطة العامة بغية تحقيق النفع العام".

الفصل الاول: ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية

وتعرف أيضا على أنها " ذلك الجهاز الإداري الذي يمارس فيه جزء من أنشطة الدولة المختلفة ومن أمثلتها : المؤسسة العامة للتعليم التقني ،مصلحة الجمارك ،وزارة الصحة وغيرها من الوحدات التابعة للدولة . "

وبالتالي يشير مصطلح " القطاع العام " الى الحكومات الوطنية والحكومات الاقليمية (مثل الولاية والاقليم والمنطقة) والحكومات المحلية (مثل المدينة والبلدة) والمنشآت الحكومية ذات العلاقة (مثل الوكالات والمجالس واللجان والمشاريع) والشكل التالي يوضح القطاع العام وقطاعاته الفرعية:

الشكل رقم 01: القطاع العام وقطاعاته الفرعية.



المصدر: تقرير صندوق النقد الدولي 2007.

إن الحكومة العامة أو (الادارة الحكومية) هي المؤسسات والهيئات الحكومية التي تقوم بتقديم الخدمات للمواطنين دون أن تتقاضى أجورا عنها أو انها تتقاضى مقابلا رمزيا جدا لا يغطي التكلفة الحقيقية لتلك الخدمات .

وبعبارة اخرى لو استبعدنا من القطاع العام أو المؤسسات العامة جميع المؤسسات أو الشركات الحكومية ذات الطابع الانتاجي فإن ما يتبقى هو ما يطلق عليه " الحكومة العامة " أو الادارة العامة الحكومية، إن المعيار الأساسي الذي يميز المؤسسات العامة عن الحكومة العامة هو مصدر تحويل النفقات أو تكلفتها تسييرها، ففي حالة المؤسسات العامة يكون مصدر التمويل هو ثمن بيع إنتاجها في السوق وفي الحكومة العامة يكون مصدر التمويل في الغالب موارد الدولة من الضرائب والرسوم وغيرها.

الفصل الاول: ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية

2/ خصائص القطاع العام:

يتميز القطاع العام بعدة خصائص تميزه عن القطاع الخاص ونوضح هذه الخصائص في البنود التالية:

✓ لا يهدف إلى تحقيق الربح: يتميز النشاط العمومي بتقديم خدمات عامة بشكل مستمر لإشباع الحاجات العامة للمواطنين وليس لتحقيق الربح ومن ثم لا تجري مقابلة بين الإيرادات والنفقات ولا يعني أن المؤسسة تعمل بخسارة؛

✓ تعدد مصادر تمويل الإيرادات وأوجه النفقات العامة: بما أن الحكومة هي ذات سلطة سيادية فهي صاحبة القرار في تحصيل الإيرادات على شكل ضرائب ورسوم وعوائد على اختلاف أنواعها وتوزيعها على الأنشطة والخدمات التي تؤديها الخدمات العمومية المختلفة بموجب اعتمادات سنوية في الموازنة العامة للدولة؛

✓ غياب حافز المنافسة: لا توجد سوق للمنافسة في مجال تقديم السلع والخدمات العامة التي تؤديها الوحدات الإدارية العمومية حيث أن النظام المحاسبي العمومي يتضمن وسائل بديلة تؤدي إلى الاقتصاد في ترشيد استخدام الموارد وتحقيق مستوى أفضل للخدمة؛

✓ الخضوع إلى قيود قانونية: يخضع النظام المحاسبي العمومي لقوانين وإجراءات وقواعد يجب إتباعها في إثبات العمليات المالية وأسماء الحسابات وتبويبها وتوحيد المستندات اللازمة لإثبات جدية وصحة العمليات المالية والدفاتر والسجلات المحاسبية والتقارير والقوائم المالية والحسابات الختامية وبما يساعد على تحقيق رقابة فعالة على عمليات التحصيل والإنفاق؛

✓ الملكية العامة: تعتبر ملكية المؤسسات العمومية عامة وذلك لأنها تحصل على الأموال من خلال تحصيل الإيرادات المستحقة للدولة بفرض ضرائب ورسوم لذا تعد مملوكة ملكية عامة لجميع أفراد الشعب حيث ينشأ عن ذلك زيادة انفصال الملكية عن الإدارة.

3/ أنواع الوحدات الحكومية

ينتج على ما سبق مبدا يمكن أن نطلق عليه "مبدأ عمومية الإيرادات وعمومية نفقاتها" فليس هناك ارتباط بين الإيرادات العامة التي تحصلها الوحدة العمومية الإدارية وبين النفقات العامة، التي تنفقها ويمكن تقسيم الوحدات العمومية:

➤ وحدات عمومية إيرادية: كمصلحة الضرائب، مصلحة الجمارك..

➤ وحدات عمومية غير إيرادية: كوزارة الداخلية، والصحة والتربية والتعليم والدفاع.

4/ الخدمات الحكومية و وسائل تمويلها:

تنقسم الخدمات الحكومية ووسائل تمويلها إلى أربعة أنواع وهي:

✓ خدمات عامة ذات منافع غير قابلة للاستبعاد مثل توفير الأمن العام والعدل والبنية التحتية، ويتم تمويلها من خلال الضرائب.

الفصل الاول: ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية

✓ خدمات إدارية تنظيمية مثل معاملات الأحوال المدنية والتأشيرات والتراخيص ويتم تمويلها من خلال الرسوم.
✓ خدمات اقتصادية تنافسية تقدمها كل من الحكومة والقطاع الخاص على قاعدة المنافسة مثل الخدمات الطبية ويتم تمويلها من خلال الثمن.

✓ خدمات اقتصادية غير تنافسية مثل الكهرباء والمياه والصرف الصحي ويتم تمويلها من خلال التعريفية.

ثانيا: مفهوم المحاسبة العمومية والجهات المستفيدة منها

تتم المحاسبة العمومية بتوفير البيانات والحقائق المالية عن الأنشطة الحكومية وقد تطورت نتيجة لتطور دور الدولة في الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والخدمية على مر العصور، ولم تظهر ملامح المحاسبة العمومية إلا عند تطور مفهوم المحاسبة، ومفهوم الدولة في العصر الحديث.

1/ نشأة المحاسبة العمومية

ارتبط نشوء المحاسبة العمومية بعاملين أساسيين تمثل في تطور مفهوم المحاسبة و نشأة الدولة التي اقتضى قيامها بتقديم الخدمات العامة للمواطنين والحصول على الموارد اللازمة لتمويل هذه الخدمات، مما أدى إلى إيجاد وسيلة تستطيع الدولة من خلالها تنظيم الموارد والنفقات العامة والمراقبة على المال العام وكانت هذه الوسيلة هي المحاسبة العمومية.

➤ **العامل الأول:** نشأة المحاسبة، وتطورها بأسلوبها الحديث، نتيجة تطور التجارة في أوروبا اذ ظهر أسلوب القيد المزدوج في تسجيل المعاملات المالية وكان ذلك في شمال ايطاليا، وتم استخدامه من طرف التجار في عم 1458 م عندما كتب بينديتو كوتروكلي (Benedetto cotrgli)، عن ذلك ولكن تأخر طبع الكتاب إلى عام 1573 م وقد اشتهر الأب لوقا باسيليو (Luca Baciolo) كأول من كتب في القيد المزدوج عام 1494 م، ونظرا لتوسع المعاملات التجارية مع بلدان حوض البحر الأبيض المتوسط كان لها أثر بارز في تطور المحاسبة في هذه المرحلة.

➤ **العامل الثاني:** ظهور الدولة بمفهومها الحديث، ليشمل إلى جانب وظائفها التقليدية السهر على كافة النشاطات الاقتصادية في الدولة والتحقق من أن هذه النشاطات المختلفة تسير في تناسق وتتقدم في اطراد نحو تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وترتبطا على ذلك بات واجبا على الحكومة أن تتدخل لتعالج وتوجه وتقرر وتراقب استخدامات الموارد الاقتصادية تحقيقا لصالح المجتمع.

ومع هذا التنوع في دور الدولة الحديثة برزت ملامح المحاسبة العمومية خاصة بعد فترة الكساد الذي شهده العالم سنة 1929 م، فأصبحت الدولة تقوم بمهام المحاسبة والرقابة على المال العام وتوفير الشفافية، بالإضافة إلى تطور مفهوم المحاسبة بوجود تقنيات جديدة تعتمد أساسا على مبدأ القيد المزدوج مما يساعد بإنشاء حسابات للدولة من خلالها تستطيع تقدير إيراداتها ونفقاتها.

2/ النظريات المفسرة للمحاسبة العمومية.

ينطوي الإطار العام للنظرية المحاسبية على نظريات تهتم بتفسير الأساس العلمي للتطبيق المحاسبي في مختلف المجالات، إذ أن تكييف الإطار المحاسبي الذي يتطابق مع خصائص نشاط الوحدات الحكومية نشأ مع التطور المحاسبي في

الفصل الاول: ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية

نظريات المحاسبة المتعلقة بمفهوم الوحدة المحاسبية، حيث ظهرت ثلاث نظريات تعتبر تطورا منطقيا لبعضها البعض من أجل إرساء القواعد والأسس العلمية لتفسير النظم المحاسبية المختلفة.

وفي هذا الإطار، تم استخدام نظرية الملكية والمعروفة كذلك بنظرية أصحاب المشروع لتفسير الأساس العلمي للمحاسبة في شركات الأشخاص، في حين تم استعمال نظرية الشخصية المعنوية المستقلة للمشروع بالنسبة لشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة، أما بالنسبة لمحاسبة الوحدات الإدارية في القطاع العام والتي تمارس نشاطها على أساس تخصيص اعتمادات مالية متجددة سنوية مبرمجة في الميزانية، ظهرت نظرية الأموال المخصصة كأساس علمي لنظام المحاسبة العمومية.

1/2- نظرية أصحاب المشروع

أ/ مفهوم نظرية أصحاب المشروع

وفق متطلبات نظرية أصحاب المشروع، تركز إجراءات تسجيل العمليات وإعداد القوائم المالية على متابعة التغيرات التي تطرأ على قيمة حقوق وممتلكات أصحاب المشروع، حيث " سادت هذه النظرية في بداية القرن التاسع عشر وحتى منتصفه، واتخذت المشروعات صورة منشآت فردية أو شركات أشخاص تقوم على الاعتبار الشخصي والثقة المتبادلة بين الشركاء، ونتيجة لذلك تبنى المحاسبون نظرية الملكية كمرتكز تدور حوله المبادئ العلمية المحاسبية، وطبقا لهذه النظرية يعتبر المشروع مجموعة من الأشخاص (الملاك) وتكون شخصية المشروع مندمجة في أشخاص ملاكته ومن ثمة يكون عنصر الملكية هو جوهر المشروع كوحدة محاسبية".

إضافة إلى ذلك، تركز هذه النظرية على اندماج الملكية مع الإدارة حيث ينصب اهتمام المحاسبة على قياس التغير في الثروة الشخصية لأصحاب المشروع، إذ يعتبر رأس المال العنصر الهام والأساسي في حقوق الملكية وأن الحفاظ عليه وتنميته هو محور اهتمام هذه النظرية، وتكون نتيجة أعمال المشروع في فترة معينة متمثلة في " الفرق بين حقوق أصحاب المشروع في نهاية الفترة ناقص حقوق أصحاب المشروع في بداية الفترة".

ب/ مجال تطبيق نظرية أصحاب المشروع

وفق متطلبات نظرية أصحاب المشروع تمثل الاصول الموارد الاقتصادية التي يمتلكها صاحب المشروع في حين أن الخصوم تعبر عن التزاماته تجاه الغير، بحيث يركز اهتمام النظام المحاسبي على تحديد القيمة الصافية لرأس المال أي الفرق بين الأصول والخصوم، وعلى هذا الأساس يتم قياس نتيجة المشروع في نهاية المدة وتقارن بما كان عليه في أول المدة، فإن كان الفرق موجب فإنه يعتبر بمثابة ربح يرفع حقوق أصحاب المشروع وان كانت القيمة سالبة فإنها خسارة تشكل نقص في ممتلكات أصحاب المشروع.

ولكن مع تطور النشاط الاقتصادي وظهور المنشآت ذات الشخصية المعنوية المستقلة كبديل للفرد الطبيعي صاحب المشروع، أصبحت نظرية الملكية غير كافية ومحدودة كأساس علمي لتفسير الوحدة المحاسبية حيث هناك فصل بين شخصية المشروع وملاك المشروع.

الفصل الاول: ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية

وعلى هذا الأساس، فمجال تطبيق هذه النظرية يتلاءم مع شركات الأشخاص حيث السمة الأساسية فيها هو اندماج الملكية مع الإدارة، ولكن عند النظر في مدى ملاءمة نظرية الملكية للوحدة المحاسبية الحكومية يمكن ملاحظة أن "فقدان عنصر الربح كهدف للتصرفات المالية للوحدة المحاسبية الحكومية، واستحالة تأمين المقابلة بين الموارد والنفقات في نشاط الوحدة المحاسبية الحكومية، أفقد نظرية رأس المال أهميتها لإعطاء تفسير علمي للنشاط المالي لأي إدارة حكومية".

2/2- نظرية الشخصية المعنوية

أ/ مفهوم نظرية الشخصية المعنوية

ظهرت هذه النظرية عند ظهور شركات الأموال، حيث تنظر إلى الوحدة المحاسبية باعتبارها شخصية معنوية مستقلة الكيان عن ملاكها، لها ذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للمساهمين. وعليه، فإن القوائم المالية تعد من وجهة نظر المشروع نفسه، وتهدف إلى تقديم البيانات اللازمة إلى المساهمين والمستثمرين والدائنين وإظهار مدى كفاءة الإدارة في تسيير الموارد. ولمواكبة هذا التطور، كان من الضروري تغيير المفاهيم المحاسبية من أجل الأخذ بعين الاعتبار ظهور مفهوم الشخصية المعنوية، وتكييف الحسابات وطريقة إعداد القوائم المالية بما يتناسب مع متطلبات الوحدة المحاسبية، حيث "أصبحت الأصول تعبر عن مجموعة الموارد الاقتصادية المنشأة أما الخصوم فهي الالتزامات التي على المنشأة، وتعتبر الإيرادات عن المقابل الذي تحصل عليه المنشأة من تقديم السلع والخدمات أما المصروفات، فهي ما تتحمله المنشأة في سبيل الحصول على الإيرادات، ويعبر رأس المال عن حقوق المساهمين والتي يمكن اعتبارها على المنشأة، أما صافي الربح أو الخسارة فيعبر عن الفرق بين الإيرادات وتكلفة الحصول عليها.

ب/ مجال تطبيق نظرية الشخصية المعنوية

وفقا لهذه النظرية تطور هدف المحاسبة إلى تقييم مستوى كفاءة وأداء الإدارة في استخدام الأصول التي تعد ملكا للمشروع كشخصية معنوية مستقلة، أما الخصوم فتعد التزامات على أصول المشروع نفسه وليس على المساهمين. وتبعاً لهذه النظرية، فإن الهدف الرئيسي هو "إنتاج الدخل الأمر الذي أدى بالمحاسبة إلى التركيز على تحديد الدخل المتاح للمستثمرين (مساهمين ودائنين) باستخدام قائمة الأرباح والخسائر. وفي ظل هذه النظرية فإن مفهوم صافي الربح أو صافي الخسارة يتم التوصل إليه عن طريق مقابلة الإيرادات مع النفقات.

مما سبق يمكن الاستنتاج، بأن الذمة المالية للمشروع مستقلة عن الذمة المالية للمساهمين في رأس المال، وبالتالي فإن الوحدة الاقتصادية هي التي تمثل مركز الاهتمام من الجانب المحاسبي وليس المالك كما هو الحال في نظرية الملكية، حيث يتم إعداد ومسك السجلات المحاسبية والقوائم المالية من وجهة نظر المشروع نفسه من أجل إظهار مدى كفاءة الإدارة في تسيير واستثمار الموارد المالية للمشروع.

كما تعتبر الأصول وفقاً لهذه النظرية مملوكة للمشروع نفسه باعتباره شخصاً معنوياً، أما المساهمون فلهم الحق في الأرباح القابلة للتوزيع، في حين أن الخصوم تعتبر التزاماً للمشروع وليس التزاماً على المساهمين بحيث تنحصر مسؤوليتهم على مقدار المساهمة في الشركة.

3/2- نظرية الأموال المخصصة

تعتبر النظريتان السابقتان أساسا علميا للمحاسبة في المشروعات التجارية، في أن نظرية الأموال المخصصة تعتبر أساسا علميا للمحاسبة في القطاع الحكومي، والوحدات غير الهادفة لتحقيق الربح حيث تمارس نشاطا عاما من أجل تحقيق منفعة عامة، معتمدة في ذلك على تخصيص اعتمادات مالية سنوية من أجل تمويل نشاطها.

أ/ مفهوم نظرية الأموال المخصصة

ظهرت نظرية الأموال المخصصة لتكييف النظام المحاسبي ليتلاءم مع خصوصيات الوحدات الحكومية، عن طريق إبعاد فكرة التشخيص في الوحدة المحاسبية وإدراج مفهوم النشاط غير الربحي لوحدات القطاع العام، حيث يعود الفضل لـ " (William Vatter) في تأصيل هذه النظرية وإيضاح إطارها العلمي كأساس للمحاسبة في عام 1947 ، عندما رفض الفروض الضمنية للنظرية المحاسبية التقليدية واستخدام نقده لمبادئها ومفاهيمها كأساس لتقديم نظرية الأموال المخصصة ، بحيث تركز هذه النظرية" على تخصيص مجموعة من الموارد لتأدية نشاط معين، ويكون استخدامها مقيدا بالغرض الذي تخصص من أجله ."

وتعتمد هذه النظرية على الفرضيات الأساسية الآتية:

✓ اعتبار الوحدة الإدارية كأساس للمحاسبة.

✓ التركيز على الأموال بدلا من التركيز على صاحب المشروع أو المشروع نفسه.

✓ مفهوم الأموال يشمل مجموع الأصول والموارد النقدية التي تخصص لأداء غرض معين على شكل أنشطة ووظائف اقتصادية والتزامات في القيود على استخدامات الأصول والموارد.

وفي ظل مفهوم هذه النظرية، يصبح هدف النظام فرض رقابة مستمرة على تحصيل وصرف الأموال العامة مع التركيز على صرف الاعتمادات المخصصة على بنود الإنفاق المحددة لها ومن ثمة تصبح الوظيفة المحاسبية وظيفية إحصائية ورقابية تعتمد على توفير مجموعة من الحسابات المتوازنة لكل الاعتمادات وتوضح مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المتعلقة بتنفيذ الميزانية وفقا لبنود الإنفاق المخصصة لذلك.

وتجدر الإشارة، في هذا المجال، بضرورة بيان مفهوم النقدية في المحاسبة التجارية والذي يقصد به التعبير عن الموجودات والتدفقات النقدية أو الأصول المتداولة، أي أنه تعبير يتعلق بالموقف المالي أو السيولة للمشروع، في حين أن تعبير النقد في نظرية الأموال المخصصة ينظر إليه باعتباره " وحدة محاسبية تمثل محور الارتكاز للعمليات المحاسبية من تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض للنتائج الخاصة بنشاط أو مال معين في مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتيا .

ومدلول نظرية الأموال المخصصة هو " تخصيص مجموعة من الموارد لتأدية نشاط معين، ويكون استخدام هذه الموارد مقيدا بالغرض الذي تخصص من أجله، بمعنى أن يكون هناك التزام واضح باستخدام الأموال (الموارد) وفق البنود والبرامج التي تم تخصيصها للصرف عليها ."

الفصل الاول: ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية

وبناء على ذلك، يمكن تعريف الوحدة المحاسبية وفقا لهذه النظرية بأنها "مجموعة الأصول والموارد التي تخصص لتأدية نشاط معين أو تحقيق أهداف محددة، بحيث يكون استخدام تلك الأصول والموارد مقيدا بالغرض الذي خصصت له، وفقا لقواعد أو قيود خاصة مكونة وحدة محاسبية.

وعلى هذا الأساس، فإن القدرة الإنفاقية للوحدة المحاسبية وفقا لهذه النظرية يتحدد كما ونوعا حسب ما يوضع تحت تصرفها من موارد مالية لفترة زمنية محدودة، حيث يتم التركيز والاهتمام بالجوانب الإحصائية والرقابية في إظهار نتائج نشاط الوحدة، إلا أن هذه النظرية لا تشترط وجود حساب نتائج لقياس الأرباح أو الخسائر وإنما تكتفي بإعداد حساب يجمع بين الإيرادات والنفقات لإظهار نتيجة حركة التدفقات النقدية من وإلى الوحدة المحاسبية كما هو موضح في المعادلة التالية:

$$\text{الأصول (الموارد المخصصة للوحدة المحاسبية)} = \text{الخصوم (القيود المفروضة على استخدام الوحدة)}$$

ب/ مجال تطبيق نظرية الأموال المخصصة

وفق متطلبات نظرية الأموال المخصصة، تتناسب مفاهيم الأصول والخصوم، الإيرادات والنفقات، التي تستند إليها هذه النظرية مع طبيعة الوحدات التي لا تهدف لتحقيق الربح. وبالتالي، فإنها لا تشترط إعداد حساب لقياس الأرباح أو الخسائر لأنه لا توجد علاقة مباشرة بين ما تحصل عليه الوحدات الحكومية من إيرادات وما تقوم بصرفه من اعتمادات (قاعدة عمومية الإيرادات والنفقات في تنفيذ الميزانية)، حيث إن المقابلة بينهما لا تهدف إلى حساب النتيجة المحاسبية بل تهدف إلى تحديد قيمة العجز أو الفائض في تمويل الميزانية .

ولقد حدد البند الثالث للقواعد الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي من الفصل الأول للأحكام العامة من النظام المحاسبي الموحد للجهاز الإداري الحكومي بالدول العربية الصادر عن الندوة العلمية التي عقدت في تونس من 02 إلى 06 جوان 1980 برعاية المنظمة العربية للعلوم الإدارية، علاقة النظام المحاسبي الحكومي بنظرية الأموال المخصصة بالفقرات الموالية :

- ✓ تستمد الوحدات المحاسبية الحكومية قدرتها الإنفاقية من التخصيصات التي توضع تحت تصرفها كما ونوعا.
- ✓ تعتبر الموازنة الأداة الوحيدة لتنفيذ ذلك.
- ✓ ترتبط الوحدة المحاسبية باستخدام التخصيصات المعتمدة لها في الموازنة بالفترة الزمنية المقررة لها والتي غالبا ما تكون سنة واحدة.
- ✓ يمكن أن يوضع تحت تصرف الوحدة المحاسبية تخصيصات لمدة تزيد عن السنة، أو يسمح لها بتدوير الأرصدة غير المستعملة من التخصيصات بالنسبة لمشروعات محددة الكلفة.
- ✓ ليس للوحدة المحاسبية زيادة تخصصاتها بأي نوع من أنواع الإيرادات أو أي من مصادر التمويل الخاصة.

الفصل الاول: ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية

وبناء على ذلك تعتبر نظرية الأموال المخصصة الأكثر ملاءمة للتطبيق على وحدات القطاع العام، حيث تركز هذه الأخيرة على العناصر الآتية:

- ✓ طبيعة فصل وتمييز الأموال المخصصة، مما يؤدي إلى عدم تأثر النظام المحاسبي بالاتجاهات الشخصية.
- ✓ ارتباط الأموال المخصصة بأنشطة وأهداف محددة، مما يعكس المفهوم التشغيلي لهذه الأموال والقيود المرتبطة بها.
- ✓ استقلال الوحدة المالية أو المحاسبية وهو أمر له أهمية من الناحية القانونية.
- ✓ مجموعة من الحسابات المتوازنة مما يوضح التدفقات النقدية من الوحدة واليها بحيث تؤدي نتیجتها إلى التوازن الحسابي.

✓ فصل الموارد عن الالتزامات المرتبطة بها مما يؤدي إلى تحديد مصادر الحصول على الموارد وطرق إنفاقها. بناء على ما سبق، يمكن ملاحظة أن تطبيق متطلبات نظرية الأموال المخصصة في محاسبة وحدات القطاع العام تؤثر على طريقة إعداد حسابات النتائج، حيث إن "اعتماد نظرية الأموال المخصصة في النظام المحاسبي الحكومي كمبدأ أساسي تركز عليه التصرفات المالية للوحدات الحكومية يقتضي أن تكون حسابات النتيجة لأية سنة مالية عاكسة لنتائج تنفيذ الموازنة العامة وهو ما تنص عليه التشريعات المالية في جميع الدول.

وفي هذا الإطار، فإن وظيفة النظام المحاسبي وفقا لهذه النظرية يهدف أساسا على تركيز الرقابة على صرف وتداول المال العام عن طريق توضيح مدى الالتزام بالقوانين والتنظيمات المعمول بها خاصة في مجال التأكد من مدى احترام التخصيصات المالية المبرجة في الميزانية العامة وهو ما يتلاءم مع نشاطات الوحدات الحكومية.

3/ تعريف المحاسبة العمومية

تتماشى تعريف المحاسبة العمومية مع تغير الدور الحديث للدولة بالتدخل في النشاط الاقتصادي وتوسيع نطاقها وتشمل المحاسبة العمومية على تعريف تخص كل فترة من فترات تغير فلسفة الدولة في كيفية ممارسة السياسة العامة التدخلية والأهداف التي تسعى تحقيقها وتمثل هذه التعاريف فيما يلي:

➤ التعاريف التقليدية:

- هي مجموعة المبادئ والأسس التي تهدف إلى المساعدة في فرض الرقابة المالية والقانونية على موارد الحكومة المالية ونفقاتها، وهي النوع الذي لا يهدف إلى الربح وإنما تسعى لخدمة المواطنين والمجتمع، وتتضمن تقديم التقارير الدورية عن صرف وتحصيل الموارد الحكومية التنفيذية والتشريعية، وبذلك فهي تخدم أغراض التخطيط والمتابعة والرقابة على أموال الدولة.

- وقد عرف كهولر المحاسبة العمومية بأنها المبادئ والتقاليد والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظات والوحدات الحكومية الوطنية، وأنها تتصف بالتسجيل في السجلات والقوائم المالية لحسابات الموازنة العامة للدولة ومراعاة القيود القانونية والإدارية المفروضة على الإنفاق، وتسجيل الالتزامات.

- وتعرف بأنها مجموعة المبادئ والأسس والقواعد التي تهدف إلى المساعدة في فرض الرقابة المالية والقانونية على موارد

الفصل الاول: ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية

الحكومة المالية ونفقاتها.

كما انه يمكن تعريف المحاسبة الحكومية بأنها كافة عمليات إثبات وتحصيل وصرف الموارد الحكومية ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها للجهات المختلفة.

➤ التعريف الحديث:

المحاسبة العمومية هي المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات، وتوصيلها إلى الجهات ذو العلاقة، وفق التشريعات الرسمية والمبادئ و القواعد الخاصة بذلك.

وتعرف المحاسبة العمومية في الجزائر على أنها: " كل القواعد والأحكام التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الموازنات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة، الموازنات الملحققة، الجماعات الإقليمية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما تبين أيضا التزامات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسئولياتهم، وكيفية مسك الحسابات. "

4/أهداف المحاسبة العمومية :

يمكن تقسيم الأهداف التي تسعى المحاسبة العمومية إلى تلبيتها إلى ما يلي:

➤ **حماية الأموال العمومية:** من جميع أشكال التلاعب أو بما يمس سلامة استخدامها (غش، اختلاس، تبديد... الخ) و هو الهدف الرئيسي لنظام المحاسبة العمومية منذ ظهوره كون وجوده مرتبط باستجابته للحرص على حماية الأموال العمومية بالمفهوم الواسع من خلال وحدة للصندوق و تبرير العمليات المتصلة به من قبض ودفع للأموال و تسجيل تغيرات الرصيد و الرقابة عليها.

➤ **ضمان احترام ترخيصات الميزانية:** و يتم ذلك من خلال القواعد و التقنيات المحاسبية المعمول بها، و إجراءات الرقابة على عمليات تنفيذ الميزانية.

➤ **حسن تسيير الهيئات العمومية:** فمن بين اهتمامات المحاسبة العمومية تسيير الهيئات و تحسين أدائها، و ذلك يتجلى من خلال سعيها إلى اكتساب و استعمال أساليب و تقنيات جديدة لم تكن مستعملة من قبل تسمح بتسيير أحسن لمصالح الهيئات العمومية و معرفة:

✓ معرفة المركز المالي للهيئات العمومية؛

✓ حساب تكاليف و أسعار و مردود الخدمات المقدمة؛

✓ دمج العمليات المالية و نتائجها في المحاسبة الوطنية.

➤ **تحقيق الرشادة في الإنفاق:** أي صرف الأموال العمومية بطريقة تسمح بتحقيق الأهداف المرجوة من النفقة بأقل تكلفة ممكنة.

➤ **توفير المعلومات اللازمة للمساءلة:** تساعد المعلومات من أجل الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال

الفصل الاول: ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية

الوحدة الحكومية إلى السلطة التشريعية أو أي جهة أو أي جهاز تنفيذي أو قضائي له الحق أو المبرر في طلب ذلك، بما يتفق مع الإطار التشريعي لذلك.

و يمكن حصر المساءلة في جانبين رئيسيين هما:

✓ **المساءلة المالية:** وتهدف المحاسبة العمومية إلى توفير المعلومات اللازمة للتأكد من الالتزام بالتشريعات و القوانين المالية، و كذلك مدى انتظام السجلات المالية و سلامة التقارير و صدقها، و التأكد من أن الإنفاق قد تم في حدود الاعتمادات المخصصة.

✓ **المساءلة الإدارية:** و تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير المعلومات للتأكد من أن الموارد المخصصة للوحدة العمومية قد استخدمت بكفاءة و دون إسراف، و أن الوحدة الإدارية العمومية تراعي الجوانب الاقتصادية في عملها و كذلك تهدف إلى توفير المعلومات اللازمة لتقييم أداء الوحدات الحكومية.

➤ **توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة:** وتهدف إلى الرقابة على الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة الحكومية والمحافظة عليها، وذلك باستخدام أدوات المحاسبة العمومية المختلفة التي تمكنها من ذلك، وعن طريق الجهات المخولة بهذه الوظيفة، والتي يقصد بها التأكد من الالتزام بالبرامج والخطط والسياسات المحددة.

➤ **توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات:** توفير المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات عن طريق توفير تقارير دورية أو خاصة، تفيد في المقارنة بين نتائج العام الحالي والأعوام السابقة. وتقييم البرامج والأنشطة، والمفاضلة بين البدائل، تقدير حجم الموارد اللازمة لتحقيق أهداف الوحدة، تحليل علاقة المدخلات بالمخرجات في العمليات التي تقدمها الوحدة الحكومية اقتراح أساليب من شأنها زيادة فاعلية الأداء وترشيده، تقديم المقترحات اللازمة بخصوص التوسعات المستقبلية والاستفادة الكفؤة والرشيده من الموارد.

➤ **توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات الوطنية:** يوفر نظام المحاسبة العمومية المعلومات المعدة والمجهزة طبقاً للمفاهيم و التعاريف والتبويبات المستخدمة في الحسابات القومية، وتزداد أهمية هذا الهدف مع ازدياد الاتجاه إلى توطيد العلاقة إلى درجة الدمج بين نظامي المحاسبة العمومية والوطنية.

➤ **توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي:** وذلك لأن النشاط الحكومي يؤثر على النشاط الاقتصادي بصفة عامة، سواء على مستوى الأفراد أو المؤسسات المختلفة، لذلك فإن الحكومة والأفراد والمؤسسات بحاجة لمعرفة العمليات والأنشطة الحكومية للمساعدة في اتخاذ القرارات المبنية على ذلك النشاط، الأمر الذي ينعكس على الرفاهية العامة بشكل عام، وان وسيلة الإعلام في هذا المجال هي المحاسبة العمومية بشكل أساسي.

5/ الهيئات المستفيدة من المحاسبة العمومية

كون أن الدولة تسعى إلى تقديم الخدمات العامة للمجتمع من خلال الاعتماد على الموازنة العامة في تقدير النفقات والحصول على الموارد، فهي كذلك يجب عليها أن توفر المعلومات اللازمة لمجموعة الإدارة ومجموعة القراء والذين لهم اهتمام بأنشطة الجهات الإدارية من أجل تحقيق الشفافية بغرض المساءلة.

الفصل الاول: ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية

➤ **المستفيدون الرئيسيون** : إن الجهات المستفيدة بشكل رئيسي من بيانات المحاسبة العمومية هي:

- **السلطة التشريعية**: تقدم البيانات المحاسبية للسلطة التشريعية ضمن التقارير التي تطلبها خلال الفترة المالية، وتعتمد السلطة التشريعية أيضا على القوائم المالية المنشورة بنهاية الفترة المالية، إضافة إلى التقارير التي تقدمها الجهات الرقابية الخارجية إلى السلطة التشريعية، وتمكن هذه المعلومات السلطة التشريعية من:
 - ✓ الرقابة على السلطة التنفيذية، ومدى تقيدها بقانون الموازنة العامة للدولة؛
 - ✓ تقييم أداء السلطة التنفيذية؛
 - ✓ المساءلة عن أية انحرافات بين المنفذ وبين تقديرات الموازنة العامة للدولة؛
 - ✓ التخطيط المستقبلي وإقرار خطط الموازنات العامة المقبلة.

● **السلطة التنفيذية**: تعتمد السلطة التنفيذية على التقارير والقوائم المالية التي تعد بنهاية كل فترة مالية، بالإضافة إلى التقارير الدورية والبيانات المحاسبية التي تطلبها وبالطريقة والوقت الذي تريد، وتمكن البيانات المحاسبية السلطة التنفيذية من:

- ✓ تحديد الأنشطة والخدمات العامة لكل فترة مالية؛
- ✓ رقابة أداء الوحدات الإدارية الحكومية ومتابعتها واتخاذ القرارات المناسبة لتقومه؛
- ✓ تقييم الإدارات العليا لأداء الدوائر الحكومية التابعة لها؛
- ✓ إعداد خطة الموازنة العامة للدولة.

● **الجهات الرقابية**: تمكن البيانات الجهات الرقابية من أداء مهامها، وتقسم الجهات الرقابية إلى رقابة داخلية، وخارجية، ورقابة الجمهور، والرقابة الذاتية.

● **المستثمرون**: يهتم المستثمرون المحليون أو الأجانب في البيانات الحكومية، وذلك بهدف التوصل إلى مؤشرات تقنعهم بالقيام بالاستثمارات المختلفة، إذ أنهم يستطيعون من خلال هذه البيانات التعرف على قوة أو ضعف المركز المالي للدولة، وحجم الالتزامات التي عليها، والسيولة النقدية المتوفرة لمواجهة هذه الالتزامات والقيام بعمليات تشغيل أنشطتها، واستمرارية التمويل للخدمات التي تقدمها... إن مثل هذه البيانات وغيرها ستساعد المستثمر على اتخاذ قراره المناسب.

➤ **مستفيدون آخرون**: بعد التطرق إلى المستفيدين الأساسيين التي تمهم بشكل كبير معلومات المحاسبة العمومية لغرض المساءلة والشفافية والرقابة على المال العام هناك مستفيدون آخرون يهمهم هذه المعلومات من أجل الاطلاع على كيفية التصرف وتوزيع المال العام على مختلف فئات المجتمع وتشمل هذه الفئة المستفيدة فيما يلي:

● **دافعو الضرائب والإيرادات الأخرى**: وتشمل هذه الفئة دافعي الضرائب والرسوم ومقدمي الإعانات أو التبرعات للجهات الحكومية ومن يعتزمون تقديمها، وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير تتضمن معلومات تفيد في التعرف على كيفية استخدام الأموال التي حصلت عليها تلك الجهات ومدى الكفاءة في استخدامها في المجالات المحددة ولتحقيق الأهداف التي خصصت من أجلها.

الفصل الاول: ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية

● **الجمهور:** وتشمل هذه الفئة جمهور الشعب بصفة عامة سواء كانوا دافعين للضرائب والرسوم أم متلقين للخدمات الحكومية أو الإعانات والمساعدات الحكومية، وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير تتضمن معلومات ومؤشرات تفيدهم في التعرف على مدى كفاءة الأجهزة الحكومية في استخدام الأموال والموارد التي تم تجميعها من أفراد المجتمع وثرواته، وأيضاً التعرف على مدى العدالة في توزيع السلع والخدمات على أفراد المجتمع.

➤ **الباحثون والدارسون:** تساعد تحليلات الباحثين والدارسين، للبيانات المحاسبية للدولة، ذوي العلاقة، في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وتهدف الأبحاث والدراسات للبيانات المحاسبية إلى تطوير القوانين الحكومية، وتقييم الأداء وتحسين التخطيط.

6/ خصائص المحاسبة العمومية:

تتميز المحاسبة العمومية بمجموعة من الخصائص التي نوجزها فيما يلي:

➤ **المحاسبة العمومية هي عبارة عن إطار محاسبي مميز:**

تقليدياً كانت تسمى بمحاسبة الصندوق وكانت موجهة للرقابة على النفقات والوقاية من التهرب وتحويل الأموال وسرقتها وتبديد المال العام، أما النظرة الحالية للمحاسبة العمومية فهي الانتقال إلى محاسبة الذمة المالية من خلال تحليل النتائج ووضع خطوط عريضة لمحاسبة الممتلكات من خلال تقريبها إلى النظام المحاسبي المالي الجديد.

➤ **المحاسبة العمومية هي فرع متخصص:**

تحتل مكانة هامة في القانون المالي الجزائري إلى جانب القوانين الأخرى، واستقلالية المحاسبة العمومية أصبح حقيقة من خلال قواعد خاصة بتسيير العلاقات الداخلية للهيئات العمومية.

➤ **المحاسبة العمومية مزيج من القواعد القانونية والقواعد التقنية:**

إذا اعتبرنا أن المحاسبة العمومية هي أداة تنفيذ ومراقبة المال العام فلأنها مزيج من القواعد القانونية وأخرى تقنية.

أ/ **القواعد القانونية:**

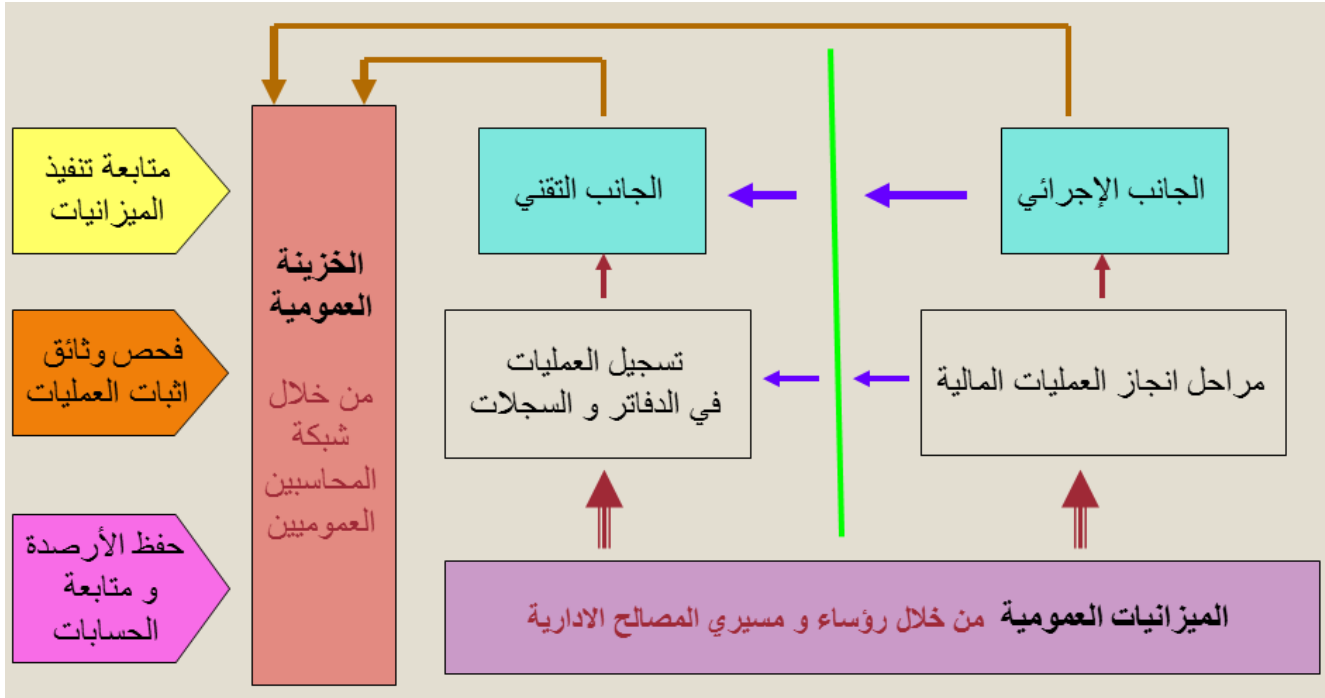
تدعمت المحاسبة العمومية بقوانين تنظم مهنة المحاسب العمومي فكان المرسوم الجزائري رقم 259/65 المتضمن مسؤوليات وواجبات المحاسبين العموميين أول قانون ينظم مهنة المحاسبة العمومية بعد المرسوم الفرنسي، و كفاءات تنفيذ الميزانية، ثم جاء الأمر 29/73 المؤرخ في 5 جوان 1973م. و المتضمن قانون المحاسبة العمومية ليصبح القانون 21/90 المؤرخ في 15/08/1990م. المتضمن قانون المحاسبة العمومية آخر قانون ينظم مهنة المحاسبين العموميين و الأمرين بالصرف. ومع الإصلاحات المالية والمحاسبية الجديدة التي أقرتها الدولة وفقاً للمتطلبات الدولية ومحاولتها تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام جاء قانون المحاسبة العمومية الجديد 07-23 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي والذي يعتبر المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر.

الفصل الاول: ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية

ب/ القواعد التقنية:

تهدف القواعد التقنية الخاصة بالمحاسبة العمومية بصفة عامة، الى بيان أو وصف العمليات المالية للهيئات العمومية، وتحديد كفاءات تسجيلها وعرض الحسابات المتعلقة بها، وتكون هذه القواعد في أغلب الاحيان محددة في مجموعة من التعليمات الصادرة عن وزارة المالية.

الشكل رقم 02: المحاسبة العمومية: الجانب القانوني والجانب التقني



Source : Revue Trimestrielle du Ministère de L'économie et des Finances « ALMALIYA », n^o 43 aout 2008.

7/ مجال تطبيق المحاسبة العمومية:

يمكن حصر مجال تطبيق المحاسبة العمومية في جانبين:

➤ الجانب العضوي: الهيئات العمومية.

حدد قانون 90/21 الهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية والمذكورة في المادة الاولى منه في: الدولة، المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس المحاسبة، الميزانيات الملحقه والجماعات الاقليمية (المحلية) كالبلديات والولايات، والمؤسسات ذات الطابع الاداري كالمستشفيات والجامعات بالإضافة الى مجلس الامة بعد تأسيسه بموجب دستور 1996. وهو ما حدده قانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

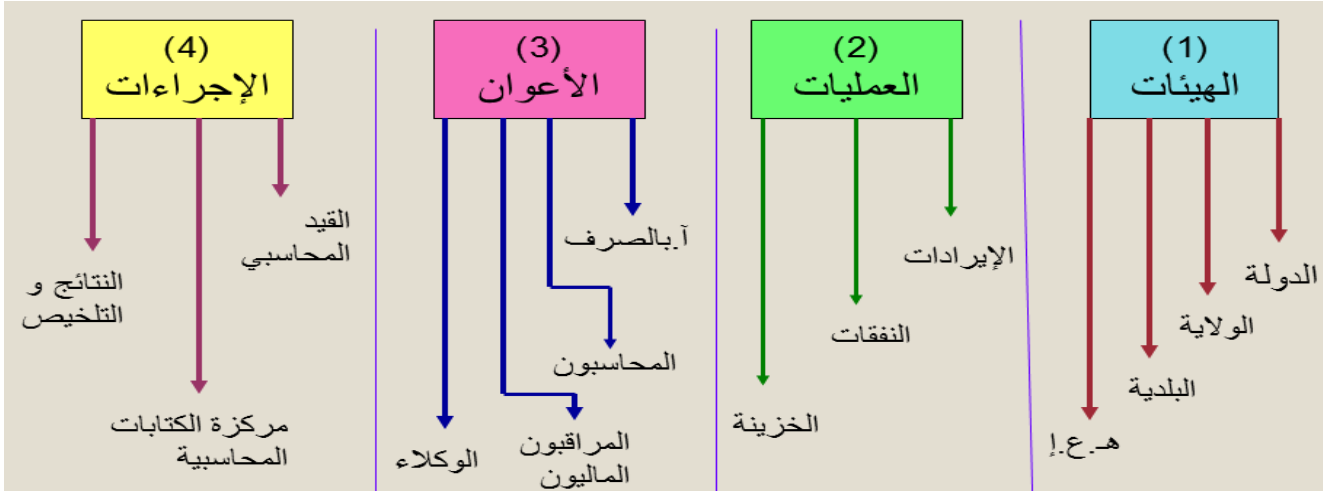
➤ الجانب المادي:

وهي العمليات الناتجة عن تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية (أو بيانات تقدير ايراداتها ونفقاتها) من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين فهي تتعلق بما يلي:

الفصل الاول: ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية

- تنفيذ الإيرادات والنفقات
- تسيير الممتلكات.
- انجاز عمليات الخزينة.
- مسك المحاسبة.

الشكل رقم 03: المحاور الكبرى للمحاسبة العمومية



Source : Revue Trimestrielle du Ministère de L'économie et des Finances « ALMALIYA », n^o 43 aout 2008.

ثالثا: المقارنة بين نظام المحاسبة العمومية ونظام المحاسبة المالية

يؤدي اختلاف الخصائص المميزة للأنشطة الحكومية غير الهادفة إلى تحقيق الربح عن الأنشطة الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق الربح بالضرورة لاختلاف أسس وقواعد وإجراءات المحاسبة الملائمة لكل منهما، وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين أوجه التشابه والاختلاف بين النظامين من خلال :

➤ أوجه التشابه بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

يمكن عرض أهم أوجه التشابه بين النظامين في النقاط الموالية:

1/ مبدأ القيد المزدوج: يطبق كل من "النظام المحاسبي الحكومي والنظام المحاسبي المالي نظرية القيد المزدوج في إثبات العمليات، ويقوم هذا المبدأ على أساس أن قيد العمليات المالية يتم عن طريق التسجيل في جانبين متساويين لحسابين مختلفين، أحدهما دائن والآخر مدين، بحيث يساعد هذا المبدأ على التحقق من صحة القيد وتوازنه في السجلات المحاسبية.

2/ مبدأ ثبات وحدة القياس: يتم استخدام الوحدة النقدية كوسيلة لإثبات العمليات المالية لكلا النظامين، مع ثبات قيمتها بغض النظر عن تغيرات قدراتها الشرائية.

3/ مبدأ التكلفة التاريخية: يقوم كلا النظامين على فرضية الاستمرارية ولهذا يتم تقييم معظم الأصول وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية، حيث إنه "تتفق المحاسبة التجارية مع المحاسبة العمومية في أن يتم التعبير عن بنود الإيرادات والنفقات في

الفصل الاول: ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية

كلاهما بوحدة نقدية متجانسة، مفترضين أن القيمة الشرائية للنقود لا تتغير، فالعمليات تثبت في الدفاتر على أساس تكلفتها التاريخية بصرف النظر عما قد يحدث من تغير في مستويات الأسعار.

4/ الفترة المحاسبية: يتفق كلا النظامين على مبدأ سنوية المحاسبة واستقلال السنوات المالية، بحيث يتم قياس نتيجة النشاط الاقتصادي للوحدات الهادفة إلى تحقيق الربح عند نهاية كل سنة مالية، في حين أن توقع الإيرادات والنفقات للوحدات الحكومية غير الهادفة إلى تحقيق الربح يكون لمدة سنة.

5/ الدورة المستندية: يعتمد النظام المحاسبي في كل منهما على مجموعة متكاملة من الدفاتر والمستندات والسجلات المحاسبية وإن اختلفت في الشكل والمسميات.

6/ توفير البيانات المالية: كل من النظامين "يتفقان من حيث الهدف وهو قياس وتوصيل معلومات مفيدة وذات معنى لفئات المستخدمين في شكل تقارير وقوائم دورية وختامية.

