

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة : مالية و محاسبة التخصص : تدقيق و مراقبة التسيير

دور المحاسبة العمومية في ضبط التكاليف و الإيرادات

مقدمة من طرف الطالبة : * لعسال جميلة
تحت إشراف الأستاذة : * برواين شهرزاد

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	مقيش فاطمة	أستاذ مساعدة أ	جامعة مستغانم
مقرا	برواين شهرزاد	أستاذ محاضرة أ	جامعة مستغانم
مناقشا	تمار خديجة	أستاذ محاضرة ب	جامعة مستغانم

السنة الجامعية 2021/2020

موسم



الإهداء

إلى الإمام المصطفى إلى الأمي الذي علم التعليم إلى رسولنا الكريم محمد صلى الله عليه و سلم
إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من الصبر و الحنان و من الحب و الإيمان إلى أمي اعز الناس

– أطال الله في عمرها –

إلى من سعى و شقي من اجل دفعي في طريق النجاح إلى قوتي التي تنهار أمام عيني إلى من علمني أن
ارتقي سلم الحياة بحكمة و صبر إلى من حرمت عيناى من النظر إلى وجهه والدي الحبيب

- طيّب الله ثراه -

إلى كل من تذوقت معهم أجمل اللحظات إخوتي: فتحي , عبد الغني وأخواتي : فاطمة , خيرة , فريدة,
حنان.

إلى الأستاذة – بروايبين شهرزاد – التي شاركت معي هذا الجهد و ساعدتني.

إلى من علمونا حروفا من ذهب وعبارات من أسمى عبارات العلم إلى من صاغوا لنا من علمهم حروفا
ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح

شكر و تقدير

قبل كل شيء نشكر الله عز وجل الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم و نحمده حمدا كثيرا يليق بعظمته و جلال قدرته و كثرة نعمه و لما أعطى لنا من القوة و الشجاعة و الصبر و الإرادة و الذي سهل لنا المبتغى و أعاننا للوصول إلى هذا المستوى و إتمام هذا العمل .

نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساعدونا في مشوارنا الدراسي الذين لم يخلوا علينا بنصائحهم وتوجيهها .