➤ أوجه الاختلاف بين نظام المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

هناك العديد من أوجه الاختلاف بين كل من النظامين، ومن أهم مجالات الاختلاف ما يلي:

1/ تكوين المخصصات والاحتياطات: تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر، الذي يستند إلى الاحتياط المسبق لأي خسارة محتملة أو مؤكدة نتيجة لنقص في قيمة أصل من الأصول أو لمواجهة الالتزامات المترتبة على المؤسسة، أما في النظام المحاسبي الحكومي الذي يتناول تنفيذ الميزانية كخطة مالية تعكس نشاط الحكومة وفقاً للإيرادات المتوفرة، وعلى هذا الأساس "لا مجال لمسك قيود لتكوين المخصصات من هذا القبيل، أما عند ظهور حالات طارئة تستدعي نفقات غير مخصصة في الميزانية، فتقوم الحكومة بتدبير الأموال اللازمة لمواجهةها.

2/ خصوصية الشخصية المعنوية في القطاع العام: لا تتمتع وحدات القطاع العام بشخصية معنوية مستقلة بحد ذاتها، ولكن تشكل وحدة متكاملة تتصرف باسم ولفائدة الدولة على عكس المحاسبة في القطاع الخاص التي تستند على إنشاء شركات تميزها شخصية مستقلة عن مالكيها أو المساهمين فيها.

3/ مقابلة الإيرادات بالنفقات تطبيقاً لقاعدة عمومية وشمولية الإيرادات والنفقات في الميزانية، فإن نظام المحاسبة العمومية لا يقوم بمقابلة الإيرادات بالنفقات من أجل حساب النتيجة، كما هو الحال في حسابات المنشآت الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق الربح، حيث يتم مقابلة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة بغرض قياس الفائض أو العجز.

4/ لا يتم حساب الاهتلاك على الأصول: لا تطبق المحاسبة العمومية الاهتلاكات على الأصول ولا تمسك لها قيود في الدفاتر المحاسبية، حيث يتم إثبات الاستثمارات في سجلات إحصائية، حيث يتم تخصيص اعتمادات مالية في الميزانية من أجل اقتناء الأصول الثابتة، والتي لا تستعمل بالضرورة من أجل تحقيق إيرادات كما هو الحال في النشاطات التجارية. وبالتالي، لا مجال لتطبيق الاهتلاك من أجل إعادة تكوين الأموال بغرض استبدال الأصول الثابتة خاصة في نظم المحاسبة العمومية القائمة على الأساس النقدي.

الفصل الاول: ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية

5/ حسابات النتائج والقوائم المالية: يتطلب النظام المحاسبي في القطاع الخاص عرض تقارير وقوائم مالية متعلقة بنتيجة نشاط الوحدة المحاسبية، لتبيان نتائج أعمالها ومركزها المالي إضافة إلى تطور وتوزيع مختلف عناصر الذمة المالية للمؤسسة، أما نظام المحاسبة العمومية ونظرا لطبيعة نشاط القطاع العام واختلاف الهدف وأسلوب تمويله الذي يؤثر على بنية النظام المحاسبي وأساليب إدارته أو إعداد التقارير المتعلقة بتقييمه، والذي يؤدي إلى التركيز على مراقبة صرف وتداول المال العام عن طريق التحقق من مدى احترام الوحدات الإدارية للقواعد والتشريعات القانونية والإجراءات التنظيمية عند تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

6/ الأسس النظرية: يؤدي اختلاف طبيعة وتركيب وحدات القطاع العام مقرنتا مع القطاع الخاص إلى تطبيق إطار نظري يأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام، حيث "تعتمد المحاسبة العمومية على نظرية الأموال المخصصة باعتبارها الأساس العلمي لتفسير الوحدة المحاسبية في وحدات الجهاز الإداري، بينما تعتمد المحاسبة المالية على نظرية الشخصية المعنوية أو نظرية أصحاب المشروع.

7/ الجرد والتسويات الجردية: تعتمد المحاسبة في القطاع الخاص على إجراء تسويات جردية في نهاية السنة المالية، أما في نطاق محاسبة الوحدات الحكومية والتي تعتمد في الغالب على الأساس النقدي في قياس عناصر الإيرادات والمصروفات فليس هناك ضرورة تعمل التسويات الجردية لعدم الحاجة إليها أصلا ولكن الأمر يتطلب ضرورة التحقق من الموجودات الحكومية وسلامتها بصفة دورية وعدم إهمالها أو تبديدها ويمكن أن يتبع في ذلك الإجراءات والقواعد التي وضعتها الجهات والأجهزة الحكومية المختصة.

عند تحليل أوجه التشابه والاختلاف بين النظامين يتبين بأن على نظام المحاسبة العمومية تكييف إجراءات التسجيل المحاسبي للمعاملات المالية لكي تتلاءم مع خصائص وحدات القطاع العام غير الهادفة لتحقيق الربح، سواء من حيث طريقة تنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية أو من حيث طريقة إعداد وعرض القوائم والتقارير المالية الحكومية.

رابعا: المبادئ العامة للمحاسبة العمومية.

إن تنفيذ العمليات المالية، للهيئات العمومية (الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري) تهيمن عليها أساسا فكرة المراقبة وبالتالي تتميز باحترام المبادئ التالية:

1/ المبدأ الإداري: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي:

وهذا مبدأ أساسي في المحاسبة العمومية، وهو يحقق هدف إنشاء آلية للرقابة المتبادلة والمتناقضة بين الوكيلين المسؤولين عن تنفيذ الميزانية.

وهذا فصل وظيفي بين مهام الموظف المرخص ومهام المحاسب العام، مما يؤدي إلى إرساء إدارة ثنائية للأموال العامة من خلال مديرين، أحدهما يصدر قانون الترخيص (أو الأمر). والآخر يقوم بعملية التعامل مع الأموال.

الفصل الاول: ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية

وقد كرس هذا المبدأ أحكام المواد 32 إلى 34 من القانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 يونيو 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والإدارة المالية، والذي ينص بوضوح على أن وظائف المفوض والمحاسب العمومي غير متوافقة. كما حددتها المادة 32 من قانون 07-23: "تتنافى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي". ويمتد عدم التوافق إلى الروابط العائلية للحماية من أي تضارب محتمل في المصالح، وهذا بموجب معنى المادة 33 من قانون 07-23: "لا يمكن، بأي حال من الأحوال، للأزواج والآباء والأبناء والإخوة من الدرجة الأولى للآمرين بالصرف أن يكونوا محاسبين عموميين مختصين لهم".

➤ مبررات الاستناد إلى المبدأ:

● **تقسيم العمل:** السماح بتوزيع و تقسيم المهام بين العمليتين، الأولى إدارية و تتمثل في الالتزام و الأمر بالصرف حيث تتطلب مهارات و قدرات إدارية معينة كاختيار الموظفين الجدد، و معاينة الأشغال، إبرام الصفقات و ذلك باستعمال وسائل و طرق تقنية و إدارية. أما العملية الثانية فتخص تحريك الأرصدة بقبض الإيرادات و دفع النفقات وتم اسنادها إلى أعوان متميزين عن أعوان الطائفة الأولى .

● **وحدة الخزينة:** إن المحافظة على الأموال العامة التي في حوزة الدولة وفروعها وحسن استعمالها يقتضي أن تشكل هذه الأموال كتلة واحدة تحوزها الخزنة العامة. ويتم الاحتفاظ بهذه الأخيرة في حساب واحد للخزينة العامة يفتح ضمن حسابات التوفير لبنك الجزائر.

ويسمح هذا المبدأ أيضًا بتنفيذ أي عملية للخزينة، في أي مركز محاسبي على كافة التراب الوطني. ومن هذا المبدأ ينشأ تصنيف المحاسبين إلى محاسبين تابعين ومحاسبين وكلاء.

● **مبدأ الوحدة النقدية:** وهذا تعبير اقتصادي جزئي عن مبدأ وحدة الخزينة، والذي يعني أن المحاسب يجب أن يكون لديه صندوق نقدي واحد فقط لتنفيذ جميع النفقات، مهما كانت طبيعتها. بموجب هذا المبدأ المنصوص عليه في المادة 72 من القانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 يونيو 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والإدارة المالية، فإنه يمنع منعاً باتاً أن يكون للمحاسب "ساحبون" متعددون لتخصيص إيصالات معينة-نفقات-. ومع ذلك، فحتى لو كانت الاعتمادات على المستوى الموازنة متخصصة بطبيعتها الاقتصادية، فإن الأموال التي تحتفظ بها الخزينة على المستوى المحاسبي تشكل صندوقاً واحداً مخصصاً لسداد كافة النفقات.

● **سهولة المراقبة:** أي المراقبة المتبادلة حيث يشكل كل عون من الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية مراقب للآخر فيتحقق حساباته و بالتالي تقل فرص التواطؤ و الاختلاس عما يمكن حدوثه لو كلف العون الواحد بالالتزام و التسديد معا.

● **محرية كل أنواع الغش:** ان هذا المبدأ جعل من الصعب تحويل الاموال من غير الوجهة المخصصة لها أو سرقتها أو استعمالها في غير محلها.

الفصل الاول: ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية

➤ **الاستثناءات الواردة على المبدأ:** إن التطبيق الصارم لهذا المبدأ يولد نظام بيروقراطي بطيء جدا من الممكن عرقلة النشاط الإداري ولهذا تم وضع استثناءات لمبدأ الفصل، تخص كل من النفقات و الإيرادات .

✓ الاستثناءات من باب النفقات:

تبرر هذه الاستثناءات لأسباب ضرورية و تسهيلية لعملية تنفيذ النفقات لأغراض سياسية هذه الحالات هي:

• **النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف مسبق:** أي قيام المحاسب العمومي بدفع النفقات دون أمر بالدفع من الأمر بالصرف ثم تتم التسوية الادارية فيما بعد. وهي الحالات :

- الدفع بواسطة وكالات التسيقات: تعتبر الوكالة إجراء استثنائيا نصت عليه المادة 22 من القانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 يونيو 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والإدارة المالية. وهو هيكل ينشئه الأمر بالصرف، مهمته القيام ببعض العمليات الميزانية، في الإيرادات أو النفقات، من خلال التعامل مع الأموال بدلاً من المحاسب العمومي. وهذا استثناء قانوني لمبدأ الفصل يبرره الحاجة إلى الراحة والمرونة في الإدارة اليومية. يتم إنشاء الوكالة بقرار من الأمر بالصرف، ويتم إغلاقها بنفس الطريقة. ويجب إبلاغ قرار الإغلاق إلى المحاسب العمومي والمراقب الميزانياتي والوكيل، في مدة أقصاها ثمانية (08) أيام. والوكيل يخضع لسلطة الأمر بالصرف، ويتم تعيينه، بعد موافقة المحاسب العمومي، للقيام بعمليات الإيرادات و/أو النفقات في إطار إدارة الإيرادات و/أو النفقات. رغم أن القانون لم ينص على ذلك صراحة، فإن الوكيل هو محاسب وفقاً لمعنى المادة 24 منه، ويخضع لنفس نظام المسؤولية.

وتتولى وكالة النفقات تنفيذ النفقات البسيطة، وكذلك النفقات التي بطبيعتها لا تستطيع تلبية الالتزامات التنظيمية والمواعيد النهائية للتفويضات. وهذه هي أنواع النفقات التالية:

المصاريف المادية والتشغيلية؛ الدفعات المقدمة على نفقات البعثة؛ العمل الذي تم تنفيذه داخليا. ويجب أن يتضمن قرار إنشاء الهيئة، من بين أمور أخرى، ما يلي: السقف المتقدم؛ مبلغ الإنفاق الوحدوي؛ فئات الإسنادات. مع العلم أن الحد الأقصى للنفقات السنوية التي تتم عن طريق الخصم المباشر لا يجب أن يتجاوز ربع المخصص لكل فئة. ويجب على الوكيل إعادة تكوين المبالغ المنفذة فعليا وكذلك رصيد السلفة الممنوحة قبل 20 ديسمبر من السنة

- أصل رأس المال وفوائده المستحقة على قروض الدولة وكذا خسائر الصرف المتعلقة بأصل رأس المال.

- النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي الممول من مساعدات خارجية.

• **النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف:** وهي في ثلاث حالات:

- معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المسددة من ميزانية الدولة.

- رواتب أعضاء القيادة السياسية والحكومة.

- المصاريف والأموال الخصوصية.

الفصل الاول: ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية

✓ الاستثناءات من باب الإيرادات:

إن الغرض من الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسب العمومي، هو إقامة مراقبة على النفقات العمومية و هذا يتطابق في ما يخص الإيرادات و المتمثلة في الضرائب المباشرة و الرسوم التي تمثل 70% إلى 80% من موارد الجباية. فعملية تحصيل هذه الإيرادات مسلمة لموظفين مختصين من وزارة المالية لما يقتضيه هذا النظام من سرعة في التحصيل و سهولة في العمليات، و هذا ما جاء موضح في المادة(34)من القانون 07-23 الذي ينص على انه " لا يمكن أن يحتج بحالة التنافي المذكورة في المادة 33 أعلاه، أمام المحاسبين العموميين للوكالات المالية ، عند تحصيلهم بعض الإيرادات المترتبة على عاتقهم".

• وكالات الإيرادات التي لا تخضع لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي. فالمراد بها قبض بعض الإيرادات المميزة للخدمات العمومية مثل حقوق الدخول إلى السينما و المتاحف و حقوق وقوف السيارات، و حقوق دخول الملاعب الرياضية.

و في هذه الحالة يعين عون من قبل الأمر بالصرف، ويعتمد من طرف المحاسب العمومي، ليكلف بقبض الإيرادات و المبالغ و دفعها في حساب مفتوح باسمه كوكيل محاسب لدى الخزينة، و بعد مراقبة هذه المبالغ من طرف المحاسب العمومي يطلب من الأمر بالصرف تحرير سند التحصيل لربط نهائيا تلك المبالغ بميزانية الدولة أو الولاية أو البلدية.

حيث يغطي مكتب الإيرادات جميع الإيرادات المحددة في قرار الإنشاء، والذي يجب أن يحدد وسائل الدفع المعتمدة. كما يجب دفع الأموال النقدية التي يحتفظ بها وكيل الإيرادات إلى المحاسب العمومي المخصص له مرتين (02) على الأقل شهرياً. أما بالنسبة للشيكات المستلمة فيجب تسليمها للمحاسب المختص بعد مرور 48 ساعة من استلامها.

2/ المبدأ القانوني: مبدأ التمييز بين الشرعية و الملائمة.

يشمل هذا المبدأ على التمييز بين الشرعية و الملائمة، بحيث يجب أن تتماشى وظائف الأمر بالصرف و المحاسب العمومي مع القواعد المسطرة قانوناً للقيام بمهامهم.

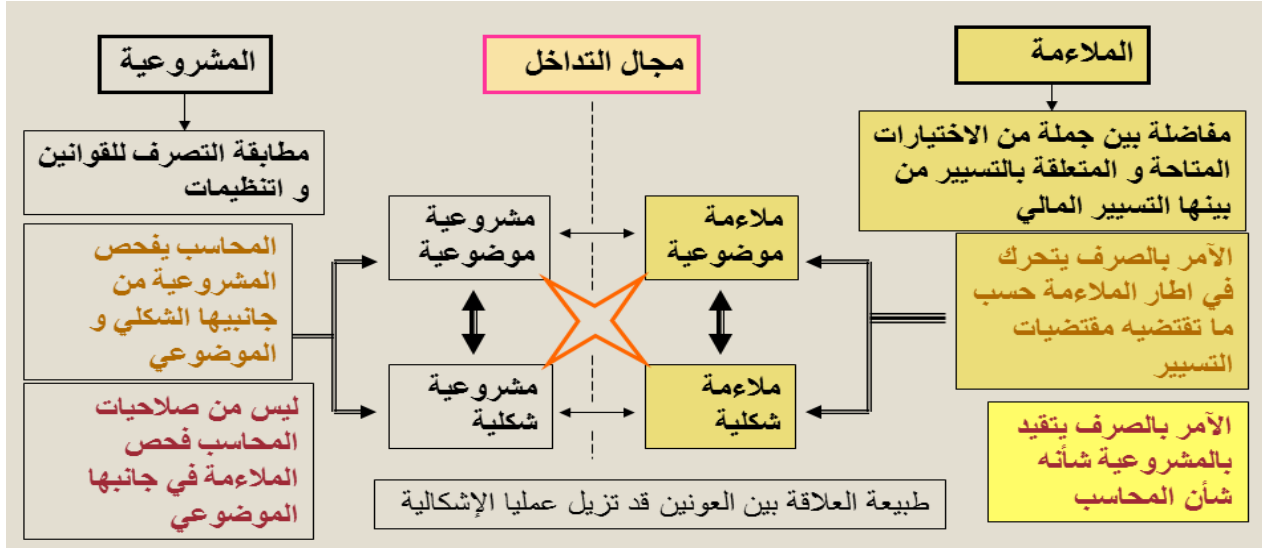
• فالملائمة هي ترك المبادرة للموظفين للقيام بمهامهم و لكن دائماً في إطار القواعد المعمول بها.
• أما الشرعية فهي العمل وفق القوانين و الأنظمة الصادرة و المنفذة في إطار الميزانية، و لا يجوز الخروج عن الإطار القانوني المسطر للقيام بمهامهم.

إن مبدأ الشرعية يعني تكليف المحاسب بمهمة التحقق من أن العملية التي أمر بها الأمر بالصرف منتظمة. و يتم تحديد نطاق الشرعية بموجب أحكام المادة 27 من القانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 يونيو 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والإدارة المالية والتي تحدد النقاط التي يجب على المحاسب العمومي التحقق منها قبل تنفيذ أي نفقات. وفي هذا الصدد، ينص القانون على إصدار مرسوم يحدد تسمية المستندات الداعمة للنفقات، وذلك بهدف توحيد الإجراءات بين جميع الوظائف المحاسبية، والمساعدة في تحديد نطاق مسؤولية المحاسب بشكل واضح. ومع ذلك، لا يُعفى المحاسب من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.

الفصل الاول: ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية

إن الشرعية هي ركيزة مهام الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومعنى آخر كلاهما مرتبط ارتباطا وثيقا بتطبيق القوانين ولكن في بعض الحالات يسمح لهم بحرية اتخاذ القرار الذي يرونه ملائما في اطار مهامهم. مثلا: حرية الاختيار في شراء أثاث مكتب من طرف مدير التربية، فاختيار النوع المناسب يدخل في إطار الملاءمة. أما طريقة التسديد فتدخل في نطاق الشرعية لأنها تخضع لإجراءات قانونية ولا يصح الدفع مثلا قبل استلام الأثاث. إذن فالملاءمة تطبق عادة عند الأمرين بالصرف بينما الشرعية فهي من اختصاص المحاسب العمومي.

الشكل رقم 04: مبدأ الملاءمة والشرعية عند أعوان المحاسبة العمومية



Source : Revue Trimestrielle du Ministère de L'économie et des Finances « ALMALIYA », n^o 43 aout 2008.

3/ المبدأ المحاسبي أو التقني: مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات:

يتوافق هذا المبدأ مع مبدأ الشمولية في الميزانية و يرجع ذلك إلى مستوى الفعالية التي يترجمها هذا المبدأ في تسيير المالية العمومية. ففي القانون العضوي 18-15 أعاد المشرع تكريس هذا المبدأ لكن بصياغة حديثة ومنسجمة مع الإصلاحات المالية والمحاسبية الجديدة. حيث ورد في مواده (خاصة المواد 5 إلى 9) أن:

- الإيرادات العامة للدولة تُدمج في الميزانية العامة للخزينة.
- لا يجوز تخصيص الإيرادات لنفقات معينة إلا بنص صريح في قانون المالية.
- الاستثناءات تُمارس عبر نفس الآليات تقريبا: الميزانيات الملحقة، الحسابات الخاصة بالخزينة، والآليات الخاصة المقررة بموجب القانون.

دلالة الإصلاح الانتقال من 17/84 إلى 18-15 لم يغيّر القاعدة الجوهرية (وحدة الميزانية وعدم تخصيص الإيرادات)، لكنه حدّث الإطار القانوني بما يتلاءم مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS) والتي تؤكد بدورها على مبدأ الوحدة والشفافية في عرض الميزانية.

الفصل الاول: ماهية القطاع العام والمحاسبة العمومية

الجديد في 15-18 أنّ المشرّع ربط هذا المبدأ بإصلاحات المحاسبة العمومية والحوكمة المالية، مع إعطاء مرونة أكبر في تسيير الموارد (خصوصًا عبر الحسابات الخاصة بالخرينة) دون المساس بالقاعدة الأصلية.

• إن لهذا المبدأ عدة قواعد أساسية، فالقاعدة الأولى هي أن كل أموال الهيئات العمومية مهما كان مصدرها، تستعمل لكل نفقات هذه الهيئات مهما كانت طبيعتها، و النتيجة هي أنه لا يمكن أن يكون للمحاسب العمومي إلا صندوق واحد و حساب بريدي واحد. أما القاعدة الثانية هي أن أموال الهيئات العمومية تشكل مجموعة في مصلحة الجميع لكنها مسيرة من طرف الدولة، والنتيجة أنه لا يمكن للهيئات العمومية إيداع أموالها إلا على مستوى الخزينة.

4/ مبدأ تخصيص النفقات

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

الفصل الثاني:

أعوان المحاسبة العمومية..

الأهداف التعليمية للفصل الثاني:

- ✓ إلمام الطالب بمختلف الأعوان المكلفين بتسيير وإدارة المؤسسات والهيئات العمومية المطبقة للمحاسبة العمومية.
- ✓ معرفة الأدوار والمهام والمسؤوليات الخاصة بالأمر بالصرف.
- ✓ معرفة الأدوار والمهام والمسؤوليات الخاصة بالمحاسب العمومي.
- ✓ إدراك الطالب صعوبة المهام الموكلة على عاتق المحاسب العمومي.

تمهيد:

تستند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى صنفين مختلفين من الأعوان يختص كل منهم إلى مهام وسلطات محددة قانونا، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية لأعوان المحاسبة العمومية كما يلي:

أولا: الأمر بالصرف: l'ordonnateur

1/ تعريف الأمر بالصرف:

الأمر بالصرف هو كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات الخاصة بأموال الدولة ومؤسساتها وجماعاتها العمومية، سواء تلك المتمثلة في قبض الإيرادات أو تسديد النفقات. وقد يكون الأمر بالصرف معينا مثل الوالي والمدير العام في إدارة عمومية كما يمكن أن يكون منتخبا كرئيس المجلس الشعبي البلدي، و يعتمد لدى المحاسب العمومي من أجل انجاز العمليات المالية.

و قد جاء تعريف الأمر بالصرف في نص المادة (4) من القانون 07-23. " يُعتبر أمرا بالصرف، في مفهوم هذا القانون، كل شخص معيّن أو منتخب أو مكلف يُحوّل بتنفيذ العمليات الميزانية والمالية والممتلكات للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون. "

2/ الأنواع المختلفة للأمرين بالصرف.

وحسب المادة (5) من نفس القانون فالأمرين بالصرف هم رئيسيون أو ثانويون أو إقليميين لميزانية الدولة.

1/2 - الأمر بالصرف الرئيسيون أو الابتدائيون: les ordonnateurs principaux ou primaires

فالرئيسيون هم من منحت لهم مباشرة صلاحيات الميزانية أي الأمر بالصرف هو الذي تخصص له مباشرة الاعتمادات المرخص بها في الموازنة وحسب المادة (6) من نفس القانون فهم :

✓ بالنسبة لميزانية الدولة:

- الوزراء والأعضاء الآخرون في الحكومة الذين تسجل الاعتمادات باسمهم،
- مسؤولو الهيئات العمومية، وعند الاقتضاء المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي.

✓ بالنسبة لميزانية الجماعات المحلية:

- الولاية،
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية.

✓ بالنسبة لميزانية المؤسسات العمومية:

- مسؤولو المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة، وعند الاقتضاء المسؤولون المعينون وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

2/2- الآمرون بالصرف الثانويون: les ordonnateurs secondaires

أما الآمرون بالصرف الثانويين فهم الذين يباشرون هذه المهمة بصفتهم رؤساء المصالح الغير ممرضة، و ينجزون عمليات الميزانية في حدود مجال اختصاصهم و في الإطار الإقليمي المعين فيه، و بتفويض من الوزير الأمر بالصرف الرئيسي يستطيع الآمرون بالصرف الرئيسيون تفويض سلطاتهم أو تفويض توقيعاتهم.

و حسب المادة (7) من قانون 07-23 فإن الآمرون بالصرف الثانويون هم الأشخاص الذين يتلقون تفويضاً لاعتمادات مالية من الأمر بالصرف الرئيسي فيما يخص:

✓ توزيع الاعتمادات المالية للبرنامج وفروعه،

✓ الاعتمادات المالية للبرنامج محل تفويض التسيير.

■ **تفويض للسلطة (او الاستخلاف):** طبقاً للمادة 9 من قانون 07-23 فإنه يمكن للآمرون بالصرف الرئيسيين تفويض سلطاتهم (Délégation de pouvoir) أو استخلافهم بمستخلف يقوم بمهام الأمر بالصرف في حالة غيابهم أو حصول مانع، وذلك بموجب عقد تعيين يجر قانوناً ويبلغ للمحاسب العمومي المختص والى المراقب الميزانياتي المؤهل ويعد هذا التفويض انتقالاً للسلطة وبالتالي انتقال المسؤولية.

وهي آلية أنشئت لضمان استمرارية الخدمة العامة وسير عمل الدولة، وبموجبها يمكن للمفوض أن يعين مسبقاً بديلاً قادراً على القيام بمهام المفوض في حالة غيابه، مبرراً بذلك. و يبدأ هذا الاستخلاف من اليوم الرابع لغياب الموظف المفوض ولا يجوز أن يتجاوز 98 يوماً.

أما حسب المادة (11) من نفس القانون فإنه : في حالة شغور مؤقت لمنصب الأمر بالصرف، يعين الأمر بالصرف المكلف من طرف السلطة الوصية، في انتظار استكمال إجراء تعيين مسؤول في هذا المنصب.

■ **تفويض الامضاء:** أو تفويض التوقيع (Délégation de signature) طبقاً للمادة (12) من نفس القانون يكون التفويض من الآمرون بالصرف الرئيسيين الذين يفوضون توقيعاتهم بموجب مقرر تفويض بالامضاء لصالح الموظفين والأعوان العموميين المؤهلين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم ودائماً تحت مسؤولياتهم. ويتم إعداده وتبليغه للمحاسب العمومي المختص والمراقب الميزانياتي المؤهل.

وهي آلية تهدف إلى ضمان قدر معين من المرونة في إدارة الشؤون العامة، وخاصة بالنسبة لبعض المسؤولين المرخص لهم الذين لا تسمح لهم وضعيتهم ومهامهم بالتوقيع بشكل منهجي على وثائق إدارة الميزانية والمحاسبة، مثل الولاة والوزراء. فتفويض الامضاء يسمح للمفوض بإلغائه في أي وقت، ويعطيه الحق في الرقابة على كل العمليات التي يجريها المفوض عنه كما يحمله تبعيات تسيير هذا الاخير، وذلك بعكس تفويض السلطة.

كما تنص المادة (13) من قانون 07-23 على أنه " يجب أن يكون كل من الآمرون بالصرف والآمرون بالصرف المكلفين ومفوضيهم ومستخلفيهم معتمدين لدى المحاسبين العموميين المختصين فيما يتعلق بالعمليات التي يقومون بتنفيذها".

الفصل الثاني: أعوان المحاسبة العمومية

والاعتماد هو عمل يعلن فيه الموظف المفوض عن نفسه للمحاسب، من خلال تقديم وثيقة تعيينه، وإيداع توقيعه النموذجي في سجل خاص، يحتفظ به فقط أمين الصندوق أو الممثلين المفوضين.

➤ والآمر بالصرف الثانويون بالنسبة للدولة هم:

المدراء الجهويون ومديري الولايات التابعين لكل وزارة (النقل، التربية، الصحة...) وكذلك على مستوى البعثات الدبلوماسية والقنصليات للجزائر بالخارج. فالقنصل والسفير كآمر بالصرف ثانوي قبل وزير الخارجية الذي هو الآمر بالصرف الرئيسي أو الابتدائي.

3/2- الآمر بالصرف الإقليميون لميزانية الدولة : (Les ordonnateurs régionaux).

تنص المادة (8) من قانون 07-23: "الآمر بالصرف الإقليميون لميزانية الدولة هم مسيرو برامج الهيئات الإقليمية في حالة تكليفهم بتنفيذ البرنامج كله أو جزء منه."

اختصاص الأمر بالصرف يعود للوالي في تنفيذه لعمليات التجهيز العمومي الغير ممرکز فالبرامج القطاعية الغير مركزية للدولة تخص برامج التجهيز المسجلة تحت أمر الوالي والذي يوافق عليه ويعتمد من طرف وزارة المالية، وهذا وفقا للبرنامج السنوي للتجهيز الذي يحدده الحكومة. على حسب ما نصت عليه أحكام المادة 21 من قانون المالية المعدل لسنة 2023 على أن الأمر يتعلق بالولاية أثناء تنفيذ البرامج التكميلية لفائدة الولايات.

3/ التزمات (مهامهم) الآمرين بالصرف ومسؤولياتهم:

وفقا للمادة (4) من قانون 07-23: يكلف الأمر بالصرف بما يأتي:

✓ اثبات الحقوق والالتزمات،

✓ تصفية الإيرادات وإصدار أوامر الإيرادات المتعلقة به

✓ ضمان الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو إصدار حوالات الدفع، في حدود الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة باستثناء الاعتمادات التقييمية،

✓ إصدار أوامر الحركة التي تمس الممتلكات والمواد الخاصة بالدولة والهيئات العمومية الأخرى المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون،

✓ الحفاظ على الممتلكات الموضوعة تحت تصرفه.

كما يضمن الأمر بالصرف برمجة الاعتمادات المالية وتوفيرها وتوزيعها.

غير أن الآمر بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية

وبهذه الصفة فهم مسؤولون شخصا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم.

□ **المسؤولية السياسية:** تشمل هذه المسؤولية، خصوصا أعضاء الحكومة (الوزراء) والمنتخبين الذين لهم صفة أمر

بالصرف (لاسيما رؤساء المجالس الشعبية البلدية). فبالنسبة لأعضاء الحكومة فيمكن أن يتعرض الوزير الى العزل من

الفصل الثاني: أعوان المحاسبة العمومية

طرف رئيس الجمهورية بسبب المخالفات المالية التي يمكن ان يرتكبها، أما فيما يتعلق بالمنتخبين فتتمثل في سحب الثقة منهم.

□ **المسؤولية التأديبية:** فالأمر بالصرف الذي يرتكب مخالفات في تنفيذ الميزانية، يكون مبدئياً محل مساءلة من المسؤول السلمي الأعلى له الذي يمكن أن يسلط عليه عقوبة أو أكثر من العقوبات المقررة قانوناً (مثل الإنذار أو التوبيخ، أو التنزيل في الرتبة، أو العزل... الخ).

□ **المسؤولية المدنية:** هذه المسؤولية أساسها الخطأ الشخصي الذي قد يرتكبه الأمر بالصرف عند تنفيذه للعمليات المالية الموكلة اليه، والضرر الذي يمكن أن يلحق الهيئة العمومية المعنية من جراء ذلك. وبالتالي اجباره على تعويض ذلك الضرر من ماله الخاص.

□ **المسؤولية الجزائية:** فالأمر بالصرف الذي يرتكب مخالفة في التسيير المالي يكون لها وصف الجريمة الجزائية طبقاً لقانون العقوبات (اختلاس، تبديد... الخ) يكون مبدئياً محل مساءلة جزائية من طرف الجهة القضائية المختصة.

□ **المسؤولية عن عدم مراعاة الانضباط الميزاني والمالي:** فمسؤولو وأعوان الهيئات العمومية الذين تقحم مسؤوليتهم بسبب الأخطاء والمخالفات لقواعد الانضباط الميزاني والمالي، أو خرق لحكم من الاحكام التشريعية أو التنظيمية يتعرضون لعقوبة الغرامة المالية عند ارتكاب المخالفة من طرف مجلس المحاسبة.

ثانياً: المحاسب العمومي Le comptable puplique

1/ تعريفه:

يعد محاسباً عمومياً كل شخص يعين قانوناً للقيام بالعمليات الخاصة بأموال الدولة سواء مباشرة أو بواسطة محاسبين آخرين سواء تعلق الأمر بتحصيل الإيرادات أو دفع النفقات كما يعتبر محاسباً عمومياً كذلك كل من يكلف قانونياً بمسك الحسابات الخاصة بالأموال العمومية أو حراستها كالسندات و القيم. و من بين عمليات المحاسب العمومي تداول الأموال و السندات والقيم و الممتلكات و العائدات و الموارد و مسك حركة حسابات الموجودات.

حسب المادة المادّة (15) من قانون 07-23: " يعتبر محاسباً عمومياً، في مفهوم هذا القانون، كل عون عمومي معيّن أو معتمد قانوناً للقيام بالعمليات المذكورة في المادة 24 من هذا القانون."

حيث أن المادة 24 من نفس القانون تنص: "يُكلّف المحاسب العمومي بما يأتي:

- ✓ تحصيل الإيرادات و/أو دفع النفقات،
- ✓ حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والأغراض أو المواد المكلف بها،
- ✓ تداول الأموال والسندات والقيم وحركة حسابات الموجودات،
- ✓ مسك المحاسبة الميزانية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق،
- ✓ مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة،

الفصل الثاني: أعوان المحاسبة العمومية

✓ التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة،

✓ إعداد القوائم المالية وحساب التسيير،

✓ حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيّره.

و حسب المادة 16 من قانون 07-23 : يتم تعيين المحاسبين العموميين من طرف الوزير المكلف بالمالية، ويخضعون

حصريا لسلطته. و يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية. تحدّد كفاءات تعيين المحاسبين العموميين أو اعتمادهم، عن طريق التنظيم. بحيث:

✓ **التعيين (Nomination)**: . إن التعيين هو عمل مخصص للأعوان التابعين لوزارة المالية، وتحديد المديرية

العامّة للخزينة والمحاسبة .

✓ **أما الاعتماد (Agreement)**: فهو خاص بالمحاسبين الخارجيين عن وزارة المالية.

2/ الصفات المختلفة للمحاسبين العموميين:

طبقا للمادة 9 من المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 1991/09/7: {يكون المحاسبون العموميون إما رئيسيين أو ثانويين}. كما أن المادة 18 من قانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي حددت: " يكون المحاسبون العموميون إما محاسبين مختصين أو مفوضين وإما محاسبين رئيسيين أو ثانويين وإما محاسبي الأموال والقيم أو التركيز المحاسبي".

1/2- المحاسبون العموميون الرئيسيون: Comptables principaux

هم الذين يعدون حسابات التسيير الخاصة بالعمليات التي ينجزونها وتقدمها الى مجلس المحاسبة. كما تحددهم المادة 31 من المرسوم التنفيذي السابق ذكره. كما أن المادة 20 من قانون 07-23: تنص على أن: "المحاسبون الرئيسيون هم الذين يقدّمون حساباتهم مباشرة لمجلس المحاسبة." وهم:

□ بالنسبة للدولة:

✓ **العون المحاسبي المركزي للخزينة (A.C.C.T)**: هو الذي يتولى تجميع مجموع محاسبات محاسبي الدولة ويسمى بمحاسب بدون صندوق.

✓ **أمين الخزينة المركزي (T.C)**: وهو المحاسب المسؤول على تنفيذ العمليات المالية على المستوى المركزي خاصة فيما يتعلق بميزانية الوزارات سواء ميزانية التسيير أو ميزانية التجهيز.

ويتكفل بتسيير العمليات الخاصة بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري (الوطنية) ويقوم بمنح تفويض الى أمين الخزينة على المستوى الولائي لتنفيذ العمليات المتعلقة بالهيئات العمومية ذات الطابع الاداري الاقليمية.

✓ **أمين الخزينة الرئيسي (T.P)**: ويتكفل بعمليات الخزينة ولا يهتم بتنفيذ عمليات الميزانية، وعلى العموم تتمثل مهامه في التكفل بالمعاشات الخاصة بالمجاهدين والعمليات الخاصة بالحسابات الخاصة بالخزينة.

الفصل الثاني: أعوان المحاسبة العمومية

✓ أمين الخزينة الولائي (T.W): تتمثل مهمته الأساسية في تنفيذ عمليات النفقات واليرادات المتعلقة بالولاية، ينفذ العمليات المتعلقة بالميزانية العامة للدولة على المستوى الاقليمي من خلال التسجيل المؤقت للنفقات المتعلقة بالدوائر الوزارية على المستوى المحلي، كما يقوم بتركيز العمليات المتعلقة بالنفقات العمومية التي ينفذها المحاسبون العموميون الثانويون على مستوى الولاية، إضافة الى ذلك يقوم امين الخزينة الولائي بالعمليات المتعلقة بالإعانات والمعاشات المفوضة له من طرف المحاسب المعني.

□ بالنسبة للجماعات المحلية:

- أمين الخزينة الولائي هو المحاسب الرئيسي لميزانية الولاية.
- أمين خزينة البلدية هو المحاسب الرئيسي لميزانية البلدية.

□ بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري: عون محاسبي رئيسي لكل مؤسسة.

2/2- المحاسبون العموميون الثانويون: Comptables secondaires

المحاسب العمومي الثانوي هو الذي يتولى محاسب رئيسي جميع العمليات التي ينجزها، أي تدوينها في محاسبة هذا الاخير. وهذا ما نصت عليه نفس المادة 20 من نفس القانون: "المحاسبون الثانويون هم الذين تكون عملياتهم متركزة من طرف محاسب رئيسي، كما يقدمون حساباتهم لمجلس المحاسبة".

وهم: - قابضوا الضرائب: تتمثل مهمته الأساسية في جمع الضرائب المختلفة سواء المباشرة مثل: الضريبة على أرباح الشركات IBS والضريبة على الدخل الاجمالي IRG وغير مباشرة مثل الرسم على القيمة المضافة، وكان من قبل يقوم بتنفيذ ميزانية البلديات والتي تم تحويل هذه المهمة لأمين الخزينة البلدي.

- قابضوا أملاك الدولة، قابضوا الجمارك.
- قابضوا البريد والمواصلات، رؤساء مراكز البريد والمواصلات.
- أمناء خزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية.

2/3- المحاسبون المخصصون والمحاسبون الموكلون ومحاسبو الترتيب:

➤ المحاسبون المخصصون: comptables assignataires

هم أولئك المعنيون بتنفيذ العمليات المالية بعد مراقبة شرعتها شخصيا وتحمل المسؤولية عنها. ويسمون أيضا بمحاسبي الدفع comptables payeurs. وهذا حسب المادة 19 من قانون 07-23: المحاسبون المختصون هم المخول لهم التقييد النهائي في كتاباتهم للعمليات التي يؤمرون بها على مستوى صناديقهم.

➤ المحاسبون الموكلون: comptables mandataires (correspondants)

هم المكلفون بالتنفيذ المادي لعمليات المحاسبين المخصصين لا سيما قبض مبالغ إيرادات أو دفع مبالغ نفقات لحساب هؤلاء وتحت مسؤولياتهم ويسمون كذلك بمحاسبين مراسلين أو مفوضين. حسب ما نصت عليه المادة 19 من نفس القانون: "المحاسبون المفوضون هم الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المختصين".

الفصل الثاني: أعوان المحاسبة العمومية

➤ محاسبو الترتيب : comptables d'ordre (centralisateurs)

هم الذين يقومون بترتيب البيانات المحاسبية المتعلقة بالعمليات المالية والمرسلة اليهم من قبل المحاسبين المعنيين من أجل ترتيبها، ثم ادماجها في تسجيلاتهم المحاسبية وعرضها في حساباتهم. و يسمون كذلك بمحاسبين مركزين او مجمعين. وهذا حسب نص المادة 21 من قانون 07-23: "محاسبو التركيز المحاسبي هم الذين يقومون بتركيز وتقييد العمليات المالية المنقذة من طرف محاسبين آخرين في كتاباتهم وحساباتهم.

4/2- المحاسبون بالنقود والمحاسبون بالمواد:

Les comptables en déniés et les comptables en matières

فالمادة 21 من قانون 07-23 حددت أن : "محاسبو الأموال والقيم هم المكلفون بالتداول والحفاظ على الأموال والقيم والسندات التي يملكها الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون". وهم:

➤ المحاسبون بالنقود: هم أمناء الصندوق وبالتالي فهم مخولون بتداول القيم والأموال وضمان حراستها ومراقبتها.

➤ المحاسبون بالمواد: عندما يكلف محاسبون عموميون بحفظ مواد (اشياء) مملوكة او مودعة لدى الهيئات العمومية (سلع، مواد اولية، لوازم مكتبية...)، والرقابة علي هذا الحفظ ومسك محاسبة خاصة بها ويصبحون مسؤولون عنها مسؤوليتهم عن الاموال والقيم.

5/2- المحاسبون القانونيون والمحاسبون الفعليون:

Les comptables de droit au patents et les comptables de fait

حسب المادة 17 من قانون 07-23: "يعتبر محاسباً فعلياً، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يقوم بالعمليات المذكورة في المادة 24 من هذا القانون، دون أن تكون له صفة المحاسب العمومي ومن دون أن يتحصّل على ترخيص صريح من السلطة المؤهلة لهذا الغرض". ويمكن تصنيفهم الى:

➤ المحاسبون القانونيون: هم المعينون قانوناً والمخولون بالتصرف في الاموال العمومية.

➤ المحاسبون الفعليون: هم ليسوا محاسبين عموميين وإنما يتدخلون في التصرف بالأموال العمومية في حالات معينة وبالتالي يسمى تصرفهم غير القانوني بالتسيير الفعلي. ويعتبر محاسب فعلي كل شخص يقوم بتحصيل ايرادات و صرف نفقات عمومية و بشكل عام يحرك أرصدة و قيم عمومية دون أن تكون له صفة محاسب عمومي أو دون تمتعه بصلاحيّة ذلك بموجب تأهيل صريح تمنحه السلطة المختصة.

ففي مفهوم المحاسبة التي تتكون من ثلاثة عناصر مجتمعة في نفس الوقت وهي:

● فعل التعامل: يقصد به فعل التعامل أو تحصيل الأموال أو صرفها. ومع ذلك، يتبين من أحكام المادة 17 من قانون العقوبات، أنه لا يكفي التعامل مع الأموال ليكون الشخص في حالة إدارة فعلية، لأن مجرد فعل الاحتجاز يضع صاحبه تحت طائلة هذه الجريمة.

● موضوع التعامل: يقصد بموضوع التعامل نوعية الأموال التي يتم التعامل معها. ومن ثم فإن مفهوم المحاسبة الفعلية يقتصر على الأموال العامة.

● عدم وجود صفة قانونية: يعني عدم وجود صفة قانونية غياب صفة المحاسب العمومي، أو على الأقل، الترخيص الصريح من قبل الوزير المسؤول عن المالية للتعامل مع الأموال العامة من قبل شخص غير محاسب.

الفصل الثاني: أعوان المحاسبة العمومية

3/ مهام المحاسبون العموميون والتزاماتهم:

المحاسبون العموميون يخضعون لالتزامات المقررة في القانون الاساسي العام للتوظيف العمومي، وفي القانون الأساسي الخاص بسلكهم، بعد تعيينه أو اعتماده من قبل وزير المالية، وأدائه اليمين القانونية في حالة تعيينه لأول مرة واكتتاب تأمين على المسؤولية المالية، يتم تنصيب المحاسب العمومي في مهامه من طرف وزير المالية أو ممثله. قبل القيام بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات يقوم المحاسب العمومي بعدة مراقبات شرعية لتنفيذ العمليات المالية الموكلة لهم.

أ/ بالنسبة للإيرادات: المادة 26 من قانون 07-23 تنص على ما يلي: { يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بأوامر الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف:

- ✓ التأكد من أن الأمر بالصرف مرخص له بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها، بإصدار الأمر بالإيراد،
- ✓ المراقبة المادية، في حدود العناصر التي يمتلكها، لصحة أوامر الإيراد وكذا أوامر الإلغاء والتخفيضات ومدى مطابقتها للتنظيم

ب/ بالنسبة للنفقات: المادة 27 من قانون 07-23 تنص على ما يلي: { يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لأي نفقة التأكد مما يلي:

- ✓ احترام مدونة الوثائق الثبوتية للنفقة المحددة عن طريق التنظيم،
- ✓ صفة الأمر بالصرف،
- ✓ توفر الاعتمادات المالية،
- ✓ توفر السيولة ما عدا بالنسبة لميزانية الدولة،
- ✓ تبرير أداء الخدمة،
- ✓ دقة حساب مبلغ الدين،
- ✓ دقة التقييد الميزانياتي،
- ✓ وجود تأشيرات هيئات الرقابة المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما،
- ✓ الطابع الإبرائي للدفع،
- ✓ عدم تقادم النفقة أو وجودها محل معارضة.

فالمحاسبون العموميون مسؤولون عن المراقبات المسبقة لعملية الدفع لأي نفقة وحتى مراقبة عملية الدفع في نفسها.

□ إذن قبل عملية دفع أي نفقة يجب على المحاسب العمومي أن يقوم بمراقبة على ضوء القوانين والأنظمة المعمول بها ليتحقق بدقة من شرعية النفقة. وهذه المراقبة تتمثل فيما يلي:

الفصل الثاني: أعوان المحاسبة العمومية

✓ **صفة الأمر بالصرف:** وهي التحقق من شرعية الاعتماد لدى المحاسب العمومي. فعلى الأمر بالصرف أن يرسل الى المحاسب العمومي بملف اعتماد يتضمن قرار تعيينه بصفة أمر بالصرف مرفقا بعينات إمضاءه. ويصبح بذلك معروفا لدى المحاسب العمومي.

✓ **توفر الاعتمادات المالية:** على المحاسب العمومي معرفة الاعتمادات المالية المتوفرة لدى الأمر بالصرف وذلك بإيداعه هذا الاخير ميزانية مؤسسته عند استلامها كل سنة، فعليه إذن معرفة في كل وقت وعند كل تسديد أو دفع مبلغ الاعتمادات الأولية، مبلغ الاعتمادات المستهلكة ومبلغ الاعتمادات الباقية.

✓ **تخصيص النفقة للباب المخصص لها:** على المحاسب العمومي أن يتحقق أيضا أن الأمر بالصرف قام بتخصيص كل نفقة في الباب المفروض أن تدفع فيه أي عليه أن يراقب بأن موضوع النفقة يناسب تماما الباب المخصص لها في الميزانية.

✓ **صحة الدين:** هنا المراقبة تشمل عدة نقاط منها:

- ملاحظة أداء الخدمة: ينص هذا المبدأ على أن الدفع لا يمكن أن يتم إلا إذا لوحظ على الوثائق التبريرية أداء الخدمة والذي يتمثل في وضع تأشيرة يحمل " خدمة مؤداة" على الفاتورة أو حالة الأشغال إضافة الى رقم الجرد الذي يضاف خلف هذه الوثائق- ويعني ذلك أن الممول لا يمكنه قبض مبلغه عند بيع تجهيز ما الا عند استلام المؤسسة لهذه البضاعة.

- الطابع الابرائي للدفع: بمعنى أن الدفع لا يمكن أن يتم إلا لصاحب الدين الحقيقي حتى يمكن تحرير وتبرئة مصالح الدولة نهائيا.

- تأشيرة مراقبة النفقات الملزمة (المراقب الميزانياتي): قبل الدفع يجب على المحاسب العمومي أن يتحقق من تأشيرة المراقب المالي المتمثلة في وضع رقم التأشيرة، تاريخ الالتزام وإمضاء المراقب المالي.

- سلامة عملية التصفية: على المحاسب العمومي أن يتحقق من توافق عمليات الحساب على كل من الفاتورة- الحوالة والوثائق التبريرية الأخرى وتطابقها أيضا بالأحرف مع الأرقام.

عدم محل معارضة الدفع: حتى يمكن دفع أي مبلغ لصاحبه، على المحاسب العمومي أن يتحقق قبل كل شيء من عدم وجود لدى مصالحه أي وثيقة تحول دون دفع المبلغ أو تمنعه جزئيا ومنها : الاشعار بدين للغير (ATD)، بيع، قرار حجز (Saisie-arrêt) أو أي معارضة أخرى. كما يدخل في هذه النقطة التحقق من أن النفقة لم تمسها الأقدمية الرباعية ومعناها أن كل ديون الدولة التي مرت عليها 4 سنوات ولم تدفع لصاحبها، يسقط آجالها وتصبح ملكا للدولة. وذلك بحسب المادة 63 من قانون 07/23: " كل الديون المستحقة لفائدة الغير على عاتق الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون، تتقادم وتسقط نهائيا إذا لم تدفع هذه الديون في أجل أربع (4)سنوات، ابتداء من اليوم الأول من السنة المالية التي تصبح فيها هذه الديون مستحقة، ما لم تنصّ أحكام قانون المالية على خلاف ذلك.

وتقيّد نهائيا في ميزانية الدولة، الديون التي لم تدفع في نفس الأجل المذكور أعلاه، والمستحقة لفائدة الغير على عاتق المؤسسات والهيئات العمومية المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج في إطار مهمة الإشراف المنتدب على المشروع. يسقط نهائيا الدين المتقادم المستحق لفائدة ميزانية الدولة في حالة عدم تحديد مصدره أو طبيعته.

الفصل الثاني: أعوان المحاسبة العمومية

□ يترتب على كل التحقيقات والرقابة التي يقوم بها المحاسب العمومي أثناء القيام بوظيفته إما بتسديد النفقة وإما برفضها:

➤ قبول تسديد النفقة: إذا لم تكشف تحقيقات المحاسب العمومي عن أي أخطاء أو مخالفات في حوالات الدفع أو في السندات المرافقة لها والمتعلقة بالنفقة تكون هنا بصدد نفقة شرعية قابلة للتسديد وتصبح واجبة الدفع.

➤ رفض تسديد النفقة: تسمح النتيجة السلبية للتحقيقات التي قام بها المحاسب العمومي برفض تسديد النفقة ويحرر مذكرة الرفض المؤقت ويرسلها الى الأمر بالصرف يعلمه بأسباب الرفض ويأخذ على عاتقه تسوية الأخطاء.

ويتم الإخطار بالرفض المؤقت في الحالات التالية:

✓ الإنفاق الذي تشوبه المخالفات والذي يمكن تصحيحه؛

✓ غياب أو عدم كفاية الوثائق الداعمة المطلوبة؛

✓ حذف أي معلومة جوهرية للوثائق المرفقة به.

ومع ذلك، فإن الموظف المختص لديه فترة خمسة (05) أيام لمعالجة الرفض المؤقت. وإذا لم تتم التسوية نكون هنا بصدد الرفض النهائي لدفع النفقة.

في نهاية فترة التحقق التي تبلغ عشرة (10) أيام، يقوم المحاسب، الذي فشل في إجراء الدفع، بإخطار الموظف المخول بالرفض النهائي، في الحالات التالية:

✓ عدم معالجة الملاحظات الواردة في مذكرات الرفض المؤقتة؛

✓ عدم الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها؛

✓ عدم رفع التحفظات الواردة في مذكرة الرفض المؤقتة؛

✓ تجاوز الموعد التنظيمي لرفع الحجوزات.

كما يجوز إعادة إصدار الأوامر أو التفويضات المرفوضة في الشهر التالي، مع ترقيم جديد.

➤ حق التسخير: يمكن للأمر بالصرف أن يطلب تجاوز الرفض كتابيا رغم الأخطاء والمخالفات الموجودة في حوالة الدفع وهذا ما منحه اياه المادة 61 من قانون 07-23: " في حالة رفض المحاسب العمومي القيام بالدفع، يمكن للأمر بالصرف استعمال حق التسخير كتابياً وتحت مسؤوليته بأن يتجاوز هذا الرفض حسب الشروط المحددة في المادة 62 أدناه."

فالمحاسب العمومي إذا امتثل للتسخير يجب عليه تطبيقاً للمادة 62 من قانون 07/23 " إذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير، تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية وتحوّل إلى الأمر بالصرف.

كما يرسل المحاسب العمومي عرض حال إلى الوزير المكلف بالمالية وإلى مجلس المحاسبة حسب الشروط والكميات المحددة عن طريق التنظيم، خلال مدة اقصاها خمسة عشر يوماً (15)، غير أنه يجب على كل محاسب عمومي أن يرفض الامتثال للتسخير في الحالات الآتية:

الفصل الثاني: أعوان المحاسبة العمومية

- ✓ عدم توفر الاعتمادات المالية،
- ✓ عدم توفر السيولة، ما عدا بالنسبة لميزانية الدولة،
- ✓ انعدام إثبات أداء الخدمة،
- ✓ الطابع غير الإبرائي للدفع،
- ✓ عدم وجود تأشيرة رقابة النفقات الملتزم بها أو تأشيرة لجنة الصفقات المختصة عندما تكون مثل هذه التأشيرة منصوصاً عليها في التنظيم المعمول به.

4/ مسؤولية المحاسب العمومي:

فالمسؤولية هي واجب معنوي لإصلاح الخطأ أو الإهمال وتحمل نتائج هذه الأفعال. فمسؤولية الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية هي مسؤولية محددة من طرف القانون.

يعتبر المحاسب العمومي مسؤولاً شخصياً ومالياً عن العمليات الموكلة إليه منذ تعيينه إلى غاية انتهاء مهامه، هذا يعني عدم مسؤوليته عن تسيير سابقه إلا فيما يخص العمليات التي فحصها دون أن يبدي أي اعتراض بشأنها عند تسلمه المهام وتثبت مسؤوليته من طرف الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة.

□ **المسؤولية الشخصية للمحاسب العمومي:** تقوم هذه المسؤولية عند وجود أفعال لا شرعية سواء ارتكبها المحاسب

العمومي أو الأعوان التابعين له وتنصب على شخصية المرتكب لهذه الأفعال، بحسب المادة 112 من قانون 07/23:

"المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم مسؤولون شخصياً عن الأخطاء والمخالفات التي تشكل خرقاً بيناً للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم استعمال وتسيير المال العام التي من شأنها أن تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو ببيئة عمومية. ويعاقب على هذه الأخطاء والمخالفات وفقاً للتشريع والتنظيم المعمول بهما".
فهو مسؤول عن الأمور التالية:

✓ دفع النفقات وتحصيل الإيرادات: يجب على المحاسب العمومي قبل الشروع في دفع النفقة أن يقوم بسلسلة من التحقيقات والمراقبات المحددة طبقاً للمادة 27 من القانون 07/23، لكي يتحقق من شرعية النفقة وبذلك يتجنب وقوع المسؤولية على عاتقه.

ضمان حراسة الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد: عند حدوث أي نقص في الأشياء المودعة لدى المحاسب العمومي والمكلف بحراستها تقوم مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية وهذا طبقاً للمادة 112 من القانون 07/23 والتي مفادها: المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم والوكلاء الماليون مسؤولون شخصياً ومالياً عن العجز الحاصل في الصندوق".

✓ تداول الأموال والقيم وحركة حسابات الموجودات: تقوم المسؤولية الشخصية عند ثبوت خسارة أو نقص في حساب الصندوق والذي يعني عدم تطابق الكتابة المحاسبية مع الحالة الحقيقية للصندوق، فلا يوجد في هذه الحالة إلا مبرر واحد وهو وجود خطأ مرتكب أثناء القيام بعمليات تداول الأموال والقيم في حركة حسابات الموجودات.

الفصل الثاني: أعوان المحاسبة العمومية

✓ مسك المحاسبة والمحافظة على أوراق الاثبات: المحاسب العمومي مطالب بمسك جميع عمليات القسم الذي يديره لأنه مجبر على إرسالها الى الهيئات العليا التابع لها أو تقديمها الى مجلس المحاسبة ولهذا يجب على هذا الأخير المحافظة على الأوراق الثبوتية حتى انقضاء آجال تقادمها.

□ المسؤولية المالية للمحاسب العمومي: كل الأخطاء والمخالفات التي استدعت قيام المسؤولية الشخصية للمحاسب العمومي تستدعي كذلك قيام المسؤولية المالية، هذه الاخيرة تنص على الجانب المالي للمحاسب العمومي حيث يجب على هذا الأخير تغطية العجز المالي المثبت في حساب الصندوق من أمواله الخاصة.

وللمحاسبين العموميين إمكانية التضامن اتجاه المسؤولية وذلك بتكوين تعاضدية للمحاسبين العموميين للمواجهة المادية ضد نتائج تقدير مسؤولية أحد المحاسبين العموميين أو الأشخاص الموضوعين تحت أوامره غير أن الوزير المكلف بالمالية بإمكانه التدخل بإبراء مجاني جزئي أو كامل من دفع باقي الحساب المطالب به محاسب عمومي ثبت حسن نيته، حسب المادة 83 من الأمر رقم 20/95 المؤرخ في 17/07/1995 المتعلق بمجلس المحاسبة: " يضع مجلس المحاسبة المحاسب العمومي في حالة مدين إذا سجل على ذمته نقص مبلغ أو صرف نفقة غير قانونية أو غير مبررة أو ايراد غير محصل".

□ مسؤولية المحاسب العمومي على أفعال الغير: المحاسب العمومي مسؤول شخصيا ليس فقط على اخطائه وتصرفاته الشخصية غير شرعية بل هو مسؤول عن جميع التصرفات التي تصدر من مساعديه في تسيير مصلحة المحاسبة والخاضعة لسلطته. في هذه الحالة تكون المسؤولية بينه وبين الاشخاص الموضوعين تحت سلطته وهم:

✓ أعوان المصلحة: تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه الى انتهاء المهمة، وبالتالي فإن المسؤولية الشخصية للمحاسب العمومي تمتد الى مجمل العمليات التي يتم تنفيذها في المصلحة ومن طرف الأعوان الموضوعين تحت سلطته. بمجرد وقوع مخالفة مالية يكون المحاسب العمومي المسؤول الأول عنها. غير أن هذه المسؤولية يمكن أن تكون متقاسمة مع الأعوان الخاضعين لسلطته لا والذين كانوا سببا في ارتكاب الأخطاء التي أدت الى قيام مسؤولية المحاسب العمومي.

✓ المحاسبون السابقون: لا يمكن قيام مسؤولية المحاسب العمومي على الاخطاء التي ارتكبها المحاسبون الذين أشرفوا على المصلحة. لذلك في حالة تعيين محاسب عمومي جديد يتولى مصلحة المحاسبة ، عليه أن يقدم تحفظاته ونتائج تسيير المحاسب السابق له خلال ثلاثة أشهر. وفي حالة انتهاء هذه المدة ولم يقدم المحاسب الجديد تحفظاته وبصفة دقيقة فإن المسؤولية الشخصية تحل محل مسؤولية المحاسب السابق.

✓ المحاسب المفوض: وهو الذي ينفذ العمليات المالية لصالح المحاسب المختص بها. وهذا الأخير يحول له القانون بأن يقيد العمليات المالية نهائيا في كتاباته المحاسبية والتي يحاسب عليها أمام مجلس المحاسبة.

✓ الوكلاء: هو وكيل يخضع لسلطة الموظف المرخص، ويتم تعيينه، بعد موافقة المحاسب العمومي، للقيام بعمليات الإيرادات و/أو النفقات في إطار إدارة الإيرادات و/أو النفقات. رغم أن القانون لم ينص على ذلك صراحة، فإن الوكيل

الفصل الثاني: أعوان المحاسبة العمومية

هو محاسب وفقاً لمعنى المادة 24 منه، ويخضع لنفس نظام المسؤولية. على حسب ما نصت عليه المادة 112 من نفس القانون أعلاه.

✓ المحاسب الفعلي أو شبه محاسب: يخضع شبه المحاسب لنفس الالتزامات ويضطلع بنفس المسؤوليات التي يضطلع بها المحاسب العمومي كما يخضع لنفس المراقبة ولنفس العقوبات المطبقة على المحاسب العمومي القانوني.

وقد تم التعامل مع هذه الحالة من المخالفة من خلال أحكام المادة 86 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، والتي تنص على: "يقوم مجلس المحاسبة بتصنيف حسابات محاسبي الأشخاص الذين يتولى مجلس المحاسبة فحص حساباتهم". "يعلن أنه محاسب فعلي ويصدر أحكامه في هذا الشأن بموجب نفس الشروط والعقوبات المنصوص عليها في حسابات المحاسبين العموميين".

أما فيما يتعلق بالالتزام بالانضباط الميزاني والمحاسبي، فإن المحاسب قد يتعرض لغرامة مالية يفرضها مجلس المحاسبة، قد يصل مبلغها إلى 100.000 دج. وفي حالة ثبوت سوء النية فيمكن تصنيفه ضمن الجرائم الجنائية، يمكن إحالة الملف إلى النيابة العامة المختصة إقليمياً لإجراء التحقيق القضائي.

5/ الإعفاءات الخاصة بالمحاسب العمومي:

المحاسب العمومي يترتب عليه مسؤولية من وزارة المالية أو من مجلس المحاسبة وعليه سمح له المشرع بتقديم طلب الى الوزارة للإعفاء من المسؤولية في الحالة التالية:

الحالة القاهرة أي يبرر أن الحدث الذي تم ذو أسباب غير متوقعة والمشرع يشرح الظروف القاهرة بوجود شرطين هما:

- الحدث أو الضرر المتسبب ذو أسباب غير متوقعة.

- عدم القدرة على مواجهة الحدث أو تفاديه.

والاعفاء يمكن ان يكون جزئي أو كلي وذلك من خلال التبريرات المقدمة الى وزارة المالية وذلك استناداً للمادة 188 من القانون 21/84 المؤرخ في 1984/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 1985 حيث تنص على: "يجوز للمحاسبين العموميين المقيدين على الحساب والمدينين لدى الخزينة لأسباب خارجة عن الضريبة والأملاك الوطنية أن يستفيدوا من إبراء رجائي من دينهم كلياً أو جزئياً كلما تم إثبات حسن نيتهم".

كما أن المادة 113 من قانون 07/23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي نصت على هذا الاعفاء من خلال مايلي: "يمكن للوزير المكلف بالمالية منح إبراء من المسؤولية أو إعفاء جزئياً أو كلياً من تصفية باقي الحساب المنطوق به في حق المحاسبين العموميين ومفوضيهم والأعوان الموضوعين تحت سلطتهم وكذا الوكلاء الماليين، في حالات إثبات حسن النية أو حالات القوة القاهرة".

الفصل الثالث:

العمليات المالية الخاصة بالمحاسبة

الأهداف التعليمية للفصل الثالث:

- ✓ إلمام الطالب بالعمليات المالية العمومية الخاصة بالنشاط الحكومي.
- ✓ معرفة اجراءات وكيفيةات تحصيل الايرادات من طرف الأمر بالصرف والمحاسب العمومي .
- ✓ معرفة اجراءات وكيفيةات صرف النفقات من طرف الأمر بالصرف والمحاسب العمومي .
- ✓ إدراك الطالب وجود مرحلتين: مرحلة إدارية وأخرى محاسبية لتنفيذ العمليات المالية.

تمهيد:

تشكل الميزانية العامة للدولة من قسمين رئيسيين: قسم الإيرادات وقسم النفقات، وكل جزء يمر في تنفيذه بجملة من الاجراءات، فقانون المحاسبة العمومية 07/23 يدرج تحت عنوان عمليات التنفيذ مجمل عمليات الإيرادات والنفقات.

أولاً: عمليات تنفيذ الإيرادات.

تتم عمليات الإيرادات بواسطة تحصيل الحواصل الجبائية أو شبه الجبائية أو الأتاوى أو الغرامات وكذا جميع الحقوق الأخرى باستعمال كافة الوسائل القانونية المرخص بها صراحة بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها.

1/ تعريف الإيرادات:

➤ من الناحية القانونية: كل دين أو حق مستحق لهيئة عمومية ما.

➤ من الناحية المالية والمحاسبية: مجموع الموارد المقابلة لمجموع الأعباء المقدرة في الميزانية والتي تحقق توازن هذه الأخيرة.

2/ أصناف الإيرادات: من حيث مصدرها الى:

❖ **ديون القانون العام:** ويتعلق الأمر أساساً بالضرائب والرسوم والحقوق التي تفرضها الدولة كسلطة عمومية (صاحبة السيادة) على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين داخل التراب الوطني، وبما أن هذه الديون هي تكاليف (ليس هناك أي مقابل مباشر لها) على عاتق المعنويين بها، فإن فرضها لا يكون إلا عن طريق القانون (التشريع)، لأن أحكامه تكون دائماً ملزمة للأشخاص المعنويين بها، وكذلك لأن جبي الضرائب يعد من السلطات الأساسية للدولة. وكل ذلك يكون في إطار الدستور، حيث تنص المادة 64 منه على أن: "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية". "لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون".

والى جانب الديون الجبائية، يمكن إلحاق العقوبات المالية التي يكون مصدرها القانون والقضاء بديون القانون العام.

❖ **ديون القانون الخاص:** تعتبر كذلك لأن مصدرها في أغلب الأحيان هو القانون الخاص (مثل القانون المدني والقانون التجاري) الذي يحكم معاملات الأفراد والهيئات الخاصة. فالإيرادات التي تحصل عليها هيئة عمومية ما من التصرف في أملاكها الخاصة (بالبيع أو الكراء)، أو من بيع منتجات لها، أو أداء خدمات للغير،... لا تختلف في طبيعتها عن الإيرادات الناتجة لأي فرد أو هيئة خاصة من نفس العمليات.

3/ الترخيص المسبق لإنجاز الإيرادات:

هذا الترخيص لا يتمثل فقط في الإذن الممنوح للآمرين بالصرف من طرف هيئات المداولة الخاصة بمختلف الهيئات العمومية لإنجاز الإيرادات المقدرة في ميزانيتها، بل يعني خاصة الترخيص العام المعطى سنوياً بموجب قانون المالية لتحصيل هذه الإيرادات. وهو ما يعبر عنه « بالرخصة السنوية للتحصيل » والتي تدرج عادة في المادة الأولى من قانون المالية وعليه فإن المصادقة المسبقة على هذا القانون وإصداره يعد الشرط الأول والضروري لتنفيذ الإيرادات العمومية.

4/ اجراءات تنفيذ الايرادات

تتمثل هذه الإجراءات في الإثبات، التصفية و سند التحصيل أو الأمر بالتحصيل ويقوم بها الأمر بالصرف وتسمى بالمرحلة الإدارية في حين يتولى المحاسب المهام المحاسبية المتمثلة في تحصيل الحقوق.

➤ الإثبات la constatation

عرفته المادة (39) من قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي لسنة 2023 م "بأنه الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي أي الدولة ". فهو إذا تلك المرحلة التي ينشأ فيها حق الخزينة العمومية على الغير حسب طبيعته قد يكون جبائيا و يخضع لقواعد الجباية كتسجيل مقاول في السجلات الجبائية، أو إبرام قروض و تخضع لقانون النقد و القرض أو تصرف قانوني كبيع أراضي للمواطنين و ما إلى ذلك من الحقوق.

إذن يقصد بالإثبات هو تحديد الوعاء الخاضع للضريبة (l'assiette)، أي معرفة الأشخاص المعنيين بكل نوع من الضريبة وهذا يتم وفق إجراءات:

✓ تحديد حقل الاخضاع (le champ d'application): فحقل الاخضاع لضريبة معينة يقوم على 4 عناصر:

- حقل الاخضاع المادي: وهو تحديد السلع والعمليات الخاضعة للضريبة.
- حقل الاخضاع الشخصي: تعيين الاشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين للخضوع للضريبة، إذا كانت مباشرة يسمى الخاضع "Contribuable"، وإذا كانت غير مباشرة مثل TVA فيسمى الخاضع لها "Assujettis".
- حقل الاخضاع في الزمن: يقصد به الفعل المنشئ للضريبة لان بموجبه ينشأ دين للدولة على عاتق الخاضع.
- حقل الاخضاع في المكان: حتى يصبح بالإمكان إخضاع سلعة ما، أو شخص أو عملية في دولة ما لابد من ان تكون هناك علاقة لهذه السلعة أو الشخص أو العملية مع هذه الدولة، وهذه الرابطة يحددها المشرع بناء على الاتفاقيات الدولية.

✓ تحديد قاعدة الاخضاع (la base d'imposition): هو تحديد الكميات الواجب خضوعها لحساب مبلغ الضريبة. يمكن ان تكون هذه الكميات مادية مثل اللتر والكلف... وفي هذه الحالة تسمى الضريبة ضريبة نوعية. كما يمكن ان تكون هذه الكميات نقدية وفي هذه الحالة تحسب بالدينار الجزائري حتى وإن كانت مستوردة، وتسمى في هذه الحالة ضريبة قيمة.

➤ التصفية : la liquidation

المادة (40) من نفس القانون تنص على ما يلي "تسمح تصفية الإيرادات بتحديد المبلغ الدقيق للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي". فهي المرحلة التي تسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على عاتق المدين لفائدة الخزينة أو الدولة و الذي يأمر به الأمر بالصرف، المحاسب العمومي لتحصيله.

وبالتالي فهي حساب مبلغ الضريبة الواجب دفعها، وهدفها المقارنة مع المعطيات الناتجة عن مرحلة الإثبات، أي الوضعية القانونية للمعني بالضريبة وتختلف عملية التصفية باختلاف نوع الضريبة:

الفصل الثالث: العمليات المالية الخاصة بالمحاسبة العمومية

✓ **تصفية الضريبة النوعية:** يتم تحديد مبلغ الضريبة في هذه الحالة بناء على تعريفه وحدوية تقدر بقيمة نقدية، مثلاً: الرسم الداخلي على استهلاك الخمر يقدر ب 500 دج/ الهكتولتر.

✓ **تصفية الضريبة القيمة:** في هذه الحالة فقاعدة الاخصاع مقدرة بعملة نقدية (دج)، ولمعرفة مبلغ الضريبة الواجبة الدفع تضرب هذه القاعدة في نسبة مئوية هي معدل الاخصاع الذي قد يكون تناسبي مثلاً: TVA، IBS أو تزايدى مثل : IRG.

➤ الأمر بالتحصيل: (l'ordre de recette).

هو سند يصدره الأمر بالصرف للمحاسب لتحصيل المبلغ و يحتوي على المعلومات الخاصة بالمدين و هي:

- اسم و لقب و عنوان المدين

- طبيعة الإيراد «رسم، ضريبة، اقتطاع»

- المبلغ المستحق بالأحرف و الأرقام

- السنة المالية و تاريخ الإصدار. - توقيع الأمر بالصرف.

لذا فإن إجراء الأمر بتحصيل الإيرادات العمومية هو كقاعدة عامة من صلاحيات الأمرين بالصرف وحدهم، وحسب الديون المثبتة والمصفاة لصالح الهيئات العمومية، لذا فإن أوامر تحصيلها تتخذ عدة أشكال:

✓ جدول جبائي (ضريبة مباشرة).

✓ إشعار بإجراء التحصيل (ضرائب غير مباشرة، إيرادات أملاك الدولة،...).

✓ مستخرج من حكم أو قرار قضائي (غرامات، تعويضات،...).

✓ عقد (يلزم متعاقد مع هيئة عمومية ما، يدفع مقابل ما يحصل عليه من خدمات على سبيل المثال).

✓ أوامر تسديد أو إسترداد (لاسترجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق أو زائدة على المستحق).

سندات إيرادات (بالنسبة للديون المسددة مباشرة من قبل المدينين).

كما يتعين على الأمرين بالصرف بإصدار "أوامر الإيرادات المتعلقة بتحصيل ديون خارجة عن الضرائب وأملاك الدولة في أجل أقصاه ثلاثون (30) يوماً من إثباتها، حيث يجب أن يبين الأمر بالإيرادات أسس تصنيفتها، ويتضمن كافة البيانات الضرورية للتعرف على المدين واقتطاع الدين، و يترتب على كل خطأ في التصفية، يكون على حساب المدين إصدار أمر بإلغاء الإيراد أو تخفيضه".

وهذا حسب ما جاء في نص المادتين (41) و(42): "بغض النظر عن أحكام المادة 50 من هذا القانون، يكون كل دين مصقّى موضوع أمر بالإيراد صادر عن الأمر بالصرف المعني ". " يجب أن تبين أوامر الإيرادات بوضوح مجمل العناصر التي تسمح بتعريف المدين والتصفية. يترتب على كل خطأ في التصفية إصدار أمر بإلغاء أو زيادة أو تخفيض للإيراد من طرف الأمر بالصرف".

التحصيل le recouvrement

المادة (43) من القانون 07/23. تعرف عملية التحصيل بما يلي " يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية". فهي مرحلة محاسبية حيث يتكفل المحاسب العمومي بسند التحصيل بعد المراقبة الشرعية له ليحصل المبلغ المحدد في السند طوعا أو بعد متابعتهم قضائيا. وعليه يتم اتباع الطرق التالية:

✓ **التحصيل الودي:** بحسب نص المادة 45 من قانون 07/23: " هو إجراء يسمح للمحاسب العمومي بالحصول على دفع طوعي من المدين لفائدة الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون". معناه أن المحاسبين العموميين يقومون دائما بمحاولة التحصيل الودي وذلك بإشعار المدينين المعنيين بأوامر التحصيل الصادرة بشأنهم عن طريق رسالة موصى عليها مع الاشعار بالاستلام في أجل ثمانية ايام من تاريخ التكفل بها ومطالبتهم بالتسديد في أجل 30 يوما.

فتنفيذ عملية التحصيل الودي من طرف المحاسب العمومي يتم بإحدى الطرق:

- الدفع التلقائي: يتولى الخاضع للضريبة بنفسه تصفية، ودفع الضريبة حسب جدول استحقاق زمني محدد سلفا من طرف المشرع، وهذا الاجراء ينتشر استعماله كثيرا في مجال TVA.

- الاقطاع من المنبع: يتم إثبات ، تصفية ودفع الضريبة للخزينة العمومية بواسطة طرف ثالث، تقتطع هذه الضريبة من المبالغ الخاضعة الخاصة بالشخص الحقيقي الخاضع للضريبة مثلا IRG صنف المرتبات والاجور تقتطع من المنبع من طرف المستخدم عند كل دفع للأجور الخاضعة، فهنا الخاضع الحقيقي هو الاجير (العامل أو الموظف) والطرف الثالث هو المستخدم.

- الاقساط المؤقتة: هذا الاجراء يعتبر دفعا تلقائيا، لكنه ذو طابع خاص، ويأخذ بعين الاعتبار عامل الزمن، حيث هناك ضرائب هي في الاصل سنوية ولكن لاعتبارات جوهرية يتم تحصيلها وفق أقساط مؤقتة قد تكون شهرية او فصلية. فعوض ان تحسب الضريبة على أساس القاعدة الخاضعة النهائية، فإن مبلغ كل دفع مؤقت يحسب بالاعتماد على القاعدة الخاصة بالسنة الماضية أي رقم الاعمال للسنة الماضية، مثلا إذا كان القسط المؤقت شهريا من ضريبة هي في الاصل سنوية فإنه يحسب على أساس 1/12 من القاعدة الخاضعة في العام الماضي.

لذا فإن كل الضرائب التي يتم تحصيلها بهذه الطريقة تحتاج في نهاية السنة الى تسوية. سواء بدفع تكميلي، أو بتخفيض تكميلي. ونجد هذا الاسلوب مطبق بشكل اختياري في مجال TVA، أما في مجال IBS و IRG فإنه إلزامي التطبيق.

كما يمكن للمحاسبين العموميين تمديد أجل الدفع لمدة ستة (06) أشهر بالنسبة لكل الديون ماعدا المتعلقة منها بالاقطاعات من المرتبات الخاضعة للتشريع المعمول به، وذلك بناء على طلب مبرر من المدينين، كما يمكن أن يقوم المحاسبون العموميون عندما يكون المدين مستفيدا من اعتماد آخر غير الراتب أو الأجر، من الاقطاع من هذا الاعتماد وذلك بدفع المبالغ الباقية المستحقة من الأمر بالإيرادات الذي يتكفلون به في كتاباتهم. وفي حالة عدم الدفع

الفصل الثالث: العمليات المالية الخاصة بالمحاسبة العمومية

في أجل ثلاثين يوما (ابتداء من تاريخ إبلاغ الإشعار بإصدار الأمر بالإيراد)، يجب على المحاسبين العموميين تذكير المدينين بإنذار كتابي، بضرورة دفع الدين المستحق عليهم في أجل عشرين (20) يوما".

✓ **التحصيل الجبري:** بحسب نص المادة 46 من قانون 07/23: " هو إجراء يسمح للمحاسب العمومي بالقيام بتحصيل دين الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون، بعد استنفاد إجراءات التحصيل الودّي". معناه أن تصبح أوامر التحصيل بيانات تنفيذية بطلب من المحاسب العمومي الى الأمر بالصرف ثم ترسل الى قابض الضرائب لمتابعة المدينين المتخلفين عن التسديد من خلال تنبيه رسمي يبلغ قانونا ومن ثم اتخاذ تدابير اخرى كالحجز والبيع....الخ.

فإذا تخلف المديونون على التسديد بعد استنفاد الإجراءات الواردة في **التحصيل الودي**، يتعين على المحاسبين العموميين الشروع في إجراءات **التحصيل الجبري** والذي يتمثل أساسا في:

جعل أوامر التحصيل تنفيذية من طرف الأمرين بالصرف المصدرين لها، وذلك بطلب من المحاسبين العموميين المتكفلين بها، وتسمى أوامر التحصيل التي أصبحت تنفيذية بيانات تنفيذية، ويتمثل هذا الإجراء، طبقا للمادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06 فيفري 1993 الذي يحدد آجال دفع النفقات العمومية وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة، في وضع التأشير التالية على أمر التحصيل المصادق على مطابقته للأصل من طرف المحاسب العمومي: " حدد هذا المبلغ ليصبح بيانا تنفيذيا، طبقا للمادة 47 من القانون 07/23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي التي تنص على: " يتعين على الأمرين بالصرف للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون، في حدود اختصاصهم وبناء على طلب من المحاسب المختص، إصدار سندات تنفيذية للتحصيل الجبري للديون الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة."، متبوعة بتوقيع الأمر بالصرف، وتعاد إلى المحاسبين العموميين في أجل 15 يوما.

- يرسل المحاسبون العموميون المختصون إلى قابض الضرائب بمحل إقامة المدينين المعنويين، حتى يتم التحصيل الإجمالي، وذلك باتخاذ إجراءات المتابعة ضد هؤلاء المدينين مثلما هو الحال في مجال الضرائب المباشرة، كاستعمال الحجز، البيع، الإكراه البدني،....الخ، وذلك طبقا للمادتين 48 و 49 من قانون المحاسبة العمومية، والمادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46.

فالإيرادات العمومية التي تبقى بدون تحصيل، فيمكن أن تنقضي بالتنازل أو بالتقادم المسقط وفق آجال وشروط تطبيقه لكل نوع من أنواع الديون العمومية، كما أن الإيرادات غير المتعلقة بالضرائب وأملاك الدولة، والتي يتعذر تحصيلها بعد استنفاد كل الطرق القانونية لذلك يمكن أن تقبل كديون منعدمة. طبقا للمادة 53 من قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

ثانياً: عمليات النفقات العمومية.

تتمثل عمليات النفقات في استعمال الاعتمادات المرخص بها، وتتحقق من خلال الإجراءات المبينة في المواد 56,57,58,59 من قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي، والتي تتمثل في الالتزام بالنفقات، التصفية، الأمر بالصرف والدفع.

1/ تعريف النفقات العمومية :

تعرف النفقات العمومية ضمن مجال المحاسبة العمومية كما يلي:

✓ « النفقات العمومية هي عبارة عن الديون المستحقة على الهيئات العمومية».

✓ «هي النفقات المنجزة بواسطة الأموال العمومية»

✓ « هي مجموع الأعباء المقررة في ميزانية هيئة عمومية ما».

2/ الترخيص الميزاني لإنجاز النفقات:

خلافًا للإيرادات سابقاً، فإن الترخيص بإنجاز النفقات لا يتطلب سوى المصادقة على ميزانية الهيئة العمومية المعنية (التقدير السنوي للنفقات المقابلة للإيرادات).

عملياً، يتبلور الترخيص الميزاني في شكل اعتمادات (مبالغ مالية) مقابلة لمختلف أنواع النفقات المقررة في الميزانية، وتوزع على فصول أو أبواب (كتقسيم رئيسي). وتطبيقاً لقاعدة تخصص الاعتمادات يجب أن تنفذ النفقات في حدود الغرض والمبلغ المقرر لها في الميزانية، حيث أن الاعتمادات المفتوحة تكون ذات طابع حصري أو تحديدي les crédits limitatifs، أي أنه لا يمكن مبدئياً تجاوز مبلغها المحدد في الميزانية. وبالنسبة لميزانية الدولة، إضافة إلى الاعتمادات الحصرية، هناك نوعان آخران من الاعتمادات هما:

✓ **الاعتمادات التقديرية أو التقييمية les crédits évaluatifs:** والتي تفتح للوفاء بديون الدولة الناجمة عن أحكام تشريعية أو اتفاقيات مبرمة قانوناً، أو لتسديد تكاليف العدالة والتعويضات المدنية، والمبالغ المحصلة بغير حق، والاعفاءات من الضرائب والرسوم، والمبالغ المستردة، حيث يمكن تجاوز تقديرات الميزانية لهذه الاعتمادات عند صرف النفقات المتعلقة بها.

✓ **الاعتمادات الوقتية les crédits provisionnels:** تفتح للنفقات الملتمز بها بموجب قانون أو مرسوم، والتي لا يمكن لمبلغها أن يتناسب بدقة مع المخصص الميزاني لها والمقرر في قانون المالية الذي يحدد قائمة الفصول التي تكتسي مخصصاتها طابعاً وقتياً. فالأمر بدفع تلك النفقات يجب أن يكون في حدود الاعتمادات المفتوحة التي يمكن إتمامها بواسطة الاقتطاع من الاعتماد الاجمالي المخصص لهذا الغرض في ميزانية الدولة.

إن ترخيص النفقات لا يشمل سوى الفترة المقررة قانوناً لتنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المعنية، وهي السنة المالية التي توافق مبدئياً السنة المدنية وعليه فإن اعتمادات التسيير المفتوحة لسنة مالية معينة لا تخول الحق كقاعدة عامة في تجديدها أو ترحيل المبالغ غير المستخدمة منها للسنة المالية التالية.

الفصل الثالث: العمليات المالية الخاصة بالمحاسبة العمومية

أما بالنسبة للاعتمادات الخاصة بنفقات التجهيز العمومي ونفقات الاستثمار والنفقات برأسمال، فإن رخص البرامج المتعلقة بها تبقى صالحة دون أي تحديد مدتها حتى يتم استعمالها أو إلغاءها .

3/ إجراءات تنفيذ النفقات العمومية.

إن إنفاق مبلغ من خزينة الدولة يمر بمرحلتين هامتين. فالأولى هي المرحلة الإدارية و تخص الأمر بالصرف و الثانية محاسبية خاصة بالمحاسب العمومي، و هي خطوات يجب إتباعها لتنفيذ النفقات .

➤ الالتزام بالنفقة : l'engagement de la dépense

عرفته المادة (56) من القانون 07/23. بأنه " الإجراء القانوني الذي يتم بموجبه انشاء أو إثبات نشوء الدين على الدولة تنتج عنه نفقة، ويجب أن يحترم الالتزام موضوع الرخصة الميزانية وحدودها". فهو المشروع الذي يجعل من الذمة المالية للدولة دائنة اتجاه الغير، و المتمثل في مختلف المتعاملين الاقتصاديين، سواء كانوا أشخاص دائنين طبيعيين، كالمقاول أو أشخاص معنويين كالمؤسسات، الشركات و قد يكون هذا المشروع بناء على تصرف قانوني ويسمى بالالتزام الارادي أما الالتزام اللاإرادي فهو اثبات نشوء الدين خارج ارادة الهيئة العمومية. وعليه يمكن التمييز بين الالتزام القانوني والالتزام المحاسبي.

● **الالتزام القانوني:** هو النشاط القانوني الذي بموجبه تم خلق الالتزام الذي تقوم به الإدارة، ويمكن للالتزام القانوني أن ينشأ نتيجة لعمل ايرادي أو غير ارادي للدولة.

- الالتزام الارادي: ناتج خصوصا عن:

- ✓ عقد: صفقة عمومية للأشغال والتموين، شراء عقارات ومنقولات، الاقتراض، التأمينات....
- ✓ تنظيم أو نظام قانوني: الاجور والتعويضات....
- ✓ قرار قضائي: الفوائد والاضرار التي تتسبب فيها الادارة.
- ✓ قرار انفرادي: مثل تعيين مستخدم أو منح إعانة...

وعليه فالالتزام يكون ناتجا عن عمل آخر إذ لا يمكن أن ينشأ من حد ذاته فمثلا تعيين مستخدم يهدف في الاساس الى ضمان سير المصالح العمومية وليس الهدف منه هو دفع اجر المستخدم أي الالتزام بنفقة المستخدم المعين.

- الالتزام غير ارادي: يكون ناتجا عن عمل خارج عن إرادة الادارة مثال ذلك: الاضرار الناتجة عن حادث وقع بسبب سيارة ادارية تجعل بذلك الدولة مسؤولة عن الحادث دون ان تريد ذلك.

● **الالتزام المحاسبي:** وهو تخصيص الاعتمادات المالية من اجل إنجاز نفقة معينة ناتجة عن الالتزام القانوني أو بعبارة اخرى هو التجسيد المادي للالتزام القانوني.

والالتزام المحاسبي عبارة عن إعداد بطاقة الالتزام من طرف الأمر بالصرف وذلك في نسختين نسخة ترسل الى المراقب المالي للتأشير والنسخة الثانية تبقى على مستوى مصالح الهيئة المنشئة للالتزام.

الفصل الثالث: العمليات المالية الخاصة بالمحاسبة العمومية

وتقوم عملية الالتزام بالنفقات على الوثيقة القاعدية المتمثلة في بطاقة الالتزام التي يقوم بتحريها الأمر بالصرف المؤهل قانوناً للقيام بذلك بالنسبة لكل عملية والمرفقة بالوثائق التي تثبت النفقة.

- بالنسبة لنفقات التسيير: في هذا المجال تكون بطاقة الالتزام مرفقة بسندات طلب الفاتورة الشكلية التي تبين تفاصيل المقتنيات، الأشغال أو الخدمات المعنية، وكذا الأسعار وحدوية والمبالغ الاجمالية الموافقة. وفيما يخص نفقات المستخدمين يجب ان ترفق بطاقة الالتزام بالحالات الاصلية ووثائق الدفع الخاصة بالأعوان المؤقتين وكذا الوثائق المتعلقة بمصاريف التنقل...

- بالنسبة لنفقات التجهيز: إن بطاقات الالتزام الخاصة بعمليات التجهيز ترفق بوثائق تتعلق بوضعية الأشغال ومختلف الفواتير المتعلقة باقتناء مستلزمات العمليات بالاستعانة بالمعلومات المذكورة في مواضيع الصفقات.

ويتم تحديد شكل بطاقة الالتزام عن طريق قرار من وزير المالية وتتضمن بطاقة الالتزام المعلومات التالية:

- دعة الجهة المنفذة للالتزام: الوزارة، المديرية، المصلحة.

- الرقم التسلسلي لبطاقة الالتزام، السنة.

- الأمر بالصرف وصفته.

- طبيعة النفقة.

- الباب، المادة، الفقرة.

- مبلغ عملية الالتزام.

- الرصيد القديم والرصيد الجديد.

- خانة خاصة بملاحظات المصلحة.

- خانة خاصة بوضع تأشيرة المراقب المالي.

ويتم غلق عملية الالتزام بالنفقات حسب التواريخ التالية:

• بالنسبة لنفقات التسيير يتم غلق عمليات الالتزام في اليوم العاشر من شهر ديسمبر للسنة المعنية.

• يتم تمديد هذا الاجل الى 20 ديسمبر بالنسبة للعمليات التالية:

- نفقات التجهيز والاستثمار.

- النفقات المنفذة من طرف وكلاء الدفع.

- النشاطات المتعلقة بالحياة المهنية للمستخدمين.

- أجور المستخدمين المؤقتين.

➤ التصفية la liquidation

عرفتها المادة (57) من القانون المذكور سالفا بأنها " تلك المرحلة التي تسمح بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية،

للتأكد من وجود الدين و تحديد المبلغ الصحيح للنفقة العمومية وتتضمن:

الفصل الثالث: العمليات المالية الخاصة بالمحاسبة العمومية

- تحديد المبلغ الدقيق للنفقة بالنظر للوثائق المثبتة للحقوق المكتسبة من قبل الدائنين،
 - شهادة أداء الخدمة، التي يشهد من خلالها الأمر بالصرف على مطابقة الإنجاز أو التسليم أو الخدمة للالتزام.
- ومعنى المادة أن هذا الإجراء يحتوي على عمليتين:

- التحقيق على أساس الوثائق

- التقدير الصحيح للنفقة

فالتحقيق على أساس الوثائق، من أن الأعمال و المهام قد أنجزت بشكل مقبول و بنفس الكمية و السعر، إضافة إلى التأكد المادي من إنجاز النفقة فعلا و يقتضي الأمر أن يوقع الأمر بالصرف و مسئول العتاد و المخزن على عبارة تسمى "الخدمة المنجزة" service fait. و التقدير الصحيح للنفقة يكون عن طريق التحقق من المبلغ الإجمالي المسجل على الوثائق المختلفة التي تبرر النفقة، حسب تاريخ الأمر بالصرف، و رقم السند و إمضاء الأمر بالصرف.

و قد حدد المشرع الجزائري فترة التصفية للنفقات 20 ديسمبر من السنة المعنية.

➤ الأمر بالصرف l'ordonnancement

هي مرحلة تحرير حوالات الدفع. و إذن يأمر بموجبه الأمر بالصرف المحاسب العمومي بدفع النفقات التي تم الالتزام بها على حد تعبير المادة (58) من نفس القانون. بطريقة بسيطة هو عبارة عن استدعاء مكتوب و مبرر من الأمر بالصرف إلى المحاسب كي ينفذ العملية و من شروط هذا الأمر الشكلية أن يحرر باسم الدائن شخصا، و أن يحتوي على البيانات التالية:

- تعيين السنة المالية.

- توقيع الأمر بالصرف المعتمد لدى المحاسب العمومي.

- الاسم و مقر الدائن.

- الفصل و المادة المطابقان على النفقة.

- طبيعة الأمر. (عقد، مناقصة، صفقة).

- التحديد الدقيق للمبلغ الواجب الدفع بالأرقام و الأحرف.

- تعيين الوثائق المرفقة و المبررة لوجوب النفقة على جدول إرسال الحوالات و تحتوي على:

✓ *الوثائق المبررة للنفقة. (فاتورة، وضعية أشغال، مذكرة)

✓ *الشهادة الإدارية. *نتائج المداولات. *نسخة أصلية من العقد الممضى.

يحرر الأمر بالصرف ثلاثة نسخ في شكل لائحة bordereau يحتفظ بواحدة لديه و يرسل الاثنان للمحاسب. و تتم هذه الإجراءات خلال نفس فترة التصفية و إذا كان المتعامل داخلي أي أنه يوجد داخل الوطن أما في حالة التعامل مع الخارج يتعذر تطبيق مبدأ "لا أمر بالصرف إلا بعد خدمة منجزة" و بالتالي يكتفي الأمر بالصرف من البائع المصدر أن

الفصل الثالث: العمليات المالية الخاصة بالمحاسبة العمومية

يبحث قبل إرسال البضاعة ما يسمى بالفاتورة الأولية أو الشكبية facture pro format . و على هذه الأخيرة يجري الأمر بالصرف الأمر بالصرف.

ونجد أن الأمر بالصرف له عدة قيود في مجال الأمر بالدفع والمتمثلة في:

• **القيد المالي:** إذ لا يجب أن يتجاوز المبلغ الاجمالي للأوامر بالدفع المحررة خلال السنة مبلغ الاعتمادات الموضوعة تحت تصرف الأمر بالصرف خلال السنة المالية.

• **القيد الزمني:** ويعني أن عملية الأمر بالدفع تنتهي يوم 20 ديسمبر للسنة المالية، حيث أنه بعد هذا التاريخ لا يمكن الأمر بدفع النفقة حتى وإن تم الالتزام بها ويؤجل تنفيذ هذه العملية الى السنة الموالية، وفي هذه الحالة يقوم الأمر بالصرف بتحرير وثيقة ادارية لإثبات عدم دفع النفقة.

➤ مرحلة دفع النفقة. Le paiement

هو الاجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي (المادة 59 من قانون المحاسبة العمومية) ، فإذا لم تكشف تحقيقات المحاسب العمومي عن أية أخطاء أو مخالفات في حوالة الدفع، أو في المستندات المرافقة لها المتعلقة بالنفقة. يكون هنا بصدد نفقة شرعية قابلة للتسديد، و تصبح واجبة الدفع وفقا للمادة (27) من نفس القانون و إن لم يتم تحصيلها من قبل أصحابها و قد مر عليها أكثر من أربعة سنوات فإن هذه الأموال تصبح كإيرادات للدولة.

• **طرق دفع النفقات العمومية:** يمكن للمحاسب العمومي ان يسوي النفقة العمومية بعدة طرق منها:

✓ **الدفع نقدا:** حيث يتقدم الدائن أو ممثله القانوني الى المحاسب العمومي الذي يطلب منه الوصل الخاص بالدفع ويقوم بتسليمه مبلغ الوصل نقدا.

✓ **الدفع بالتحويل:** يتم عندما يطلبه الدائن صراحة (بواسطة طلب خطي الى الأمر بالصرف او المحاسب) أو ضمنيا (إذا سجل مورد مثلا رقم حسابه على الفاتورة) فإن ذلك يعتبر بمثابة طلب ضمني منه لتحويل مبلغ دينه الى هذا الحساب عند الدفع.

✓ **الدفع بواسطة حوالة بريدية :** إذا لم يكن المحاسب ملزما بتسديد النفقة عن طريق التحويل، يمكنه في بعض الحالات الاستثنائية (عجز الدائن عن التنقل الى صندوق المحاسب أو بعده عن أي صندوق لمحاسب عمومي آخر،...) أن ينجز عملية الدفع بواسطة حوالة بريدية كما يمكن أن يكون ذلك بطلب من الدائن نفسه.

✓ **المقاصة:** قد يحدث أن تكون هيئة عمومية ما في نفس الوقت مدينة ودائنة لنفس الشخص. وفي هذه الحالة، يقوم المحاسب بإجراء مقاصة بين ما هو مستحق على الهيئة العمومية وما هو مستحق لها اتجاه ذلك الشخص، أي انه يقوم بالموازنة بين الدينين المتبادلين لاستخلاص حق هذه الاخيرة (أو جزء منه إذا كان مبلغ حق الدائن لا يستوفي كلية مبلغ دينه تجاه الهيئة العمومية).

غير أن هذه المقاصة لا يمكن أن تؤدي الى الدمج بين الإيرادات والنفقات المعنية، حيث يتم تسجيل كل منها على حدى.

الفصل الرابع:

المحاسبة العمومية في السياق الدولي (IPSAS)

الأهداف التعليمية للفصل الرابع:

- ✓ إلمام الطالب بالنظام المحاسبي المطبق داخل الاجهزة الحكومية. وتكوين فكرة عامة حول موازنة الدولة، والتعرف على الرقابة المالية وكيفية تحقيقها داخل النظام المحاسبي الحكومي
- ✓ معرفة وسائل الاثبات اللازمة من مستندات ودفاتر محاسبية.
- ✓ التعرف على طبيعة الحسابات المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي.
- ✓ التعرف على ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- ✓ دراسة المعايير التي تبنتها الجزائر في نظامها المحاسبي للدولة.
- ✓ التعرف على انواع المحاسبات التي اعتمدها الجزائر في نظامها المحاسبي.