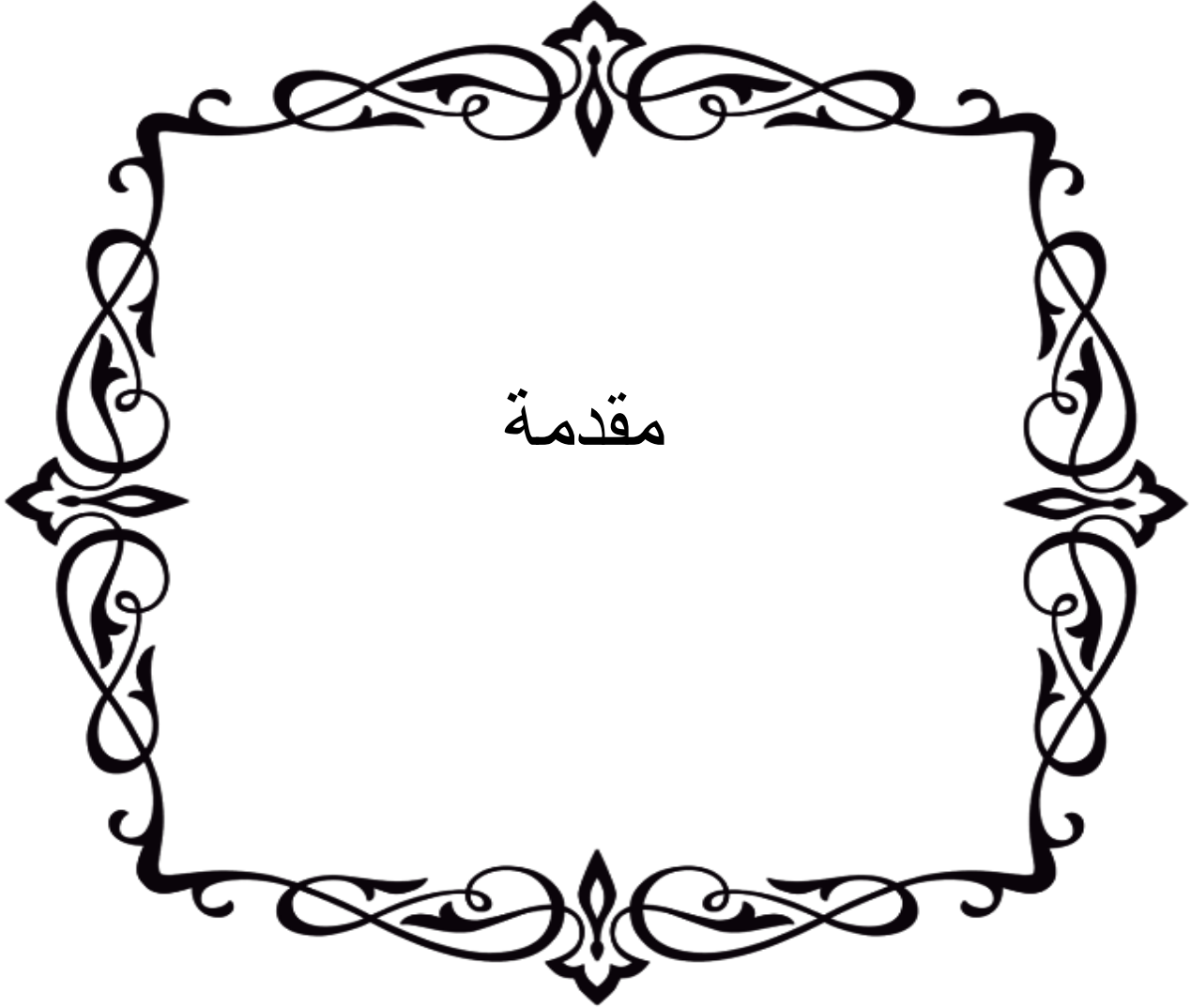
الفهرس

	العنوان
	الإهداء
	المتشكرات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	مقدمة عامة
	الفصل الأول : مفاهيم عامة حول الإيرادات و النفقات العامة
	تمهيد
	المبحث الأول : ماهية الإيرادات العامة
	المطلب الأول : تعريف الإيرادات العامة
	المطلب الثاني: أنواع الإيرادات العامة
	المطلب الثالث : مصادر الإيرادات العامة .
	المبحث الثاني : ماهية النفقات العامة .
	المطلب الأول : تعريف النفقات العامة
	المطلب الثاني : أسباب زيادة النفقات العامة .
	المطلب الثالث : أساليب الرقابة على النفقات العامة
	خلاصة الفصل .
	الفصل الثاني : الإطار النظري للمحاسبة العمومية .
	تمهيد
	المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية .
	المطلب الأول : نشأة و مفهوم المحاسبة العمومية .
	المطلب الثاني:الإطار القانوني و التقني للمحاسبة العمومية.
	المطلب الثالث:خصائص و أهداف المحاسبة العمومية.
	المبحث الثاني:
	المطلب الأول : مبادئ و قواعد و مجال تطبيق المحاسبة العمومية
	المطلب الثاني: أعوان المحاسبة العمومية.
	المطلب الثالث: المعايير الدولية للمحاسبة العمومية.
	خلاصة الفصل .
	الفصل الثالث : الإطار القانوني و التنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر
	تمهيد
	المبحث الأول : الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر
	المطلب الأول : الإطار القانوني ,
	المطلب الثاني :الإطار التنظيمي , .
	الفرع الأول : النظام المركزي.
	الفرع الثاني : إجراءات غلق السنة المحاسبية .
	المطلب الثالث : أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر .
	الفرع الأول : الأمر بالصرف ,
	الفرع الثاني : المحاسب العمومي .
	الفرع الثالث : المراقب المالي .

	المبحث الثاني : إجراءات تنفيذ الإيرادات و النفقات العمومية .
	المطلب الأول : مراحل تنفيذ الإيرادات
	المطلب الثاني : مراحل تنفيذ النفقات العمومية .
	المطلب الثالث : دور أعوان المحاسبة العمومية في ضبط النفقات العامة .
	الفرع الأول : إعداد الموازنة العامة .
	الفرع الثاني : تنفيذ الموازنة العامة .
	الفرع الثالث : حسابات الخزينة .
	خلاصة الفصل ,
	الخاتمة
	قائمة المراجع .

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوانه	رقم الشكل
	يبين أنواع الإيرادات العامة .	الشكل رقم 01
	يبين التنظيم المركزي لشبكة محاسبي الخزينة العمومية في الجزائر	الشكل رقم 02
	يبين أصناف المحاسبة العمومية في الجزائر	الشكل رقم 03



مقدمة

تعد الإيرادات و النفقات أحد موضوعات المالية العامة إذ تزداد أهمية الإيرادات تبعاً لزيادة أهمية الإنفاق العام كنتيجة لضرورة لتزايد دور الدولة في مختلف أوجه النشاطات , حيث تعتمد الحكومات على مصادر متعددة للإيرادات العامة و تختلف أهمية هذه المصادر لكل حكومة حسب النظام الاقتصادي السائد و مدى تقدم الدولة و النظام السياسي المتبع و هذا من أجل قيام الدولة بالإنفاق العام تحقيقاً لأهداف المجتمع و إشباعاً للحاجات العامة , حيث أن كل من الإيرادات و النفقات العامة يعكسان بجانبها ما يعرف بالموازنة العامة و التي تعد خطة تقديرية مرسومة قصيرة الأجل ترجح الخطط الاقتصادية للدولة و أهدافها بعيدة المدى . و لكي تؤدي الدولة دورها يتعين على الدولة القيام بنوعين في التقديرات تتصلان بالنفقات اللازمة لقيامها بمختلف أوجه نشاطاتها و بالإيرادات اللازم الحصول عليها لتغطية هذه النفقات , فمن خلال هذا تستطيع الدولة مقابلة تقديرات الإنفاق الدولة في إطار ما يتقرر في هذا الشأن في إجراءات و تدابير مالية تتعلق بتحضير الميزانية و تنفيذها و ضبط الأموال العامة عند إنفاقها و مراقبتها رقابة فعالة تحول دون العبث بها مختلف قطاعات الدولة و من بينها قطاع الصحة العمومية . فانتهجت عدة تقنيات تكون كفيلاً بذلك منها تقنية المحاسبة العمومية التي تحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام ذات الطابع الإداري غير الربحي و التي تحدد مختلف قواعد المؤسسات العامة ذات الطابع الإداري بحيث تحدد مختلف القواعد المتعلقة بعرض الحسابات العمومية في شكل إجراءات و قرارات إدارية إلزامية تسمح بالمتابعة الدقيقة لخطوات و مراحل إعداد و تنفيذ العمليات المتعلقة بالميزانية العمومية العامة .

فالمشرع الجزائري اهتم بجانب المحاسبة العمومية و تطويرها حيث خصها بإطار قانوني تمثل في القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية و الذي يهدف تنظيم مهنة المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية .

و انطلاقاً من تطورات المحاسبة العمومية على المستوى الدولي في ظل الجهود المبذولة من طرف الهيئات و المنظمات الدولية التي تشرف على تنظيم مهنة الممارسة المحاسبية على رأسها مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الذي يقوم بإصدار معايير المحاسبة الدولية IPSAS لتواكب التطورات الجديدة في وظائف الحكومة و اتساع نشاط قطاع عام , و ما ترتب عليه من ازدياد كبير في النفقات و تنوع مجالاتها و الإيرادات و تنوع مصادرهما و لهذا تخلت معظم الدول عن اتباع أسلوب الأساس النقدي في القياس المحاسبي إلى إتباع أساس الاستحقاق لما يوفره من رؤية موضوعية لسلامة إنفاق القطاع العام فضلاً عن إعداد ميزانية تظهر أصول و التزام هذه الوحدات مما يعطي إمكانية لمتابعة تطور أصول الوحدة و استهلاكها وجود المحافظة عليها و تنميتها .