تمهيد:

المحاسبة العمومية هي نظام يختص بتسيير ومراقبة المال العام. وفي السياق الدولي، تأثرت بتطورات العولمة ومتطلبات الشفافية والحوكمة، مما أدى إلى تبني معايير دولية للقطاع العام مثل IPSAS، بهدف تحسين جودة التقارير المالية، وتعزيز المقارنة بين الدول، وترشيد الإنفاق العام

أولاً: تطبيق الأسس المحاسبية على المحاسبة العمومية:

تعدد الأسس المحاسبية للاثبات باختلاف النظرة إلى كيفية ربط الإيرادات والمصروفات بالفترة المحاسبية، أي إلى توقيت الاعتراف بالإيراد المكتسب والمصروف الذي يتم تحمله، حيث يتم استخدام أسساً ثلاثة لاثبات الإيرادات والمصروفات، وتدور جميعها حول العلاقة بين قبض الإيرادات ودفع المصروفات من ناحية والفترة المحاسبية التي يتم القبض والدفع فيها من ناحية أخرى، وهذه الأسس الثلاثة هي:-

1-الاساس النقدي Cash Basis

2-أساس الاستحقاق Accrual Basis

3-الأساس المعدل أو المشترك Modified Basis

1/ الأساس النقدي في المحاسبة Cash basis of accounting

ويطلق على هذا المفهوم أحيانا بالمحاسبة المستندة إلى الأساس النقدي Cash Accounting أو تحميل الفترة المحاسبية بما يتم قبضه من إيرادات أو مصروفات بغض النظر عن كونها تخص الفترة المالية أو لا تخصها ، ويعنى هذا المفهوم بالاعتراف بالعمليات المالية النقدية فقط وصرف النظر عن العمليات غير النقدية ، أي أن محور الأساس النقدي يدور حول القبض والصرف أي تحقق العملية النقدية ويطلق عليه أحياناً حساب الخزنة أو قاعدة الربح النقدي- Cash profit Basis /Treasury Account، فبموجب هذا الأساس تقوم المنشأة بتسجيل العمليات المالية خلال الفترات التي حدثت بها الأنشطة الاقتصادية النقدية التي أثرت على تلك العمليات .وبشكل أكثر دقة، فإنه لغايات احتساب نتيجة أعمال المنشأة، فإن الإيرادات يتم الإقرار بها عند قبضها ، كما أن المصروفات يتم الاعتراف بها عند دفعها.

والأساس النقدي يطبق في كثير من المجالات كالمهن الحرة والقطاع العام وهو ما كان مطبقاً إلى حد قريب في المحاسبة الحكومية،

ولا يخلو الأساس النقدي من مزايا لتطبيقه يمكن ادراجها فيما يلي:

- سهولة التطبيق باعتبار عدم وجود تسويات جردية في نهاية السنة المالية.
- أكثر الأسس موضوعية حيث يتعامل مع عمليات قد حدثت، ولا مجال لادخال التقدير فيها.
- الوضوح والبساطة بحيث تكون العبرة في التعامل مع العمليات المالية بالقبض أو الدفع
- الدقة في اعداد الحسابات الختامية.
- عدم استخدام الطرق الحكمية والاجتهادية.

• سهولة تنفيذ عملية التدقيق.

أما نتائج استخدام الأساس النقدي فيمكن إجراؤها فيما يلي:

- عدم إيلاء الموجودات أو الأصول المتعارف عليها الأهمية اللازمة في ظل المحاسبة الحكومية ، وبذلك اساءة التصرف بها في كثير من الأحيان، باعتبار أن الفرق بين الموجودات والمصروفات أن الأخيرة تقتصر منافعها على الفترة المحاسبية الحالية، أما الموجودات فتمتد منافعها إلى الفترات المستقبلية، وان عدم التفريق بينهما يؤدي إلى ضعف الرقابة على الموجودات وضياعها وفقدانها، خاصة اذا ترافق ذلك مع عدم وجود سجلات احصائية محكمة ودقيقة لمتابعة الموجودات وفق اعمارها المتوقعة.
- عدم العمل بمفهوم حقوق الملكية العامة أو صافي الأصول، والتي تعبر بمفهومها البسيط عن الفرق بين الاموال المتوفرة والالتزامات عليها، أو الموجودات التي يتم تمويلها تمويلًا داخليًا من قبل الملاك.
- الاختلال في نتائج الفترات المحاسبية، بسبب تحميل الفترات بأكبر أو أقل مما يجب تحميلها اياه، أو تخصيص الإيرادات لفترات على حساب فترات أخرى، حيث أن العبرة بتصرف إلى عمليتي القبض والدفع النقدي، دونما النظر إلى كون المقبوضات والمدفوعات النقدية: تخص الفترة المحاسبية أم لا، ويترتب على ذلك عدم استقلالية الفترات المحاسبية بسبب عدم العمل بمفهوم المقدمات والمستحقات.
- التركيز فقط على أصل النقدية واهمال النظر إلى الأصول والموجودات الأخرى وإيلائها الأهمية اللازمة، بالرغم من المخاطر التي تحيط بالنقدية، كإخفاض قوتها الشرائية عند التضخم، وسهولة اختلاسها وخاصة النقدية الورقية أو المعدنية بانتقالها بمجرد الحياة.
- عدم الدقة في احتساب النتائج المتعلقة بالفترة المالية.
- عدم إمكانية المقارنة على أساس واضحة بين الفترات المالية المختلفة.
- عدم شمولية الأساس النقدي حيث أنه لا يمثل أساس محاسبي شامل باعتبار التركيز على القبض والدفع فقط.
- فقدان عملية الرقابة المالية فالحساب الختامي باقتصاره على اظهار التدفقات النقدية من وإلى الخزينة لا يظهر ما اسفر عنه تنفيذ التعليمات المالية.
- لا يوجد حاجة لإجراء التسويات الجردية، وهي مجموعة من الاجراءات المحاسبية التي يتم القيام بها في نهاية الفترة المالية وقبل اعداد القوائم المالية، من اجل التأكد من تحميل الفترة المالية بما يخصها من مصروفات ، وتحديد الإيرادات التي تخص ذات الفترة.
- كذلك يؤدي تطبيق الأساس النقدي إلى غياب مفهوم المقابلة المحاسبي Matching concept وعدم العمل به، ويعني هذا المفهوم مقابلة الإيرادات التي تخص فترة معينة بالمصروفات التي تم تحملها لاكتساب الإيرادات، حيث ان

هناك علاقة سببية بين الإيرادات والمصروفات، ففي حين ينظر إلى الإيرادات على أنها إنجازات Accomplishments ، ينظر إلى المصروفات على أنها الموجودات Effort التي تحملها لتحقيق هذه الإنجازات

2/ أساس الاستحقاق في المحاسبة Accrual basis of accounting

ويطلق على هذا المفهوم أحيانا بالمحاسبة المستندة إلى الأساس الاستحقاق Accrual Accounting ، ويعني هذا المفهوم بالاعتراف بالعمليات المالية التي تخص الفترة المحاسبية وصرف النظر عن العمليات النقدية المتعلقة بالقبض والدفع النقدي ، و يعتبر أساس الاستحقاق بمثابة حجر الزاوية الذي تقوم عليه التسويات الجردية . فبموجب هذا الأساس تقوم المنشأة بتسجيل العمليات المالية خلال الفترات التي حدثت بها الأنشطة الاقتصادية التي أثرت على تلك العمليات . وبشكل أكثر دقة، فإنه لغايات احتساب نتيجة أعمال المنشأة، فإن الإيرادات يتم الإقرار بها عند تحققها أو اكتسابها سواء قبضت أو لم تقبض، كما أن المصروفات يتم الاعتراف بها عند تحملها سواء دفعت أو لم تدفع، وهذا المفهوم هو الذي يتم العمل به عند تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSSs من قبل المنشآت في قطاع الأعمال.

ولذلك أسباب ونتائج، أما أسباب تطبيق أساس الاستحقاق فيمكن ادراجها فيما يلي:—

- ✓ تطبيق مبدأ الدورية Periodicity والتي تعني تحديد طول معين للفترة المحاسبية Accounting Period يتم فيه تحميلها بما يخصها من إيرادات ومصروفات واعداد الحسابات الختامية في نهايتها.
 - ✓ تطبيق العملية المحاسبية لتتوافق مع علم المحاسبة واثبات المقدمات والمستحقات.
 - ✓ وجود أسس دقيقة لاحتساب المقدمات والمستحقات.
 - ✓ أن تنص الأنظمة والقوانين المعمول بها على تطبيق أساس الاستحقاق.
- أما المزايا التي يحققها أساس الاستحقاق فهي:—

➤ الدقة في احتساب نتائج الأعمال التي تخص الفترة المالية.

➤ سهولة إجراء المقارنات بين الفترات المالية على أسس سليمة.

يمثل أساس محاسبي شامل يتوافق مع ما يتضمنه علم المحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية IFRSSs ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs .

➤ سهولة إجراء عملية الرقابة المالية.

➤ عدم تداخل نتائج الفترات المالية.

أما عيوب أساس الاستحقاق فهي كما يلي:

- صعوبة التطبيق باعتبار أن الأمر يحتاج إلى تحديد المستحقات و المقدمات لظهور نتائج الفترات المالية بدقة ووضوح.
- زيادة تدخل التحكم الشخصي أو ما يطلق عليه حالياً Corporate Governance وخصوصاً في اختيار البدائل المحاسبية

التي تتعلق في معظمها بأسس القياس والاعتراف والمعالجة وتدخّل التقدير فيها.

- صعوبة اجراء العملية التدفيقية وتعدد اجراءاتها.
- الغموض والتعقيد اللذان يحيطان بتطبيق الأسس المحاسبية المتعلقة بأساس الاستحقاق.

3/ الأساس المعدل في المحاسبة Modified basis of accounting

ويعني هذا الأساس بأخذ جوانب مختلفة من الأساسيين السابقين فهو يطبق اساس الاستحقاق على الايرادات ويطبق الاساس النقدي على المصروفات، أي أن الأساس المعدل يعني بإثبات الايرادات التي تخص الفترة المالية سواء قبضت أم لم تقبض ولا تحمل الفترة المالية إلا بما يتم انفاقه من مصروفات. ويطلق هذا الاساس احيانا أساس الاستحقاق المعدل أو الأساس النقدي المعدل أو اساس الالتزام أو القاعدة المشتركة بين الربح النقدي والربح المكتسب.

وفيما يلي تحديد لمبررات استخدام هذا الاساس:-

- ✓ أن لا تكون الظروف مناسبة لتطبيق أي من الاساسين (النقدي أو الاستحقاق) بشكل كامل.
- ✓ أن يكون هناك نص قانوني بتطبيق الأساس المعدل
- ✓ تقليل مقدار العجز بالاعتراف بالايادات التي تخص السنة والمصروفات التي تدفع وهذا ما يعرف بمفهوم تأجيل الميزانية وعادة ما يكون لفترة أقل من الفترة المالية.

✓ ضبط الانفاق وتحميل الموازنة Budget Smoothing

أما الميزات التي يمكن أن يحققها الأساس المعدل فيمكن ادراجها فيما يلي:-

- سهولة المقارنة بين ايرادات ونفقات السنوات المختلفة.
- امكانية اجراء التحليل المالي.
- الواقعية في إظهار الحسابات الختامية.
- يتناسب المشاريع الكبيرة التي يستمر تنفيذها لأكثر من سنه بحيث يتم الالتزام بعجز المخصصات اللازمة لتنفيذها.

أما عيوب الأساس المعدل فهي:-

- تدخّل الطرق الحكمية في التقدير وخاصة بالنسبة للايرادات.
- اختلاط الأسس مما يعني اختلاط الدقة بعدم الدقة والوضوح بالتعقيد.
- زيادة المصروفات وخاصة عند امكانية تدويرها مما يؤدي إلى زيادة الانفاق الحكومي.
- تداخل نتائج الفترات المالية

ثانيا: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ظلت المحاسبة في القطاع العام لفترة طويلة من الزمن تعتمد على الأساس النقدي إلى غاية بداية التسعينات، أين بدأ اهتمام الباحثين والمنظمات المهنية والعلمية يتزايد حول الانتقال إلى أساس الاستحقاق، في محاولة منهم لتقريب المحاسبة

الفصل الرابع: المحاسبة العمومية في السياق الدولي (IPSAS)

العمومية من المحاسبة المالية، وكان نتيجة هذا الاهتمام أن تم إصدار معايير محاسبية دولية في القطاع العام وفقاً لأساس الاستحقاق يطلق عليها اسم IPSAS والتي تبنتها العديد من الدول .

1/ نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

تعود نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من نشأت مجلس معايير المحاسبة العمومية (GASB) ، حيث أنشئ في 1984، تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية (FAF) لتناول قضايا التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية، ولقد كان الدافع لإنشاء هذا المجلس التفصي في قابلية القوائم المالية التي تعدها الحكومات للمقارنة مع التقارير المالية التي تعدها المؤسسات الاقتصادية، وذلك عندما واجهت بعض المدن الأمريكية احتمال الإفلاس. أبن تم إصدار أول معيار في جويلية 1984، وهو المعيار الملزم الرسمي الواجب على جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومية . وفي 10 نوفمبر 2004 تم إنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) ليحل محل مجلس معايير المحاسبة العمومية وهي لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). حيث تأسس هذا الأخير في 1977 م ويشمل 167 عضواً لـ 127 دولة .

ويهدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) إلى خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام وتسهيل المقارنة بين المعايير الدولية والوطنية، ويحقق المجلس أهدافه من خلال :

✓ إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

✓ تشجيع قبول هذه المعايير وتحقيق التوافق الدولي معها؛

✓ نشر وثائق أخرى تقدم إرشادات حول مواضيع وخبرات إعداد التقارير المالية في العالم.

يتم تعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ويضم 18 عضواً، 15 عضو منهم من قبل الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين، 3 أعضاء من العامة يتم ترشيحهم من قبل أي فرد أو منظمة، إضافة إلى ذلك يتم تعيين عدد محدود من المراقبين لكنهم لا يتمتعون بحق التصويت، مهمتهم فقط التعبير عن آرائهم في المجلس.

وتحقيقاً لهذه الغاية قام المجلس بتعديل المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة العمومية (GASB) وواصل في إصدار معايير جديدة، وأخيراً (IPSAS 32): ترتيبات خدمة الامتياز (المانح)، الذي تم إصداره في جانفي 2014 .

2/ تعريف معايير المحاسبة الدولية و أهميتها :

تعرف المعايير المحاسبية:

➤ بأنها عبارة عن مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند إليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع.

➤ كما أنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات .

الفصل الرابع: المحاسبة العمومية في السياق الدولي (IPSAS)

➤ ويمكن تعريف المعيار المحاسبي بأنه مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض والإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

بالتالي يمكن اعتبار المعايير المحاسبية على أنها كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها إلزامية أو اختيارية، أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلاً أو مرجعاً سواء كانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات، صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم الميدان المحاسبي، بالإضافة إلى أنها تعد معايير محاسبية كذلك كل ما تم استحداثه من قبل المؤسسات من الممارسات المحاسبية التي لاقت انتشار نتيجة تكرر استعمالها.

إن وجود المعايير المحاسبية يعزز موضوعية المخرجات المحاسبية، حيث أن موضوعية القياس التي تتطلبها المحاسبة لا يمكن تحقيقها إلا بوجود إطار نظري متكامل يحكم عملية التطبيق.

3/ أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام :

تهدف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في:

- ✓ تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛
- ✓ مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية؛
- ✓ تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة (محاسبة الذمة المالية) ويقصد بالحقوق المثبتة كل النواتج أو الإيرادات المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلاً لأمر بالتحصيل يكرس حق الدائن العمومي، حيث تعطي قراءة أوضح لمالية الدولة؛
- ✓ تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية؛
- ✓ تحقيق الشفافية والمصدقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على المستوى المحلي أو الدولي؛
- ✓ تطبيق منطق الأداء، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات، وإنما تقييدها في جانب الأصول تمتلك بمرور الزمن. وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم، عملاً بمبدأ القيد المزدوج .

4/ دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB)

قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFACB) بتعيين مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام (IPSASB)، كهيئة مستقلة مسؤولة عن وضع المعايير للمحاسبة في الوحدات الحكومية و الإدارية التي لا تهدف لتحقيق الربح، والذي يعمل على أن تكون بياناته موافقة مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص ومميزات القطاع العام.

الفصل الرابع: المحاسبة العمومية في السياق الدولي (IPSAS)

وعلى هذا الأساس يصدر مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام معايير محاسبية عالمية عالية الجودة لإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية على الأساس النقدي الذي يتضمن إفصاحات إجبارية أخرى اختيارية يتم التشجيع على الالتزام بها. إضافة إلى ذلك، يقوم المجلس بإصدار معايير للمحاسبة وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي يتم مقارنتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عن طريق تعديلها لتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام، كما يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة هامة ذات صلة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير.

عند إعداد البيانات المالية على أساس الاستحقاق، فإن المجلس يبين البيانات المالية ذات الغرض الخاص والتي تكون مصممة لتلبية احتياجات أطراف محددة بواصفات خاصة مثل التقارير المعدة لصالح هيئات الرقابة والسلطة التشريعية أو التنفيذية. أما البيانات المالية ذات الغرض العام فهي موجهة لمختلف شرائح المجتمع من أجل رفع مستوى الشفافية في تسير المال العام وتقديم أدوات المساءلة عن الأداء.

5/ إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بإصدار 49 معياراً إلى غاية سنة 2023، حيث تطبق هذه المعايير على العمليات المحاسبية الخاصة وحدات القطاع الحكومي التي لا تهدف إلى الربح ولا تطبق على المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي. ويمكن إنجاز معايير IPSAS في الجدول التالي:

الجدول رقم 1 : معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
IPSAS01	عرض القوائم المالية	IPSAS26	انخفاض الأصول المولدة للنقد
IPSAS02	بيان التدفق النقدي	IPSAS27	الزراعة
IPSAS03	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IPSAS28	الأدوات المالية: العرض
IPSAS04	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	IPSAS29	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
IPSAS05	تكاليف الاقتراض	IPSAS30	الأدوات المالية: الإفصاحات
IPSAS06	البيانات المالية الموحدة والمنفصلة	IPSAS31	الأصول غير الملموسة
IPSAS07	الاستثمارات في الشركات الزميلة	IPSAS32	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات المانح
IPSAS08	الحصص في المشاريع المشتركة	IPSAS33	تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى
IPSAS09	الإيراد من العمليات التبادلية	IPSAS34	البيانات المالية المنفصلة

الفصل الرابع: المحاسبة العمومية في السياق الدولي (IPSAS)

البيانات المالية الموحدة	IPSAS35	التقارير المالية ذات التضخم المرتفع	IPSAS10
الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	IPSAS36	عقود الإنشاء (المقاولات)	IPSAS11
الترتيبات المشتركة	IPSAS37	المخزون	IPSAS12
الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	IPSAS38	عقود الإيجار	IPSAS13
منافع الموظفين	IPSAS39	الأحداث بعد فترة إعداد التقارير	IPSAS14
عمليات إدماج الأعمال في القطاع العام	IPSAS40	الأدوات المالية العرض والإفصاح	IPSAS15
الأدوات المالية	IPSAS41	العقارات الاستثمارية	IPSAS16
المنافع الاجتماعية	IPSAS42	الممتلكات والمصانع والمعدات	IPSAS17
الإيجارات	IPSAS43	تقديم التقارير حول القطاعات	IPSAS18
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والأنشطة المتوقعة	IPSAS44	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	IPSAS19
الممتلكات والآلات والمعدات	IPSAS45	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	IPSAS20
القياس	IPSAS46	انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد	IPSAS21
الإيرادات	IPSAS47	الإفصاح عن المعلومات حول القطاع الحكومي	IPSAS22
مصاريف التحويل	IPSAS48	الإيراد من المعاملات غير التبادلية	IPSAS23
خطط استحقاقات التقاعد	IPSAS49	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	IPSAS24
		منافع الموظفين	IPSAS25

المصدر: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، طبعة عام 2022،

ثالثا: الخلفية النظرية والتقنية للنظام المحاسبي للدولة .

يعتبر النظام المحاسبي للدولة الوسيلة التي من خلالها يتم تقديم المعلومات المفيدة لتقدير إيرادات ونفقات الدولة السنوية عبر موازنة الدولة، لكونه نظاما للمعلومات يقيس كفاءة أداء الأجهزة الحكومية في تنفيذ الموازنة.

1/ تعريف النظام المحاسبي للدولة : هو نظام فرعي من أنظمة المحاسبة، يشمل جميع عمليات إثبات موارد الدولة، وتحصيلها، وصرفها، ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات وت نتائجها، وتقديم المعلومات المالية عن نشاط الدولة للجهات والهيئات التي لها مصلحة مباشرة فيها. و هو مجموعة من العناصر والأساليب الفنية التي تستخدم في جمع وتبويب وتلخيص البيانات المتعلقة بنشاط الدولة وعرض وتحليل البيانات لأغراض التخطيط والمتابعة وتقييم الأداء.

الفصل الرابع: المحاسبة العمومية في السياق الدولي (IPSAS)

2/ الاعتبارات الأساسية للنظام المحاسبي: يأخذ النظام المحاسبي في تأدية مهامه الاعتبارات التالية:

- ✓ يجب تصميم النظام المحاسبي بما يتلاءم مع المتطلبات الدستورية والقانونية للدولة؛
- ✓ ضرورة الربط بين النظام المحاسبي ونظام التبويب المتبع في إعداد الميزانية العامة؛
- ✓ من الأهمية بمكان إعداد الحسابات بحيث تظهر بوضوح الأغراض والعناصر التي يتم تخصيص الموارد للإنفاق عليها والأفراد والمسؤولين عن حماية هذه الموارد واستخدامها في تنفيذ البرامج والمشروعات المختلفة؛
- ✓ يجب أن يهدف التصميم إلى إظهار النتائج المالية والاقتصادية لأوجه نشاط كل برنامج بمعنى قياس الموارد وتحديد التكاليف وإظهار النتائج؛
- ✓ يراعى في التصميم أن يكون ملائماً لإمكانات فرض الرقابة على الاعتمادات ومتابعة تنفيذ العمليات والمشروعات وإدارة البرامج وفرض رقابة داخلية؛
- ✓ إعطاء البيانات المالية اللازمة للتخطيط والمتابعة وتقييم النتائج وكذلك التحليل الاقتصادي لأغراض الحسابات الفرعية؛
- ✓ يجب أن يكون النظام واضحاً بحيث يمكن للعاملين القيد بانتظام وسهولة بحيث يمكن إجراء مراجعة خارجية سليمة.

3/ أغراض النظام المحاسبي:

- تكمّن مهمة النظام المحاسبي في تحقيق الأغراض التالية:
- ✓ أن يوفر نظام معلومات دقيق يؤمن البيانات المطلوبة من قبل أجهزة الرقابة والتخطيط والمتابعة بالاتجاهات والتحليلات التي تمكنها من تقييم الخطط ونتائج التنفيذ؛
 - ✓ نظام محاسبي سليم يوفر بسهولة وسائل السيطرة على حيازة الموجودات الثابتة بأنواعها المختلفة وكيفية استعمالها، ويؤمن بسرعة متابعة حقوق الدولة بذمة الغير وحقوق الغير بذمة الدولة ويسهل عملية التحصيل في الأوقات المناسبة بشكل يضمن متطلبات الاستخدام الأمثل للسيولة النقدية ويحد أو يمنع ضياع حقوق الدولة بذمة الغير أو التصرف غير السليم بحقوق الغير بذمة الدولة.

4/ وظائف النظام المحاسبي:

- يعتبر أحد الأدوات التي يمكن أن تستعين بها الإدارة لتنفيذ برامجها بصورة فعالة باستخدام الأموال العامة استخداماً أمثل، كونه يوفر المعلومات الأساسية لعمليات التقييم والتحليل، والتخطيط والرقابة ورسم السياسات وأهم هذه الوظائف:
- ✓ التسجيل التاريخي للنشاط الحكومي بصورة رقمية، متمثلاً بقيد تفاصيل المعاملات المالية التي تقوم بها الدوائر الحكومية؛
 - ✓ متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أية التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها؛
 - ✓ فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع وقوع ضياع أو اختلاس أو سوء استخدام لها، وكشف الأخطاء أو التلاعب

الذي يمكن أن يحدث لها؛

- ✓ توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتنفيذ الموازنة، وبيان المركز المالي للدولة، وإظهار الفائض أو العجز؛
- ✓ توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تسهل عمليات التحليل الاقتصادي ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات العامة، واستخداماتها؛
- ✓ توفير التقارير اللازمة عن تنفيذ البرامج والخدمات التي تؤديها الأجهزة الحكومية، بحيث تسهل عمليات تقييمها، من حيث التكلفة والعوائد التي تحققها لوضع معدلات نمطية تسهل إعداد أرقام الميزانية بدقة، وقياس مدى الكفاية في تنفيذها، وترشيد قرارات استخدامات الأموال العامة؛
- ✓ توفير البيانات والمعلومات لمختلف الجهات لاستخدامها كمؤشرات في اتخاذ القرارات، أو رسم السياسات، أو إخضاعها لعمليات الدراسة والتحليل، أو لغايات فرض الرقابة.

5/ دورة النظام المحاسبي: يتم تحديد دورة النظام المحاسبي بإتباع الخطوات التالية:

- ✓ تحديد سنة مالية ذات فترة زمنية ثابتة يتم على أساسها إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة خلال السنة المالية التالية؛
- ✓ اعتماد الموازنة وصدور قانون العمل بها؛
- ✓ تنفيذ ما ورد بالموازنة عن طريق توزيع قوائم الإيرادات والنفقات على الوحدات المحاسبية الموجودة في مختلف الوحدات الإدارية الحكومية؛
- ✓ إن إثبات العمليات المالية الفعلية من خلال النظام المحاسبي للدولة وفقا لنفس الأسلوب المطبق في النظام المحاسبي المالي، وذلك فيما يتعلق بحصر وتسجيل العمليات على أساس تاريخي ووفقا لنظام القيد المزدوج في دفاتر اليومية المختلفة، ثم تبويبها إلى حساباتها في دفاتر الأستاذ وفقا للأحكام الخاصة باستخدام الاستثمارات الحكومية؛
- ✓ في مرحلة تلخيص البيانات وهي المرحلة الثالثة من مراحل تشغيل النظام المحاسبي تختلف المبادئ التي تخضع لها إجراءات التلخيص عما هو متبع في النظام المحاسبي المالي، فلا مجال لإعداد حسابات ختامية يقابل فيها جانب الإيرادات والنفقات؛
- ✓ تقوم الوحدة الإدارية بإعداد تقارير دورية على أساس موحد شهري وربع سنوية وختامية عن المركز المالي لها، يتم رفعها إلى الإدارة العامة لحسابات الحكومة بوزارة المالية على فترات منتظمة، مرفقة بها المستندات الخاصة بها لإحكام الرقابة المالية والقانونية على العمليات الجارية واستخدام هذه التقارير في إعداد موازنات السنوات القادمة.

6/ أساسيات تنظيم الإطار التقني لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

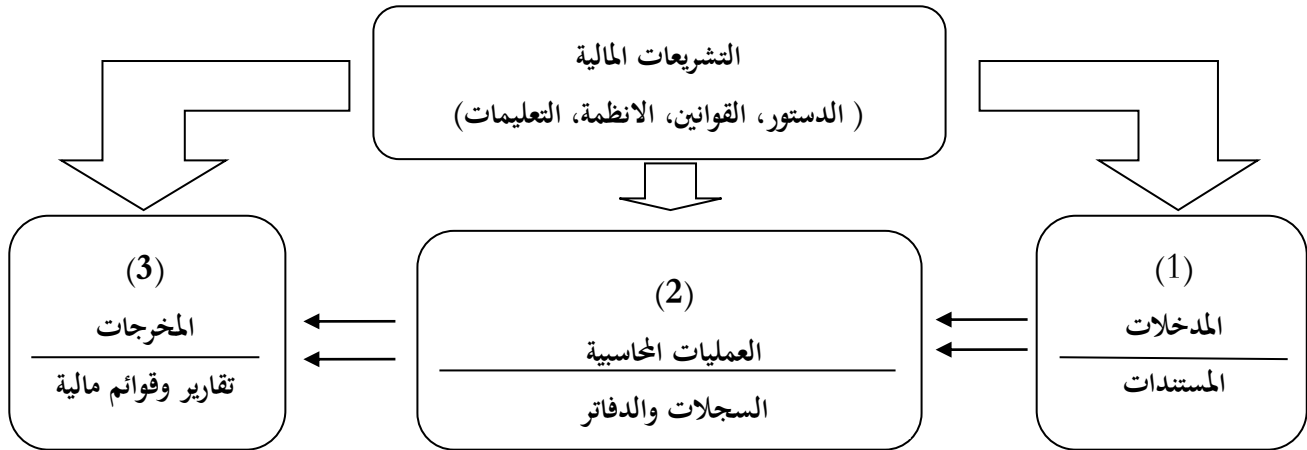
يمكن تعريف نظام المحاسبة الحكومية بأنه عبارة عن :

" مجموعة المستندات والسجلات والآلات الحاسبة وأجهزة المكننة المستخدمة في الوحدات الحكومية، بالإضافة إلى الطرق والإجراءات والتعليمات الخاصة بتنظيم وتسجيل العمليات المالية وإعداد التقارير المالية التي تهدف إلى تقييم الأداء والتخطيط والرقابة على الأموال العامة وتنفيذ السياسات المالية الحكومية ."

الفصل الرابع: المحاسبة العمومية في السياق الدولي (IPSAS)

وعلى هذا الأساس، فإن نظام المحاسبة العمومية يعتبر من أنظمة المحاسبة الخاصة الذي يستعمل مجموعة من الاجراءات والقواعد العملية المقننة والمثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية بهدف حماية المال العام وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس الصورة الحقيقية لنتائج نشاط وحدات القطاع العام. وفي هذا الإطار، تقوم وزارة المالية على رأس الجهاز المركزي المالي للدولة بإصدار التعليمات الضرورية لتشغيل النظام المحاسبي الحكومي وتوحيده على مستوى كافة وحدات القطاع العام، حيث يمكن عرض عناصر النظام المحاسبي وفق الشكل الموالي:

الشكل رقم 05: عناصر النظام المحاسبي



المصدر: مُجَّد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والادارة المالية العامة، بدون دار نشر، عمان، الطبعة السابعة، 2007، ص192.

إن طريقة تنظيم الإطار التقني للمحاسبة العمومية يركز على ضرورة بيان إجراءات مسك الدفاتر والسجلات المحاسبية وخصائص الدورة المحاسبية وفق الآتي:

- الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- تنظيم الدورة المستندية.
- المستندات ذات الطابع الإحصائي.
- خصائص تنظيم الإدارة المالية.

1/6- الدفاتر والسجلات المحاسبية:

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

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

- ✓ تحفظ سجلات المحاسبة ووثائق إثبات النفقات و الإيرادات لمدة عشر سنوات.
- ✓ تكون صفحات سجلات المحاسبة مرقمة بأرقام متسلسلة ومختومة بختم الإدارة المكلفة بتسييرها.

الفصل الرابع: المحاسبة العمومية في السياق الدولي (IPSAS)

✓ تجنب المحو والشطب. وعند التصحيح يجب إثبات العملية بختم وتوقيع الموظف المسئول على مسك هذه السجلات. وتجدر الإشارة، بأن المحاسب العمومي يعتمد على استعمال "بطاقة النفقات" أو "بطاقة الإيرادات" عند إجراء أي قيد محاسبي للعمليات المالية للدولة، وذلك حسب طبيعة العملية التي يقوم بتنفيذها، بالإضافة إلى بطاقة أخرى تسمى "بطاقة التسوية" التي يتم استعمالها من أجل إلغاء القيد المحاسبي وتصحيح الخطأ عن طريق عكس القيود المحاسبية المتعلقة بالقيود المحاسبية الخاطئة، حيث تعتبر هذه البطاقات الأدوات الأساسية لإثبات القيود المحاسبية للحسابات الدائنة أو المدينة.

وفي هذا الإطار، يعتمد نظام المحاسبة العمومية على مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية التالية:

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

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

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

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

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

➤ **حساب التسيير:** تطبيقاً لمبدأ الفصل بين مهام المحاسب العمومي والأمر بالصرف تحتتم الدورة المحاسبية بإيداع حساب التسيير من طرف كل محاسب رئيسي، حيث يتضمن حساب التسيير كل القيود والمستندات المحاسبية التي قام بتنفيذها المحاسب الرئيسي خلال السنة، والتي تكون مرفقة بالوثائق الأصلية لإثبات العمليات المالية المقيدة في السجلات المحاسبية، بما فيها حوالات دفع النفقات وأوامر تحصيل الإيرادات العمومية الأصلية.

وبناء على ما سبق، لا يعتبر حساب التسيير سجل محاسبي أو أداة من القوائم المالية، حيث ينتج هذا الأخير عن تجميع وحفظ كل والوثائق الأصلية والقيود المحاسبية التي قام بتنفيذها المحاسب الرئيسي المعين على رأس هيئة محاسبية، من أجل تحقيق أغراض المساءلة البعدية أمام هيئات الرقابة على تنفيذ المال العام لاسيما مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية.

2/6- المستندات ذات الطابع الإحصائي

يستعين المحاسب العمومي بمستندات ذات طابع إحصائي، لأنها لا تخضع للقواعد والأسس المحاسبية المتعارف عليها بما فيها مبدأ القيد المزدوج، بحيث تستمد هذه المستندات البيانات المالية من السجلات المحاسبية لاسيما ميزان الحسابات الشهري بهدف توظيفها وتقديمها في شكل جداول تكون مفيدة من الجانب الإحصائي للمصالح المركزية لوزارة المالية. بحيث تنقسم المستندات ذات الطابع الإحصائي إلى ما يلي:

- الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة.
 - الحساب الختامي للدولة.
 - الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير.
 - الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز.
- **الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة:** تقوم المديرية العامة للخزينة العمومية بإعداد الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة العمومية والتي تعتبر بمثابة خلاصة شهرية تهدف إلى بيان المركز المالي للخزينة العمومية، وذلك عن طريق عرض أثر تنفيذ الميزانية العمومية على السيولة النقدية المتاحة للخزينة العمومية، حيث " تسمح الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة بمقارنة عمليات تنفيذ الميزانية العمومية مع عمليات الخزينة الضرورية لتغطية رصيد تنفيذ قانون المالية. "
- **الحساب الختامي للدولة:** وهو عبارة عن " كشف بالاستخدامات و الإيرادات الفعلية التي تمت خلال السنة المالية المنتهية في كل وحدة إدارية، وما ترتب على عملياتها المالية من فائض أو عجز نقدي بصورة توضح المركز المالي الفعلي لها، وتساعد على إعداد الحساب الختامي للدولة كوحدة واحدة. وبذلك يعكس كل من الحساب الختامي والموازنة العامة صورة واحدة عن النشاط الحكومي وان كانت الموازنة تمثل الصورة النقدية لهذا النشاط بينما يمثل الحساب الختامي الصورة الفعلية له. "

➤ **الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير:** الهدف من إعداد هذه الوضعية هو إبراز ومتابعة نسبة تقدم استهلاك اعتمادات الدفع السنوية المخصصة لتمويل تنفيذ نفقات التسيير العمومية، حيث يتم تقديمها في شكل جدول يعرض المبالغ المالية التي تم صرفها فعليا وفق تبويب الميزانية العامة للدولة.

➤ **الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز:** هي عبارة عن جدول يعرض نسبة تقدم تنفيذ برامج التجهيز العمومي متعددة السنوات بمختلف أنواعها ومختلف القطاعات الحكومية وفق تبويب الميزانية العمومية، حيث يمكن التمييز بين البرامج الآتية:

✓ برامج التجهيز العمومي المركزية، وهي البرامج ذات الطابع الوطني والتي يكون الوزير هو الأمر بالصرف الرئيسي المكلف بتنفيذها.

الفصل الرابع: المحاسبة العمومية في السياق الدولي (IPSAS)

✓ البرامج الإقليمية للتنمية، وهي برامج التجهيز العمومي على مستوى الولاية والتي يكون الوالي هو الأمر بالصرف الرئيسي والوحيد المكلف بتنفيذها.

✓ برامج البلديات للتنمية، وهي برامج التجهيز العمومي على مستوى البلديات والتي يختص بتنفيذها رئيس المجلس الشعبي البلدي.

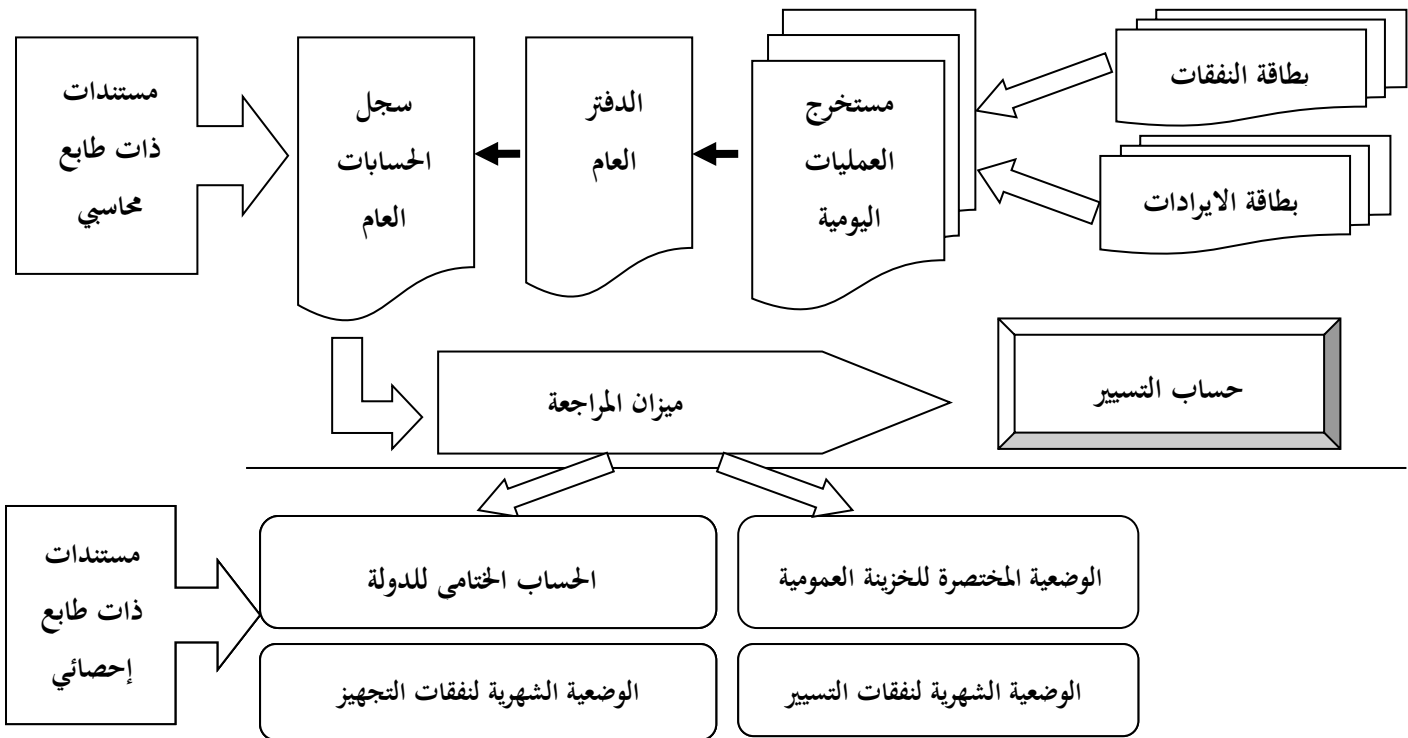
➤ **الوضعية الشهرية للحسابات المالية للخزينة :** تعرض هذه الوضعية في شكل جدول يبرز توزيع حجم السيولة النقدية المتاحة لدى الخزينة العمومية، حيث تعرض رصيد حساب الصندوق لمختلف صناديق المحاسبين العموميين، ورصيد في الحساب الجاري البريدي للخزينة العمومية ورصيد الحساب الجاري للخزينة لدى البنك المركزي.

3/6- تنظيم الدورة المستندية:

يعتمد المحاسب العمومي على مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية من أجل إثبات وتسجيل المعاملات المالية التي يقوم بتنفيذها بصفة دورية، هذه المستندات المحاسبية ترتبط فيما بينها لتشكيل نظاما متكاملًا يسمح بعرض نتائج وحدات القطاع العام وإعداد الحساب الختامي للدولة.

وفي هذا الإطار، يمكن التمييز بين المستندات المحاسبية والمستندات ذات الطابع الإحصائي وإبراز العلاقة بينها في الشكل الموالي:

الشكل رقم 06: الدورة المستندية لنظام المحاسبة العمومية الجزائري



المصدر: شلال زهير ، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، تخصص تسيير المنظمات ، جامعة بومرداس ، 2013/2014 ، ص146.

4/6- خصائص تنظيم الإدارة المالية

الإدارة المالية هي جزء من السلطة التنفيذية والتي توكل لها مهمة الاشراف على تنفيذ ومراقبة العمليات المالية الحكومية، ويعتبر وزير المالية المسؤول المباشر عن تنظيم وتوزيع السلطات والاختصاصات في مجال تداول وصرف المال العام، حيث يظطلع هذا الأخير بصلاحيات إصدار اللوائح والتعليمات الواجب تطبيقها من طرف مختلف أعوان المحاسبة العمومية في مجال صرف وتحصيل المال العام.

ولبيان خصائص تنظيم الإدارة المالية سيتم دراسة النقاط الآتية:

- مفهوم الدمج المركزي في المحاسبة العمومية.

- اجراءات اقفال وايداع الحسابات.

➤ مفهوم الدمج المركزي في المحاسبة العمومية :

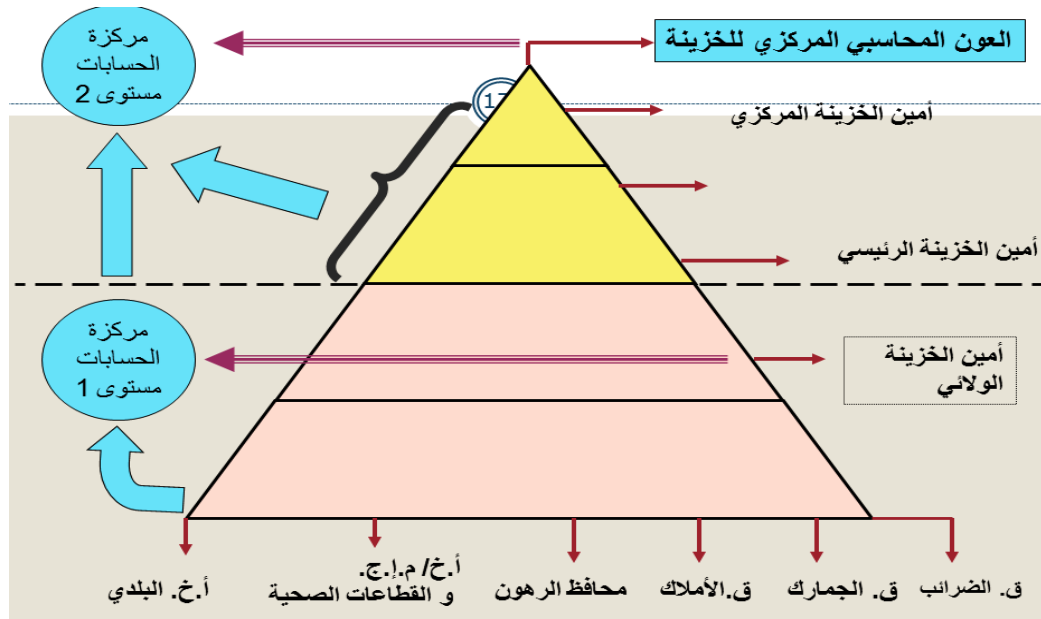
تتحقق " السيطرة المركزية على النشاط المالي عن طريق وزارة المالية باعتبارها جهاز الحكومة المالي، إذ تتولى هذه الوزارة مسؤولية الاشراف على التخطيط وإدارة ورقابة المال العام وتسجيل وتلخيص العمليات المالية ذات العلاقة للإيرادات والنفقات وتقديم التقارير والقوائم المالية الدورية إلى الجهات ذات العلاقة".

يتبنى نظام المحاسبة العمومية النظام المركزي للمحاسبة العمومية، عن طريق تنظيم مصالح الإدارة المالية للدولة بشكل يسمح بدمج وتركيز المحاسبة بصفة تدريجية وفق مرحلتين أساسيتين:

✓ في المرحلة الأولى يقوم المحاسب الثانوي عند نهاية كل شهر بإرسال جداول ميزان الحسابات إلى المحاسب الرئيسي التابع له، وذلك بهدف مراقبة وتدقيق صحة ومشروعية القيود المحاسبية التي قام بتنفيذها مختلف المحاسبين الثانويين ودمجها إلى سجلاته المحاسبية. وعلى هذا الأساس، يقوم أمين الخزينة الولائية بصفته المحاسب الرئيسي المكلف بدمج وتركيز محاسبة المحاسبين الثانويين الخاضعين لسلطته المحاسبية والمتواجدين في إقليم الولاية، حيث يقوم أمين الخزينة الولائية عند نهاية كل شهر باستلام وتدقيق الخلاصة المحاسبية الشهرية لكل من أمين خزينة ما بين البلديات، قابض الضرائب، قابض الجمارك، قابض أملاك الدولة، إضافة لمحاسبة الوكالات المالية أو المحاسبين المعتمدين لفائدة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

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

الشكل رقم 07: الدمج المركزي في المحاسبة العمومية



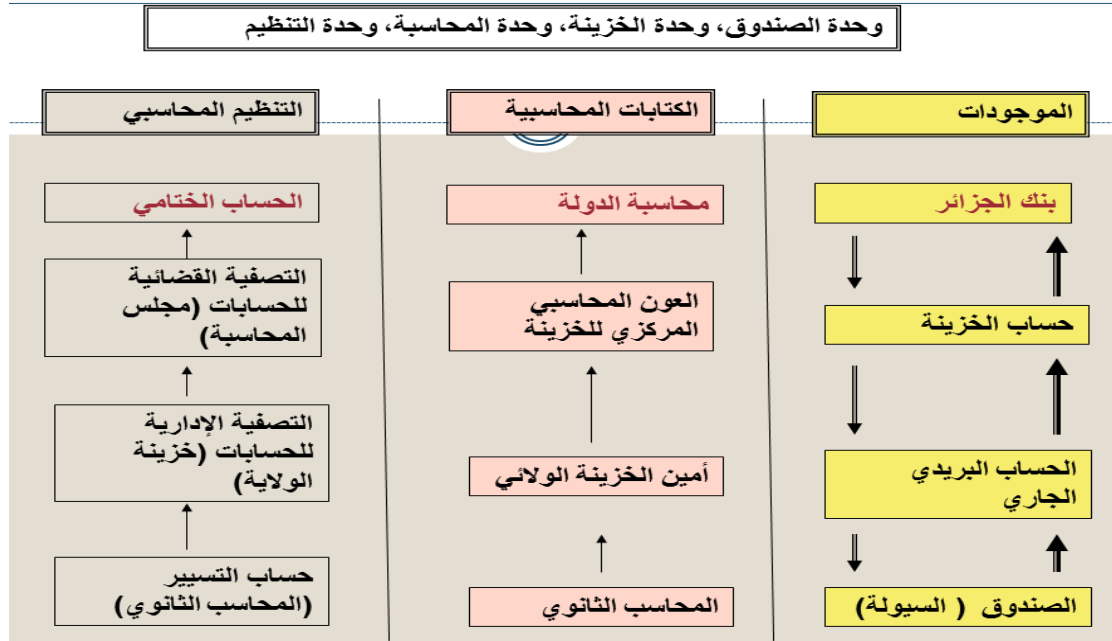
Source : Bissaad (Ali), droit de la comptabilité publique, édition Houma, Algérie, 2004

➤ إجراءات إقفال و ايداع الحسابات:

تمتد السنة المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر من كل سنة، حيث يتم إيقاف تسجيل العمليات المالية للسنة من أجل إعداد حساب التسيير وإيداعه في الآجال المحددة قانونا لدى مجلس المحاسبة، والذي يشتمل على مجموع العمليات التي تم تنفيذها خلال السنة مهما كان تاريخ استحقاقها.

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

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



Source : Bissaad (Ali), droit de la comptabilité publique, édition Houma, Algérie, 2004

7/ مكونات النظام المحاسبي الحكومي الجديد وفقا لقانون 07-23

جاء النظام المحاسبي الحكومي الجديد بمكونات حديثة تواكب المتطلبات المالية المعاصرة، حيث يشمل دليلا محاسبيا موحدا، نظاما للموازنة على أساس الاستحقاق، تقارير مالية شاملة، ونظم رقابة داخلية محكمة، بما يضمن دقة البيانات المالية وشفافيتها.

تتضمن المحاسبة العمومية ثلاث أنواع من المحاسبات:

- ✓ المحاسبة الميزانية.
- ✓ المحاسبة العامة.
- ✓ محاسبة تحليل التكاليف.

وتمسك هذه المحاسبات حسب المادة 81 من القانون 07_23 الخاص بالمحاسبة العمومية بواسطة نظام معلومات مدمج.