و هذا ما أدى بالجزائر لمحاولة التكيف و التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و ذلك من خلال إصلاح نظامها المحاسبي المالي و محاولة منها لضبط تسيير المال العام و تحسين جودة الإبلاغ المالي للقطاع العام .

- الإشكالية : من خلال ما ورد تمحورت إشكالية البحث حول السؤال التالي :

ما هي الإجراءات المتبعة لضبط الإيرادات و النفقات العامة في ظل المحاسبة العمومية ؟

الأسئلة الفرعية : للإجابة على هذه الإشكالية نتبادر في أذهاننا التساؤلات التالية :

* ما مفهوم كل من الإيرادات و النفقات العامة ؟

* من هم الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية العامة ؟

* فيما يتمثل الإطار القانوني و التنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر ؟

الفرضيات : للإجابة على الإشكالية المطروحة يمكننا فرض الفرضيات التالية :

- الإيرادات العامة تتمثل في مجموعة الدخول التي تحصل عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة حيث تعد هذه الأخيرة أسلوب لتلبية الحاجيات العامة .
- الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية العامة يتمثلون في المحاسب العمومي و المراقب المالي و الأمر بالصرف .
- يؤثر تطبيق قواعد و مبادئ المحاسبة العمومية في الجزائر على تنظيم الإدارة المالية لوحدات القطاع العام لتتكيف مع متطلبات الإطار القانوني للمحاسبة العمومية.

أهمية الدراسة : تكتسب هذه الدراسة أهميتها من أهمية المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية الإدارية حيث أن المحاسبة العمومية تهتم بتبويب و تسجيل الإيرادات و النفقات العامة و ضبطها و المساعدة في اتخاذ القرارات . كما تكتسب هذه الدراسة أهمية بالغة في تبيان كيفية حماية المال العام و ضبط الإنفاق العام , و تقييم أداء الوحدات الحكومية و مدى ترشيدها في استعمال الموارد العمومية .

أهداف الدراسة : تهدف هذه الدراسة الى :

* التعرف على المحاسبة العمومية من خلال تعريفها , و مجال تطبيقها , خصائصها , مبادئها و أهدافها .

* التعرف على دور المحاسبة العمومية في ضبط التكاليف و النفقات العامة .

* التعرف على مفهوم الموازنة العامة , و خصائصها , و أهميتها .

أسباب اختيار موضوع البحث : تتمثل أسباب اختيار هذا الموضوع في :

- له علاقة بمجال تخصصنا " مالية مؤسسة.

- المحاسبة العمومية مرتبطة مباشرة بمجال العمل خاصة في الجزائر أين يسيطر القطاع العمومي على مبدأ التوظيف مما يساعدنا نحن الطلبة و الباحثين الإلمام بهذا الموضوع .

* منهج الدراسة :

تم استخدام المنهج الوصفي في مجال عرض المفاهيم العامة للإيرادات و النفقات العامة و مفهوم المحاسبة العمومية , بالإضافة إلى معرفة الإطار القانوني و التنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر .

تقسيم الدراسة :

قمت بتقسيم هذا البحث إلى ثلاث فصول إضافة إلى مقدمة و خاتمة .

الفصل الأول : مفاهيم عامة حول الإيرادات و النفقات . حيث قسمته إلى مبحثين : تطرقت في المبحث الأول إلى ماهية الإيرادات العامة و في المبحث الثاني إلى : ماهية النفقات العامة .

الفصل الثاني : الإطار النظري للمحاسبة العمومية . تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين : في المبحث الأول عالجت ماهية المحاسبة العمومية . و المبحث الثاني تم التطرق فيه إلى مبادئ و أعوان المحاسبة العمومية و المعايير الدولية للمحاسبة العمومية ,

الفصل الثالث : الإطار القانوني و التنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر , قمت بتقسيمه الى مبحثين

المبحث الأول عالجت فيه الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر .

و المبحث الثاني تم التطرق فيه إلى إجراءات تنفيذ الإيرادات و النفقات العامة .

الفصل الأول

تمهيد :

تشمل الموازنة العامة جميع الإيرادات و النفقات المتعلقة بالمصالح العمومية حيث تعد النفقات العامة الأداة الرئيسية التي تجسد سياسة الحكومة و نجاحها . فالنفقات العامة في تزايد و نمو مستمر استجابة لمختلف المتغيرات مما أدى بالدولة إلى صب مختلف مواردها لمواجهة و تغطية هذه النفقات , و تبني آلية تدعى المالية لتكون كفيلة بمختلف أساليبها لحماية المال العام من كل فساد و اختلاس و ترشيده و عدم إسرافه .

و عليه سوف نعالج في هذا الفصل مفاهيم عامة حول الإيرادات و النفقات العامة و ذلك وفق
مبحثين :

المبحث الأول : ماهية الإيرادات العامة .

المبحث الثاني : النفقات العامة .

المبحث الأول : ماهية الإيرادات العامة .

الإيرادات العامة هي أداة رئيسية تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها المختلفة و قد تعددت أنواع الإيرادات العامة و ازدادت أهميتها لإشباع الحاجات العامة , من هذا المنطلق سنتناول في هذا المبحث الإيرادات العامة من خلال : مفهومها , أنواعها و مصادرها .

المطلب الأول : تعريف الإيرادات العامة .

من خلال هذا المطلب يمكننا التطرق إلى تعريف الإيرادات العامة حيث يمكن تعريف الإيرادات العامة وفقاً لعدة تعاريف نذكر منها :

* تعرف الإيرادات العامة على أنها " الأساس الهام الذي يتم الاستناد إليه في تمويل النفقات العامة و التي تؤدي الدولة من خلالها نشاطاتها المالية التي تحقق الأهداف التي تسعى إليها عن طريق مآليتها العامة و سياستها المالية إضافة إلى دور الإيرادات العامة في تحقيق هذه الأهداف " ¹ .