1/7: محاسبة ميزانية

1-1/7/التعريف والغرض من محاسبة الميزانية: يتم تعريف محاسبة الميزانية، وفقا للمادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 90_24 المؤرخ 22 فبراير 2024 الذي يحدد محتوى وتنفيذ المحاسبة العامة، على أنها محاسبة "تسجيل خلال السنة المعنية عمليات تنفيذ ميزانية الدولة للإيرادات والنفقات طبقا لمدونة الميزانية".

إنها محاسبة قائمة على مبدأ الصندوق التي تحتم فقط بتسجيل الإيرادات ودفع نفقات الميزانية.

1-2/7/أهداف محاسبة الميزانية: تبين تنفيذ البرامج وتهدف إلى تسجيل خلال السنة المعنية عمليات تنفيذ ميزانية الدولة للإيرادات والنفقات طبقا لمدونة الميزانية وهي:

الفصل الرابع: المحاسبة العمومية في السياق الدولي (IPSAS)

- في مجال الإيرادات: متابعة الاثباتات والتصفيات وإصدار أوامر الإيرادات والتحصيلات وبوافي التحصيل؛
- في مجال النفقات: متابعة الالتزامات والتصفيات والأوامر بالصرف أو حوالات الدفع والمدفوعات وبوافي الدفع؛
- استخراج نتيجة تمثل الفرق بين الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة من ميزانية الأشخاص المعنوية.

1/7-3/ مسك المحاسبة الميزانية

- المرحلة الإدارية (الأمرون بالصرف): تنفيذ الإيرادات والنفقات.
- المرحلة المحاسبية (المحاسبون العموميون): محاسبة الإيرادات والنفقات على أساس مبدأ محاسبة الصندوق حيث تسجل العمليات عند تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.
 - المحاسبة الميزانية المسوكة من طرف الأمرين بالصرف
 - باب الإيرادات: الإثباتات والتصفيات وإصدار الأوامر.
 - باب النفقات: متابعة الالتزامات والتصفيات والأوامر بالصرف أو حوالات الدفع.
 - المحاسبة الميزانية المسوكة من طرف المحاسبين العموميين
 - باب الإيرادات: التكفل بأوامر التحصيل وبوافي التحصيل.
 - باب النفقات: رخص الالتزام، اعتمادات الدفع، الأوامر بالصرف أو الحوالات، الرصيد المتاح.

7-2/ المحاسبة العامة

- 1-2/7/ تعريف المحاسبة العامة والغرض منها: المحاسبة العامة هي نظام لتنظيم وإدخال وتسجيل البيانات المالية للهيئة، من أجل إنتاج معلومات موثوقة وذات جودة تعكس صورتها الحقيقية.
- الغرض منها، كما هو محدد في المادة 34 من المرسوم التنفيذي رقم 24_90 المؤرخ في 22 فبراير 2024 الذي يحدد محتوى وشروط تنفيذ المحاسبة العامة، هو "تسجيل الحركات التي تؤثر على الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة المحققة من الهيئة المعنية". وتستند وفقا للمادة 35 من نفس المرسوم على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة.
- تمسك حصريا من طرف المحاسب العمومي وفق القيد المزدوج وعلى أساس المخطط المحاسبي. وترتكز على تسجيل عمليات الميزانية وعمليات الخزينة وعمليات الممتلكات عند نشأتها وبمجرد امكانية تقييمها بغض النظر عن تاريخ دفعها أو تحصيلها، مما يسمح للمديرين المؤهلين اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة. وهذا ما يجعل المحاسبة العامة أداة للحكومة بامتياز. إذن المحاسبة العامة تبين الوضعية المالية والممتلكات للأشخاص المعنوية، وتهدف إلى تسجيل الحركات التي تؤثر على الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة المحققة من الهيئة المعنية.

7-2/2/ الهدف من المحاسبة العامة: حسب المادة 88 من القانون 07_23 تهدف المحاسبة العامة إلى تسجيل:

- عمليات الميزانية.
- عمليات الخزينة.
- العمليات المنجزة مع الغير والعمليات المؤقتة وعمليات التسوية.

الفصل الرابع: المحاسبة العمومية في السياق الدولي (IPSAS)

- جرد الموجودات والمنقولات والعقارات والمخزونات والقيم غير ثابتة.
 - الإهلاكات والمؤونات والنواتج والأعباء المرتبطة بالسنة المالية.
- حسب المادة 91 من القانون 23_07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي: تسمح المحاسبة العامة بإعداد الميزان العام للحسابات والقوائم المالية كما هي في المخطط المحاسبي.
- حسب المادة 95 من القانون 23_07 ، تتكون القوائم المالية من:
- الحصيلة أو الوضعية المالية.
 - حساب النتائج أو قائمة النجاح المالية.
 - جدول تدفقات الخزينة.
 - جدول تباين الوضعية الصافية المالية.
 - الإيضاحات.

تهدف إلى إظهار المقاربة بين الوسائل الموفرة لإنجاز أنشطة البرامج والنتائج المتحصل عليها.

3/7/ محاسبة تحليل التكاليف

محاسبة تحليل التكاليف هي نظام محاسبي للاستخدام الداخلي للآمر بالصرف. الغرض منه، وفقا للمادة 49 من المرسوم التنفيذي رقم 24_90 المؤرخ في 22 فبراير 2024 المحدد لمحتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية. هو " إظهار عناصر التكلفة للأنشطة الملتزم بها في إطار برامج تنفيذ السياسات العامة".

كما تسمح بتمرير الاعتمادات الضرورية لتسيير الأنشطة وتسليط الضوء على العناصر الأساسية لبلوغ النجاح على مستوى البرامج.

8/ المرجع المحاسبي للدولة

يتضمن المرجع المحاسبي للدولة إطارا مفاهيميا للمحاسبة العامة، ومعايير محاسبية، ومخططا محاسبيا يسمح بإعداد القوائم المالية، وهو مستوحى من المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS والمعايير الوطنية للمحاسبة المالية المتعلقة بالقطاع الاقتصادي SCF.

8-1/ الإطار المحاسبي: مجال التطبيق، المبادئ المحاسبية، الأصول والخصوم والوضعية الصافية والنواتج والأعباء.

فيما يخص المبادئ، هناك 10 مبادئ وهي:

- ✓ مبدأ المصدقية: ويقصد به تطبيق قواعد المحاسبة العامة بطريقة حسنة، من أجل ترجمة وتسجيل المعلومات المسوكة من طرف المسؤول عن عمليات تدفقات المالية.
- ✓ مبدأ الانتظام: ويعني أن حسابات المنشأة يتم إعدادها وفقا للقواعد والاجراءات المحاسبية المحددة صراحة في النصوص التنظيمية.

الفصل الرابع: المحاسبة العمومية في السياق الدولي (IPSAS)

- ✓ مبدأ الصورة الصادقة: هذا هدف أكبر من كونه هدف، وهذا يعني أن حسابات المنشأة يجب أن تقدم الصورة الأقرب والأكثر دقة لوضعها المالي، وذلك لتمكين متخذي القرار من اتخاذ القرارات الإدارية الأنسب.
 - ✓ مبدأ الحذر: هو النظر في درجة معقولة من الحذر، بحيث لا يتم المبالغة في تقدير الأصول أو المنتج، وعدم التقليل من قيمة الخصوم أو النفقات.
 - ✓ مبدأ الشمولية: ويقصد به الالتزام بتسجيل جميع الأصول والخصوم وكذلك أي معلومات قد يتم تمثيلها في البيانات المالية.
 - ✓ مبدأ القابلية للمقارنة: يعني أن البيانات المالية المنتجة يجب أن تجعل من الممكن إجراء مقارنة على الأقل سنتين (02) ماليتين.
 - ✓ مبدأ استقلالية السنوات: وهذا يعني أن كل معاملة من المصروفات أو الإيرادات يجب أن تكون مرتبطة بالسنة المالية التي تتعلق بها.
 - ✓ مبدأ عدم المقاصة: وهذا يعني أنه يجب تسجيل المعاملات بشكل منفصل، لذلك لا يمكن إجراء مقاصة بين الأصول والخصوم.
 - ✓ مبدأ استمرارية الاستغلال: وهذا يعني أن حسابات المنشأة يجب أن توضع على أساس أنها ستواصل نشاطها بغض النظر عن نتائجها.
 - ✓ مبدأ ديمومة الطرق: وهذا يعني أن الهيئة يجب أن تمثل لنفس المبادئ والقواعد المحاسبية طوال نشاطه.
- 8-2/ المعايير المحاسبية للدولة: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، محتوى ونمط عرض القوائم المالية.
- 8/2-1/ الخصائص النوعية للمعلومة المالية:
- المرسوم التنفيذي رقم 24_90 المؤرخ في 22 فبراير 2024 الذي يحدد محتوى وطرائق تنفيذ المحاسبة العامة المحددة، في مادته 42، خمس (5) خصائص نوعية وهي:
- أ_ الحيادية: وهذا يعني أن المعلومات المقدمة في البيانات المالية يجب أن تكون محايدة، وبالتالي دون تحيز.
 - ب_ الوجاهة: تشير إلى الأهمية المعلوماتية للبيانات المحاسبية، وتعني قدرة المعلومات المحاسبية على التأثير على قرارات صناع القرار.
 - ت_ الموثوقية: وهذا يعني أن المعلومات المحاسبية التي ينتجها المحاسب يجب أن تكون خالية من الأخطاء وأن المستخدم يمكن أن يثق بها.
 - ث_ الوضوح: وهذا يعني أن المعلومات المحاسبية المنتجة يجب أن تكون مفهومة من قبل المستخدمين.

الفصل الرابع: المحاسبة العمومية في السياق الدولي (IPSAS)

2-2/8 / محتوى المعايير المحاسبية الدولية التي تبنتها الجزائر

اعتمدت الجزائر 17 معيار حيث 15 منهم معيار دولي محاسبي على أساس الاستحقاق والباقي معايير فرنسية، حيث تبنت ما يتطابق مع خصوصية البيئة المحاسبية الحكومية الجزائرية، وهي على النحو التالي:

الجدول رقم 2: عرض معايير المحاسبة الحكومية التي تبنتها الجزائر

رقم المعيار	اسم المعيار	المعيار المكافئ له من معايير IPSAS
NCE01	عرض البيانات المالية	IPSAS01
NCE02	بيان التدفق النقدي	IPSAS02
NCE03	الإيراد من العمليات غير التبادلية	IPSAS23
NCE04	التكاليف (النفقات)	/
NCE05	مكونات الخزينة	/
NCE06	الأدوات المالية والديون المالية	IPSAS28/29/30
NCE07	الاستثمارات في المنشآت الزميلة	IPSAS36
NCE08	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	IPSAS24
NCE09	الأصول الملموسة	IPSAS17
NCE10	الأصول غير الملموسة	IPSAS31
NCE11	المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة	IPSAS19
NCE12	الإيراد من المعاملات التبادلية	IPSAS09
NCE13	المخزون	IPSAS12
NCE14	عقود الإيجار	IPSAS13
NCE15	انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد	IPSAS21
NCE16	الرصيد الصافي، الأخطاء الأساسية والتغيير في السياسات المحاسبية	IPSAS03
NCE17	الحقوق على الأصول المتداولة	/

المصدر: وثائق مقدمة من وزارة المالية، من مصلحة المديرية العامة للمحاسبة.

الفصل الرابع: المحاسبة العمومية في السياق الدولي (IPSAS)

8-3/ المخطط المحاسبي: وثيقة تحدد قواعد ومبادئ التقييم والتسجيل المحاسبي.

❖ عرض أصناف حسابات المخطط المحاسبي للدولة: تعتمد مجموعة حسابات المخطط المحاسبي للدولة على معايير لمحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال إعداد دليل يسمى دليل المخطط المحاسبي للدولة والذي يعالج هذا الدليل، المحاور الرئيسية التي تبنى عليها هذه الحسابات وكيفية المعالجة والتسجيل المحاسبي لكل العمليات التي تقوم بها الدولة خلال السنة.

8/3-1/ حسابات مرتبطة بتقييم الوضعية المالية للدولة: يعتمد تصنيف الحسابات الخاصة بتقييم الوضعية المالية للأنشطة الحكومية على مجموعة من الحسابات يمكن توضيحها كما يلي:

الجدول رقم 3: عرض حسابات الوضعية المالية

حسابات أصناف المحاسبة			
	حساب النتيجة، المؤونات على القروض والديون	37	التحويلات
10	حسابات دمج فروقات التقييم وإعادة التقييم	38	مخزون المشتريات
11	حسابات تحويل صافي النتيجة	39	النقص في مخزون المشتريات
12	حساب رصيد الدورة		حسابات الغير
15	حساب المؤونات	40	الموردون والحسابات المرتبطة بها
16	حساب القروض والديون المرتبطة بها	41	العملاء ومقدمي الخدمات للدولة
18	حسابات المرتبطة بوضعية الخزينة	42	الموظفين والمتقاعدين والحسابات المرتبطة بها
	حسابات التثبيتات	43	الضمان الاجتماعي والحسابات المرتبطة
20	التثبيتات الغير مادية	44	مراسلون الخزينة والحسابات المرتبطة بها
21	التثبيتات المادية	45	مستخدمي الدولة والدائنين الآخرين
22	التثبيتات المادية المؤجرة للخدمات العامة	46	المدينين والدائنين المختلفون
23	التثبيتات الجاري إنجازها	47	الحسابات الانتقالية والإنتظارية
26	مساهمات الدولة للكيانات الأخرى	48	حسابات التسوية
27	ضمانات الأصول المالية الأخرى	49	النقص في قيمة حسابات الغير

الفصل الرابع: المحاسبة العمومية في السياق الدولي (IPSAS)

28	إهلاك الأصول الثابتة	الحسابات المالية	
29	النقص في قيمة التثبيتات	50	تساوي الخزينة
حسابات المخزونات		51	البنوك والمؤسسات المالية
31	مخزونات الموارد والولائم الأولية	53	الصندوق
32	مخزونات التموينات الأخرى	54	حساب الشبه الجبائي
33	التثبيتات الجاري إنجازها	56	الحساب البنكي للخزينة
34	الخدمات الجاري إنجازها	57	الحساب الجاري بين المحاسبين
35	مخزون المنتجات	58	التحويلات الداخلية
36	مخزون التثبيتات خارج التخزين	59	نقص قيمة الحسابات المالية

المصدر: معلومات مقدمة من وزارة المالية.

نستنتج من خلال هذا الجدول أن الأصناف المحاسبية التي تقيم الوضعية المالية لحسابات الدولة تتشكل من عناصر الأصول وتشمل كل حسابات التثبيتات والحسابات المرتبطة بالمخزونات، كما يتم وضع فيها كل حقوق الدولة والمرتبطة بحسابات الغير، وكل حقوق الدولة من أموال ضمن الحسابات المالية، أما الأصناف المحاسبية المرتبطة بالخصوم فتشمل الحسابات المرتبطة بالنتيجة والمؤونات والقروض والحسابات الأخرى.

2-3/8 حسابات مرتبطة بالتسيير: يعتمد تصنيف الحسابات الخاصة بالحسابات المرتبطة بالتسيير التي تحدد نتيجة النشاطات التي تقوم بها الدولة على مجموعة من الحسابات يمكن توضيحها فيما يلي:

الجدول رقم 4: عرض حسابات مرتبطة بالتسيير

حسابات النفقات		حسابات الإيرادات	
60	حساب المشتريات	70	الإيرادات الجبائية
61	حساب الخدمات الخارجية	71	إيرادات الغرامات والعقوبات المالية
62	حساب الخدمات الخارجية الأخرى	72	إيرادات أملاك الدولة
63	تكاليف المستخدمين	73	الإيرادات المقدمة سلفاً
64	تكاليف التسيير الجارية الأخرى	74	خدمات مؤداة للمصالح والبضائع

الفصل الرابع: المحاسبة العمومية في السياق الدولي (IPSAS)

65	الإعانات وتكاليف التدخل	75	تغيرات مخزون المنتجات
66	تكاليف مالية	76	إيرادات التدخل
67	تكاليف الدورات السابقة	77	إيرادات مالية
68	الإهلاكات والمؤونات	78	استرجاع خسائر القيمة لمخصصات الإهلاكات والمؤونات
		79	إيرادات خارج الدورة

المصدر: معلومات مقدمة من وزارة المالية.

من خلال هذا الجدول نستنتج أن هذه الحسابات تشمل على الإيرادات والنفقات الخاصة بالعمليات المالية التي تتم على مستوى خزينة الدولة، حيث يمثل صنف النفقات كل الأعباء حسب طبيعتها المتمثلة في المشتريات المستهلكة، والخدمات الخارجية، أعباء الموظفين، أعباء التسيير الأخرى، والمنح ونفقات التدخل، أعباء المالية، مخصصات الإهلاك والمؤونات، وأعباء السنوات السابقة. أما الإيرادات فتشمل الإيرادات المحصلة بمختلف أنواعها من خلال الإيرادات الجبائية والإيرادات الناتجة من مصادر مختلفة نتيجة استغلال ممتلكات الدولة، بالإضافة للإيرادات الأخرى المحصلة.

الفصل الخامس: نظام الموازنة العامة للدولة وعصرنته.

الأهداف التعليمية للفصل الخامس:

- ✓ فهم المبادئ الأساسية للموازنة وأنواعها، ومكوناتها.
- ✓ تتبع خطوات الموازنة أثناء فترة الإعداد، والاحاطة بالتعليمات المالية الخاصة بذلك.
- ✓ التعرف على الدورة الجديدة للموازنة العامة.
- ✓ معرفة مفاهيم موازنة البرامج والاداء.
- ✓ التعرف على قانون المالية وانواعه.

تمهيد:

تشكل الموازنة العامة بإيراداتها ونفقاتها المادة الأولية للمحاسبة العمومية، كما تعتبر نتائج المحاسبة العمومية مادة أساسية وضرورية لإعداد تقديرات النفقات والإيرادات العامة ولعمليات التخطيط المالي. هكذا يتضح تأثر المحاسبة العمومية بالتشريعات المالية من جهة، وقوانين الموازنة السنوية من جهة أخرى. من هنا تتبين لنا العلاقة الوثيقة بين كل من المحاسبة العمومية والموازنة العامة والتشريعات المالية.

إن أي تغيير في التشريعات المالية أو في القرارات التنفيذية لهذه التشريعات يؤثر بشكل مباشر على الموازنة العامة من حيث الإعداد أو التنفيذ وينعكس هذا مباشرة على المحاسبة العمومية من حيث إثبات عمليات تنفيذ الموازنة أو إعداد البيانات اللازمة في نهاية العام.

حيث اتجهت وزارة المالية نحو تحديث نظام تسيير النفقة العمومية من خلال اصلاح منظومة الميزانية في اطار ما يعرف بالإصلاح المالي في جانبه الموازاني. ويتشكل هذا الإصلاح من شقين أساسيين: اعداد الميزانية و تنفيذ الميزانية. إن مرحلة تنفيذ الميزانية لا تقل أهمية عن مرحلة الإعداد. ذلك لأن إعادة هيكلة دورة تنفيذ النفقة العمومية تعتبر من بين المكونات الأساسية لعملية تحديث نظام الميزانية. وقد خصصت الدولة لهذا الإصلاح ميزانية قدرت ب 30 مليون أورو، منها 18 مليون أورو جسدت فعلا و الباقي يخصص تدريجيا مع تقدم الإصلاح. و يهدف المشروع إلى تبسيط دورة انجاز النفقة العمومية، تحسين نوعية الرقابة و السماح بتجميع و مركزة سريعين للمعطيات المالية. وتمثلت محاوره الأساسية في الآتي:

✓ تفعيل ادارة قائمة على النتائج بدلا من ادارة وسائل.

✓ نظرة متعددة السنوات لتسيير النفقات العمومية و المستندة على ميزانية حسب البرامج لا حسب

التنظيم الهيكلي كما هو الشأن في المنظومة الحالية.

✓ اعتماد اصلاح قائم على مساءلة - مسؤولية - المسيرين و مراقبة الأداء - تقييم الأداء -

✓ حرية أكبر للمسيرين مع الزامية تقديم حصيلة و نتائج تسييرهم و مستوى الفعالية المتوصل إليه.

✓ مراجعة مدونة الميزانية لتستجيب للأهداف المرسومة.

تحسين مضمون ميزانية الدولة و تطوير طرق تقديمها من أجل شفافية أحسن للتسيير الموازاني و لمضمون الرخصة البرلمانية.

1/تعريف الموازنة العامة:

تعرف "الموازنة العامة للدولة": على أنها بيان تقديري تفصيلي معتمد يحتوي على الإيرادات العامة التي يتوقع أن تحصلها الدولة، والنفقات العامة التي يلزم إنفاقها خلال سنة مالية قادمة؛ فالموازنة تعتبر بمثابة البرنامج المالي للخطة عن

الفصل الخامس : نظام الموازنة العامة للدولة وعصرته

سنة مالية مقبلة من أجل تحقيق أهداف محددة في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية للدول. كما تعرف الموازنة بأنها: " مجموعة من الحسابات التي ترسم لسنة ميلادية واحدة جميع الإيرادات والنفقات الدائمة للدولة، وتعرف كذلك بأنها تقدير وترخيص بشكل تشريعي اعباء وموارد الدولة، وهي تقرر من قبل السلطة التشريعية بقانون المالية الذي يترجم الاهداف الاقتصادية والمالية للحكومة." ويعرفها المشرع الجزائري في ضوء **قانون 07-23** المتعلق بالحاسبة العمومية والتسيير المالي، تُعدّ الموازنة العامة وثيقة قانونية مالية سنوية تُعتمد من السلطة التشريعية، تُعبّر عن تقديرات الدولة للإيرادات والنفقات، وتُنقذ وتُراقب وفق القواعد التي يحددها هذا القانون، بما في ذلك التزامات الأعوان وتنظيم عمليات الإيراد والنفقات والخزينة والحاسبة والرقابة.

إلا أن هذا القانون لم يقدّم «تعريف قانوني صريح» للموازنة بحد ذاتها، لكنه ضمن صميم الأحكام التي تضبط عمل الميزانية ضمن المنظومة المحاسبية والتسييرية الجديدة. اما تعريف الموازنة العامة للدولة وفق القانون العضوي رقم 15-18 المتعلق بقوانين المالية، هي **وثيقة قانونية ومالية سنوية** تصدرها السلطة التشريعية تعكس **تقديرات الدولة للإيرادات والنفقات** للسنة المالية المقبلة، كما تُعتبر أداة **برمجية متعددة السنوات** تدرج في إطار التسيير المالي الحديث، حيث تُبنى على أهداف وأداء وتتضمن خطوطاً للتخطيط المتوسط المدى.

هذه الموازنة لا تُعدّ مجرد تجميع لبنود مالية، بل هي:

- ✓ آلية الترجمة العملية لبرنامج الحكومة في شكل موارد يتم تحصيلها ونفقات يُراد تنفيذها .
- ✓ وسيلة قانونية للإلزام المالي، بمعنى أن نفقات الدولة لا يجوز تنفيذها إلا بموجب ما ورد في قانون الموازنة، مع مراعاة المبادئ التي أرساها القانون العضوي (الشفافية، الصدق، التقدير).
- ✓ إطار برمجي متعدد السنوات: يمنح الموازنة أفقاً تمتد إلى ما بعد السنة المالية الواحدة، بحيث تُضمّن الاتجاهات الأساسية للتدفقات المالية والنفقات في الأمد المتوسط .
- ✓ أداة لمراقبة الأداء: بموجب 15-18، يتم ربط الموازنة بمؤشرات أداء لقياس مدى تحقيق الأهداف المقررة، وليس فقط تحكّم في الوسائل المتاحة.

2/ خصائص الموازنة العمومية:

➤ **الصفة التقديرية للموازنة (عنصر التنبؤ والتقدير):** الموازنة هي صك تقدر فيه إيرادات الدولة ونفقاتها لسنة واحدة، و معناه أن الإيرادات التي أعدت بناء عليها الميزانية لغرض تغطية نفقات محددة هي في الأساس تقديرية ، مبنية على تحصيلات تمت في السنة المنصرمة و على هذا الأساس فإن السلطة العمومية من الممكن أن تلجأ إلى ميزانية إضافية نتيجة ما يمكن أن ينجر عن تقديرات الميزانية الاولى.

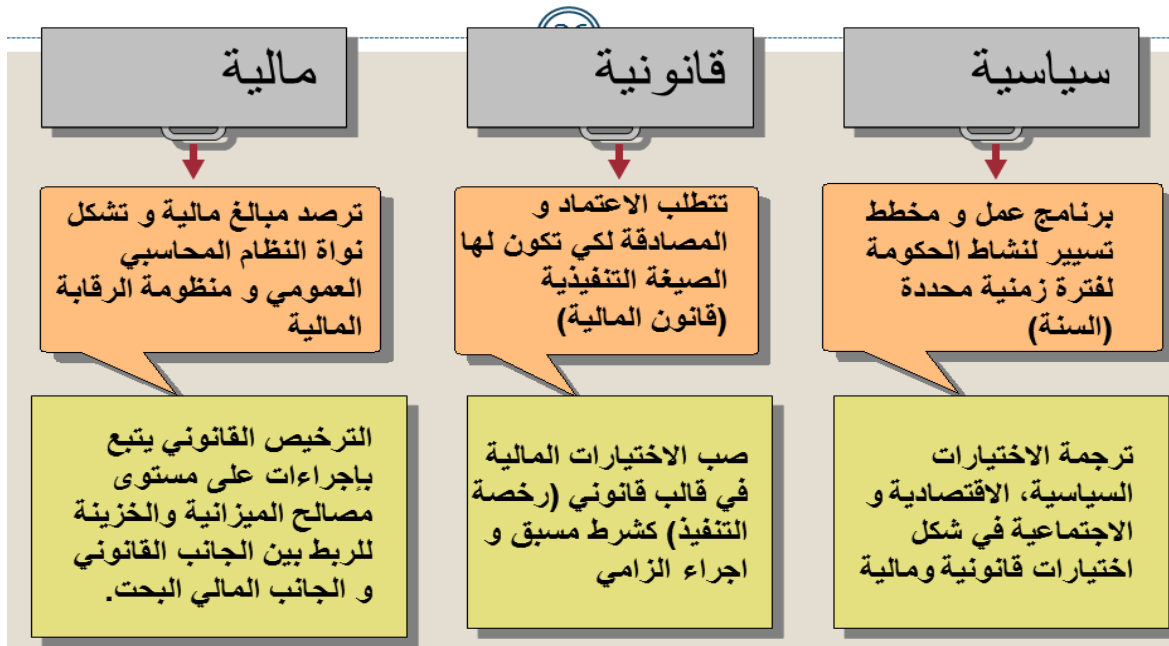
الفصل الخامس : نظام الموازنة العامة للدولة وعصرنته

➤ اجازة الجباية والإنفاق (عنصر الترخيص والاعتماد): تقوم الحكومة بتحضير الميزانية وتنفيذها، ولكن البرلمان هو الذي يصوت عليها اي يعطي للحكومة الاذن بصرف النفقات ومعناه أن الميزانية لا تصبح قابلة للتنفيذ إلا بعد المصادقة عليها و بالتالي الترخيص بتنفيذها، و على هذا الأساس فإن الأمر بالصرف عند انقضاء السنة المالية و لم تصرف فيها الاعتمادات المرخصة و المخصصة له فإنه يحتاج إلى ترخيص من الجهة الوصية لاستعمال الرصيد المتبقي. هذا ما يخص نفقات التسيير، أما نفقات الاستثمار فإن كانت هناك رخص برامج فإنها تبقى سارية المفعول دون تحديد المدة و بالتالي حتى يتم إلغائها.

➤ الصفة التشريعية للموازنة: تصدر الموازنة ضمن قانون المالية الذي يتضمن تقدير لمجموع النفقات والإيرادات السنوية وترخيص من السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية بالإنفاق والجباية وفقاً للقوانين، وينتهي هذا الاذن بانتهاء السنة المالية. والى جانب ذلك هناك احكام خاصة تتعلق مباشرة بتنفيذ الموازنة.

الشكل رقم 09 :

الميزانية وثيقة سياسية، قانونية و مالية



Source : Bissaad (Ali), droit de la comptabilité publique, édition Houma, Algérie, 2004

3/ المبادئ التي تقوم عليها الموازنة العمومية:

المبادئ تمثل الركائز الأساسية لإصلاح المالية العمومية في الجزائر. و يجمع قانون 18-15 بين المبادئ الكلاسيكية (السنوية، الوحدة، الشمولية، التوازن) و المبادئ الحديثة (الشفافية، البرمجة، الأداء، الفعالية). والغاية منها تحقيق حوكمة مالية رشيدة و تعزيز الثقة في إدارة المال العام.

➤ مبدأ شمول الموازنة (مبدأ العمومية):

يراد بهذا المبدأ ان تكون موازنة الدولة شاملة لجميع نفقاتها وجميع إيراداتها المتعلقة بالدولة بدون اي ضغط او تقصير.

الفصل الخامس : نظام الموازنة العامة للدولة وعصرته

مثال: اذا كانت رسوم السيارات تدر على خزينة الدولة مليار دينار في السنة، وكانت تحصيلها تكلف بين موظفين ولوازم ونفقات عامة مليون دينار فيجب ان تقيد هذه الرسوم في جانب الإيرادات بمبلغ مليار دينار وان يخصص لمصلحة الضرائب في جانب النفقات اعتماد يقدر بمليون دينار.

ونستنتج من هذا المثال ان مبدأ الشمول يوجب:

- ان تقيد في الموازنة العامة جميع النفقات وجميع الإيرادات على اختلاف انواعها ومصادرها.
- ان لا تجرى أية مقاصة بين الإيرادات والنفقات.

➤ مبدأ السنوية:

يستند هذا المبدأ الى اعتبارات مالية عديدة: منها ان النطاق السنوي يتوافق مع النظام الذي يسير عليه الافراد والمؤسسات في اجراء حساباتهم، اما النتائج التي تترتب على مبدأ السنوية فهي:

- تقدير النفقات والإيرادات يجب ان يكون لسنة واحدة.
- الاذن بالجباية والإنفاق يجب ان يتجدد كل سنة.
- جميع ما جاء في الموازنة يجب ان ينفذ خلال سنة مالية واحدة وفي نهاية كل سنة تقفل الحسابات وتفتح موازنة جديدة مدتها عام وهكذا....

✓ **اسلوب التسيير (le système de gestion):** ويتمثل هذا الاسلوب في ان عمليات التحصيل تتوقف في نهاية السنة المدنية ولو كانت الاعتمادات المفتوحة في الموازنة لم تستهلك. وتعبير اخر تلغى كل الاعتمادات التي لم تنفذ خلال السنة المالية او تفتح مرة ثانية في الموازنة من جهة ومن جهة اخرى يسمح بتقديم الحساب الاداري (البيان الختامي) في اوانه.

يؤخذ على هذا الأسلوب أنه يؤدي ببعض المصالح إلى الإسراف في الإنفاق عندما تقترب نهاية السنة المدنية حتى تستفيد من الاعتمادات المفتوحة. و تحاول الدول التخلص من هذا العبء بوسائل قانونية شتى منها - توقيف الالتزام بالنفقات ابتداء من 20 من نوفمبر من سنة الموازنة و ليس في 31 ديسمبر، و في الجزائر نجد أن المشرع تبنى طريقة لمحاربة التبذير في أواخر السنوات المالية و ذلك عن طريق السماح للمصالح بالاحتفاظ بما تبقى من اعتمادات الموازنة المنتهية لصالح الميزانية أو الميزانيات المقبلة.

✓ **أسلوب الممارسة المالية: le système d'exercice:** و مفاد هذا الأسلوب هو أن الحكومة لا تعتبر النفقات و الإيرادات التي نفذت فعلا (المنجزة) كما هي الحال بالنسبة لأسلوب التسيير و لكنها تنظر إلى الحقوق المكتسبة للخزانة والديون التي تترتب على ذمتها بصرف النظر عن التاريخ الذي تدفع فيه النفقات او تحصل فيه الإيرادات. ويترتب على هذا الاسلوب ان النفقات التي تم الالتزام بشأنها ولم تصرف لأصحابها خلال السنة المالية المقررة لها، تصرف حتى بعد نهاية السنة المدنية المتعلقة بها. و تسري نفس القاعدة على الإيرادات ، و هذا يؤدي إلى وجوب إضافة فترة تكميلية لتسوية و قفل الحسابات التي بقيت مفتوحة بعد انتهاء السنة المدنية (31 ديسمبر) . و قد تحدد هذه الفترة التكميلية

الفصل الخامس : نظام الموازنة العامة للدولة وعصرته

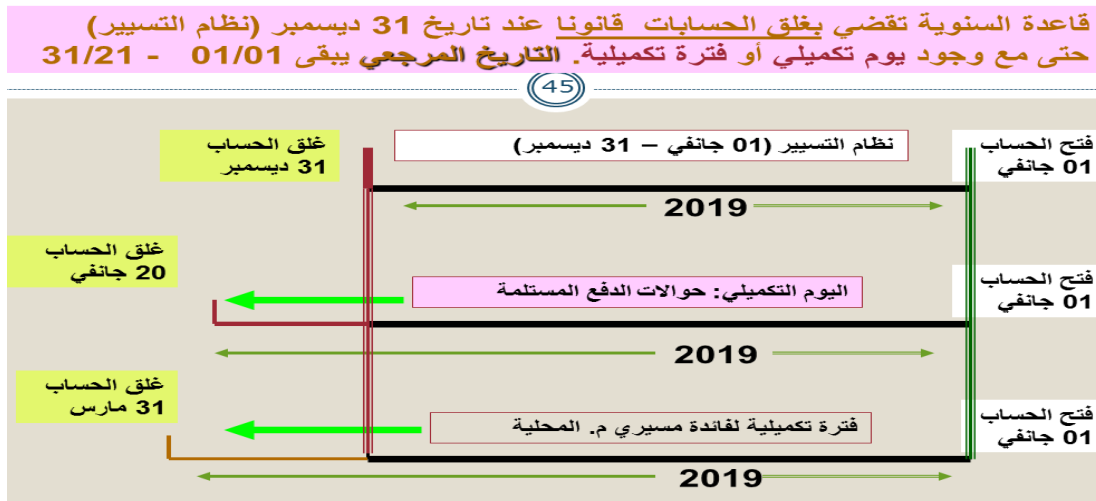
بشهرين أو ثلاثة كما هو الحال بالنسبة لفرنسا و الجزائر. فبالنسبة للجزائر يطبق أسلوب الممارسة المالية بخصوص موازنة الولاية و البلدية دائما، و بخصوص الموازنة العامة أحيانا، مع العلم بأن الفترة التكميلية بالنسبة لتنفيذ ميزانيات الولاية و البلدية هي كما يلي:

- حتى 03-15 من السنة الجديدة بالنسبة لتنفيذ النفقات.

- وحتى 03-31 من السنة الجديدة بالنسبة لتنفيذ الإيرادات.

كما أن مبدأ سنوية الموازنة ليس مطلقا ، حيث ترد عليه بعض الاستثناءات مثل نظام الميزانية الاثني عشر في حالة عدم التمكن من المصادقة على الميزانية قبل بداية السنة المالية، إذ ترخص الإدارة العامة بفتح اعتمادات شهرية مؤقتة على حساب الموازنة المقبلة.

الشكل رقم 10: غلق الحسابات



Source : Bissaad (Ali), droit de la comptabilité publique, édition Houma, Algérie, 2004

➤ مبدأ وحدة الموازنة:

تعني هذه القاعدة ان كل نفقات و إيرادات الدولة يجب أن تدرج في ميزانية واحدة، و هذا لتسهيل مناقشة و مراقبة ومقارنة حسابات الدولة كلها. ذلك انه لو كانت هناك موازنات خاصة بكل مرفق تقدم للبرلمان متفرقة ، لما استطاع هذا الأخير الوقوف على حقيقة المركز المالي للدولة ومراقبة السياسة المالية التي تنوي الحكومة إتباعها.

➤ مبدأ عدم تخصيص الإيرادات:

يراد من هذا المبدأ عدم تخصيص ايراد معين لتغطية نفقة معينة، بل ان مجموع الإيرادات يجب ان تغطي مجموع النفقات على وجه العموم. مثل: لا يجوز ان تخصص الرسوم القضائية لنفقات المحاكم.

➤ مبدأ توازن الموازنة:

تقضي هذه القاعدة أن مجموع الإيرادات يجب أن يكون متساويا لمجموع النفقات في كل موازنة. إلا أن العرف الذي جرى به قانون المالية يعتبرها في حالة توازن حتى لو كانت الإيرادات أكبر من النفقات بقليل، و في حين أنها تعتبر

الفصل الخامس : نظام الموازنة العامة للدولة وعصرته

في حالة عجز إذا كانت النفقات أكبر من الإيرادات. و ذلك لأنه في الحالة الأخيرة ، تضطر الدولة إلى الأخذ من المال الاحتياطي أو الاقتراض لسداد العجز. مع العلم أن هناك عجزا مفروضا نتيجة تصاعد اعباء الدولة وآخر مقصودا يكون خاصة في وقت الازمات.

اضافة الى هذه المبادئ الكلاسيكية يتضمن هذا الجدول أهم المبادئ التي تحكم الموازنة العامة للدولة في ظل القانون العضوي رقم 15-18 المتعلق بقوانين المالية، مع توضيح الأساس القانوني والتطبيق العملي في السياق الجزائري.

الجدول رقم 5: مبادئ الموازنة العامة للدولة وفق القانون 15-18

المبدأ	التعريف والمضمون	الأساس القانوني: قانون 15-18	التطبيق في السياق الجزائري
مبدأ السنوية	يعني أن الموازنة تعد وتنفذ وتراقب خلال سنة مالية واحدة (من 1 جانفي إلى 31 ديسمبر).	المادة 6	الموازنة العامة تُعرض سنوياً ضمن قانون المالية للسنة، ولا يمكن تجاوزها إلا عبر قانون مالية تكميلية أو تسوية.
مبدأ الوحدة	يجب أن تشمل الموازنة كل الإيرادات والنفقات العمومية في وثيقة واحدة حتى يسهل الرقابة والتقييم.	المادة 3	يتم إعداد قانون مالية موحد يضم ميزانية التسيير وميزانية التجهيز ضمن وثيقة واحدة.
مبدأ الشمولية (عدم التخصيص)	يمنع تخصيص إيراد معين لتغطية نفقة محددة، بل تُجمع الإيرادات في صندوق واحد لتغطية كل النفقات.	المادة 9	تطبق القاعدة في الخزينة العمومية بحيث تدمج جميع الموارد في الحساب العام للدولة.
مبدأ التقدير الصادق والشفافية	يجب أن تكون تقديرات الإيرادات والنفقات واقعية وتعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي.	المادة 2 و6	تعتمد وزارة المالية على توقعات اقتصادية حقيقية، وتقارير دقيقة لضمان مصداقية التقديرات المالية.
مبدأ البرمجة متوسطة المدى	يفرض إعداد إطار برمجي يغطي السنة المقبلة وستين لاحقتين لتقدير الموارد والنفقات.	المادة 5	اعتماد وثيقة "الإطار الميزانياتي متوسط المدى (CBMT) " كمرجع لإعداد مشروع قانون المالية.
مبدأ التسيير بالأهداف والنتائج الأداء.	الانتقال من موازنة الوسائل إلى موازنة البرامج والأداء، مع مؤشرات لقياس النتائج.	المادة 2 و6	اعتماد برامج ميزانية لكل قطاع (صحة، تعليم، بني تحتية...) وتقييمها حسب الأهداف المنجزة.
مبدأ المسؤولية والمحاسبة	تحديد من هو المسؤول عن كل برنامج أو اعتماد مالي، وإخضاعه للمساءلة.	المواد 2 و8	كل مديرية أو مصلحة عمومية مسؤولة عن نتائج تنفيذ برنامجها ضمن قانون

الفصل الخامس : نظام الموازنة العامة للدولة وعصرنته

المالية.			
إدراج آليات تمويل العجز (القروض، الاحتياطات، الصناديق الخاصة) في وثيقة الميزانية.	المادة 3	يجب أن تسعى الموازنة لتحقيق توازن بين الموارد والنفقات أو توضيح كيفية تمويل العجز.	مبدأ التوازن المالي
إصلاح النفقات العمومية واعتماد نظم رقابة داخلية ومؤشرات قياس الأداء.	المادة 2	يقتضي استخدام الموارد بأفضل طريقة ممكنة لتحقيق أكبر ناتج ممكن بأقل تكلفة.	مبدأ الفعالية والكفاءة الاقتصادية

المصدر: من اعداد الاستاذة.

4/ انواع الموازنات:

في القطاع العمومي الخاضع لقانون المحاسبة العمومية يمكن التمييز بين الأنواع الآتية من الموازنات العمومية: الموازنة العامة أو موازنة الدولة، الميزانيات الملحقة، الميزانيات المستقلة، الميزانيات غير العادية، الميزانية الأولية و الميزانية الإضافية.

1/4- الموازنة العامة أو موازنة الدولة:

ميزانية الدولة هي عبارة عن وثيقة أو مجموعة من الوثائق التي تبين ما ينتظر أن بتسيير المصالح العمومية التي يشرفون عليها. تحصله الدولة من أموال، و ما يجوز أن تنفقه من نفقات لإشباع الحاجات العامة خلال السنة المالية المقبلة. كما تعتبر وثيقة إجازة تسمح للأمين بالصرف و المحاسبين العموميين.

2/4- الموازنة الملحقة:

الموازنة الملحقة كما يدل عليها اسمها، هي ميزانية منفصلة عن ميزانية الدولة و لكن غير مستقلة عنها، بمعنى أنها ترفق بها و تخضع لنفس الإجراءات التي تخضع لها الأولى .

إن الموازنات الملحقة هي موازنات تستدعي حسن سير بعض المرافق العامة القائمة بنشاط صناعي أو تجاري ، حيث يوضع لهذه المرافق ميزانيات مستقلة تشتمل على إيراداتها و تلحق بموازنة الدولة، و في هذه الحالة لا يعدو الأمر إلا أن يكون سوى إعطاء الشخصية المالية المستقلة للمرفق العام، و ليس الشخصية الاعتبارية المستقلة عن شخصية الدولة. و بعد الغاء الميزانية الملحقة للبريد و المواصلات بموجب قانون المالية لسنة 2004. لا يوجد حاليًا أية ميزانية ملحقة. غير أن قانون المالية يمكن أن يحدث ميزانية ملحقة ما دام القانون الاطار المتعلق بقوانين المالية يتضمن هذه الامكانية. من هنا فإن دراسة الميزانيات الملحقة ليست لها فائدة عملية و تبقى محتفظة كليًا بجداولها النظرية.

3/4- الموازنات المستقلة:

لقد ارتبط وجود الموازنات المستقلة بتطور مهام الدولة الحديثة ، بعد أن أصبحت دولة تدخلية تمارس أنشطة صناعية و/أو تجارية ، و لذلك فقد دعت الضرورة إلى عدم تطبيق الأصول المالية العادية على المؤسسات العامة الصناعية

الفصل الخامس : نظام الموازنة العامة للدولة وعصرنته

و/ أو التجارية التي تنشئها الدولة لهذه الغاية، إذا أرادت أن تمارس نشاطها الاستثماري التجاري أو الصناعي على الوجه الأكمل، و من هنا ظهرت فكرة الميزانيات المستقلة بهذه المؤسسات.

فالمقصود بالميزانيات المستقلة هو كل ميزانيات المصالح العمومية و الهيئات المحلية و المؤسسات العمومية التي تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الدولة. و تسري على هذه الهيئات و الجماعات و المصالح و المؤسسات كل الآثار القانونية المترتبة على اكتساب الشخصية القانونية، بمعنى أنها تتمتع بذمة مالية متميزة عن ذمة الدولة فتستقل بإيراداتها و نفقاتها، و هكذا تستقل بإيراداتها و نفقاتها و تتحمل أي عجز يصيبها و تحتفظ بالفائض أن تحقق إلا إذا نص على خلاف ذلك صراحة في قوانينها الأساسية.

و تتميز الموازانات المستقلة عن الموازنة العامة بالخصائص التالية:

✓ القاعدة العامة هي أن المؤسسات و الهيئات العمومية التي تتمتع بالشخصية المعنوية تتحمل العجز لوحدها، و تستأثر بالفائض و لكن الدولة قد تساعد بإعانات. و في هذه الحالة يتعين علينا أن ننبه بأن هذا الإجراء لا يمكن أن يتم بناء على نص صريح.

✓ للموازانات المستقلة قواعد و أحكام تخالف البعض منها تلك التي تحكم ميزانية الدولة.

4/4- الموازانات غير العادية:

يقصد بالموازانات غير العادية تلك الميزانيات التي توضع بصفة مؤقتة أو استثنائية أو في ظروف غير عادية و تمول بموارد غير عادية ، بحيث لو أدرجت النفقات و الإيرادات المذكورة فيها ضمن الميزانية العامة للدولة ، أدت إلى عدم إعطاء صورة حقيقية عن صحة المقارنات التي يمكن أن تقدمه بين موازانات الأعوام المختلفة. و من أمثلة النفقات غير العادية نفقات الحروب و نفقات الأشغال العمومية التي تتطلب إنفاق مبالغ كبيرة. و كذلك نفقات المشروعات التي ترمي إلى مكافحة الركود الاقتصادي و المشروعات الإنتاجية الكبرى، كما تستعمل بعض الدول الموازانات غير العادية لتغطية مصروفات التسليح لشن حرب أو لمواجهة كارثة طبيعية.

5/4- الحسابات الخاصة للخزينة:

تشمل هذه الحسابات على جميع العمليات المالية المترتبة عن خروج أموال من الخزينة العامة أو دخولها إليها بصورة غير نهائية، فهي لا تعتبر إنفاقاً أو إيراداً بالمعنى الصحيح للكلمة. بل عبارة عن أموال تدخل الخزينة على أن تخرج منها فيما بعد، و العكس صحيحاً، و عليه فقد اقتضى المنطق العلمي بعدم تدوين هذه العمليات في الميزانية، على أن يفتح لها في قيود الخزينة حسابات مستقلة يطلق عليها الحسابات الخاصة للخزينة.

المادة 7 من القانون 15-18 المتعلق بقوانين المالية ، تنص على أنه " يجوز فتح الحسابات الخاصة للخزينة لتسجيل الموارد والمصاريف لغرض محدد ". يحتوي إلا على الأصناف الآتية:

- الحسابات التجارية،

- حسابات التخصيص الخاص،

الفصل الخامس : نظام الموازنة العامة للدولة وعصرته

- حسابات التسبيقات،

- حسابات القروض،

- حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية،

- يمكن أن تفتح حسابات المساهمة و السندات بواسطة تعليمة من الوزير المكلف بالمالية. و تبين بدقة كيفيات فتح الحسابات و سيرها عن طريق التنظيم".

عند احداث الحساب، يتضمن نص قانون المالية المعلومات الأساسية المتعلقة بالحساب المحدث، كما يلي:

✓ فئة الحساب: مثال: حساب تخصيص خاص؛

✓ رقم الحساب: يتضمن اربعة ارقام

✓ موضوع الحساب: مثال: الصندوق الوطني لتطوير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة؛

✓ وجهة النفقات و مصادر الإيرادات: نوع من المدونة المصغرة؛

✓ الأمر بالصرف: الوزير المكلف بتسيير الحساب كأمر بالصرف رئيسي؛

✓ كيفية تسيير الحساب: تحدد عادة بموجب نص تنظيمي (مرسوم تنفيذي).

خلافًا للميزانية العامة للدولة التي تتضمن اعتمادات سنوية، فإن الحسابات الخاصة بالخبزينة تضم أرصدة. حصيد كل حساب تنقل من سنة إلى أخرى. فهي موجهة خصيصًا للعب دور مكمل للأنشطة المالية للميزانية العامة للدولة.

➤ **حسابات التجارة:** ترسم حسابات التجارة العمليات الصناعية و التجارية (الشراء - اعادة البيع)، الممارسة كمنشآت ملحق (بصفة ملحقة) من طرف المرافق الادارية للدولة. و يستفيد الحساب عند فتحه من رصيد أولي يمكن من انطلاق العملية (اعتماد من الميزانية العامة للدولة). بعد ذلك يمول بإيراداته الخالصة (عائدات النشاط). كما يمكن لقانون المالية أن يرخص بتجاوز النفقات للإيرادات المحصلة فعلا (السحب على المكشوف).

أكثر الحسابات التجارية شيوعا هو حساب الذي يصف عمليات شراء و بيع السيارات و العجلات المطاطية من قبل إدارة أملاك الدولة.

➤ **حسابات التخصيص الخاص:** ترسم أساسا عمليات نهائية (سواء في إيراداتها أو نفقاتها). تمول بموارد نهائية ذات طابع جبائي و شبه جبائي كما تستفيد من مخصصات من الميزانية العامة للدولة لضمان توازن الحساب.