كما يمكن تعريفها : على أنها " أداة مالية تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة و تحقيق التوازن الاقتصادي و الاجتماعي " ² .

و تعرف أيضاً أنها " الموارد الاقتصادية التي تحصل عليها الدولة في شكل نفقات نقدية من أجل تغطية النفقات العامة بهدف إشباع الحاجات العامة " ³ .

من خلال التعاريف السابقة يمكننا استنتاج أن الإيرادات العامة هي تلك الموارد الاقتصادية و الدخل التي تحصل عليها الدولة في شكل تدفقات نقدية من أجل تغطية النفقات العامة و ذلك بهدف إشباع الحاجات العامة .

المطلب الثاني : أنواع الإيرادات العامة .

هناك عدة أنواع من الإيرادات العامة على أساس مصدرها أو على أساس عنصر الإيجار من جانب الدولة كما يفرق لبعض بين إيرادات إدارية غير ضريبية و إيرادات عادية و غير عادية إضافة إلى إيرادات أخرى .

¹ فليح حسن خلف , المالية العامة , جدار للكتاب العالمي الأردن 2008 ص 161

² سوزي عدلي ناشد, أساسيات المالية العامة , منشورات الحلبي الحقوقية لبنان 2009 ص 87

³ محمود حسين الوادي . مبادئ المالية العامة . الطبعة الثالثة دار المسيرة للنشر و التوزيع الأردن 2015 ص 48

الفرع الأول : التفرقة على أساس المصدر : و تنقسم إلى إيرادات أصلية و إيرادات مشتقة ,

* **الإيرادات الأصلية :** تتمثل فيما تحصل عليه الدولة من أملاكها و هي ما تعرف بدخل الدومين أو الإيرادات الاقتصادية .

* **الإيرادات المشتقة :** و هي التي تحصل عليها الدولة من خلال اقتطاع جزء من ثروة الآخرين أي كافة الإيرادات ما عدا الدومين .¹

الفرع الثاني : التفرقة على أساس عنصر الإيجار : و تنقسم إلى إيرادات جبرية و إيرادات غير جبرية .²

* **الإيرادات الجبرية :** و يشمل هذا النوع :

- **الضرائب و الرسوم :** و يتمثل الرسم في مبلغ من المال تجنيه الدولة أو أحد الأشخاص العامة من الأفراد مقابل خدمة خاصة تقدمها لهم أو مقابل نفع خاص عاد إليه من هذه الخدمة أما بالنسبة للضرائب في مبلغ من النقود يدفع دون مقابل تحقيقا لمنافع عامة و هي تمثل أهم صورة من صور الإيرادات العامة .

- **الغرامات المالية :** تفرض من قبل المحاكم و تذهب الى خزينة الدولة و تفرض لمعاقبة شخص ما لمنعه من تكرار القيام بعمل مشابه .

- **التعويضات :** و هي عبارة عن مبالغ و جب دفعها للدولة على سبيل التعويض كأضرار الحرب مثلا .

- **القروض الإجبارية :** و هي القروض التي يجبر الأفراد من خلالها عن التنازل عن جزء من دخولهم لفترة معينة إجبارا من الدولة .

* **الإيرادات الغير الجبرية :** و هي تلك الإيرادات التي يتنافى فيها عنصر الإيجار فتشمل :

- الإيرادات التي تحصل عليها الدولة من ملكية خاصة بها .

- الإيرادات التي تحصل عليها الدولة كمقابل لسلعة أو خدمة تبيعها .

- القروض الاختيارية و التي تقوم على عنصر الإيجار .

الفرع الثالث : إيرادات الإدارية الغير ضريبية :

تأتي من ممارسة الدولة لوظيفتها كحكومة او بعبارة أخرى هي الإيرادات السيادية من رسوم و غرامات و رخص و إتاوات . و بشكل عام تؤخذ الإيرادات الإدارية من قبل الحكومة مقابل خدمات عامة ينتفع بها الفرد بصورة مباشرة بقدر تكلفة الخدمة العامة المقدمة .

¹ محمود حسن الوادي . مرجع سبق ذكره . ص 53

² محمد خصاونة , المالية العامة , دار المناهج , الاردن 2014 ص 117

الإيرادات العادية و الإيرادات الغير عادية : يمكن التفرقة بينهم من خلال معيار مدى دورية و تكرار الإيرادات و الحصول عليها بصفة منظمة و دورية في كل سنة و تنقسم إلى¹:

* الإيرادات العادية : و هي التي تحصل عليها الدولة بصفة دورية و منتظمة (دخل الدومين , الضرائب و الرسوم) لتغطية النفقات العامة .

* الإيرادات الغير عادية : و هي إيرادات استثنائية الإيرادات التي تحصل عليه

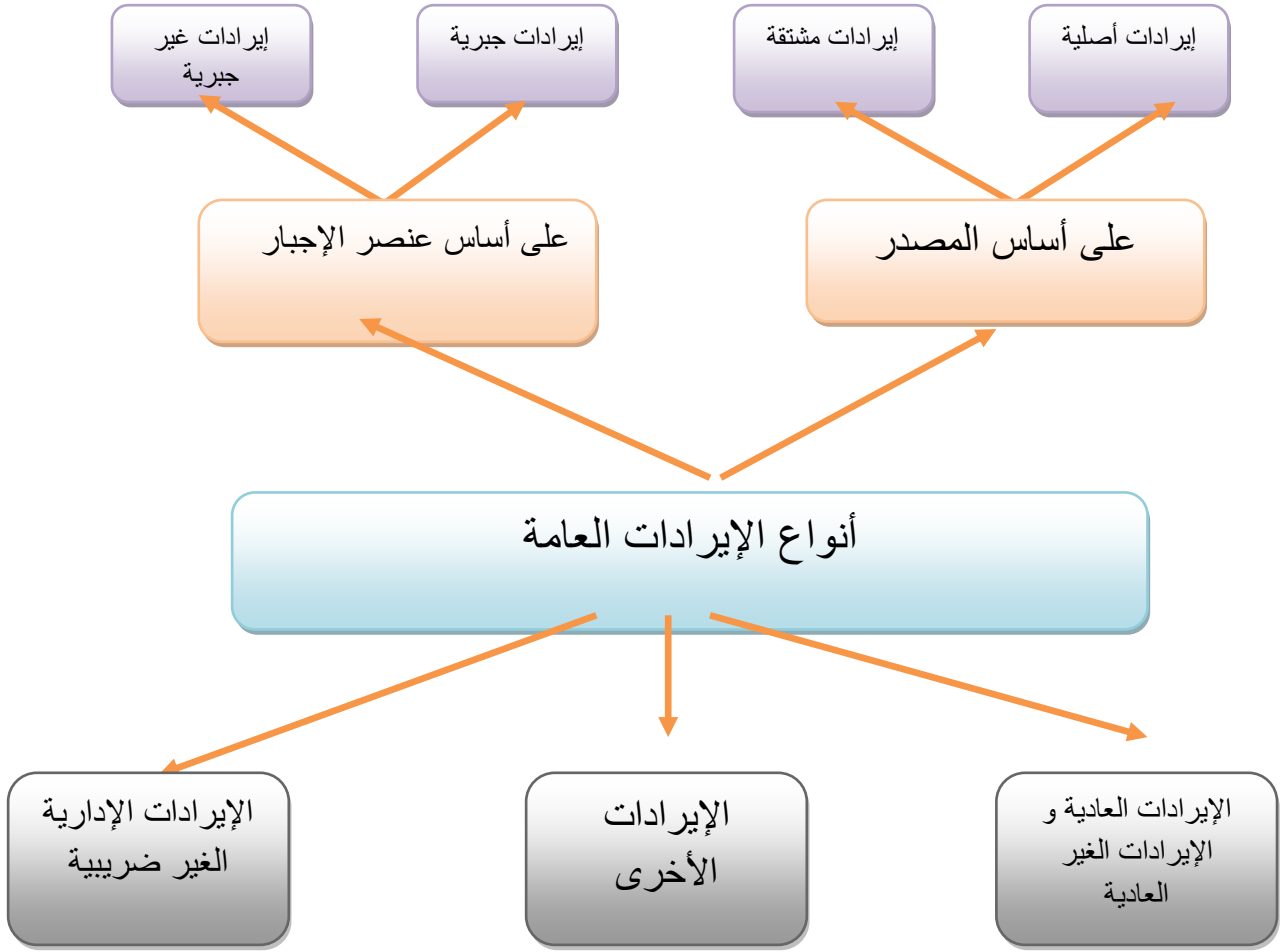
الفرع الرابع : الإيرادات الأخرى :

و تتمثل أساسا في القروض العامة و هي مبالغ من المال سواء كان عينا أو نقدا و يدفع للدولة أو أحد أشخاص القانون العام من قبل وحدات اقتصادية , حيث تتنوع القروض بحسب الجهة المقرضة و تبعا لمدة إقراضها و وفقا للأساس الذي تستند إليه , فهناك قروض داخلية و خارجية , قروض طويلة و متوسطة و قصيرة الأجل و قروض اختيارية و إجبارية.²

طارق قدوري مساهمة ترشيد الإنفاق العمومي في تحقيق التنمية الاقتصادية في الجزائر , أطروحة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة دكتورا في العلوم الاقتصادية .

أعاد حمود القيسي , المالية العامة و التشريع الضريبي , الطبعة الثامنة دار الثقافة الأردن 2011 ص 75²

الشكل رقم 1 : يبين أنواع الإيرادات



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما ورد في المعطيات السابقة .

فالإيرادات العامة على اختلاف أنواعها تتحصل عليها الدولة لاستعمالها في الإنفاق العام . فيمكن للدولة الاستعانة بمختلف هذه الإيرادات لتحقيق الإنفاق العام شرط عدم تخصيص إيرادات معين لإنفاق معين و إنما يجب تحقيق التوازن بين الإيرادات العامة مع النفقات العامة من أجل تحقيق التوازن الاقتصادي للدولة ككل ,

المطلب الثالث : مصادر الإيرادات العامة .

من خلال هذا المطلب سنتعرف على مصادر الإيرادات العامة . فنتعدد مصادرها و هي تنقسم بذلك إلى :

الفرع الأول : الإيرادات الاقتصادية (إيرادات الدولة من أملاكها) :

تحصل الدولة على جزء من إيراداتها في غلة الأموال التي تملكها و هي ما يعرف بالدومين و ينقسم الدومين إلى نوعين هما :¹

* **الدومين العام** : يتكون من أملاك الدولة الموجهة للاستعمال العام كالطرق العامة و الموانئ و الأنهار و المتاحف حيث تخضع هذه الأملاك إلى القانون الإداري و لا يجوز بيعها أو الاستيلاء عليها من قبل الأفراد .

* **الدومين الخاص** : يتكون من أموال الدولة المخصصة للاستغلال التجاري مثل المصانع و الفنادق و وسائل النقل . و ينقسم الدومين الخاص إلى عدة أنواع هي :

* **الدومين العقاري** : يتكون من الأراضي الزراعية و الغابات و المناجم و الأبنية ... الخ فيما يخص الأراضي الزراعية أخذت الدولة بالتخلي عنها للمواطنين عن طريق التوزيع المجاني أو البيع ,

* **الدومين المالي** : يتكون مما تملكه الدولة من أوراق مالية كالأسهم و السندات و فوائد القروض و غيرها من القواعد المستحقة للحكومة و يسمى بمحفظة الدولة المالية .

* **الدومين الصناعي و التجاري** : يشمل جميع النشاطات الصناعية التي تقوم بها الدولة في مجال الصناعة و التجارة حيث تمارس الدولة فيه نشاطا شبيها بنشاط المشروعات الخاصة بهدف تحقيق الربح .²

الفرع الثاني : الإيرادات الائتمانية (القروض العامة) :

القرض العام هو " استئانة أحد أشخاص القانون العام (الدولة , الولاية , البلدية , ... الخ) أموالا من الغير مع التعهد بردها بفوائدها و هو بذلك يعد إيرادا ائتمانيا " .