من ناحية العدد، فهي تعتبر أهم طائفة ضمن الحسابات الخاصة بالخبزينة. كما أنها تضم في كتاباتها موجودات مالية معتبرة خارج الميزانية العامة للدولة.

يمس موضوع حسابات التخصيص الخاص مجالات جد هامة في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية (السكن، التشغيل، المياه، الثقافة، الانعاش الاقتصادي، صندوق ضبط الإيرادات، ... الخ). خلافا لباقي الحسابات الخاصة فإن ح.ت.خ لا تضم للميزانية العامة لمعرفة الحصيد المالية السنوية للدولة. غير أنها تضاف للميزانية العامة لاستخراج التوازن المالي السنوي.

ومن الحسابات المسجلة في حسابات التخصيص الخاص نذكر ما يلي :

- حساب بعنوان " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " .

الفصل الخامس : نظام الموازنة العامة للدولة وعصرته

- حساب بعنوان " تسيير التكوين بالخارج " .
- حساب بعنوان " صندوق ترقية التنافسية الصناعية " .
- حساب بعنوان " صندوق ضبط الموارد " و الذي يسمح بتقييد الفوائض غير الجبائية الناتجة عن مستوى أعلى لأسعار المحروقات عن تلك المتوقعة ضمن قانون المالية في باب الإيرادات، و في باب النفقات ضبط نفقات الميزانية و تخصيص الدين العمومي.
- **حسابات القرض:** الدولة المقرضة تظهر من خلال هذه الحسابات. و ترسم عمليات القرض المقدمة لفائدة (حسب طبيعة الحساب أثناء احداثه):
 - المجموعات المحلية؛
 - الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري؛
 - الأفراد و خصوصا أعوان الدولة و الادارات العمومية.
- القرض المقدمة من طرف الدولة منتجة للفوائد حسب النسبة القانونية للخرينة (ما عدا حالات مخالفة قد ترد بموجب قانون المالية). عموما مدة القرض أربع سنوات غير أنه يمكن أن تتجاوز ذلك بموجب نص خاص. و تخضع عمليات القرض لنفس القواعد المتبعة في المجال البنكي (الضمانات و الرهون).
- و من حسابات القروض نذكر ما يلي :
- حساب عنوانه " القروض الخاصة بالصندوق الوطني للتوفير الاحتياط "
- حساب عنوانه " القروض الخاصة بالبنك الوطني الجزائري " .
- حساب عنوانه " القروض الخاصة بالجماعات المحلية " .
- حساب عنوانه " القروض الخاصة لتمويل الاستثمارات المخططة للوحدات الاقتصادية المحلية " .
- **حسابات التسبيقات:** ترسم عمليات منح أو تسديد التسبيقات التي تكون الخزينة مرخصة بتقديمها في حدود الاعتمادات الممنوحة لهذا الغرض. فالتسبيقات الممنوحة من طرف الخزينة لفائدة الهيئات العمومية معفاة من الفوائد. كما يتعين على المستفيد تسديد التسبيق في أجل سنتين. و بعد انقضاء هذه المدة إما أن تجدد المدة لسنتين اضافيتين (مع احتمال تطبيق فوائد عليها)، و إما أن تحول التسبيق إلى قرض (أربع سنوات كحد أقصى).
- و قد أوردت قوانين المالية عدة نماذج لاستخدام حسابات التسبيقات و منها:
- حساب عنوانه "تسبيقات لتمويل برامج الاستثمار في طور الانجاز " .
- حساب تحت عنوان " تسبيقات بدون فوائد لصالح النفقات المختلفة " .
- **حسابات التسوية مع الحكومات الاجنبية:** ترسم العمليات المنجزة تطبيقاً لاتفاقيات دولية مصادق عليها قانوناً. فالسحب على المكشوف المرخص به سنوياً بالنسبة لكل حساب له الطابع التحديدي. (بمعنى لا يجوز تجاوز المستوى المحدد للسحب). وقد تقتضي متطلبات حفظ السر الدبلوماسي أو العسكري أن يكتسى تقدير إيرادات و نفقات هذه

الفصل الخامس : نظام الموازنة العامة للدولة وعصرنته

الحسابات الطابع الاختياري. كما يتعين التنبيه إلى أن هذه الحسابات لا ترسم حجم مديونية الدولة و إنما وضعية التسوية و مستوى تنفيذ الاتفاقية المالية.

و من بين هذه الحسابات نذكر ما يلي:

- حساب التسوية مع الخزينة العامة للمغرب،

- حساب التسوية مع الخزينة العامة لتونس.

➤ **حسابات المساهمات والالتزامات:** هي تخص مساهمات الدولة في رأسمال الشركات المختلطة و الهيئات الدولية المستفيدة من رعاية خاصة. و يتعلق الأمر بحسابات المساهمات التي تفتح بموجب تعليمة من وزير المالية .

6/4- الموازنة الأولية و الموازنة الإضافية:

تعد الهيئات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الموازنة الأولية التي تكون خلال السنة المعنية و هي توضع قبل بداية السنة المالية و بالتحديد قبل 31 أكتوبر من السنة التي تسبق سنة التنفيذ. و الموازنة الأولية هي في الواقع عبارة عن كشف تنبئ بالإيرادات و النفقات و ذلك اعتمادا على مجموعة من الوثائق و المعطيات التي تساعد في إعداد هذه الموازنة .

أما الموازنة الإضافية هي موازنة تسمح بتعديل النفقات و الإيرادات خلال السنة المالية تبعا لنتائج السنة المالية السابقة، و بعبارة أخرى فإن الموازنة الإضافية هي عبارة عن الموازنة الأولية مضافا إليها ترحيل بواقي الحساب الإداري و التغيرات في الإيرادات و النفقات التي تعتبر ضرورية للسنة المعنية. وبالتالي يمكن القول أن الموازنة الإضافية هي:

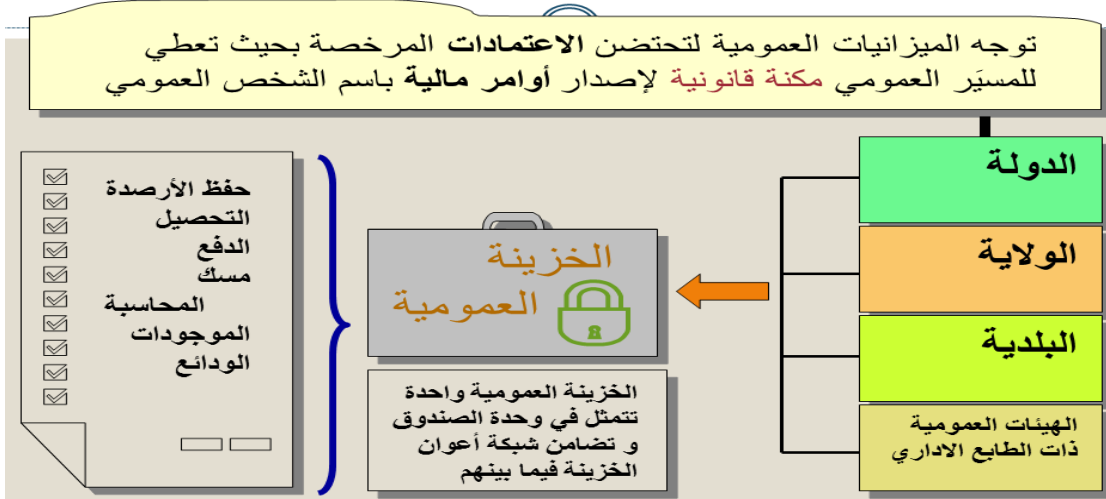
- موازنة ترحيلية لأنها تتضمن كل ترحيلات النفقات المتبقية للسنة المنصرمة و كذا كل ترحيلات الإيرادات و الأرصدة للسنة المنصرمة سواء كانت دائنة أو مدينة.

- كما يمكن اعتبارها معدلة لأنه يمكن زيادة أو تخفيض النفقات المسجلة و المصادق عليها في الموازنة الأولية.

يتم المصادقة على الميزانية الإضافية قبل 15 جوان من السنة المطبقة خلالها هذه الميزانية.

الشكل رقم 11:

← تعدد الميزانيات و وحدة الخزينة



Source : Bissaad (Ali), droit de la comptabilité publique, édition Houma, Algérie, 2004

5/ مكونات الموازنة:

5-1/ تصنيفات إيرادات الدولة :

- وهي التصنيفات التي تم تحديد عناصرها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/353 المؤرخ في 30 نوفمبر 2020
- ✓ الإيرادات المتحصل عليها من الاخضاعات مهما كانت طبيعتها وكذا من حاصل الغرامات
 - ✓ مداخيل الأملاك التابعة للدولة
 - ✓ مداخيل المساهمات المالية للدولة وكذا أصولها الأخرى
 - ✓ المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات المقدمة من قبل الدولة وكذلك الاتاوى
 - ✓ مختلف حواصل الميزانية
 - ✓ الحواصل الاستثنائية المتنوعة
 - ✓ الأموال المخصصة للمساهمات والهبات والوصايا
 - ✓ الفوائد والحواصل المتحصل عليها من القروض والتسيقات وتوظيف أملاك الدولة

5-2/ إعادة هيكلة النفقات العمومية:

إنّ إعادة هيكلة النفقات العمومية، تقترح دمج نظام تصنيف ميزاني جديد، يعوض التصنيف المعمول به حالياً، وهذا لضمان عمليات التخطيط والمتابعة والتحليل والمتعلقة بالنفقات العامة للدولة وذلك تطبيقاً لمبدأ وحدة الميزانية ويتم ذلك من خلال إعداد وثيقة واحدة تضم اجمالي نفقات ميزانية التسيير والتجهيز. ولن يعود هناك مجال للفرقة بين نفقات التجهيز ونفقات التسيير فكل منها يسير وفق برامج، وأنه غالباً ما سيحتوي البرنامج الواحد على نفقات تسيير ونفقات تجهيز ونفقات تحويلات والتي هي عبارة عن إعانات تمنح لمستفيدين (أشخاص، مؤسسات، جماعات محلية، آخرين...) من أجل تحقيق أهداف برنامج معين. وهي التصنيفات التي تم تحديد عناصرها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/354 المؤرخ في 30 نوفمبر 2020.

الفصل الخامس : نظام الموازنة العامة للدولة وعصرته

إنّ هذا النظام الجديد و المقترح، مؤسس وفق المعايير الدولية ، و يتضمن (04) أصناف:

أ-التصنيف وفق النشاط: يسمح هذا التصنيف بتوضيح و بيان النشاطات بحيث يقسمها إلى مهام واضحة ، في سبيل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه المهام.

حسب هذا التصنيف فإن الميزانية تقسم بالتدرج إلى:

محافظ ← برامج ← برامج فرعية ← أنشطة ← أنشطة فرعية.

ب-التصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقة (المدونة): يدعى هذا التصنيف أيضا بمدونة الميزانية وهو يحتوي على

العناوين السبعة التالية:

-نفقات المستخدمين.

-نفقات تسيير المصالح.

-نفقات استثمارات.

- نفقات التحويل.

-أعباء الدين عمومي.

- نفقات العمليات المالية.

-النفقات غير المتوقعة.

إن تصنيف النفقات وفق الطبيعة الاقتصادية، يسمح بتجميع النفقات العمومية بالشكل الذي يسمح وبدقة معرفة حجم الأموال العامة المرصدة لكل صنف من أصناف الأعباء الاجتماعية، بالإضافة إلى أن هذا التصنيف الموحد بالنسبة لكل القطاعات الحكومية، يدمج بين ميزانيتي التسيير و التجهيز، ومع الذكر بأن العناوين الثلاث الأخيرة خاصة بوزارة المالية فقط.

ج-التصنيف وفق مراكز المسؤولية (الإدارية): يقوم بتصنيف النفقات العمومية، وفق الوحدات الإدارية، والتي بدورها توضع بناء على مراكز المسؤولية، ذات المباشرة بالتوزيع الجديد للأدوار والمسؤوليات على مستوى الهياكل الإدارية و التنظيمية فهذا التصنيف يختلف تماما عن التصنيف الحالي حسب الوزارات والإدارات العامة، لأنه يجب أن يكون أكثر تفصيلا حتى يعطي النتيجة المطلوبة من مسؤولية كل مسير معني، ففي كل مرة نحدد فيها نشاط نحدد المسؤول عنه منذ البداية.

د-التصنيف وفق الوظائف الكبرى : ويتم بناء عليه تصنيف النفقات العامة وفق الوظائف الكبرى للدولة، كالدفاع عن الوطن واستثبات الأمن الداخلي، ونشر العدالة، وضمان التعليم والمحافظة على صحة المواطنين، وغيرها... إلخ¹.

وبالتالي فإن هذه التصنيفات الأربعة، منفصلة عن بعضها البعض، إلا أن نظام التصنيف المقترح هو نظام مندمج، إذ

يسمح بالتعرف وفي نفس الوقت على :

-الوحدة الإدارية المسؤولة عن النفقة.

الفصل الخامس : نظام الموازنة العامة للدولة وعصرنته

- النتائج المنتظرة من النفقة، بالتناسب مع الأهداف المرسومة.

-مدى ارتباطها بالوظيفة الكبرى للدولة.

فهي بحدّ ذاتها تجسّد الشفافية بنسبة أكبر من النظام الميزاني الجزائري القديم.

• **وثائق الميزانية:** تم تقديم جديد لوثائق الميزانية العامة، من خلال ثلاث مجلدات (Volumes) هي¹:

أ-المجلد رقم "01" (V1):الميزانية الرئيسية للدولة: فهذا المجلد يعطي نظرة شاملة للميزانية حسب الوزارات

وحسب البرامج سوف نوضحها كنموذج، ويحتوي على قسمين هما:

1-القسم 01: تحت عنوان "خطة نفقات الحكومة".

2-القسم 02: تحت عنوان "الميزانية الرئيسية للنفقات حسب المحافظات".

ب-المجلد رقم "02" (V2):تقارير حول الأولويات و التخطيط: تقدم هذه التقارير السنوية حسب الوزارات

معلومات مفصلة عن الأولويات، البرامج والمبادرات، الأهداف والنتائج المنتظرة، الاحتياجات للموارد، الميزانية

المفصلة وهذا لفترة متعددة السنوات (03 سنوات).وتقسم إلى:

1-القسم 01: "رسالة الوزير".

2-القسم 02: "حافطة الوزارة".

3-القسم 03: "تخطيط سنوي مفصل بالبرامج" كنموذج لوزارة السياحة والصناعة التقليدية.

4-القسم 04: "معلومات أخرى".

ج-المجلد رقم "03" (V3):ميزانية نفقات المصالح غير المركزية (الولايات): يعطي هذا المجلد نظرة حول

التوزيع الجغرافي لنفقات الميزانية للدولة حسب المصالح غير المركزية. يعتبر هذا المجلد وسيلة مهمة توضع بين

أيدي البرلمان لكنه غير معني بتصويته. يحتوي على ثلاث أقسام هي:

1-القسم 01: "توزيع النفقات الإجمالية حسب الولايات"

2-القسم 02: "توزيع نفقات المحافظات حسب الولايات"

3-القسم 03: "توزيع نفقات الولايات حسب المحافظة والبرنامج"

6/ قانون المالية ومضمونه:

1/6- تعريف قانون المالية:

قانون المالية يقر و يرخص بالنسبة لكل سنة مدنية، مجمل موارد الدولة و أعبائها و كذا الوسائل المالية الأخرى

المخصصة لتسيير المرافق العمومية كما يقر و يرخص علاوة على ذلك المصاريف المخصصة للتجهيزات العمومية و كذلك

النفقات بالرأسمال. كما ورد له تعريف آخر: "قانون المالية هو تلك الوثيقة المحضرة من قبل السلطة التنفيذية و المصادق

عليها من قبل البرلمان و التي تحدد خلال سنة مالية طبيعية كمية المبالغ التي تخص موارد الدولة و أعبائها المنتظر تنفيذها و

الفصل الخامس : نظام الموازنة العامة للدولة وعصرته

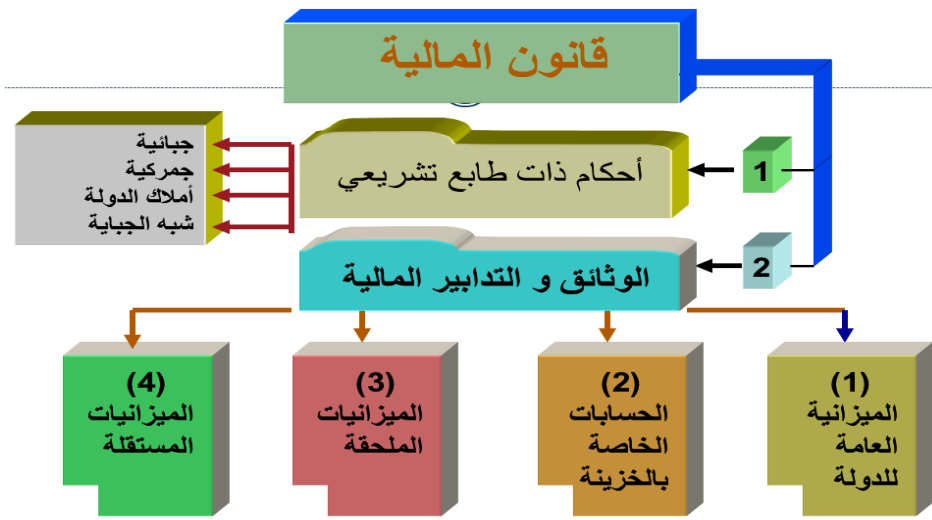
ذلك في إطار احترام التوازنات العامة، و قانون المالية هو المعبر عن النظام المالي المتبع في دولة ما ، و هذا الأخير ما هو إلا مجموعة العناصر و العلاقات التي تعبر عن النظام الاقتصادي و الاجتماعي السائدين ”.

وعليه فالتعريف الشامل لقانون المالية :

” هو وثيقة مالية سنوية تتضمن الموازنة العامة للدولة، الموازنات الملحقة والحسابات الخاصة بالخرينة ، كما يتم من خلاله تأسيس او تعديل او الغاء ضريبة او اقتطاع اجباري“.

فقانون المالية هو الاطار القانوني الذي تصدر فيه الموازنة العامة للدولة، كما انه عملية تقديرية لأنه يتضمن جداول حسابية وتخمينية évaluatif للإيرادات العامة المتوقعة والنفقات التي ستنفذ.

الشكل رقم 12: قانون المالية



Source : Bissaad (Ali), droit de la comptabilité publique, édition Houma, Algérie, 2004

2/6 - خصائص قانون المالية:

- **قانون المالية عملية سياسية:** لأنه لا يعتبر عملية تشريعية لوحدها و إنما يعبر عن النظام المالي للدولة و بالتالي سياسة اقتصادية.
 - **خاصية الإجازة :** إن مشروع قانون المالية الذي تحضره الحكومة تحت إشراف وزارة المالية لا يكون قابل للتنفيذ إلا إذا طالب بذلك البرلمان و أصدره رئيس الجمهورية .
 - **عملية سنوية و ضرورية :** يوضع قانون المالية لسنة واحدة حسب المادة 03 من قانون 17/84 لكن يمكن أن تطرأ على هذا المبدأ استثناءات قد تحدث كأن يجعل قانون المالية يمتد لأكثر من سنة و عندها قانون المالية القادم يكون أقل من سنة .
 - **خاصية التقدير:** هو عملية تقدير لأنه يتضمن تقديرات فيما يخص النفقات و بالتالي تقديرات الموارد لتغطية هذه النفقات.
- ويتجسد فيما يلي:

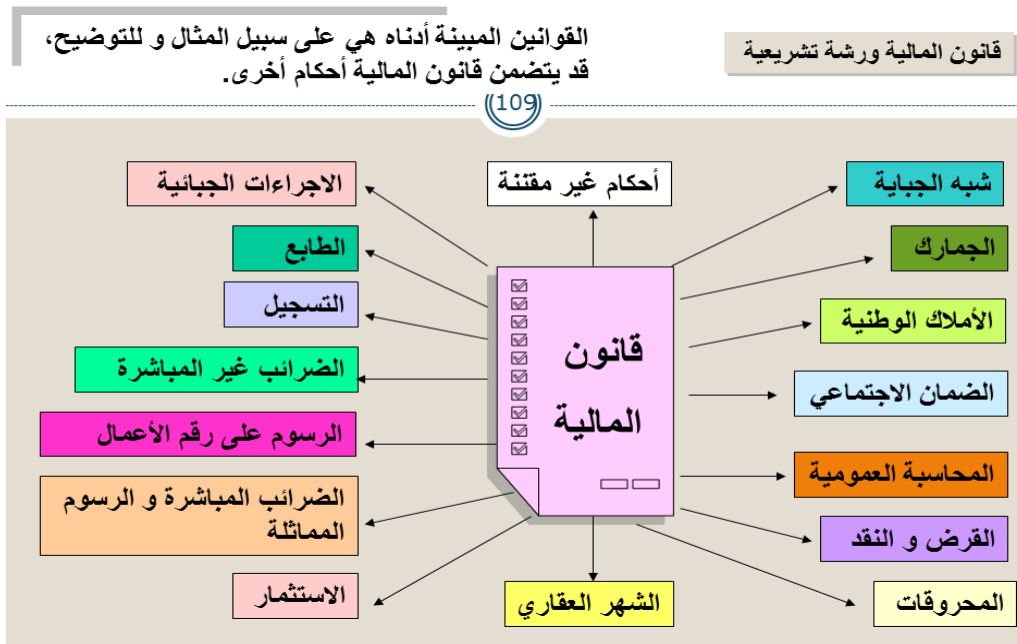
الفصل الخامس : نظام الموازنة العامة للدولة وعصرته

أ/ تقرير سنوي للتوازن الاقتصادي و المالي و النتائج المحصل عليها و أفاق المستقبل.

ب/ ملحقات تفسيرية تبين خاصة ماييلي :

- ✓ التقسيمات حسب كل صنف من أصناف الضرائب ، لا سيما تلك المتعلقة بالإجراءات الجديدة ، و بصفة عامة تقديرات الحواصل الناتجة عن موارد أخرى.
- ✓ توزيع نفقات التسيير لمصالح الدولة حسب كل فصل المرفقة عند الاقتضاء بتقييم حول تطور تكاليف الخدمات .
- ✓ توزيع النفقات ذات الطابع النهائي للمخطط السنوي ، حسب كل قطاع .
- ✓ القائمة الكاملة للرسوم شبه جبائية.

الشكل رقم 13 :



Source : Bissaad (Ali), droit de la comptabilité publique, édition Houma, Algérie, 2004

3/6- انواع قانون المالية:

تعمل الدولة في اطار تسيير المالية العمومية على تفضيل تغطية نفقات تسييرها بواسطة موارد عادية وتحدد نسبة التغطية عن طريق قانون المالية ، ويكتسي طابع قانون المالية:

➤ **قانون المالية للسنة** : يقر قانون المالية للسنة ويرخص لكل سنة مدنية ، مجموع موارد الدولة واعباؤها الموجهة لانجاز برامج الدولة طبقا للاهداف المحددة والنتائج المنتظرة التي تكون موضوع تقييم .

➤ **قانون المالية الاستثنائي** : وهو يصدر بقصد خلق ايرادات جديدة لمواجهة نفقات جديدة في الظروف الطارئة كحالة الحرب او الكوارث الطبيعية.

الفصل الخامس : نظام الموازنة العامة للدولة وعصرته

➤ **قانون المالية التصحيحي** : يهدف الى تعديل او تتميم احكام قانون المالية للسنة خلال السنة الجارية . وهو يصدر فقط بقصد تغيير التقديرات المتعلقة بالإيرادات وبهدف الترخيص بنفقات تضمنها قانون المالية الاساسي للسنة ويمكن له ان يتضمن خلق إيرادات جديدة ونفقات جديدة.

وعليه يمكن لقانون المالية المعدل دون سواه ، إتمام أحكام قانون المالية للسنة أو تعديلها خلال السنة الجارية، "إن قانون المالية التكميلي هو الوحيد الذي يعدل قانون المالية السنوي و على هذا الأساس فهو مرتبط به ، فقانون المالية السنوي يكون معرض للخلل لتغير بعض المعطيات الاقتصادية أو الاجتماعية أو السياسية مما يستدعي التعديل عن طريق القوانين التكميلية".

■ و يتم المصادقة على القوانين التكميلية بطريقتان:

- إما أن تعد الحكومة هذه القوانين و تقترحها على البرلمان للمصادقة عليها.
- إما أن تقوم الحكومات بإدخال هذه التعديلات على القانون الأساسي بصفة مباشرة و ذلك بإستعمال سلطتها التنظيمية المتمثلة في المراسيم التنظيمية المتمثلة في المراسيم التنفيذية لتعرضها فيما بعد على البرلمان للمصادقة عليها .
- بالنسبة للنفقات إذا كانت غير كافية أو جديدة تظهر على شكل نفقات تكميلية أو جديدة .
- بالنسبة للإيرادات إذا كانت غير كافية تطلب السلطة التنفيذية إيرادات جديدة (ضرائب ، رسوم) ، "مثل القانون التعديلي 1997 الذي خص بتعديل مادة من قانون مالية 1991 ، يعتبر القانون الوحيد الذي بإمكانه تعديل قانون المالية السنوي و لكن يمكن أن تكون هناك قوانين أخرى بإمكانها تعديل قانون المالية الأساسي نظرا لأهميتها و حساسيتها ، مثل القانون الضريبي ، القوانين البترولية ، القوانين المتعلقة بالاستثمارات. "

➤ **القانون المتضمن تسوية الميزانية** : هو الوثيقة التي يثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية للسنة وقوانين المالية التصحيحية المتعلقة بنفس السنة .أي هو تلك الوثيقة التي يثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية و عند اقتضاء قوانين المالية التكميلية أو المعدلة الخاصة بكل سنة مالية. و كتعريف آخر له: قانون ضبط الميزانية هو قانون يضبط النتائج المالية لكل سنة مالية، وهو يصادق على الفروقات و النتائج و التقارير المعدة في إطار قانون المالية السنوي ، إذن هو وسيلة مراقبة السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية، فيسجل الأرقام الفعلية التي حصلت بالنسبة للنفقات و الإيرادات، و يعتمد عليه في تحضير قوانين المالية أو قانون المالية للسنة القادمة و كذلك استخراج الفوارق بين الأرقام التقديرية و الأرقام الحقيقية.

4/6- مراسيم توزيع الاعتمادات

يمكن تصنيف المراسيم المتعلقة بتوزيع الاعتمادات إلى فئتين:

➤ **مراسيم توزيع اعتمادات النفقات الوزارية** : يتم التوزيع المفصل للاعتمادات المالية المصوت عليها بموجب مرسوم فور صدور قانون المالية ويتم هذا التوزيع حسب الوزارة او المؤسسة العمومية حسب البرنامج والبرنامج الفرعي وحسب الأبواب وحسب التخصيص بالنسبة للاعتمادات المالية مخصصة.

الفصل الخامس : نظام الموازنة العامة للدولة وعصرنته

➤ **المرسوم المتعلق بتوزيع اعتمادات وزارة المالية:** تجمع في شكل تخصيصات اجمالية الاعتمادات المالية المسيرة من قبل الوزير المكلف بالمالية بعنوان الاعباء الغير المتوقعة والتي لم يتم تخصيصها لوزارات او مؤسسات عمومية ولا يمكن توزيعها بدقة حسب البرنامج عند المصادقة على قانون المالية.

5/6- مكونات قانون المالية:

➤ **الأحكام المنظمة لعمليات مالية :** يتمثل الجزء الأول من قانون المالية في النصوص التشريعية و التي توضع في حالة حدوث تغيرات متعلقة بنفقات و الإيرادات . كإحداث ضرائب او رسوم جديدة او الغاء ضرائب او رسوم سابقة او تغيير معدلاتها او احكامها...الخ. كما يحتوي على الاعتمادات المالية المرصودة لسد نفقات تسيير مختلف مصالح الدولة من رئاسة الجمهورية ورئاسة الحكومة والوزارات ومختلف الهيئات التابعة لها ويحتوي كذلك على اعتمادات لنفقات التجهيز .

➤ الجداول المتعلقة بالميزانية أو ملحقات الميزانية:

تم إجراء تعديلات على ملحقات الميزانية ذلك بإضافة ملحقات جديدة وحسب ما تشير إليه القانون العضوي لسنة 2018 تم اقتراح ما يلي:

-جدول (أ): متعلق بمجمل الإيرادات.

-جدول (ب): الإعتمادات المفتوحة خلال السنة موزعة حسب الوزارات والهيئات العمومية وأيضاً حسب البرامج.

-جدول (ج): يسطر قائمة و محتوى الحسابات الخاصة للخزينة.

-جدول (د): يحدد التوازن الميزاني و المالي و الاقتصادي.

-جدول (هـ): يحدد كل الضرائب والاقطاعات الأخرى الداخلية المحصلة لصالح الدولة.

-جدول (و): مخصص للرسوم الشبه جبائية.

-جدول (ز): مخصص للاقطاعات الإجبارية لتمويل هيئات الضمان الاجتماعي.

-جدول (ح): مخصص لتقديرات النفقات الجبائية.

➤ **رخص البرامج:** الحد الأعلى للنفقات التي يؤذن للآمرين بالصرف باستعمالها في تنفيذ الاستثمارات المخططة و تبقى صالحة دون أي تجديد لمدتها حتى يتم إلغاؤها .

-**اعتمادات الدفع:** تمثل التخصيصات السنوية التي يمكن الأمر بصرفها أو تحويلها أو دفعها لتغطية الالتزامات المبرمة في إطار رخص البرامج المطبقة.

6/6- أهمية قانون المالية:

✓ هو السبيل الوحيد الذي تستطيع الدولة من خلاله التصرف في الأموال الحكومية ، فأى برنامج لا يطبق إلا من خلال هذا القانون المالي السياسي. فكل مؤسسة تستعد لتنفيذ برنامج حكومي معين و محدد فهي تحدد الحاجات العامة التي يجب تلبيتها لتؤدي الدورة المعمول بها في هذا البرنامج السياسي المتكامل.

✓ بدون هذا القانون المالي لا يمكن للإيرادات أن تحصل أو النفقات أن تصرف.

✓ يقوم بوضع التقييم و تحديد التوقعات و كذا التراخيص لكل العمليات المالية، المرتبطة بمداخيل و نفقات الدولة لكل سنة مالية .

✓ إن الإيرادات أو النفقات المسجلة في الميزانية يمكن أن تحقق عجز أو فائض فهنا قانون المالية هو الذي يحدد هذا الأخير الناتج عن الفرق بين الإيرادات أو النفقات.

✓ هو وسيلة مراقبة ، حيث تقوم السلطة التشريعية بمراقبة السلطة التنفيذية ، و ذلك بتسجيل الأرقام الفعلية التي حصلت بالنسبة للنفقات و الإيرادات.

7/6- وثائق برجة الميزانية:

وثائق برجة الميزانية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 20-404 المؤرخ في 29 ديسمبر 2020 الذي يحدد شروط و كفاءات التصرف و تفويض الاعتمادات هي كما يلي: وثيقة البرجة الأولية لاعتمادات البرنامج؛ وثيقة برجة اعتمادات النشاط .

➤ **وثيقة البرجة الأولية لاعتمادات البرنامج** : طبقا لاحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 20/404 المؤرخ في 29 ديسمبر 2020 المحدد لكفاءات تسيير و تفويض الاعتمادات المالية : يتم اعداد برجة الاعتمادات المالية وفقا لاطار مرجعي خاص بكل وزارة ومؤسسة عمومية وتعد هذه البرجة عن طريق وثيقة برجة الاعتمادات. ووفقا للمادة 8 من نفس المرسوم يتم اعداد وثيقة برجة أولية للاعتمادات المالية حسب حقيبة البرامج بالفصل بين ما بين كل برنامج وكل حساب خاص للخزينة .

➤ **وثيقة برجة اعتمادات النشاط** : طبقا لاحكام المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 20/404 المؤرخ في 29 ديسمبر 2020 المحدد لكفاءات تسيير و تفويض الاعتمادات المالية : في حالة الأنشطة المقسمة الى أنشطة فرعية يتم في كل سنة اعداد وثيقة برجة بالنسبة لكل نشاط تهدف الى تخصيص الاعتمادات المسجلة بعنوان النشاط للأنشطة الفرعية .

7/مراحل تحضير وإعداد الموازنة العامة للدولة:

إن للموازنة مراحل مختلفة تمر بها وتسمى هذه المراحل بدورة الموازنة، فالموازنة العامة قائمة تحتوي على نفقات الدولة وإيراداتها عن سنة مالية قادمة. وأول خطوة يجب اتخاذها هي إعداد تلك القائمة وهذه هي مرحلة التحضير، وإذا ما أعدت، قدمت للبرلمان لكي يجيز تحصيل الإيرادات وإنفاق المصروفات المبنية لها وتلك هي مرحلة الاعتماد وإذا ما تم اعتماد الموازنة جاز للحكومة تحصيل الإيرادات التي أذن للبرلمان بتحصيلها وصرف الاعتمادات التي أجاز البرلمان إنفاقها

الفصل الخامس : نظام الموازنة العامة للدولة وعصرته

وهذه هي مرحلة التنفيذ. وعليه تمر الدورة الجديدة للموازنة العامة بأربعة مراحل كبرى تمتد على أفق ثلاث سنوات و تتضمن كل مرحلة مجموعة من الخطوات تحدد التواريخ و المسؤولين عن الإنجاز و الأهداف العامة لكل هذه المراحل و الخطوات .

7-1/ مرحلة التخطيط المتوسط المدى:

اقتصر تحضير الموازنة العامة على السلطة التنفيذية ممثلة بوزارة المالية كون هذه الوزارة هي التي تهتم بالشؤون المالية للدولة وتضم كوادرات فنية مدربة ومؤهلة أكثر من غيرها من الوزارات، معتمدة في تحضير الموازنة على البيانات التي تجمعها من قبل الوزارات والدوائر الرسمية المختلفة. و تتميز هذه المرحلة بعدم ارتباطها بوقت محدد أو هيكل محدد، تسبق هذه المرحلة مرحلة إعداد مشروع قانون المالية، حيث يتم فيها تحديد التوجهات و الأولويات الحكومية لجميع الوزارات، كما يتم فيها توقع احتياجات الإنفاق.

7-2/ مرحلة الإعداد :

إن هذه الصيغة في إعداد الموازنة على أساس البرامج، تعد من طرف الدوائر الوزارية وفقاً لاحتياجاتها و أهدافها المسطرة مسبقاً، بالاعتماد على مؤشرات الأداء، و تسمح هذه الصيغة لكل دائرة وزارية بتخطيط و برمجة كل العمليات التي تقع تحت مسؤولياتها، حيث أن البرنامج يضم مجموع العمليات التي تتلاءم مع الأهداف و التوجيهات العامة للحكومة، كما يسمح بتغطية مالية مناسبة لأنشطة الوزارات، و تجدر الإشارة بأن البرامج تقسم إلى برامج فرعية و هذه الأخيرة تدعم بعمليات و بالتالي فإن هيكل موازنة أي قطاع تكون كما يلي:

الغلاف المالي ← البرامج ← البرامج ← الفرعية عملية

و التسيير القائم على أساس النتائج يتطلب من المسؤول المكلف بإعداد الموازنة، أن يوضح لكل برنامج و برامجه الفرعية الأهداف، النتائج المنتظرة، مؤشرات الأداء، و تكاليف المواد الضرورية من أجل بلوغ الأهداف، كما يجب على المسؤول أن يقوم دورياً بتقديم حسابات النتائج التي تم الوصول إليها، ليسمح للمستعملين (البرلمانيين، الشعب، المدراء)، بإعادة تقييم الأهداف الملائمة و التأكد من تحقيق النتائج المنتظرة.

ففي الأشهر الأولى من السنة المالية يبدأ تحضير مشروع الميزانية لدى الوزارات ، فتقوم كل وحدة إدارية في الوزارة و استناداً إلى نفقاتها والتي تتمثل في الفترة الممتدة بين السنتين الماليتين (ن-2) و (ن-1). بحيث تنطلق خلال شهر سبتمبر من السنة (ن-2)، بخطاب سياسي و ميزاني، يهدف إلى عرض السياسة الاقتصادية، الجبائية، الميزانية، و المالية للحكومة، بالإضافة إلى تصور التوقعات المتعددة السنوات بالنسبة لموارد و نفقات الدولة و المرتبطة بالفترة، موضوع التخطيط، الثلاثية السنوات، و تقضي هذه المرحلة إلى عرض مشروع قانون المالية للسنة المالية "ن" على البرلمان بغرفتيه (المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة) ، بهدف مناقشته و المصادقة عليه، من قبل أعضاء البرلمان، قبل التوقيع عليه من قبل رئيس الجمهورية.

الفصل الخامس : نظام الموازنة العامة للدولة وعصرته

و بعد أن ترفق هذه الجداول بالمستندات و الوثائق اللازمة تودع لدى مصالح الوزير المختص، حيث يتم توحيدها و عرضها على الوزير، و بعد أن يدرس كل وزير ميزانية وزارته ، وهذا طبقا لمتطلبات سياسته المقبلة، يمكنه إعادة النظر فيها بالزيادة أو النقصان، أو تفضيل مشروع على آخر أو تعديلها، ثم يرسلها ضمن المهلة القانونية إلى إدارة الميزانية لدى وزارة المالية مرفقة بالمستندات و الإيضاحات التي تبرر الاعتمادات المطلوبة، و الفروق الحاصلة بينها و بين الميزانية الجارية و الأسباب الموجبة لها.

● **عرض مشروع الميزانية على مجلس الوزراء:** تلعب وزارة المالية دورا هاما في تحضير الميزانية مما يعطي لوزير المالية سلطة واسعة بالنسبة لغيره من الوزراء و يتجلى هذا الأمر من خلال الإطار القانوني الذي خول وزير المالية القيام بالمهام التالية (المرسوم التنفيذي رقم 95 / 54 المؤرخ في 15 فيفري 1995 المتضمن صلاحيات وزير المالية):

- ✓ يقوم بإعداد نفقات وزارته، شأنه في ذلك شأن الوزارات الأخرى، ثم يودعها لاحقا إلى إدارة الميزانية،
- ✓ يختص بتحضير تقديرات الإيرادات العائدة للسنة التالية، و هو الأمر الذي يميزه عن سائر الوزراء الذين يكتفون بتقدير النفقات فقط، (مع الملاحظة أنه توجد أكثر من طريقة لتقدير مشروع الإيرادات منها طريقة حساب السنة ما قبل الأخيرة، الطريقة المباشرة، و الطريقة الحديثة المعروفة بطريقة الميزانية قاعدة صفر التي لا تعتمد على أي ميزانية سابقة في تقديراتها و إنما تنطلق من الصفر و تعتمد على الحاجات المستقبلية كمعطيات جديدة دون الالتفات إلى الماضي).
- ✓ يجمع مشاريع ميزانيات النفقات الواردة إليه من مختلف الوزارات مضيفا إليها مشروع نفقات وزارته،
- ✓ يتحمل وحده مسؤولية تأمين التعادل بين إيرادات الميزانية و نفقاتها، لذلك فإنه يكون حريصا على دراسة و تدقيق جميع طلبات الاعتمادات المالية و الأسباب الموجبة لها و المستندات و الوثائق التي تبررها مع اضطراره في غالب الأحيان إلى مناقشة الإدارات المختصة في صحة بعض النفقات و ضرورتها،
- ✓ و أخيرا يعد مشروع الميزانية في صيغته النهائية و يعرضه على مجلس الوزراء تمهيدا لإحالته على السلطة التشريعية، و يرافق ذلك خطاب الميزانية أو التقرير التفسيري.

و لعل الدور الأساسي الذي يلعبه وزير المالية يتمثل في حالة طغيان النفقات على الإيرادات، و نظرا لعدم قدرته على زيادة الإيرادات، فإنه يسعى جاهدا للعمل على إنقاص النفقات، و هنا تتبين قدرة و مهارة وزير المالية في مناقشة و إقناع زملائه بالحجة و المنطق على ضرورة تقليص بعض النفقات و حتى إلغائها، و هذا ما دفع معظم التشريعات المالية على جعل أمر تحضير الميزانية لوزير المالية على أن يتبعها فيما بعد رفع المشروع و عرضه على مجلس الوزراء ضمن المهل القانونية و الدستورية لتمكين الحكومة من دراسته و نجاحه و إحالته على البرلمان ضمن المهلة المحددة.

بالنسبة للهيئات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري تعود عملية التحضير للميزانية من صلاحيات الأمر بالصرف ، فبالنسبة للبلدية يعود تحضير الميزانية إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي بمساعدة الأمين العام للبلدية و رؤساء المصالح ، و بعض البلديات الهامة بإمكانها تنصيب لجنة مالية على مستواها تساهم في عملية التحضير. و يتم تحضير الميزانية من خلال جمع المعلومات اللازمة ، و معالجتها و معرفة معوقات تنفيذ الميزانية السابقة و تجنبها مستقبلا، فيتم

الفصل الخامس : نظام الموازنة العامة للدولة وعصرته

تحديد المتطلبات المالية و الاختيارات التي تقترح ، كما تتم صياغة مشروع الميزانية و هذا فيما يخص جانبي الإيرادات و النفقات، حيث يستند تحضير ميزانية البلدية للوثائق التالية:

● بالنسبة للإيرادات نجد ما يلي :

✓ بطاقة حساب الضرائب التي تتحصل عليها البلدية في بداية كل سنة من مصالح الضرائب للولاية و التي تحدد التنبؤات الجبائية بالنسبة للضرائب المباشرة و غير المباشرة لكي تسجل في ميزانية البلدية.

✓ مصادر التمويل الخارجية و المتمثل في : الامدادات المختلفة لصندوق المشترك للجماعات المحلية، إعانات الدولة و الولاية، مداخيل الهبات، مداخيل الإقراض، مداخيل التصرف في الممتلكات،

● و بالنسبة للنفقات: يتم تخصيص الإيرادات على أساس الأهداف و البرامج المحددة من طرف البلدية عن طريق تقسيم الجماعات المحلية إلى وحدات تحليل و تكاليف معينة و مترجمة في شكل تمويل الخدمات العمومية مثل تمويل الحالة المدنية، المساحات العمومية، المرافق الثقافية و الرياضية و الشؤون الاجتماعية و غيرها. و تنقسم النفقات إلى قسمين :

✓ نفقات إجبارية و أخرى اختيارية، حيث تعتبر نفقات إجبارية كل النفقات التي لا يمكن تفاديها مثل مصاريف المستخدمين و الأعباء الاجتماعية و التمويل الذاتي الإجباري و المساهمات الإجبارية و التزود بالهاتف و الطاقة.

✓ أما النفقات الاختيارية للبلدية فهي تلك الأعباء التي بإمكان البلدية تحملها في حدود توفر الموارد المالية و من بين هذه النفقات الاختيارية نجد : الإعانات و وسائل الدعم الممنوحة للجمعيات و غيرها.

➤ **مرحلة مناقشة واعتماد الموازنة العامة:** بعد إعداده من طرف السلطة التنفيذية يتم إيداع مشروع قانون المالية للسنة لدى السلطة التشريعية (مكتب المجلس الشعبي الوطني) طبقا للمادة 71 من القانون العضوي ، بتاريخ 7 أكتوبر كأقصى حد ، من السنة التي تسبق السنة المالية المعنية . و يضم موادا تتناول ، في صيغة صريحة ، الاحكام القانونية الجديدة او المعدلة. بغرض اعتماده تطبيقا لقاعدة: " أسبقية الاعتماد على التنفيذ" و ذلك وفق المراحل التالية:

✓ **الإخطار المسبق بالاعتمادات المقدمة:** طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 21-62 المؤرخ في 8 فيفري 2021 الذي يحدد إجراءات التسيير الميزانياتي والحاسبي الملائمة لميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات والمؤسسات العمومية الأخرى المستفيدة من تخصيصات ميزانية الدولة، ولا سيما المادة 13 منه، فان مصالح الوزارة المسؤولة عن البرامج او الأنشطة التي ستستند للمؤسسة تباشر التبليغ المسبق للاعتمادات المخصصة لهذا الغرض موزعة وفق المدونة في اجل أقصاه 7 اكتوبر من السنة التي تسبق سنة تنفيذ البرنامج او الأنشطة التي تستند.

✓ **المناقشة :** تلجأ معظم المجالس النيابية إلى إنشاء هيئات خاصة من بين أعضائها يطلق عليها في أغلب الأحيان لجنة الميزانية أو اللجنة المالية أو لجنة المالية و الميزانية . و تكون مهمتها الأولى دراسة مشروع الميزانية و إبداء جميع ملاحظاتها عليه. و لتسهيل دراستها لمشروع الميزانية يحق لهذه اللجنة أن تطلب من وزير المالية كل البيانات و الوثائق و الشروح

الفصل الخامس : نظام الموازنة العامة للدولة وعصرته

المتعلقة باعتماد الميزانية المقترحة، و لها أيضا أن تطلب من وزير المالية و من كل وزير صاحب علاقة باعتمادات الميزانية أن يحضر جلساتها و يشارك في المناقشات الخاصة بميزانية وزارته لتبرير الاعتمادات المطلوبة. و تنتهي أعمال هذه اللجنة بوضع تقرير تمهيدي تضمنه ملاحظاتها و اقتراحاتها و تودع هذا التقرير لدى مكتب رئيس البرلمان الذي يبادر إلى طبعه و توزيعه على النواب لتمكينهم من الاطلاع عليه و مناقشة مشروع الميزانية على أساسه.

و يتم عرض هذا التقرير التمهيدي على المجلس الشعبي الوطني لمناقشته في جلسة عامة، تكون مناسبة لجميع النواب لطرح القضايا و المشاكل المتعلقة بالسياسة المالية و مدى الالتزام بتنفيذ قانون المالية الساري المفعول من طرف مختلف القطاعات و الوزارات، حيث يفتح المناقشة عادة وزير المالية بخطاب حول الميزانية العامة يوضح فيه السياسة المالية للحكومة و الأسباب التي حملتها على وضع مشروع الميزانية في الشكل المعروض، ثم يليه بعد ذلك المقرر العام للجنة المالية و الميزانية أو رئيسها. فيعرض في خطابه للمسات الرئيسية التي تتميز بها الميزانية المطروحة للنقاش، و يعلل أسباب التعديلات التي أقرتها اللجنة، ثم يشرع النواب في المناقشة العامة، و بعد انتهاء المناقشة العامة يطرح رئيس المجلس المشروع بكامله على التصويت، فإن نال الأكثرية أعتبر مقبولا بصورة مبدئية و أمكن بالتالي الانصراف إلى مناقشته بصورة تفصيلية.

✓ **التعديل:** يمكن للنواب و الحكومة و أعضاء اللجنة التقدم باقتراح تعديلات مكتوبة أمام اللجنة المختصة و مناقشتها مع الوزير المعني شريطة التقيد بأحكام المادة 121 من الدستور التي تنص على ما يلي :

"لا يقبل اقتراح أي قانون، مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية، أو زيادة النفقات العمومية، إلا إذا كان مرفوقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة، أو توفير مبالغ مالية في فصل من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها". و يمكن للحكومة الاعتراض على التعديلات المقدمة.

✓ **التصويت:** تحول الفقرة 12 من المادة 122 من الدستور للمجلس الشعبي الوطني حق "التصويت على ميزانية الدولة". كما يقوم مجلس الأمة - لاحقا- بمناقشة و المصادقة على قانون ميزانية الدولة حسب المادة 120 من الدستور.

● كما أن الدستور قد قيد البرلمان من حيث الاختصاص الزمني في المصادقة على قانون المالية حينما نص في الفقرتين السابعة و الثامنة من المادة 120 من الدستور على ما يلي: " يصادق البرلمان على قانون المالية في مدة أقصاها خمسة و سبعون يوما (75) من تاريخ إيداعه، طبقا للفقرات السابقة. في حالة عدم المصادقة عليه في الأجل المحدد سابقا، يصدر رئيس الجمهورية مشروع الحكومة بأمر".

● وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 21-62، ولا سيما المادتين 14 و 15 منه: تتم المصادقة على ميزانية المؤسسة من طرف هيئة المداولة في اجل أقصاه 20 نوفمبر من السنة التي تسبق السنة التي تتعلق بها هذه الميزانية تتم الموافقة على ميزانية المؤسسة بصفة مشتركة بين الوزير المسؤول عن البرنامج والوزير المكلف بالميزانية و تقدم الميزانية للموافقة في اجل أقصاه 30 نوفمبر من السنة التي تسبق السنة التي تتعلق بها هذه الميزانية .