تلجأ الدولة لطلب القروض العامة لضعف الادخار فيها و مع وجود البطالة لعدم توظيف بعض عناصر الإنتاج كعلاج يتطلب إحلال الاستثمار العام محل الاستثمار الخاص .³

و تتلخص خصائص القرض العام فيما يلي :

- القرض العام مبلغ من المال : و المال يمكن أن يكون عينا أو نقدا و الصفة النقدية للقروض العامة هي الصفة الغالبة في العصر الحديث .

¹ سعيد علي العبيدي , اقتصاديات المالية العامة دار الدجلة , الأردن 2011 ص 208

² محمد الصغير بعلي المالية العامة دار العلوم الجزائر 2003 ص 56

³ حياة إسماعيل تطوي إيرادات الموازنة العامة , أترك للطباعة و النشر و التوزيع مصر 2009 ص 25

- **القرض العام يدفع من قبل أحد أشخاص القانون العام أو القانون الخاص :** تلجأ الدولة إلى الإقراض مع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين سواء كانوا يتمتعون بجنسيتها أو أجنبيا كما تلجأ أحيانا إلى الدول و المؤسسات المالية الأجنبية و الدولية للإقراض منها .

- **القرض العام يدفع للدولة :** يعتبر نوعا من الإيرادات العامة التي تدخل الخزينة العامة للدولة لذلك ينحصر عقد القرض بأشخاص القانون العام , سواء كان هذا الشخص هو السلطة المركزية أو كان من المؤسسات العامة التي تتمتع بشخصية معنوية و باستقلال مالي و إداري أو كانت سلطة محلية .

- **القرض العام يصدر بقانون :** تقوم المحكمة بعقد القرض العام بإصدار سندات الدين العام استنادا إلى إذن مسبق يصدر من قبل السلطة التشريعية , و يتضمن موافقة ممثلي الشعب على استئذنة مبلغ من المال يغذي خزينة الدولة العامة و يقتصر هذا الإذن غالبا على المبادئ الأساسية التي تتضمن مبلغ القرض و منح مزايا و ضمانات معينة لتشجيع الاكتتاب في سندات القروض .

- **القرض العام يتم بموجب عقد :** الطرف الأول في هذا العقد هو الدولة التي يتوجب عليها إرجاع مبلغ القرض مع الفوائد حسب نظام القرض أما الطرف الثاني فهو الدائم الذي يترتب عليه تقديم المبلغ للطرف الأول .

- **الصفة الاختيارية للقرض العام :** يتم القرض العام بإرادة الطرفين المتعاقدين و لكن عند حصول أزمات اقتصادية حادة أو نشوب حروب قد يتخذ القرض العام صفة إلزامية لكنها استثنائية¹.

الفرع الثالث : الإيرادات السيادية :

هي الإيرادات التي تحصل عليها الدولة جبرا من الأفراد و تشمل الضرائب و الرسوم , الإتاوة و الغرامات المالية و التعويضات .

المبحث الثاني : النفقات العامة .

للنفقة العامة أهمية بالغة إذ أنها تشكل القسم الأكبر في مكونات الموازنة العامة للدولة و تعتبر من أهم سياسات الدولة الرامية إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية و عليه سوف نعالج في هذا المبحث مفهوم النفقة العامة و أسباب زيادتها و أسباب الرقابة عليها .

المطلب الأول : تعريف النفقة العامة .

من خلال هذا المطلب يمكننا إعطاء عدة تعاريف للنفقة العامة تتمثل في مايلي :

¹ بالعزوز بن علي دليوك في الاقتصاد النقدي - البنكي - الدولي - المالية العامة دار الخلدونية , الجزائر 2008 ص 250 .

الفرع الأول : تعريف النفقة العامة :

تعرف على أنها " مبلغ من المال يخرج من خزينة الدولة بواسطة إدارتها و مؤسساتها و هيئاتها و وزاراتها المختلفة لإشباع حاجات عامة . " ¹

كما تعرف بأنها " المبالغ النقدية التي تقوم الدولة بإنفاقها لإشباع الحاجات العامة " . ²

و تعرف عل أنها " مجموع المصروفات التي تقوم الدولة بإنفاقها في شكل كمية معينة من المال خلال فترة زمنية معينة بهدف إشباع حاجات عامة معينة للمجتمع الذي تنظمه هذه الدولة . "

من خلال التعريف السابقة يمكننا استنتاج أن النفقة العامة هي مبلغ نقدي تنفقه الدولة لتحقيق منفعة عامة .

المطلب الثاني : أسباب زيادة النفقات العامة :

من خلال هذا المطلب سنتعرف على ماهي أسباب زيادة النفقة العامة .

هناك نوعين من الأسباب التي تؤدي إلى زيادة النفقات العامة و هي أسباب ظاهرية و أسباب حقيقية .

الفرع الأول : لأسباب الظاهرية لزيادة النفقات العامة :

الأسباب المؤدية إلى ارتفاع النفقات العامة راجعة الى ثلاثة عوامل رئيسية و تتمثل في مايلي :

- **تدهور القوة الشرائية للنقود :** بمعنى الدولة تدفع عددا من وحدات النقد أكبر مما كانت تدفعه من قبل للحصول على نفس المقدار من السلع و الخدمات . فانخفاض قيمة النقود يعني أن الزيادة في النفقات العامة تكون ظاهرية في جزء منها ز أن هذا الجزء يتوقف على مدى هذا الانخفاض فالزيادة في النفقات العامة قد تعود إلى ارتفاع الأثمان لا إلى زيادة كمية السلع و الخدمات التي اشترتها و أنتجتها النفقات العامة , أي لا تعود الى زيادة الدخول الحقيقية التي قامت بتوزيعها هذه النفقات .