الفصل الخامس : نظام الموازنة العامة للدولة وعصرنته

● وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 21-62 المؤرخ 8 فيفري 2021، ولا سيما المادة 16 منه ، في حالة عدم المصادقة او الموافقة على ميزانية المؤسسة، عند تاريخ اول جانفي من السنة المالية المعتبرة ، يرخص التنفيذ الميزانياتي من طرف الوزير المسؤول عن البرنامج والوزير المكلف بالمالية ، في حدود جزء من اثني عشر ، شهريا وخلال مدة أقصاها ثلاثة اشهر ، من مبلغ الاعتمادات المخصصة بعنوان السنة السابقة .

الا انه يجب الا يغطي هذا الترخيص الاستثنائي الاعمال والإيرادات والنفقات الضرورية لاستمرار نشاطات المؤسسة.

2/7- تنفيذ الموازنة العامة:

تبدأ مرحلة تنفيذ الموازنة على امتداد السنة (n) بعد مصادقة البرلمان على موازنة السنة المعنية، خلال هذه المرحلة

يمكن إجراء تعديلات في شكل تحويلات أو نقل إعتمادات بشروط معينة أو ميزانية تكميلية.

و يقوم رئيس الجمهورية بإصدار القانون المتعلق بالميزانية و نشره في الجريدة الرسمية ، بعدها يمكن للجهات و الهيئات المختصة بتنفيذ الميزانية في الميدان ، أي الانتقال من التقدير و التوقع للسنة المقبلة إلى الواقع الملموس في الوقت الحاضر، أي الشروع في تحصيل الإيرادات المقررة و صرف النفقات المعتمدة.

➤ **وحدة تنفيذ الاعتمادات:** وفقا للمادة 79 من القانون العضوي 15/18 البرنامج هو وحدة تنفيذ الاعتمادات

المالية . ويتم التوزيع المفصل للاعتمادات المالية المصوت عليها ، بموجب مرسوم فور صدور قانون المالية.

ويتم هذا التوزيع حسب الوزارة او المؤسسة العمومية حسب البرنامج والبرنامج الفرعي وحسب الأبواب ، وحسب التخصيص بالنسبة للاعتمادات غير المخصصة.

ويتم وضع هذه الاعتمادات المالية لفائدة مسيري البرامج المسؤولين عن :

– المصالح المركزية والمصالح غير المركزية

– المؤسسات والهيئات العمومية تحت الوصاية المكلفة بتنفيذ كل او جزء من برنامج

– الهيئات الإقليمية عندما تكلف بتنفيذ كل او جزء من برنامج.

➤ **تنفيذ (تحصيل) الإيرادات:** لتنفيذ النفقات يجب أن تكون هناك إيرادات التي تغذي الصناديق العمومية بالأموال،

هذه الموارد العمومية هي متعددة و متنوعة ، و لكن تشترك كلها في عنصر واحد مشترك بينها و هو أنها تقبض من طرف المحاسب العمومي لفائدة الهيئات و المؤسسات المحددة في المادة الثانية من القانون 07-23 (الدولة، الميزانيات الملحققة ، الولايات، البلديات، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، مجلس المحاسبة ، المجلس الدستوري ، البرلمان).

● يخول القانون المتعلق بالميزانية للجهات الإدارية المختصة تحصيل الإيرادات، و يخضع تحصيل الإيرادات إلى مجموعة من المبادئ و القواعد التي من بينها ما يلي:

أ – قاعدة عدم تخصيص الإيرادات: و معناها أن تحتلظ كل الإيرادات التي تحصلها الخزانة العامة لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كافة النفقات العامة دون تمييز (المادة 09 من القانون 15-18)

الفصل الخامس : نظام الموازنة العامة للدولة وعصرته

ب - تسقط ديون الدولة، كقاعدة عامة بفوات أربعة سنوات دون اقتضاءها المادة 63 من القانون 18-15 تنص على ما يلي : " تسقط بالتقادم و تسدد نهائيا لفائدة المؤسسات العمومية المعنية، كل الديون المستحقة للغير من طرف الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسة العمومية المستفيدة من إعانات التسيير، عندما لم تدفع هذه الديون قانونا في أجل أربعة سنوات ابتداء من اليوم الأول للسنة المالية، التي أصبحت فيها مستحقة و ذلك ما لم تنص أحكام المالية صراحة على خلاف ذلك". و لكن هناك بعض الاستثناءات التي نصت عليها المادة 64 من نفس القانون 18-15، التي تنص على أن ميزة التقادم الرباعي لا تمس هذه الحسابات في الحالات التالية:

- وجود خلل من الإدارة،

- وجود مانع قانوني و طبيعي " حائل " للشخص المعني،

- السجن " في حالة غياب قانوني".

- نزاع في المحكمة بين الإدارة و المستفيد.

ت - يجب مراعاة مواعيد التحصيل و إجراءاته المنصوص عليها في القوانين، و إلا تعرض القائمون بذلك للعقوبات المناسبة .

ث - تلتزم الجهات الإدارية المختصة بتحصيل الإيرادات على اختلافها ، حيث لا تتمتع بجزية أو أية سلطة تقديرية في التقاعس عن ذلك، خلافا لصرف النفقات العامة المعتمدة و المرخص بها.

ج- تتم عمليات الإيرادات بواسطة تحصيل الحقوق المنصوص عليها في القانون، و ذلك باستعمال كافة الوسائل القانونية المرخص بها صراحة بموجب القوانين والأنظمة.

ح- تتم عملية التحصيل وفق مراحل إدارية و أخرى محاسبية، حيث تبدأ بالمرحلة الإدارية و المتمثلة في مرحلة الإثبات فالتصفية فالأمر بالتحصيل. أما المرحلة المحاسبية فتتمثل في عملية التحصيل الفعلي للإيرادات المقررة.

➤ **تنفيذ (صرف) النفقات:** بعد تقدير النفقات العامة تطلب الحكومة من البرلمان ان يفتح لهذه النفقات "اعتمادات" في الموازنة والاعتماد هو الاذن الذي يعطيه البرلمان للحكومة بصرف مبلغ معين من المال لسد نفقة معينة في سنة معينة. ويجب التفريق بين الاعتماد والنفقة، فالاعتماد هو الاذن الممنوح بالإنفاق ضمن حد معين، اما النفقة فهي المبلغ المصروف فعلا. وللحكومة بعد فتح الاعتمادات ان تنفق الاعتماد المفتوح شريطة ان لا تتجاوز حده الأعلى ولكنها ليست مجبرة على انفاقه بكامله، فالاعتماد اذن هو الحد الاعلى الذي لا تستطيع الحكومة تجاوزه في انفاقها على غرض ما.

ان مجرد فتح الاعتماد في الموازنة لا يعني تنفيذ النفقة، اذن هذا التنفيذ مقيد بقواعد وأصول معقدة هدفها مراقبة انفاق الاموال العمومية وفقا للقوانين ودون اي تلاعب او اساءة استعمال الاموال العمومية.

ان تنفيذ النفقة يستوجب بصورة عامة النقاط التالية:

- ان تكون هناك رابطة قانونية بين الدولة ودائيتها.

الفصل الخامس : نظام الموازنة العامة للدولة وعصرنته

- ان تتأكد الدولة من قيام الدائن صاحب العلاقة، بالعمل المطلوب منه وان تحدد مقدار الدين.
 - ان تصدر الهيئات المختصة في الدولة أمرا الى المسؤول عن الخزينة العمومية بدفع قيمة النفقة .
 ان تدفع قيمة النفقة من صناديق الخزينة بعد التأشير عليها من الرئيس المسؤول.
 وعندما نعبر عن هذه الامور باللغة المالية نقول ان تنفيذ النفقة يستوجب عقد النفقة (الالتزام) اولا ثم تصفيتها، والأمر بصرفها وأخيرا دفعها.

➤ **الفترة التكميلية:** طبقا للمادة 36 من القانون العضوي 18/15 ، يمكن الاستمرار في تنفيذ اعتمادات الدفع المتوفرة في برنامج نهاية السنة ، خلال السنة الموالية وفي نفس البرنامج وذلك في حالات استثنائية ومبررة قانونا ، حسب الشروط والكيفيات المحددة عن طريق التنظيم ، ويجب ان يتم هذا التنفيذ قبل انقضاء الفترة التكميلية التي لا تتعدى مدتها 31 جانفي من السنة الموالية لسنة تنفيذ الميزانية ، ولا تعني هذه الفترة الا التنفيذ المحاسبي للميزانية .
 يمكن ان تنقل اعتمادات الدفع المتوفرة في باب نفقات التسيير لبرنامج ما ، الى نفس البرنامج بحد أقصى قدره 5% من الاعتماد الاولي ، ويتم النقل عن طريق قرار وزاري مشترك يتخذه وزير القطاع المعني والوزير المكلف بالمالية قبل نهاية الفترة التكميلية المذكورة أعلاه ، وتضاف المبالغ التي تم نقلها الى اعتمادات الدفع المفتوحة بموجب قانون المالية .
 يجب ان لا يتسبب في أي حال من الأحوال ، تمديد التنفيذ في الفترة التكميلية ونقل اعتمادات الدفع في تدهور التوازنات الميزانية والمالية.

وطبقا كذلك لأحكام المادة 2 و3 من المرسوم التنفيذي رقم 20/384 المؤرخ في 19 ديسمبر 2020 والمحدد لشروط وكيفيات تنفيذ اعتمادات الدفع المتوفرة خلال الفترة التكميلية ، فانه يقصد باعتمادات الدفع المتوفرة في 31 ديسمبر في برنامج ، اعتمادات الدفع المخصصة بموجب قانون المالية او عند الاقتضاء المعدلة بموجب تحويل او نقل او حركة أخرى للاعتمادات المالية المنفذة ، لم تكن موضوع الأمر بالصرف او عند طريق تحرير حوالات او دفع النفقات .
 كما يمكن استعمال اعتمادات الدفع خلال الفترة التكميلية بغرض الأمر بالصرف و/او تحرير حوالات و/ او دفع النفقات ، وفقا لقواعد وإجراءات المحاسبة العمومية . لا يمكن ان تتعدى الفترة التكميلية تاريخ 31 جانفي من السنة الموالية لسنة تنفيذ الميزانية . تعني بأحكام هذا المرسوم النفقات التي تم فيها أداء الخدمة او التصديق عليها قبل بداية الفترة التكميلية ، ما عدا نفقات الاستثمار .

7-4/مرحلة تسليم الحسابات أو المساءلة

➤ **وضع مشروع القانون المتعلق بتسوية الميزانية على مكتب المجلس الشعبي الوطني:** تعرض النتائج المتحصل عليها من خلال الحسابات الإدارية للدولة، و بعد نهاية السنة (N) تنتهي هذه المرحلة بتقديم قانون ضبط الموازنة أمام المجلس الشعبي الوطني للمصادقة عليه بما في ذلك الوثائق المرفقة، إلى المجلس الشعبي الوطني قبل 1 اوت من السنة . يتعلق مشروع قانون تسوية الميزانية بسنة الميزانية N-1.

➤ قانون تسوية الميزانية والبيانات المالية

✓ **قانون تسوية الميزانية:** طبقا للمادة 86 من القانون العضوي 15/18 يعاين القانون المتضمن تسوية الميزانية ويضبط المبلغ النهائي للإيرادات التي تم قبضها والنفقات التي تم تنفيذها خلال السنة .

يقدم القانون المتضمن تسوية الميزانية حساب السنة المالية والذي يتضمن :

- الفائض او العجز الناتج عن الفرق الصافي بين إيرادات ونفقات الميزانية العامة للدولة
- الأرباح والخسائر المسجلة في تنفيذ عمليات الحسابات الخاصة للخزينة
- الأرباح والخسائر التي قد تترتب على تسيير عمليات الخزينة
- يضبط القانون المتضمن تسوية الميزانية المبلغ النهائي لموارد وابعاء الخزينة التي ساهمت في تحقيق التوازن المالي للسنة الموافقة .

- يصادق على حساب نتائج السنة المالية

- يصادق على التعديلات التي تم إدخالها بموجب مرسوم تسييق الاعتمادات المالية

- يغطي كل برنامج معني بالاعتمادات المالية الضرورية لتسوية التجاوزات المعايينة الناتجة عن حالة القوة القاهرة المبررة قانونا

- يضبط ارصدة الحسابات الخاصة المنقولة للسنة المالية الموالية

- يصفي الأرباح والخسائر الحاصلة في كل حساب خاص

✓ **البيانات المالية:** يرفق مشروع القانون المتضمن تسوية الميزانية طبقا لأحكام المادة 87 و88 من القانون العضوي بما يأتي :

- ملاحق تفسيرية تتعلق بنتائج العمليات الميزانية والحسابات الخاصة للخزينة وعمليات الخزينة
- حساب عام للدولة ويتضمن الميزان العام للحسابات وحساب النتائج والحصيلة والملحق او الملاحق وتقييم التزامات الدولة الخارجة عن الحصيلة وتقرير عرض يوضح على الخصوص ، التغيرات في الطرق والقواعد المحاسبية المطبقة خلال السنة المالية

-تقرير وزاري للمردودية توضح من خلاله الظروف التي نفذت فيها البرامج المسجلة في الميزانية وكذا مدى بلوغ الأهداف المتوقعة التي تم قياسها وتبعها من خلال مؤشرات الاداء المرتبطة بها والنتائج المحققة والتفسيرات المتعلقة بفوارق المعايينة

الفصل السادس: نظام الرقابة على الموازنة العامة للدولة.

الأهداف التعليمية للفصل السادس:

- ✓ التعرف على المفاهيم الأساسية للرقابة على المال العام
- ✓ معرفة تقاسيم وأنواع الرقابة على الموازنة العامة للدولة.
- ✓ التطرق الى رقابة المراقب الميزانياتي باعتباره اهم عنصر في الرقابة الميزانياتية.
- ✓ معرفة صلاحيات ورقابة مجلس المحاسبة.

تمهيد:

نتيجة لتزايد أنشطة الدولة في المجالات المختلفة وتوسع عملياتها أدى إلى نمو حجم الوحدات الإدارية وتواجدها في أماكن متباعدة مما تعذر تحقيق الرقابة المباشرة عليها، بالإضافة إلى ضخامة حجم الموارد التي تحصلها الحكومة أو تقوم بإنفاقها، وكذلك عدم وضوح العلاقة بين ملكية وإدارة أموال الدولة مما يضعف إحساس الإدارة بجرمة المال العام وبالتالي ضعف المسائلة التي تتعرض لها هذه الإدارات من قبل الإدارة العليا الحكومية، كل ذلك أدى إلى زيادة أهمية توافر نظام الرقابة على المال العام في الوحدات الحكومية.

1/ ماهية الرقابة :

يمكن القول أن نظام الرقابة على المال العام هو ذلك النظام الفرعي من أنظمة المحاسبة العمومية الذي يهتم بالرقابة على المال العام، أما مفهوم الرقابة على المال العام فتعني الوظيفة التي تقوم بها وحدات حكومية من أجل تتبع المال العام وحراسته وحفظه، استناداً إلى مرجعية تشريعية.

1/1 تعريف الرقابة على المال العام:

توجد عدة تعريفات للرقابة نذكر منها ما يلي:

- ✓ الرقابة هي مجموعة الإجراءات التي توضع للتأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي للخطط الموضوعية، ودراسة أسباب الانحراف في التنفيذ، حتى يمكن علاج نقاط الضعف ومنع تكرار الخطأ.
- ✓ يقصد بالرقابة على الموازنة متابعة التنفيذ والتأكد من سلامته، وأنه يسير وفق ما هو مقرر ومعتمد ووفقاً للوائح المالية، الصادرة مع الموازنة العامة.
- ✓ الرقابة هي عملية مقارنة النتائج الفعلية بأهداف الخطة أو النتائج المتوقعة وتشخيص وتحليل أسباب الانحرافات الواقعة بالمطلوب وإجراء التعديلات اللازمة.
- ✓ الرقابة هي نشاط يراد به التأكد من أن الخطة قد تم تنفيذها حسبما قرر.
- ✓ الرقابة هي عملية يقصد منها التأكد من أن الخطة (السنوية للدولة-الموازنة العامة) قد تم تنفيذها حسبما هو مقرر لها، وتتضمن قياس النتائج، ومقارنتها بالأهداف، وتحديد الفروقات (الانحرافات) وتحليل أسبابها، ووضع الحلول المناسبة لها.

وكتعريف شامل: " هي الإشراف والفحص والمراجعة للتأكد من حسن استخدام الأموال العمومية بأحكام القوانين والأنظمة، واللوائح والأغراض التي اعتمدت من أجلها سلفاً المخصصات المالية، وفي حدود القواعد الموضوعية وخلال فترات زمنية محددة، وذلك للتأكد من أن الإنفاق العام يتم ضمن حدود المخصصات المالية المرصودة وللأغراض التي خصص من أجلها، كما تهدف بشكل عام إلى التحقق من عدم وجود أي هدر أو تبذير للأموال العامة، لكي يمكن الوقوف على نقاط الضعف والأخطاء ويمكن علاجها وتفادي تكرارها".

الفصل السادس : نظام الرقابة على الموازنة العامة للدولة

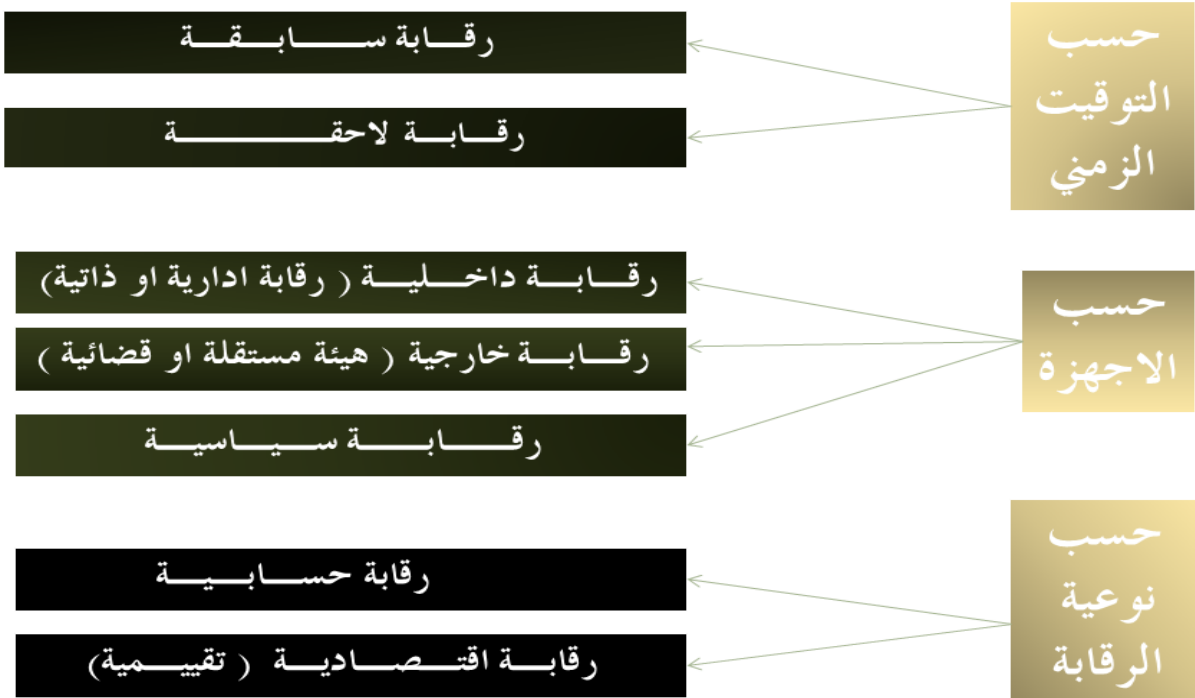
2/1- أهداف الرقابة على المال العام: تتحدد أهداف الرقابة على المال العام في:

- ✓ التحقق من أن جميع الإيرادات العامة للدولة قد حصلت وأدخلت في ذمتها وفقا للقوانين واللوائح والأنظمة السارية؛
- ✓ التحقق من أن كافة النفقات العامة قد تمت وفقا لما هو مقرر لها ومن حسن استخدامها الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها؛
- ✓ مراجعة القوانين والأنظمة واللوائح المالية، والتأكد من مدى ملاءمتها للتطورات التي تحدث، وتحليلها، واقتراح التعديلات الضرورية؛
- ✓ الكشف عن أية أخطاء أو انحرافات أو مخالفات تحدث من الأجهزة الحكومية، وتحليلها، ودراسة أسبابها؛
- ✓ التأكد من أن القيود والسجلات والبيانات والتقارير المالية مسموكة ومعدة بالطريقة الصحيحة التي تحددها اللوائح والأنظمة التي تحكم ذلك؛
- ✓ زيادة قدرة وفعالية الأجهزة الحكومية على تحقيق الأهداف العامة للدولة بأعلى درجة من الكفاءة.
- ✓ تخفيض تكاليف أداء الأعمال الحكومية، والحد من الإسراف، وضمان الاستغلال الأمثل الاعتمادات المالية المخصصة للأجهزة الحكومية.

2/ تقاسيم (أنواع) الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة:

ولعل من أهم صور الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة تتمثل في الرقابة الإدارية (الرقابة الداخلية او القبلية السابقة عن التنفيذ) ورقابة خارجية لاحقة عن التنفيذ وتتمثل في رقابة البرلمان. ورقابة مجلس المحاسبة.

الشكل رقم 14: أنواع الرقابة على المال العام



المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على المراجع السابقة.

الفصل السادس : نظام الرقابة على الموازنة العامة للدولة

1/2- الرقابة الادارية: **contrôle administratif** (المراقب الميزانياتي- المفتشية العامة للمالية)

يقصد بالرقابة الادارية تلك الرقابة التي تمارسها هيئات الادارة العامة على بعضها البعض، فهي رقابة تتم داخل السلطة التنفيذية التي تحدث لهذا الغرض هيئات و دوائر خاصة بذلك. و من هنا فإن هذا النوع من الرقابة هو أول خطوة تخضع لها مراقبة تنفيذ الميزانية العمومية بشقيها تحصيل الإيرادات و دفع النفقات. و لعل من أهم صور الرقابة الإدارية (الداخلية) في مجال المالية العامة خصوصاً، هي الرقابة السلمية أو الرئاسية و الرقابة المالية التي تمارسها وزارة المالية و مصالحها المختلفة سواء على المستوى المركزي أو المحلي بواسطة المراقبين الميزانياتيين و المفتشية العامة للمالية (I.G.F)، و الخزينة العمومية، بالإضافة إلى رقابة المحاسب العمومي و الرقابة الوصائية Tutelle.

وحسب المادة 99 من قانون 07-23 والتي تنص على : " تشمل الرقابة الإدارية : الرقابة الداخلية والرقابة السلمية والرقابة النظامية والرقابة الميزانياتية".

➤ **أهمية الرقابة الإدارية** تكمن أهمية الرقابة الإدارية (الداخلية) كونها تتم في معظمها قبل أن تصرف الأموال، فهي: ✓ تهدف إلى كشف و تحليل المشاكل الممكن حدوثها و تفاديها و معالجتها قبل حدوثها (رقابة وقائية أو مانعة)، فالموافقة السابقة لأجهزة الرقابة على القرارات المتعلقة بصرف الأموال و على الرغم من أنها تؤدي إلى كثرة الإجراءات اللازمة للقيام بعملية الإنفاق مما يترتب عنها بطء سير المرافق العامة، ✓ تعتبر حاسمة في تأدية الغرض التي تهدف إلى تحقيقه، و المتمثل في تطبيق الميزانية العمومية تطبيقاً سليماً تراعي فيه كافة قواعد الإنفاق المقررة ،

✓ ضمان تطبيق القوانين و القواعد التنظيمية و التحقق من الشرعية المالية للالتزامات بالنفقات العمومية.

➤ **أنواع الرقابة الادارية:** رغم تعدد انواع الرقابة الادارية حسب طبيعة نشاط مختلف الهيئات العمومية، وخصوصيات مهامها وتنظيمها وسيرها، فإنه يمكن حصر اهمها في الرقابة الميزانياتية القبلية و رقابة المفتشية العامة للمالية. رقابة المحاسب العمومي (تم التطرق اليها)

أ/ **الرقابة المالية القبلية (المراقب الميزانياتي):** تكمن أهمية الرقابة المالية القبلية او مراقبة الالتزام بالنفقات، في كونها تمارس على قرارات الالتزام بالنفقات للآمرين بالصرف قبل انتاج هذه القرارات لآثارها القانونية، أي قبل ان تترتب عنها ديون تجاه الهيئات العمومية المعنية. وعليه فالرقابة المالية القبلية تصبح بمثابة اجراء وقائي يسمح بالتصدي للمخالفة المالية منذ بدايتها، ومنع اثارها من الظهور. وهذا ما يضمن لها قدر مهم من الفعالية.

● **مجال تطبيق الرقابة المالية القبلية:** ان نطاق تطبيق الرقابة المالية القبلية على الالتزام بالنفقات يشمل: ميزانيات الهيئات و إدارات الدولة ، مهام الإشراف المنتدب على المشاريع، تفويض التسيير، والأموال المخصصة للمساهمات ، و الحسابات الخاصة للخزينة ، و ميزانيات الولايات و الإدارات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والبلديات. و استثناءياً تبقى نفقات ميزانيات المجلس الشعبي الوطني (او البرلمان حالياً بغرفتيه) خاضعة لقواعدها الخاصة. اما من

الفصل السادس : نظام الرقابة على الموازنة العامة للدولة

حيث الموضوع، يمكن تصنيف العمليات التي تخضع لهذه الرقابة إلى مجموعتين هما : الأولى عمليات متعلقة بتسيير المستخدمين، و الثانية عمليات الالتزام بالنفقات.

✓ عمليات متعلقة بتسيير المستخدمين: هذه المراقبة تتعلق بكل العمليات الخاصة بالحياة المهنية للموظفين من: تسمية، قبول في التوظيف، مرتبات الموظفين ومساهمهم المهني.

✓ عمليات الالتزام بالنفقات: كل عمليات الالتزام المتعلقة بنفقات التسيير و التجهيز. اي جميع النفقات، مهما كانت طبيعتها او الغرض منها.

✓ عمليات اخرى تتعلق بالقرارات الادارية: هذه العمليات لا تتضمن التزاما مباشرا بالنفقات وإنما استخداما عاما لاعتمادات مرخص بها في الموازنة، مثل القرارات الوزارية المتعلقة بمنح اعانات التسيير للمؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري، او مقررات الامرين بالصرف الرئيسيين الخاصة بتفويض الاعتمادات للآمرين بالصرف الثانويين.

- أعوان الرقابة الميزانية وصلاحياتهم ومسؤولياتهم:

□ أعوان الرقابة الميزانية: تمارس وظيفة الرقابة المالية القبلية من طرف موظفين تابعين لوزارة المالية (المديرية العامة للميزانية) يسمون مراقبين ميزانيتين *contrôleurs budgeteures*.

✓ فعلى المستوى المركزي، يعين مراقب ميزانياتي لكل دائرة وزارية، حيث يشمل اختصاصه ايضا المؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الاداري التابعة للوزارة المعنية. كما يوجد مراقب ميزانياتي لكل من المجلس الدستوري ومجلس المحاسبة باعتبارهما مؤسستين مستقلتين.

✓ اما على المستوى المحلي، فهناك مراقب ميزانياتي في كل ولاية مكلف بالمراقبة القبلية للالتزام بنفقات هذه الاخيرة، والمصالح غير ممرزة للدولة او الهيئات العمومية الاخرى (المديريات ومختلف المصالح التي يتصرف رؤساءها في اعتمادات مفوضة)، والمؤسسات العمومية المحلية ذات الطابع الاداري (مستشفيات، جامعات،....).

□ صلاحيات أو مهام المراقب الميزانياتي: حسب المادة 103 من قانون 07-23 التي نصت على مايلي: "يمارس

الرقابة الميزانية مراقب ميزانياتي تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، وتهدف إلى ما يأتي:

✓ السهر على مطابقة مشاريع الالتزام بالنفقات بالنسبة إلى التشريع والتنظيم المعمول بهما، والاعتمادات المرخص بالالتزام بها ومناصب الشغل المفتوحة أو المرخص بها،

✓ التحقق المسبق من توفر الاعتمادات ومناصب الشغل المالية،

✓ تأكيد المطابقة بواسطة تأشيرة أو رأي مسبق على الوثائق المتعلقة بالاعتمادات ومناصب الشغل المالية والنفقات،

أو عند الاقتضاء، ترير الرفض،

✓ ضمان رقابة بعدية على الوثائق غير الخاضعة للتأشيرة أو الرأي المسبق والقيام بتحليلات تتعلق بمسارات

وإجراءات الالتزام بنفقات الأمرين بالصرف والتأكد كذلك من جودة عناصر محاسبة الالتزامات،

✓ تقديم النصح للأمر بالصرف من الناحية المالية،

الفصل السادس : نظام الرقابة على الموازنة العامة للدولة

- ✓ مسك محاسبة الالتزام بالنفقات ومحاسبة متابعة مناصب الشغل المالية فيما يخصه،
- ✓ إعلام الوزير المكلف بالمالية دوريا بمطابقة الالتزامات وبوضعية كل الاعتمادات ومناصب الشغل المفتوحة والمستعملة.
- تحدد كيفات ممارسة الرقابة الميزانية عن طريق التنظيم."
- وبناء على نص المادة: فإن عملية المراقبة للنفقات الملتزم بها تكون بهدف احترام التشريعات و التنظيمات السارية المفعول. و نفس المادة تعطي للمراقب المالي صفة المستشار للأمر بالصرف في المجال المالي. بالإضافة لهاتين المهمتين تضاف مهمة ثالثة كونه ممثل لوزارة المالية في بعض المجالات:
- ✓ **تمثيل وزارة المالية** لدى لجان و جمعيات الأسواق العمومية و لدى مجالس الإدارة و مجالس التوجيه للهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، و هو ملزم في هذا الشأن بصياغة تقرير سنوي يوجه إلى وزارة المالية يتعلق بهذه العملية. حيث يرسل المراقب الميزانياتي عند إنتهاء كل ثلاثي من السنة، وضيعيات إلى الوزير المكلف بالميزانية يعلمه من خلالها بحجم الإلتزامات بالنفقات ومناصب الشغل المالية. اما عند نهاية كل سنة مالية، يرسل المراقب الميزانياتي إلى الوزير المكلف بالميزانية، تقريراً مفصلاً حول نشاطه و تقريراً آخر حول تنفيذ الميزانية يستعرض فيه الصعوبات التي تواجهه، وكل الاقتراحات التي من شأنها تحسين ظروف تنفيذ النفقات العمومية. كما ترسل نسخة من التقرير المعدّ حول تنفيذ الميزانية إلى الأمر بالصرف المعني.
- وفي هذا الإطار، وبناء على التقرير السنوي للنشاطات الذي يعده المراقب الميزانياتي، تقوم المصالح المختصة للوزارة المكلفة بالميزانية، بإعداد تقريراً ملخصاً شاملاً يرسل إلى الوزير الأول و إلى رئيس مجلس المحاسبة.
- ✓ **بصفته مستشار للأمر بالصرف** فهو يعتبر طرف في التسيير المالي للهيئات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يتولى مراقبتها ، حيث يقدم المراقب الميزانياتي، بمبادرة منه أو بطلب من الأمر بالصرف، نصائح في المجال المالي، لا سيما في إطار :
- إعداد مختلف وثائق برجة الإعتمادات
 - إختيار الإجراءات المناسبة فيما يخص الصفقات العمومية والإجراءات المكيفة.
 - حركات الإعتمادات التي يقوم بها الأمر بالصرف.
 - تحديد النفقات الإجبارية
 - إعداد تقارير النشاط والمردودية فيما يخص المؤسسات العمومية و عروض حال التنفيذ.
- ✓ أما بصفته **عون مراقبة**، فهو مكلف بمراقبة شرعية ملفات الالتزامات المتعلقة بالنفقات الحملة على ميزانيات التسيير و التجهيز، و على الحسابات الخاصة للخزينة، و كذلك على كل عمل إداري يتضمن أثر مالي و يعطي بذلك تأشيرته الخاصة. على هذا الأساس فهو ملزم بمسك محاسبة الالتزامات ، و الوضعية المالية و الإثباتات المتعلقة بالتأشيرات الممنوحة أو المرفوضة.

الفصل السادس : نظام الرقابة على الموازنة العامة للدولة

□ **نوعية و آلية المراقبة:** حسب المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 الصادر بتاريخ 14 نوفمبر 1992 و المتعلق بالمراقبة المسبقة للنفقات الملتزم بها، فإن عمليات الالتزام بالنفقات و الأفعال المتعلقة بتسيير الحياة المهنية للموظفين يجب أن تخضع للتأشيرة المراقب الميزانياتي و ذلك بعد مراقبة العناصر المتعلقة بـ:

✓ صفة الأمر بالصرف؛ المطابقة الصارمة للنفقة مع القوانين و التنظيمات المعمول بها ؛

✓ توفر الاعتمادات أو المناصب المالية ؛ التحميل الصحيح للنفقة؛

✓ تتطابق مبلغ الالتزام مع العناصر المتضمنة في الوثيقة الملحقة ؛ وجود التأشيرة أو رأي عندما التأشير توضع بتطبيق التنظيمات المعمول بها.

□ **اجراءات المراقبة:** وتشمل فترة أو مدة تنفيذ المراقبة ونتائج عملية المراقبة.

✓ الرقابة على البرمجة الميزانياتية :

تتضمن الرقابة على البرمجة الميزانياتية وفقاً للتعليمه رقم 9658 عدة مستويات وإجراءات تهدف إلى ضمان التغطية المالية الدائمة للالتزامات. إليك هذه المستويات والآجال المرتبطة بها:

1. الرقابة على وثيقة البرمجة الأولية للاعتمادات ومناصب الشغل (على مستوى البرنامج)

• **الهدف:** يتأكد المراقب الميزانياتي من الطابع الدائم للتغطية المالية للبرنامج، خاصة فيما يتعلق بنفقات المستخدمين.

• **التأشيرة:** تخضع هذه الوثيقة إجبارياً لتأشيرة المراقب الميزانياتي المسبقة.

الآجال: يرسل مسؤول البرنامج الوثيقة للمراقب ابتداءً من 1 ديسمبر، وفي كل الأحوال قبل 25 ديسمبر من السنة التي تسبق سنة التنفيذ.

- يؤشر المراقب الميزانياتي عليها في أجل لا يتعدى 5 أيام من تاريخ نشر مراسيم توزيع الاعتمادات.
- الأهمية: تسمح هذه التأشيرة لمسؤول البرنامج بوضع الاعتمادات تحت تصرف مسؤولي النشاطات.

2. الرقابة على مستخرج وثيقة البرمجة الأولية

• **الإجراء:** يقوم مسؤول الوظيفة المالية بإرسال مستخرج من الوثيقة المؤشر عليها إلى المراقب الميزانياتي المختص.

• **الآجال:** يتم الإرسال في أجل لا يتعدى يومين (2) من تاريخ التأشير على الوثيقة الأصلية.

• **دور المراقب:** يتأكد من مطابقة المستخرج للوثيقة الأصلية ويضع عليه عبارة "شاهد ومطابق" خلال يومين من استلامه.

3. البرمجة على مستوى النشاط والنشاط الفرعي

• **النشاط الجزأ:** يقدم مسؤول النشاط وثيقة تخصيص الاعتمادات للنشاطات الفرعية للمراقب الميزانياتي خلال 5 أيام من استلام مستخرج تبليغ الاعتمادات.

• **التأشيرة:** يؤشر المراقب عليها في أجل أقصاه 5 أيام.

الفصل السادس : نظام الرقابة على الموازنة العامة للدولة

• **التقسيم العملي:** تخضع وثائق البرمجة المعدة من طرف مسؤولي النشاط غير الجزأ أو النشاط الفرعي للرأي المسبق للمراقب الميزانياتي خلال 10 أيام من استلام التبليغ.

يرتكز فحص المراقب الميزانياتي لهذه الوثائق على: التأكد من التوافق الميزانياتي العام. و تحليل النفقات الإجبارية والحتمية بناءً على تنفيذ ميزانية السنة المنصرمة. في انتظار صدور رأي المراقب، لا يمكن التأشير إلا على مشاريع الالتزام بالنفقات الحتمية والمستعجلة.

✓ **نتائج المراقبة:** إن مراقبة النفقات الملتزم بها التي تخضع للتأشير (التأشير بالقبول) تكون عند المراقب الميزانياتي و بعد فحصه و مراقبته لملف النفقة خلص إلى أن ملف النفقة يتطابق مع القوانين و وضعية الميزانية للهيئة المعنية. عندما المراقب الميزانياتي يقرر بأن هناك نقص في عناصر ملف النفقة الخاضعة للمراقبة، فإنه يقرر إما رفضاً مؤقتاً أو رفضاً نهائياً. و في الحالة الأخيرة أي حالة الرفض النهائي بإمكان الأمر بالصرف أن يمر النفقة تحت مسؤوليته و بقرار مبرر و يعلم من خلاله وزارة المالية. إن الرفض المحرر من قبل المراقب الميزانياتي يأخذ شكل مذكرة تتضمن كل الملاحظات المستخلصة و كذلك المراجع للنصوص القانونية المتعلقة بالقضية المراقبة و المعالجة، و هذا القرار بالرفض يجب أن يحرر مرة واحدة للأمر بالصرف.

الرفض المؤقت: هو الإجراء الذي يسمح للأمر بالصرف بإتمام ملف النفقة و يُبلغ المراقب الميزانياتي رفضاً مؤقتاً في الحالات التي يمكن فيها تصحيح الوضع ويكون في الحالات التالية:

- عدم توافق مشروع الالتزام مع البرمجة الميزانياتية لنفقات ميزانية الدولة، وهو ما يمكن تصحيحه بتعديل بعض العناصر.

- غياب أو نقص في الوثائق الثبوتية اللازمة للملف.

- نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة بالالتزام.

- وجود مخالفات للتنظيم في مشروع الالتزام تكون قابلة للتصحيح.

ملاحظة: يجب على المراقب إعلام الأمر بالصرف بكل أسباب عدم منح التأشير دفعة واحدة، و يؤدي الرفض المؤقت إلى توقيف آجال دراسة الملف و هذا الرفض المؤقت المدعم بأدلة يخضع للفترة التنفيذية للمراقبة و المحددة من 10 إلى 20 يوماً بحسب الحالة.

• **الرفض النهائي:** الرفض النهائي هو الإجراء الثاني الذي تخضع له مراقبة النفقات الملتزم بها، و يبلغ الرفض النهائي في حالات المخالفات الجسيمة التي لا يمكن تصحيحها ويكون نتيجة:

- عدم مطابقة مشاريع الالتزامات للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

- عدم توفر الاعتمادات المالية الكافية أو مناصب الشغل المالية.

- فشل الأمر بالصرف في رفع التحفظات المدونة سابقاً في مذكرة الرفض المؤقت.

الفصل السادس : نظام الرقابة على الموازنة العامة للدولة

الإجراء: في هذه الحالة، يرسل المراقب الميزانياتي نسخة من الملف مع تقرير مفصل إلى الوزير المكلف بالميزانية ، وللوزير صلاحية إعادة النظر في الرفض إذا اعتبره غير مؤسس.

- **تجاوز الرفض (التفاوضي) :** المادة 18 من المرسوم 92-414 قدرت تجاوز الرفض على انه الإجراء الذي يسمح بتنفيذ النفقة و تحت مسؤولية الأمر بالصرف. ففي حالة الرفض النهائي بإمكان الأمر بالصرف تمرير النفقة و تجاوز الرفض تحت مسؤوليته و ذلك بقرار يبرر فيه ذلك و يرسله إلى الوزارة المكلفة بالمالية . و لكن هذا التجاوز للرفض غير معمم على كل الحالات ، حيث لا يمكن للأمر بالصرف ممارسة حق التفاوضي إذا كان الرفض النهائي مؤسساً على الأسباب التالية:

- عدم توفر صفة أمر الصرف لدى الشخص الموقع.
- انعدام أو عدم توفر الاعتمادات المالية أو مناصب الشغل.
- التخصيص غير القانوني للنفقة بهدف إخفاء تجاوز في الاعتمادات.
- غياب التأشيرات أو الآراء المسبقة التي ينص عليها التنظيم.
- إذا كان الأمر يتعلق بقرارات تسيير المستخدمين.

فلهامش المخصص للأمر بالصرف لتجاوز الرفض هو جد محدد ، و على هذا الأساس فإن الرفض النهائي غير المبرر بالأسباب المذكورة أعلاه ، فإن الأمر بالصرف الذي يرغب في ممارسة هذا الإجراء ، يجب عليه أن يرسل للمراقب المالي بطاقة الالتزام مرفقة بقرار تجاوز الرفض و ذلك للتأشير على ملف النفقة و تحت مسؤولية الأمر بالصرف.

● **إجراءات ما بعد التفاوضي:** إذا قرر الأمر بالصرف التفاوضي (في غير الحالات الممنوعة أعلاه)، تتبع الخطوات التالية:

- يُرسل ملف الالتزام مع "مقرر التفاوضي" إلى المراقب الميزانياتي.
 - يضع المراقب الميزانياتي "تأشير الأخذ بالحسبان" مع الإشارة لرقم وتاريخ التفاوضي.
 - يرسل المراقب نسخة من الملف وتقرير مفصل إلى الوزير المكلف بالميزانية.
 - يقوم الوزير بدوره بإرسال نسخة من الملف إلى الهيئات المتخصصة في الرقابة البعدية على النفقات العمومية
- **مسؤولية المراقب الميزانياتي:** حسب المادة 111 من قانون 23-07: المراقبون الميزانياتيون ومساعدوهم مسؤولون شخصياً عن التأشير والآراء التي يمنحونها، وعن الرفض الذي يبلغونه في ظل احترام القواعد التشريعية والتنظيمية والقواعد المتعلقة بالانضباط الميزانياتي والمالي. ويعاقب على هذه الأخطاء والمخالفات وفقاً للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

بناء على نص المادة فإن مسؤولية المراقب الميزانياتي و كذلك نوابه هي مسؤولية بدون تحديد خاص ، فالنصوص لا تعطي تحديد للعقوبة المخصصة لهذه المسؤولية ، و لكن يمكن تحديد هذه المسؤولية انطلاقاً من العناصر التالية :

الفصل السادس : نظام الرقابة على الموازنة العامة للدولة

✓ عقوبة من طرف غرفة الانضباط بالميزانية و المالية للمجلس الأعلى للمحاسبة ، فهي بإمكانها فرض غرامات مالية على المراقب الميزانياتي في حالة عدم احترامه للقوانين المعمول بها في مجال الميزانية و المالية و ذلك تطبيقا للمادة 7-88 للأمرية رقم 95-20 المتعلقة بمجلس المحاسبة، حيث تعتبر هذه المادة مخالفة للقوانين و قواعد الميزانية و المالية " كل رفض للتأشير غير مؤسس ، أو حالة التأشير الممنوحة أعطيت خلافا للقوانين".

✓ مسؤوليته أمام وزارة المالية ، حيث أن مهام و مسؤوليات المراقبين الميزانياتيين تخضع لنظام مسؤولية صارم من قبل وزارة المالية، فالمراقبون الميزانياتيون ملزمون بإرسال عند نهاية كل سنة مالية حوصلة سنوية إلى وزارة المالية تخص نشاطات و أعمال المراقبين الميزانياتيين و التي تقارن مع حسابات التسيير للمحاسب العمومي و مع الحساب الإداري للآمر بالصرف و ذلك للمقارنة و المقاربة بينهم ، و هنا من الممكن أن تكون مسؤولية المراقب المالي موضوعة رهن الاتهام، حالة منح تأشيرات غير مسموح بها و مخالفة للقوانين أو رفض البعض الآخر و هي مؤهلة للقبول.

✓ فالمراقبون الميزانياتيون ملزمون بمسك محاسبة للالتزامات بالنفقات العمومية و سجلات منح التأشيرات و الرفض و كذلك متابعة الأرصدة المالية لكل بند من بنود الميزانيات العمومية المتابعة و المراقبة.

ب/ الرقابة المالية البعيدة أو اللاحقة (رقابة المفتشية العامة للمالية).

تختص المفتشية العامة للمالية بالرقابة اللاحقة، أو أثناء التنفيذ أو في كل وقت إذا تطلب الأمر ذلك، على التسيير المالي والمحاسبي لكل الهيئات والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية.

➤ نشأة المفتشية العامة للمالية (I.G.F):

أنشئت المفتشية العامة للمالية سنة 1980 ويديرها رئيس الذي يشرف على تنفيذ أعمال الرقابة والدراسات والتقييم الموكلة إليها ويضطلع بمهام تسيير مستخدميها ووسائلها الأخرى.

تمارس مختلف مهام المفتشية العامة للمالية من طرف مفتشين Inspecteurs ينتمون في شكل وحدات متنقلة تسيير من قبل رؤساء بعثات، أو رؤساء فرق. ويكون هؤلاء المفتشون تابعين أما لهياكل المفتشية المركزية (الهياكل التشغيلية للرقابة والتقييم)، أو لمصالحها الخارجية المتمثلة في المديرية الجهوية.

➤ صلاحيات المفتشية:

للمفتشية العامة للمالية صلاحيات جد واسعة. فإضافة إلى مراقبة التسيير المالي والمحاسبي لمختلف الهيئات العمومية (الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية)، فإن اختصاصاتها الرقابية تشمل المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وهيئات الضمان الاجتماعي، وهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي المستفيدة من إعانات الدولة أو الهيئات العمومية الأخرى وكذا أي شخص معنوي يستفيد من المساعدات المالية للدولة والجماعات الإقليمية أو أي هيئة عمومية أخرى.

➤ **كيفية الرقابة :**

يتركز عمل المفتشية العامة للمالية حول تنفيذ برنامجها الرقابي المحدد من طرف الوزير المكلف بالمالية، والذي يتم تسطيره وفقا لأهداف معينة، وحسب طلبات المراقبة التي يعبر عنها اعضاء الحكومة او الهيئات والمؤسسات المخولة بذلك. وتجري مراقبة المفتشية بناء على الوثائق او في عين المكان، بصورة فجائية او بعد اخطار مسبق.

وتتمحور هذه الرقابة حول شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي، او الاحكام التشريعية والتنظيمية التي يكون لها اثر مالي مباشر، وحول التسيير المالي في المصالح والهيئات المعنية، وصحة المحاسبة وسلامتها وانتظامها، وشروط استعمال وتسيير الاعتمادات والوسائل، وسير الرقابة الداخلية لتلك المصالح والهيئات.

وتجدر الملاحظة انه فيما يتعلق بالمحاسبين العموميين، فان المفتشية العامة للمالية، لها الحق في فحص كل العمليات التي يقومون بها، ما عدا تلك المتعلقة بحساباتهم المصرح بمراجعتها (تصفيتها) نهائيا طبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية السارية المفعول.

➤ **نتائج رقابة المفتشية:**

✓ يجرر المفتشون، في نهاية رقابتهم، تقريرا يتضمن ملاحظاتهم وتقييماتهم حول فعالية وكفاية تسيير المصلحة او الهيئة المراقبة، او الخاضعة للتقويم الاقتصادي والمالي، وكذا اقتراح التدابير التي من شأنها تحسين ذلك التسيير ونتائجه. كما يمكن ان يتضمن التقرير اي اقتراح يسمح بتدارك النقائص الملاحظة على الاحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة على الهيئات والمصالح المعنية.

✓ تعد المفتشية العامة للمالية تقريرا سنويا يرفع الى الوزير المكلف بالمالية ويتضمن حصيلة نشاطاتها، وملخص ملاحظاتها، والاقتراحات ذات الطابع العام التي تهدف خاصة الى تكييف او تعديل التشريع والتنظيم المطبقين في مجال تدخلها. اما فيما يتعلق بمعالجة نتائج الرقابة، فان ذلك يعود الى سلطة الوزير المكلف بالمالية الذي يقرر ما يجب ان يتخذ من اجراءات او تدابير بشأن تقارير المفتشية.

2/2- **الرقابة القضائية (رقابة مجلس المحاسبة على عمليات الموازنة العامة):**

يوجد ضمن البناء المؤسساتي لمعظم الدول المعاصرة جهاز اعلى للرقابة المالية وبغض النظر عن اختلاف تسميته وتنظيمه وصلاحياته من بلد الى اخر، فان ما يميز هذا الجهاز عن غيره من هيئات الرقابة في الدولة هو تمتعه بالاستقلال الضروري، وتزويده بالسلطات والصلاحيات الواسعة للقيام برقابة بعدية (لاحقة) فعالة على تسيير الاموال العمومية، وفي الجزائر يتمثل هذا الجهاز في -مجلس المحاسبة La cour des comptes .