- **اختلاف الطرق المحاسبية العامة المستخدمة (اختلاف طرق إعداد الميزانية العامة) :** عند تغيير الطرق المحاسبية العامة يمكن أن تظهر زيادات كبيرة في حجم الإنفاق العام فأسلوب صافي الحسابات عند إعداد ميزانيات الهيئات و المؤسسات العامة المستقلة يظهر حجم الإنفاق العام صغيرا نسبيا فوفقا لهذا الأسلوب يتم خصم إجماليا لإيرادات من إجمالي النفقات العامة لمثل هذه المؤسسات و الهيئات . إذا طلب من هذه المؤسسات تعديل الطريقة السابقة في استخدام أسلوب إجمالي الحسابات لديها فان كل ما يتم إنفاقه أو تحصيله مهما كان صغيرا سوف يتم إدراجه في حسابات هذه المؤسسات أو الهيئات العامة , و من ثم يظهر رقم إجمالي الإنفاق العام أكبر نسبيا

¹ طارق الحاج المالية العامة , الصفء الأردن 2012 ص 122

² محمد شاكر عصفور أصول الموازنة العامة دار المسيرة للنشر و التوزيع الأردن 2008 ص 278

عما كان عليه في السابق و هذه الزيادة في رقم الإنفاق لا تدل على تحقيق زيادة في حجم الخدمات المقدمة من قبل الحكومة .¹

- **زيادة مساحة الإقليم و عدد السكان :** إن زيادة المساحة العامة للدولة و كذلك النمو السكاني يؤثر بشكل مباشر على معدل نصيب الفرد من الخدمات و بالتالي على الإنفاق العام , فيؤدي الى إنفاق ظاهري دون أن يمس طبيعة تلك الزيادة بل يؤثر فقط في معدلاتها و نصيب الفرد منها و هي زيادة النفقات العامة لا تنسب إلى التوسع في تقديم الخدمات العامة أو تحسين مستوياتها و إنما التوسع في الخدمات نفسها بسبب المساحة الجديدة التي أضيفت إلى الدولة أو لتلبية احتياجات السكان المتزايدة من تلك الخدمات بما يعني الحاجة المتنامية للإنفاق العام و هو إنفاق ظاهري و ملموس في أغلب الأحيان .

الفرع الثاني : أسباب الحقيقية لزيادة النفقات العامة :

لدينا مجموعة من الأسباب التي تؤدي الى زيادة النفقات العامة و هي :

- **أسباب اجتماعية :** أهم النتائج التي أفرزتها هجرة السكان من الريف إلى المدن و إنشاء المراكز الصناعية و التوسع في نطاق المدن هو الزيادة في النفقات العامة المخصصة للتعليم و الصحة و النقل و المواصلات و الماء و الكهرباء . حيث أن حاجات سكان المدن أكبر من حاجات سكان الريف و هي في تكاثر و ازدياد مستمر مما أدى الى زيادة الإنفاق العام و لا سيما النفقات التحويلية لتخفيف حدة التفاوت في الدخل و العدالة في التوزيع .²

- **أسباب اقتصادية :** بعد فشل مبدأ حيادية الدولة في حل المشكلات و الأزمات الاقتصادية , خاصة الأزمة العالمية التي ظهرت في أمريكا في نهاية العشرينات من هذا القرن , و مع كثرة الحروب و جددت الدولة الرأسمالية نفسها مجبرة على التدخل في الحياة الاقتصادية و من خلال تحقيق التوازن العام للاقتصاد القومي بإتباع سياسات مالية و نقدية معينة أو من خلال إنشاء مشاريع استثمارية أو المساهمة في مشاريع قائمة .

- **أسباب سياسية :** بعض الدول تبنت على الصعيد السياسي مسؤوليات و مهام واسعة داخلية و خارجية منها ما يتعلق بانتشار المبادئ الديمقراطية و منها ما يتعلق بازدياد نفقات التمثيل الخارجي دبلوماسيا و سياسيا و المشاركة الواسعة في المنظمات و المؤتمرات الدولية و الإقليمية , كان لازدياد النفقات العامة سواء في وقت الحرب أو السلم و ما يتطلبه ذلك من ضرورة في إعداد أساليب التسليح و الدفاع العسكري الخارجي و الداخلي فضلا عن ما تولده من آثار في ازدياد النفقات العسكرية و ذلك لتنظيم و بناء و إصلاح ما خلفته هذه الحروب من آثار .

- **أسباب إدارية :** إن زيادة عدد الوزارات و الإدارات الجديدة و نشوء الكثير من المرافق العامة إلى زيادة عدد موظفيها و ارتفاع تكاليف تسييرها و بالتالي زيادة النفقات العامة و تؤدي الزيادة في

1 محاضرة في المالية العامة من اعداد الاستاذ زواش زهير جامعة قسنطينة 02 عبد الحميد مهري, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية .

2 مرجع سبق ذكره , محاضرة في المالية العامة .

عدد الموظفين في الإدارات إلى تدهور الإدارة الحكومية و تعدد و تعقيد إجراءاتها بالإضافة إلى التبذير و الإسراف الذي هو من سمات هذه الإدارة التي كثيرا ما تضعفه كفاءة أجهزة الرقابة عليها .

- أسباب مالية : تتمثل هذه الأسباب في مايلي :

* سهولة الإقراض : حيث تعتبر القروض وسيلة استثنائية لتغطية النفقات العامة , فالدولة كانت تعاني الكثير في سبيل الحصول عليها إذ كانت تضطر غالبا إلى اللجوء لكبار الماليين لاقتراضها ,¹

* وجود فائض في الإيرادات العامة : فيؤدي وجود فائض في الإيرادات العامة غير مخصصة لغرض معين لإغراء الحكومة بالتوسع في الإنفاق عن طريق تنمية خدماتها و تحسين مستواها .

المطلب الثالث : أساليب الرقابة على النفقات العامة :

قبل اللجوء إلى أساليب الرقابة على النفقات العامة سنعالج أولا تعريف الرقابة المالية و محددات النفقات العامة .