ووفقا للمادة 199 من الدستور، يعتبر مجلس المحاسبة مؤسسة عليا لمراقبة الأصول والأموال العامة. وهي مسؤولة عن الرقابة اللاحقة على مالية الدولة والسلطات المحلية والخدمات العامة، فضلا عن رأس المال التجاري للدولة.

يساهم مجلس المحاسبة في تطوير الحكامة الرشيدة والشفافية في تدبير المالية العمومية والمحاسبة.

يعين رئيس الجمهورية رئيس مجلس المحاسبة لمدة خمس (5) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط.

الفصل السادس : نظام الرقابة على الموازنة العامة للدولة

يرفع مجلس المحاسبة تقريرا سنويا إلى رئيس الجمهورية. ينشر هذا التقرير من قبل رئيس مجلس المحاسبة
 ➤ نشأته: أسس دستور 1976 المعدل في سنة 1989 و سنة 1996 مجلس المحاسبة كجهاز أعلى للرقابة اللاحقة على
 مالية الدولة و الجماعات الإقليمية والمصالح العمومية.

يخضع مجلس المحاسبة الذي أنشئ سنة 1980 للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق 17 يوليو
 سنة 1995، الذي يحدد صلاحياته وتنظيمه وسيره وكذا جزاءات تحرياته يخول الأمر 95-20 المؤرخ في 17-07-95
 لمجلس المحاسبة الجزائري اختصاصا شاملا لرقابة كل الأموال العمومية مهما كانت الوضعية القانونية لمسيرها أو المستفيدين
 منها، كما يخول له سلطة رقابة و تقييم نوعية التسيير على صعيد الفعالية والنجاعة والاقتصاد في تنفيذ الميزانية دون إبداء
 رأيه في النفقات العمومية. بالفعل تستثني رقابة الجهاز الأعلى للرقابة الجزائري كل تدخل في إدارة و تسيير الهيئات التي
 تخضع لرقابته، أو أية إعادة نظر في صحة وجدوى السياسات وأهداف البرامج التي سطرها السلطات الإدارية ومسؤولو
 الهيئات العمومية.

وبالتالي أصبح مجلس المحاسبة يتمتع، من جديد باختصاصات قضائية وإدارية واسعة، تخوله الحكم على حسابات
 المحاسبين العموميين، ومراقبة الانضباط الميزاني والمالي، والمعاقبة على المخالفات المتعلقة بذلك، من جهة، ومراقبة أداء
 الهيئات الخاضعة لرقابته، أي تقويم تسييرها من حيث الفعالية والكفاية والاقتصاد، وتقديم التوصيات الملائمة لتحسين
 هذا التسيير من جهة أخرى. كما يعد مجلس المحاسبة مؤسسة مستقلة، أي أنه لا يخضع لإشراف أو وصاية أي سلطة
 في الدولة ، وهذا مكرس بحكم المادة 03 من الفقرة 02 من الامر رقم 95-20 ” وهو يتمتع بالاستقلال الضروري،
 ضمانا للموضوعية والحياد والفعالية في اعماله“. كما انه يتبدى في وضعه القانوني كهيئة قضائية، وفي حرية اعداد
 برنامجه الرقابي وتنفيذه.

➤ تنظيم مجلس المحاسبة و سيره:

✓ ينتظم مجلس المحاسبة في شكل غرف ذات اختصاص وطني وعددها ثمانية و غرف ذات اختصاص إقليمي و عددها
 تسعة و غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية. وتمارس الغرف وفروعها الصلاحيات الرقابية للمجلس، ذات
 الطابع القضائي أو الاداري، تحت اشراف رؤساء الغرف ورؤساء الفروع.

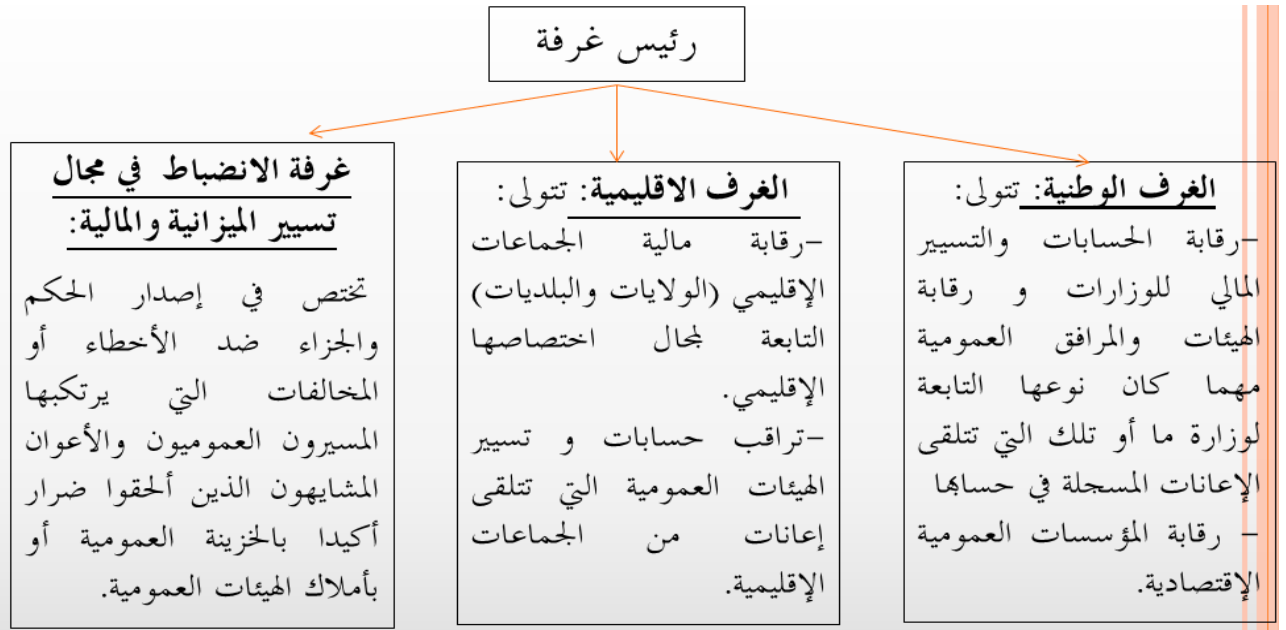
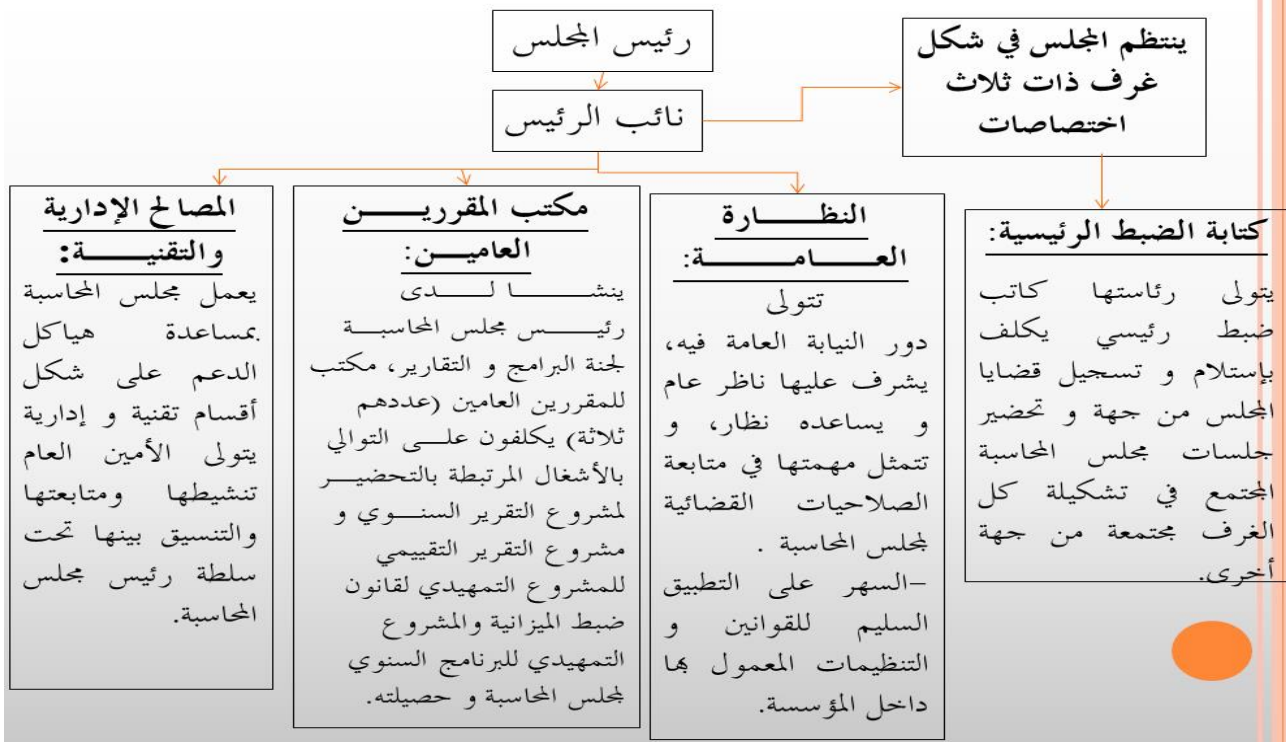
✓ يتولى رئاسة المجلس رئيس يعينه رئيس الجمهورية و يساعده في ذلك نائب للرئيس.

✓ يسند دور النيابة العامة في مجلس المحاسبة لناظر عام و يساعده نظار مساعدون.

✓ لمجلس المحاسبة أيضا كتابة ضبط تسند لكاتب ضبط رئيسي يساعده كتاب ضبط.

أما مختلف الاقسام التقنية والمصالح الادارية للمجلس فهي، اضافة الى ادارة مسؤوليها المباشرين، موضوعة تحت
 اشراف الامين العام لمجلس المحاسبة، وهذا الاخير هو الامر بالصرف لميزانية المجلس.

الشكل رقم 15: الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة



المصدر: من إعداد الأستاذة بالاعتماد على الأمر رقم (95-20) المؤرخ في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة.

➤ **مهام وصلاحيات المجلس:** تقسم عادة صلاحيات مجلس المحاسبة الى **صلاحيات قضائية** تتمثل اساسا في مراجعة حسابات محاسبين العموميين، اضافة الى رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية بالنسبة للأخطاء

الفصل السادس : نظام الرقابة على الموازنة العامة للدولة

والمخالفات التي يرتكبها المسؤولون، و يمارس أيضا **صلاحيات إدارية** من خلال رقابة نوعية التسيير على صعيد الفعالية و النجاعة والاقتصاد.

● صلاحيات قضائية:

✓ تقديم الحسابات: يتعين على كل محاسب عمومي إيداع حسابه للتسيير لدى كتابة الضبط لمجلس المحاسبة و الاحتفاظ بكل الوثائق الثبوتية التي قد يطلبها منه المجلس عند الاقتضاء. كما يتعين على الأمرين بالصرف التابعين للهيئات العمومية إيداع حساباتهم الإدارية بنفس الأشكال. في حالة تأخير في إيداع الحسابات أو عدم إرسال الوثائق الثبوتية، يمكن لمجلس المحاسبة إصدار غرامات في حق المحاسبين العموميين أو الأمرين بالصرف المقصرين. و يمكنه أن يصدر في حقهم أوامر بإيداع حساباتهم في الآجال التي يحددها لهم.

وذلك على حسب نص المادة 104 من قانون 07/23 : " يجب على الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين إيداع حساباتهم لدى مجلس المحاسبة وفق الشروط والكيفيات وضمن الآجال المحددة بموجب التشريع والتنظيم المعمول بهما".

✓ مراجعة حسابات المحاسبين العموميين: تعد عملا قضائيا يتعلق بالصحة المادية لعمليات الإيرادات والنفقات المسجلة في حسابات المحاسبين العموميين ومدى تطابقها مع القوانين و التنظيمات المعمول بها.

✓ رقابة الانضباط الميزاني والمالي: يتم التحقق من خلالها من مدى احترام قواعد الانضباط في مجال الميزانية والمالية وتصدر على إثرها غرامات في حق مسؤولي أو أعوان المؤسسات أو المرافق أو الهيئات العمومية الذين ارتكبوا خطأ أو مخالفة تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو ببيئة عمومية.

● الصلاحيات الادارية

✓ رقابة نوعية التسيير: يرمي إلى تقييم شروط استعمال و تسيير الأموال و القيم التي تسييرها مصالح الدولة والمؤسسات والهيئات العمومية.

✓ تقييم المشاريع و البرامج والسياسات العمومية: حيث يشارك مجلس المحاسبة على الصعيد الاقتصادي والمالي في تقييم فعالية النشاطات و المخططات والبرامج و الإجراءات المتخذة من طرف السلطات العمومية بغرض تحقيق أهداف ذات منفعة وطنية و التي تقوم بها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مؤسسات الدولة أو المرافق العمومية الخاضعة لرقابته.

➤ مجال اختصاص مجلس المحاسبة: يختص مجلس المحاسبة الجزائري لرقابة التسيير المالي لمصالح الدولة و الجماعات الإقليمية والهيئات العمومية التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية. هو مؤهل أيضا لرقابة:

✓ المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والتي تكون أموالها ومواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية.

✓ تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزءا من رأسمالها الاجتماعي.

الفصل السادس : نظام الرقابة على الموازنة العامة للدولة

✓ الأشخاص المعنويين من القانون العام و الأشخاص الطبيعيين من القانون العام أو الخاص الذين استفادوا من إعانات أو مساعدات مالية أو موارد مجمعة من التبرعات والمخصصة لهدف خاص، يمكن لهم أن يخضعوا أيضا إلى رقابة مجلس المحاسبة فيما يخص استعمال هذه الإعانات.

➤ **إجراءات رقابة مجلس المحاسبة:** يشتمل مجلس المحاسبة في الوقت الحالي على عدد إجمالي من المستخدمين يقدر ب: 465 مستخدما منهم 207 قضاة موزعين بين المقر والغرف الإقليمية و 258 مستخدما يمارسون النشاطات التقنية والإدارية. ينظر مجلس المحاسبة الجزائري بعديا في:

✓ مدى صحة ونظامية الإيرادات والنفقات وفي حسن تسيير الأموال العمومية،

✓ كما يحدد تاريخ و منهجية هذه الرقابات التي ينظمها بصفة مباحثة، في الميدان وعلى الوثائق، مع اتخاذ كل الإجراءات الضرورية لضمان سرية تحرياته وتحقيقاته. وتبلغ له عند طلبه كل وثيقة أو معلومة يراها ضرورية لإنجاز رقابته على العمليات المالية والمحاسبية أو لتقييم تسيير الوسائل والأموال العمومية.

يتلقى أيضا تقارير الرقابة حول تسيير الهيئات التي تعدها أجهزة الرقابة الخارجية المؤهلة للتدخل في مصالح الدولة والجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة. وفي هذا السياق، لا يكون مسؤولو أو أعوان أجهزة الرقابة الخارجية ملزمين باحترام السلطة السلمية أو تحفظ السر المهني تجاه مجلس المحاسبة.

تكون إجراءات رقابة مجلس المحاسبة كتابية وحضورية (تحقيق وقرارات مؤقتة). كما تبلغ ملاحظات المجلس إلى السلطة السلمية للمؤسسة أو الهيئة الخاضعة للرقابة بواسطة طرق تختلف حسب طبيعة وأهمية الوقائع، ورتبة المرسل إليه.

وفقا للمادة 88 : يرفق مشروع القانون المتضمن تسوية الميزانية أيضا بتقريرين لمجلس المحاسبة يتضمنان ما يأتي :

✓ تقرير يتعلق بنتائج تنفيذ قانون المالية للسنة المالية المعنية وتسيير الاعتمادات المالية التي تمت دراستها ، بالأخص على ضوء البرامج المنفذة.

✓ تقرير يتعلق بتصديق حسابات الدولة حسب المبادئ النظامية والصدق والوفاء .

ويدعم هذا التصديق بتقرير يبين التحقيقات التي أجريت لهذا الغرض .

➤ **طرق رقابة مجلس المحاسبة:**

✓ رسالة رئيس الغرفة: يطلع مسؤولي المصالح والهيئات التي خضعت للرقابة بملاحظات مجلس المحاسبة المتعلقة بالوضعيات أو بالوقائع أو الحالات أو المخالفات التي تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بأمالك الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقابته.

✓ التقرير المفصل: تعده الغرفة ويوجهه الناظر العام مصحوبا بمجمل الملف إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا. تسجل فيه الوقائع التي يمكن وصفها وصفا جزائيا والتي يلاحظها المجلس.

الفصل السادس : نظام الرقابة على الموازنة العامة للدولة

✓ الإجراء المستعجل: يحظر رئيس مجلس المحاسبة عن طريق الإجراء الاستعجالي السلطات السلمية أو الوصية للمؤسسة أو الهيئة الخاضعة للرقابة حول الوقائع أو المخالفات الملاحظة. وعلى المرسل إليهم إطلاع المجلس بالنتائج المترتبة عن ذلك.

✓ المذكرة المبدئية: يطالع رئيس مجلس المحاسبة السلطات المعنية عن طريق مذكرة مبدئية بالنقائص المسجلة في النصوص المسيرة لشروط استعمال وتسيير وتنفيذ ومراقبة أموال الهيئات الخاضعة لرقابته.

بالإضافة إلى النتائج الإدارية التي تتطلبها رقابة المجلس فإن لهذه الأخيرة نتائج قضائية تعزز صلاحيات المجلس قضائيا و ماليا.

➤ نتائج رقابة مجلس المحاسبة: إن تنوع السلطات القضائية و الإدارية لمجلس المحاسبة يقابلها تنوع النتائج المخصصة لتدخلاته التي يمكن أن نجمعها في فئتين اثنتين:

• النتائج الإدارية:

✓ مذكرة التقييم: عقب مراقبة نوعية التسيير يضبط مجلس المحاسبة تقييمه النهائي ويصدر كل التوصيات و الاقتراحات بغرض تحسين فعالية و مردود تسيير المصالح و الهيئات المعنية و يرسلها إلى مسؤوليها والوزراء و إلى السلطات الإدارية المعنية.

✓ رسالة رئيس الغرفة: تطلع مسؤولي المصالح والهيئات التي خضعت للرقابة بملاحظات مجلس المحاسبة المتعلقة بالوضعيات أو بالوقائع أو الحالات أو المخالفات التي تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بأمالك الهيئات و المؤسسات العمومية الخاضعة لرقابته بغرض اتخاذ التدابير التي يتطلبها التسيير السليم للأموال العمومية.

✓ التقرير المفصل: تسجل فيه الوقائع التي يمكن وصفها وصفا جزائيا، والتي يلاحظها المجلس أثناء ممارسة رقابته. يبلغ الناظر العام هذا التقرير إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا مصحوبا بمجمل الملف.

✓ التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية: ترسل الحكومة هذا التقرير بعد أن يقوم بإعداده مجلس المحاسبة إلى الهيئة التشريعية بغرفتيها مرفوقا بمشروع القانون المرتبط به.

✓ التقرير السنوي: يعد مجلس المحاسبة تقريرا سنويا يرسله إلى رئيس الجمهورية.

• يبين التقرير السنوي أهم المعايينات والملاحظات والتقييمات الناجمة عن أشغال تحريات مجلس المحاسبة مرفقة بالتوصيات التي يرى أنه يجب تقديمها و كذلك ردود المسؤولين والممثلين القانونيين و السلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك.

• ينشر هذا التقرير كليا أو جزئيا في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

• يرسل مجلس المحاسبة نسخة منه إلى الهيئة التشريعية.

● النتائج القضائية:

✓ في مجال تقديم حسابات المحاسبين العموميين و الأمرين بالصرف: فإن مجلس المحاسبة يصدر غرامات ضد المحاسبين و الأمرين بالصرف المعنيين في حالة تأخير إيداع الحسابات و المستندات الثبوتية. كما يطبق إكراهات مالية على المحاسبين و الأمرين بالصرف المعنيين إذا انقضت الآجال المحددة لإيداع حساباتهم لدى مجلس المحاسبة.

✓ في مجال مراجعة حسابات المحاسبين العموميين: يبت مجلس المحاسبة بقرار نهائي عندما لا يسجل على ذمة المحاسب أية مخالفة و يبت بقرار مؤقت يتضمن أوامر و/أو تحفظات في الحالات الأخرى، ثم يتبع بقرار نهائي لتبرئة المحاسب أو وضعه في حالة مدين.

✓ في مجال رقابة الانضباط في تسيير الميزانية والمالية: يصدر مجلس المحاسبة الغرامات ضد المحاسبين أو أعوان المرافق والمؤسسات والهيات الذين ارتكبوا خطأ أو مخالفة تلحق ضررا بالميزانية العمومية أو بهيئة عمومية.

3/2- الرقابة السياسية: ينصرف مفهوم الرقابة السياسية اساسا، الى ممارسة البرلمان لسلطاته الرقابية العامة على الحكومة التي من بينها حقه في الاطلاع على كل ما يتعلق بوضعية المالية العامة في الدولة، وهو ما يمكنه من التدخل، عند الاقتضاء، (عن طريق التشريع) لفرض ما يراه ضروريا من تدابير رقابية على تسيير الاموال العمومية. وبعبارة اخرى، فان البرلمان، كونه مسؤولا مباشرة امام المواطنين، ملزم بان يضمن لهم حسن استعمال الاموال التي يدفعونها للخزينة العمومية كمكلفين بالضرائب. وتدخل في هذا الاطار، من باب اولى، مراقبته لتنفيذ ميزانية الدولة من طرف الحكومة. كما ان صلاحيات المجالس الشعبية للجماعات المحلية في مراقبة تنفيذ ميزانيات هذه الاخيرة يمكن ادراجها ايضا ضمن الرقابة السياسية.

➤ **رقابة البرلمان:** اعترفت كل القوانين في الدول بحق المجلس الشعبي الوطني في مراقبة الإدارة العامة (الحكومة)، من حيث مدى التزامها بتطبيق برنامج الحكومة الذي كان قد وافق عليه من قبل. و قد نص الدستور المعدل سنة 1996 على أن السلطة التشريعية يمارسها برلمان يتكون من غرفتين و هما: المجلس الشعبي الوطني و مجلس الأمة.

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

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

✓ و تمس الرقابة البرلمانية أو التشريعية مختلف أنشطة الحكومة و مجالات تدخلها، و منها المجال المالي. فإضافة إلى الاختصاص بالمصادقة على قانون المالية و اعتماده (رقابة قبلية)، فإن مراقبته تمتد أيضا إلى مراحل تنفيذ الميزانية، بل و حتى بعد نهاية السنة المالية (رقابة بعدية).

الفصل السادس : نظام الرقابة على الموازنة العامة للدولة

➤ رقابة المجالس الشعبية المنتخبة للمحليات: رقابة المجالس الشعبية المنتخبة تعتبر تجسيدا للديمقراطية بحيث تسمح للمواطنين بتسيير شؤونهم العمومية بأنفسهم، و تكون هذه الرقابة في حدود القانون في كونها رقابة شرعية، إذ تقوم بالاطلاع الدائم و المستمر على مختلف الأعمال و التصرفات المتخذة على المستويين البلدي و الولائي. فالميزانية يتم التصويت عليها من طرف هذه المجالس و يتم التصويت على الاعتمادات بابا بابا و مادة مادة ، و يكون إسهامهم واسعا خاصة في الميزانية الإضافية حيث تتم المناقشة بشكل واسع و فعال و بناء. كما يشكل الحساب الإداري وسيلة للمراقبة يسمح للمجالس الشعبية المنتخبة بتقييم التسيير المالي قبل أي تعديل للتوقعات المدرجة في الميزانية الأولية عن طريق الميزانية الإضافية. و تكون الرقابة عن طريق المقارنة بين الإيرادات و النفقات و مقارنة المجموع المالي لقسم التسيير و قسم التجهيز و الاستثمار حسب النماذج المرفقة مع الميزانية، ففي حالة المطابقة يتم المصادقة عليها أما في حالة وجود أخطاء فإن تصحيحها يكون على مستوى مصلحة القباضة البلدية .

الفصل السابع:

الخزينة العمومية و عملياتها.

الأهداف التعليمية للفصل السابع:

إلمام الطالب بكل ما يتعلق بالخزينة العمومية ومعرفة موارد الخزينة وكل من الأدوار الفعالة التي تؤديها من ناحية تفعيل النشاط الاقتصادي .

✓ معرفة نشأة الخزينة العمومية و المهام المستندة لها.

✓ معرفة العمليات التي تقوم بها الخزينة خاصة فيما يخص إحداث التوازن النقدي على مستوى صندوقها.

✓ إدراك الطالب وجود عمليتين تقوم بها الخزينة العمومية : عمليات الميزانية وعمليات الخزينة وبالتالي قدرته على التفرقة بينهما.

تمهيد:

تعتبر الخزينة العمومية صراف و ممول للدولة مثلما يعرفها لوفن بارقر و هي مصلحة من مصالح الدولة التي تضمن تحقيق أكبر التوازنات النقدية و المالية و هذا بإجراء عمليات الصندوق (الخزينة)، بنك الدولة ، و المحاسبة اللازمة لتسيير المالية العمومية من خلال ممارسة النشاطات الرقابية و التمويل و التحريك فيما يتعلق بالاقتصاد و المالية.

أولا: تعريف الخزينة العمومية.

يمكن اعطاء مجموعة من التعاريف:

- ✓ فالخزينة العمومية هي التشخيص المالي للدولة تحصل على مواردها وتدفع مستحقاتها تقرض وتقترض،
- ✓ تقوم بكل العمليات المالية المتعلقة بالدولة و الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري،
- ✓ أموال الخزينة مودعة في حساب خاص لدى بنك الجزائر، حيث يسجل هذا الحساب مجموع موارد الدولة ونفقاتها، لأن بنك الجزائر هو المؤسسة المالية للدولة بالنسبة لجميع عمليات صندوقها و عملياتها المصرفية و القرضية، و يتولى بدون مصاريف مسك الحساب الجاري للخزينة و يقوم مجانا بجميع العمليات المدنية و الدائنة، التي تجرى على هذا الحساب.

فالعلاقات المالية المسموح بها للخزينة العمومية منها ما هو متعلق بالميزانية ، و منها ما يتعلق بالخزينة بصفقتها مؤسسة مالية، و قد حددتها المادة السادسة(6) من قانون المالية لسنة 1996 ، حيث قسمت هذه العمليات إلى أربعة (4) مجموعات و هي:

- ✓ العمليات ذات الطابع النهائي المدرجة في الميزانية العامة و الميزانيات الملحقة و الحسابات الخاصة،
- ✓ العمليات ذات الطابع المؤقت و المدرجة في الحسابات الخاصة،
- ✓ العمليات المنفذة برأسمال و الخاصة بالدين العمومي على المدى المتوسط و الطويل،
- ✓ عمليات الخزينة Les opérations du trésorerie و تحتوي من جهة على إصدار و استهلاك القروض ذات المدى القصير، و من جهة أخرى على ودائع المتعاملين مع الخزينة.

ثانيا: مراحل تطور الخزينة العمومية في الجزائر:

قامت فرنسا بتأسيس أو خزينة عمومية جزائرية فرنسية في 04 مارس 1943 ، وبعدها أستبدل اسمها إلى «الفرع الجزائري الخاص بالخزينة العمومية» وهذا في سنة 1959 عرفت الخزينة العمومية الجزائرية أربع مراحل بعد الاستقلال وهي:

- ✓ الخزينة العمومية صندوق ودائع من 1963 إلى 1966،
- ✓ مرحلة تكوين النظام المصرفي و تحقيق الضغط المالي من 1966-1971،
- ✓ مرحلة سيطرة الخزينة على الدائرة البنكية ودائرتها الخاصة من 1971 إلى 1987،
- ✓ مرحلة انفصال دائرة الخزينة عن الدائرة البنكية من 1987 إلى يومنا هذا .

ثالثا: مهام الخزينة العمومية:

من خلال التعاريف المقدمة حول الخزينة العمومية يتضح أن لها دورين أساسين أحدهما مالي عمومي، و آخر اقتصادي عمومي :

1/ الدور المالي العمومي:

و يخص المهام المتعلقة بتنفيذ عمليات الميزانية العمومية من إيرادات عامة و نفقات عامة، بالإضافة إلى عمليات الحسابات الخاصة، و إبرام القروض مع الغير، فالخزينة العمومية تمارس نشاط بنكي للدولة بأتم معنى الكلمة و تكون من محفظة مكونة من إيداعات العديد من الممولين.

كما تسهر الخزينة العمومية على إقرار التوازن الحسابي الدائم لدى الخزينة المركزية و الخزائن الولائية، و معالجة الاختلالات الزمنية و الظرفية بين الإيرادات و النفقات الناتجة أساسا عن عدم توافق التدفق بين الإيرادات المتوقعة و النفقات المبرجة في الميزانية خلال كل أيام السنة، لذلك تقوم الخزينة بإقرار التوازن و تغطية كل اختلال من مواردها الخاصة (غير ميزانية) و هذه الموارد الخاصة بالخزينة العمومية تأتي من خلال: الأموال المودعة في الخزينة، أذونات الخزينة، سلف من بنك الجزائر.

2/ الدور الاقتصادي للخزينة العمومية:

فيعود لما يمكنها من تأثير في الحياة و النشاطات الاقتصادية، من خلال أدواتها المختلفة: سندات الخزينة العمومية، آليات الإقراض و ضماناته، الاكتتاب في المساهمات... الخ و كل هذه الآليات لها تأثير كبير خاصة في ظل انتعاج سياسة نقدية توسعية.

3/ الدور الإشرافي و الرقابي للخزينة العمومية:

➤ الخزينة العمومية باعتبارها جهاز مالي عمومية يشرف على تنفيذ عمليات الميزانية العمومية، فهي تتابع و تجمع كل المعطيات التي لها علاقة بالعمليات المالية العمومية، وخاصة ما يتعلق باستخدام و صرف الاعتمادات الممنوحة ، و حالة و وضعية الصناديق ، و الحسابات المفتوحة الخاصة بالهيئات و المؤسسات العمومية لديها.

➤ كما تراقب الخزائن الولائية محاسبة المؤسسات العمومية ، خاصة تلك التي لا تخضع للرقابة المسبقة من المراقبين الماليين، و هذه الرقابة قد تكون بفحص الوثائق المطلوب إحضارها إلى مراكزها دوريا(حالة الصندوق ، الحساب الجاري للخزينة) أو الانتقال إلى المؤسسات و إجراء المراقبة ميدانيا.

رابعا: عمليات الخزينة العمومية

تسمى عمليات الإيرادات و النفقات التي تتعلق مباشرة بتنفيذ ميزانية الهيئات العمومية ب عمليات الميزانية Opération budgétaires وهناك عمليات الخزينة Opération de trésorerie التي تتمثل في كافة حركات الاموال نقدا، و القيم القابلة للتعبئة، و حسابات الايداع، و الحسابات الجارية، و حسابات الديون- المستحقة للهيئات العمومية او عليها. (المادة 12 من قانون المحاسبة العمومية).

1/ تعريف عمليات الخزينة:

تبين عمليات الخزينة الاموال المودعة لفائدة الخواص، والاموال الداخلة الى الصندوق والخارجة منه مؤقتا، وعمليات التحويل، فهذه العمليات لا تشكل ايرادات او نفقات بالمفهوم الميزاني، وبالتالي فهي لا تحتاج الى ترخيص لإنجازها، حيث انها تعتبر عمليات داخلية بالنسبة للهيئات العمومية (ليس لها تأثير على وضعياتها المالية تجاه الغير)، او انها تنفذ لحساب هيئات اخرى (عمومية او خاصة) او الافراد.

تنفذ عمليات الخزينة من طرف المحاسبين العموميين ، وتسجل حسب طبيعتها في حسابات متميزة عن حسابات تنفيذ عمليات الميزانية، غير ان هذه الاخيرة تستقبل الارصدة الدائنة او المدينة لحسابات عمليات الخزينة اي الموارد والاعباء الناتجة عن تنفيذ هذه العمليات. وتنصب اساسا على تسيير الاموال والقيم الخاصة بالهيئات العمومية او المودعة لديها من طرف الغير ، وكذا العمليات المتعلقة بالقروض العمومية.

2/ مشكلة التوازن النقدي لدى الخزينة:

المقصود بمشكلة السيولة للخزينة اختلال التوازن النقدي لديها المستمر والذي يمكن اعتباره هيكليا منظور اليه كعجز بين مقبوضاتها ومدفوعاتها. اما مشكلة السيولة الانية او العرضية، فيتم حلها عن طريق حركات الاموال (الاعتماد على احتياطي السيولة في صناديق المحاسبين العموميين ورصيدا موجب في البنك المركزي، خاصة). وتلجأ الخزينة العمومية لحل مشكلة التوازن النقدي لديها الى عدة وسائل يتمثل اهمها فيما يلي:

1/2- تسيير الاموال والقيم:

➤ **مبدأ وحدة الخزينة:** تتكون خزينة أي هيئة عمومية من جميع الاموال (نقود وقيم) الخاصة بها، لكن جميع الهيئات العمومية مجبرة على ايداع اموالها لدى الخزينة العمومية. اي ان اموال الهيئات العمومية بمفهوم المحاسبة العمومية تحت تصرفها، وهو ما يعبر عنه بوحدة الخزينة Unité de trésorerie او وحدة الصندوق، حيث ان مجموع الصناديق العمومية تشكل كيانا واحدا ممثلا في الخزينة العمومية Le trésor public.

وتجسيدا لهذا المبدأ، فان الخزينة العمومية لا تتوفر سوى على حساب وحيد لدى البنك المركزي. وبما ان هذا الحساب يعمل على مستوى كل وكالات البنك المتواجدة في مختلف جهات البلاد، فان ذلك يسمح للمحاسبين العموميين بإيداع فائض الاموال او سد العجز منه.

➤ **حركات الأموال:** يطرح تنفيذ ميزانية مختلف الهيئات العمومية مشكلة هامة تتمثل في عدم التطابق زمانا ومكانا بين تحصيل الايرادات ودفع النفقات. فان كان انجاز هذه الاخيرة يتسم بنوع من الانتظام خلال السنة المالية، فان تحصيل بعض الايرادات لا يتم الا في فترات محددة (مثل الضرائب المباشرة) وان بعضها الاخر قد يتأخر تحصيله او لا يحصل كليا اثناء نفس السنة. كما ان الايرادات المحصلة فعلا لا تكون بنفس المستوى في اي مكان من التراب الوطني. فمبالغ الايرادات التي تدخل صناديق بعض المحاسبين تكون غير كافية لمواجهة دفع النفقات، بينما يكون هناك فائض منها بالنسبة لبعضهم الاخر. وعليه فان حركات الاموال التي تجريها الخزينة العمومية في الزمان والمكان تعتبر حلا لهذه

الفصل السابع: الخزينة العمومية وعملياتها

المشكلة. حيث ان وحدة الخزينة لمجموع الهيئات العمومية تسمح بإجراء تحويلات للأموال بين المحاسبين العموميين والتي تتم ، في اغلب الاحيان عن طريق الحركات في قيود الحسابات الخاصة بمؤلاء المحاسبين.

لكن حركات الاموال هذه لا تتم مباشرة بين جميع المحاسبين العموميين، بل لابد ان تمر عبر حساب الخزينة العمومية لدى البنك المركزي وبواسطة محاسبي هذه الاخيرة المباشرين المخولين وحدهم لتداول اموالها. اما المحاسبون الآخرون فانهم يستعملون حساباتهم البريدية لإجراء العمليات الخاصة بهم (إيداع او سحب الاموال الموكل اليهم تسييرها) من جهة، ولتحويل فائض الاموال لديهم الى الخزينة العمومية، او لتلقي الاموال اللازمة منها في حالة العجز في صناديقهم، وذلك بواسطة محاسبي الخزينة المرتبطين بهم من جهة اخرى.

2/2- إصدار سندات الخزينة Les bons du trésor: وهي عبارة عن قيم تصدرها الخزينة العمومية للحصول على السيولة النقدية، وتمثل ديونا على الدولة (ديون قصيرة الاجل) وحقوقا للمكاتب فيها. وهي نوعان: سندات نموذجية وتطرح للاكتتاب من طرف الجمهور، وسندات في الحسابات الجارية والتي تكتب من طرف البنوك والمؤسسات المالية، حيث تكون عبارة عن ارصدة دائنة في تلك الحسابات. وهي قابلة للتداول في السوق النقدية الثانوية. وكونها اقتراض قصير الاجل، فإنها تكون مقترنة بسعر فائدة منخفض. وبما ان الخزينة العمومية مجبرة على تسديدها بعد حلول الاجل، فإنها لا تمثل بالنسبة لها سوى موارد مؤقتة.

3/2- الايداعات الاختيارية و الاجبارية: يلجأ بعض الاشخاص الطبيعيين والاعتباريين لفتح حسابات لدى الخزينة العمومية لإيداع اموالهم فيها، حيث تصبح هذه الاموال سيولة متاحة للخزينة العمومية. كما ان الاموال المودعة في حسابات الصكوك البريدية تعتبر مصدرا هاما للسيولة، كونها تدخل ضمن الدورة النقدية للخزينة العمومية.

اضافة الى الهيئات العمومية (بمفهوم المحاسبة العمومية)، فان القانون يمكن ان يجبر بعض الهيئات الاخرى (مثل صندوق الضمان الاجتماعي والصندوق الوطني للتقاعد) على ايداع جزء او كل اموالها لدى الخزينة العمومية، مما يمكن هذه الاخيرة من استعمال تلك الاموال كسيولة متاحة لها.

3/2- القيم المعبأة: يستطيع مدينو الهيئات العمومية في بعض الحالات، ووفقا لشروط معينة الايفاء بديونهم عن طريق الاكتتاب في سندات مضمونة ولأجل قصير، وتكون قابلة للتعبئة، اي للخصم او اعادة الخصم. مثال: الكمبيالات المكتتبة لتسديد حقوق الجمارك ، والسندات المضمونة لتسديد الضرائب والرسوم. فالاكتتاب في هذه السندات هو عبارة عن تسهيلات دفع تمنحها الادارة المعنية (الجمارك او الضرائب) لمدينها، حيث تعطيهم اجل (يتراوح عادة بين شهرين و اربعة اشهر) لتسديد ديونهم مقابل اكتتاب سندات مدعمة بكفالة بنكية لصالحها (اي لصالح الخزينة العمومية)

وعليه فان الخزينة العمومية عندما تكون في حاجة الى السيولة، تستطيع تعبئتها (تحريكها)، وذلك بتقديمها للخصم من طرف البنك المركزي، او تسليمها له كضمان مقابل ما يمنحه لها من سيولة عندما يكون ميعاد تحصيلها ثلاثة اشهر.

الفصل السابع: الخزينة العمومية وعملياتها

4/2- سلفيات البنك المركزي: البنك المركزي يمنح للخزينة العمومية سلفيات في شكل اعتمادات على المكشوف في حسابها الجاري لديه. وتطبيقا لأحكام المادة 78 من قانون النقد والقرض، فإن هذه السلفيات تمنح على أساس تعاقدي بين البنك المركزي والخزينة العمومية، وفي حدود 10% من إيرادات الدولة العادية المثبتة خلال السنة المالية السابقة، وباجل لا يتعدى 240 يوم، بحيث تكون الخزينة العمومية مجبرة على تسديدها لبنك المركزي قبل نهاية السنة.

5/2- القروض العمومية: إضافة إلى النفقات والإيرادات العادية، يمكن أن تقوم الهيئات العمومية ببعض عمليات القرض أو الاقتراض التي تؤدي إلى خروج أموال من صندوقها أو دخولها إليه، والتي تصبح عبارة عن ديون لها أو عليها، أي إيرادات أو نفقات (أنية أو مستقبلية). كما يمكن اعتبارها، في بعض الحالات، عمليات الخزينة. وكقاعدة عامة، فإن القروض الممنوحة أو المستلمة والمسددة خلال نفس السنة المالية تعتبر بمثابة عمليات خزينة. أما القروض المشككة خلال سنة مالية معينة والمسددة خلال السنة أو السنوات المالية التالية فإنها تعتبر كإيرادات أو نفقات استثنائية. لكن بالنسبة للدولة فإن قانون المالية قد أدرج ضمن عمليات الخزينة إصدارات وتسديدات اقتراضها مهما كان أجله، وبالمقابل، فإن القروض والتسبيقات الممنوحة من طرف الدولة قد أدرجت ضمن نفقاتها (أعبائها الدائمة) أي ضمن عمليات الميزانية. أما فيما يخص باقي الهيئات العمومية، فإن قروضها الممنوحة أو المستلمة باجل يفوق السنة المالية تعتبر بمثابة إيرادات أو نفقات براس المال، حيث يتم استهلاكها أو استردادها ضمن ميزانيات السنوات اللاحقة، بينما تعتبر القروض التي لا يفوق أجلها السنة المالية مجرد تسبيقات على الخزينة، حيث يتم تسديدها خلال نفس السنة المالية (أي أنها تعد عمليات الخزينة).

➤ الاجراءات المتعلقة بتقديم القروض:

✓ **اصدار القروض:** يخضع اصدار القروض الخاصة بالدولة إلى ترخيصات قانون المالية، حيث يعطي البرلمان عادة رخصة اقتراض اجمالية للحكومة ويترك شروط وكيفيات اصدار القروض إلى التنظيم. أما القروض المصدرة من طرف الهيئات العمومية الأخرى، فإنها تخضع لترخيص هيئاتها المداولة التي تحدد شروط وكيفيات الاصدار بموجب مداوات وفي اطار الاحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على التسيير المالي لكل هيئة عمومية.

✓ **منح التسبيقات والقروض:** يخضع منح التسبيقات والقروض إلى ترخيص البرلمان بالنسبة للدولة، وهيئات المداولة بالنسبة للهيئات العمومية الأخرى. ففيما يتعلق بالدولة، يمنح لها الترخيص بموجب قانون المالية في شكل اعتمادات مفتوحة في حسابات التسبيقات والقروض ضمن الحسابات الخاصة للخزينة. وفيما يخص الهيئات العمومية الأخرى، فإن الترخيص بمنح القروض يتم عن طريق الميزانية التي تفتح اعتمادات لذلك في قسم التجهيز والاستثمار منها. أما الترخيص بمنح التسبيقات فإنه يكون بموجب دورات خاصة.

مبدئياً، تكون التسبيقات والقروض الممنوحة من طرف الهيئات العمومية منتجة لفوائد. غير أنه طبقاً لأحكام المادة

58 من قانون المالية فإن التسبيقات الممنوحة من طرف الدولة لهيئات عمومية أخرى تكون معفاة من الفوائد،

وتسجل الفوائد الناتجة عن التسبيقات والقروض ضمن إيرادات الميزانية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

I. الكتب:

- 1) إسماعيل حسين، المحاسبة العمومية من التقليد الى الحداثة، دار الميسرة، عمان، الأردن، 2010.
- 2) جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004.
- 3) خالد شحادة الخطيب، مُجدّ خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، دار وائل، الأردن، 2000.
- 4) حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، ط2، دار الحامد، عمان، 2004.
- 5) حسين صغير، دروس في المالية العمومية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الجزائر العاصمة، 2001.
- 6) رأفت محمود سلامة، المحاسبة الحكومية، دار الميسرة، عمان، الأردن، 2010.
- 7) عبده الربيعي، مُجدّ الفاضل، الخصخصة و آثارها على التنمية بالدول النامية، مكتبة مديولي، الطبعة الأولى، القاهرة، 2004.
- 8) عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، ط3، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، 2005.
- 9) ليث عبد الله، القهوي، بلال محمود، الوادي، التحول من القطاع العام الى القطاع الخاص، الحامد للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2012.
- 10) مُجدّ أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والادارة المالية العامة، بدون دار نشر، عمان، الطبعة السابعة، 2007.
- 11) مُجدّ عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.
- 12) مُجدّ مسعي، المحاسبة العمومية، طبعة ثانية منقحة، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003.
- 13) محمود الخطيب، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام - نحو إدارة مالية متطورة-، دبلويت في الشرق الاوسط، 2016.
- 14) مجدي ضياء الخصخصة و التصحيحات الهيكلية (آراء و اتجاهات)، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 2008.

II. الرسائل العلمية:

- 1) بولرواح مُجدّ، عمليات الميزانية وعمليات الخزينة، مذكرة نهاية الدراسة، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر 2006/2005.
- 2) شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، 2014/2013.
- 3) مفتاح فاطمة، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان، 2011/2010.
- 4) يوسف السعيد أحمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملاءمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة دكتوراه

قائمة المراجع

في العلوم التجارية، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2016 / 2015 .

- (5) عبدوس إيمان، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2022.
- (6) عشة فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، أطروحة شهادة الدكتوراه الطور الثالث، تخصص إدارة مالية ومحاسبة، 2021_2022.

III. المقالات والتقارير:

- (1) الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS- IAS-IFRS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 .
- (2) الملتقى الدولي حول تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام . جامعة الجزائر3، جامعة مجند أكلي أولحاج، الجزائر، 2022
- (3) تقرير صندوق النقد الدولي 2007.
- (4) ضريفي نادية، حاج جاب الله امال، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة الأغواط، الجزائر، العدد 07/2018.
- (5) لعلايبي مالك وزرقين عبود، " متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS " مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة ، الجزائر، العدد 15/2016.
- (6) خالد بعاشي، نصر حميداتو، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لترشيد نفقات الإدارات العمومية الجزائرية، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد: 02، 2022.
- (7) علي عباة، مُجد العيد عمامرة، دور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام " ipsas " في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية والسياسية والاقتصادية ألمانيا/برلين، 2022.
- (8) المديرية العامة للخزينة العمومية، وثائق مقدمة عن دورة تكوينية حول الإصلاح المحاسبي على نطاق واسع لفائدة إطارات وموظفي خزائن الولايات، 2025.

IV. النصوص التشريعية والتنظيمية:

- (1) القانون رقم (15-18) المؤرخ في 07 جويلية 2018 والمتعلق بقانون المالية .
- (2) القانون رقم (23-07) المؤرخ في 21 جوان 2023 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.
- (3) الأمر رقم (95-20) المؤرخ في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة.
- (4) المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.
- (5) المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والمتعلق بشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات باقي الحسابات ، وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين .

قائمة المراجع

- (6) المرسوم التنفيذي رقم 91-313 ، المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والمتعلق بمراحل إجراءات مسك محاسبة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.
- (7) المرسوم التنفيذي رقم 91-314 ، المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والمتعلق بتحديد اجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.
- (8) المرسوم التنفيذي رقم (93-46) المؤرخ في 06/02/1993 والمتعلق بتحديد آجال دفع النفقات وتحصيل أوامر تحصيل الإيرادات.
- (9) المرسوم التنفيذي رقم (97-286) المؤرخ في 04/07/1994 والمتعلق بتحديد إجراءات الالتزام وتنفيذ النفقات العمومية، والمحدد لصلاحيات ومسؤوليات الأمرين بالصرف.
- (10) المرسوم التنفيذي رقم 24_90 المؤرخ في 22 فبراير 2024، يحدد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 15، 2024.

ثانيا: المراجع باللغة الاجنبية.

I.-Livres:

- 1) Bissaad (Ali), manuel de la comptabilité publiques, édition école nationale des impôts, koléa, Algérie, 2001.
- 2) Bissaad (Ali), droit de la comptabilité publique, édition Houma, Algérie, 2004.

II. Lois, rapports, revues:

- 3) Ministère de finance, Etude du Nouveau Système, 24 juin 2006 , p10-13.
- 4) Ministère de finance , Plan comptable de l'Etat , Recueil du Plan Comptable,31/01/2008.
- 5) Revue Trimestrielle du Ministère de L'économie et des Finances « ALMALIYA », n^o 43 aout 2008.
- 6) International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2018). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. International Federation of Accountants.
- 7) International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2021). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. International Federation of Accountants.
- 8) Ministères de finance, direction général de comptabilité, Algérie. (2007, Décembre). Plan comptable de l'état (Rapports mensuel, N°31).
- 9) Ministère de finance, direction général de comptabilité, Algérie. (2007, Septembre 30). Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat.
- 10) Ministère de finance, Algérie. (2013, Février 04). Organisation, mission des services comptables et reformes et reformes initiées (Conférence de presse).
- 11) Ministère des finances, Algérie. (2016). Recueil des normes comptables de l'état.

قائمة المراجع