الفرع الأول : تعريف الرقابة المالية :

هي مجموعة من الإجراءات و الوسائل التي تتبع لمراجعة التصرفات المالية , و تقييم عمل الأجهزة الخاضعة للرقابة و قياس مستوى كفاءتها و قدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعية و التأكد من أن الأهداف المحققة هي ما كان يجب تحقيقه . فالرقابة المالية هي التي تتم من قبل جهة مستقلة و تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية و المحاسبية الإدارية و التأكد من مشروعية النفقة و اتفاتها مع الأحكام و القوانين النافذة و مقارنة نتائج التنفيذ بالخطط الموضوعية و قياس مستوى نتائج الأعمال بنا كان مستهدفا تحقيقه بالاستناد الى معدلات الأداء و دراسة أسباب الانحرافات و معالجتها .

الفرع الثاني : محددات النفقات العامة :

مرجع سبق ذكره , مذكرة تخرج ماستر للطالبتين مروة و حياة¹

حجم الإنفاق في أي دولة من الدول تحدده مجموعة من الاعتبارات و التي لها علاقة بالدول و من أبرز هذه الاعتبارات نذكر :

*** دور الدولة في حياة المجتمع :** في ظل الفكر التقليدي المعتمد على التوازن التلقائي و عدم تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي و اقتصارها على تقديم خدمات الأمن و العدالة و الدفاع نجد أن حجم النفقات العامة يكون ضعيفا , لأن الخدمات التي تقدمها الدولة تكون محدودة و مع تطور دور الدولة و زيادة تدخلها في النشاط الاقتصادي ازداد دور الدولة و ازدادت معه النفقات العامة و خاصة مع أزمة الكساد العالمي 1929 و ظهور الحاجة الى التدخل الدولة , حيث بدأت الدول في القيام بالإنفاق على بناء المصانع و المنشآت الإنتاجية بجانب قيامها بتحقيق الأمن و العدالة و الدفاع.¹

*** المقدرة المالية القومية :** إن الإيرادات العامة التي يمكن للدولة الحصول عليها تضع الحد الأقصى لحجم النفقات العامة , إذ لا يمكن في المدى الطويل تجاوز هذا الحد بزيادة النفقات العامة على الإيرادات العامة فالبرغم من مرونة موارد الدولة و قابليتها للزيادة فان لهذه الزيادة حدودا و التي تعني قدرة الاقتصاد القومي على تحويل الأعباء العامة بمختلف صورها و هي الضرائب و الأعباء شبه الضريبية و القروض و الإصدار النقدي الجديد , دون الإصدار بمستوى معيشة الأفراد و بالمقدرة الإنتاجية القومية .

*** مستوى النشاط الاقتصادي :** معظم الدراسات التطبيقية تشير الى وجود علاقة ارتباط طردية بين مستوى النشاط الاقتصادي و حجم النفقات العامة و عليه أصبح من المسلم به في الفكر الحديث اتجاه الإنفاق العام نحو تزايد بشكل مطرد مع التطور الاقتصادي للمجتمع , بل أن هناك من يرى وجود ارتباط بين معدل نمو النفقات العامة و معدل نمو الدخل القومي في الأجل الطويل . فكلما تحسن مستوى النشاط الاقتصادي و ارتفع مستوى الدخل زادت قدرة الدولة على تحصيل الضرائب و هي مصدر الإنفاق العام الرئيسي مما يتيح الفرصة لمزيد من النفقات كلما زاد الدخل القومي .

الفرع الثالث : طرق مراقبة تنفيذ النفقات العامة :

يمكن تلخيص الأساليب التي تتبع لمراقبة تنفيذ النفقات العامة في ما يلي :²

*** وضع النظم و القواعد المالية التي يلتزم بها :** حيث يعتبر الخروج عليها مخالفة مالية تستوجب المساءلة , وهذه الوسيلة للرقابة غير كافية فان إتباع النظم و القواعد المالية لا يضمن بالضرورة سلامة الأداء بمعنى أن يكون التصرف المالي صحيحا من الناحية الشكلية و لكنه غير صحيح من الناحية الموضوعية , و لا يعني سلامة الإنفاق بالضرورة تدقيق النتائج المستهدفة لذلك فان الأمر يتطلب إجراء الرقابة بأسلوب سليم بأن يلزم هذه الرقابة تقييم الأداء .

¹ رضا خلاصي ص 272

² عون محمود الكفراوي الرقابة المالية في الإسلام الطبعة الثانية مركز الإسكندرية للكتاب مصر ص 26

* **المراقبة عن طريق الملاحظة و المتابعة :** و ذلك من خلال القيام بعملية الملاحظة و المتابعة للوحدات أثناء قيامها بالعمل بغرض تصحيح ما تقع فيه من أخطاء فور وقوعها , أو بعد إتمام التصرفات و هو الأمر المتاح للأجهزة الخارجية المتخصصة و التي لا يتوفر لها فرصة الرقابة الفورية عن طريق الملاحظة .

* **القيام بالمراجعة و التفتيش :** و يكون ذلك بواسطة أفراد أو أجهزة لم تشارك في العمليات التنفيذية و قد تتم المراجعة قبل إتمام التصرفات المالية كالرقابة قبل التصرف و قد تتم المراجعة و التفتيش بعد انتهاء التصرفات و يشترط وجود المستندات و البيانات الكافية بالشكل المطلوب ., فيمكن مراجعتها و تحليلها للتعرف على سير العمل داخل الوحدة و لتحديد الانحرافات إن وجدت و التأكد من سلامة النتائج التي وصلت إليها الوحدة . كما قد يتبع أسلوب التفتيش المفاجئ على الوحدات للتأكد من سلامة تصرفاتها .

* **تحديد المعايير أو المعدلات القياسية مسبقا :** و هو العنصر الأساس والواضح للرقابة و تقييم الأداء .

* **الحوافز و العقوبات :** كي تتم مجازاة المحسن على إحسانه و المسيء على إساءته , فلا بد من مكافأة المراقب بأحسن الأداة و تفان في القيام بالخدمات و في نفس الوقت يجب تسليط أقصى العقوبات على من تهاون أو أهمل القيام بعمله¹.

الفرع الرابع : ترشيد النفقات العامة .

العديد من الدول تنتهج ترشيد النفقات العامة و ذلك لتحقيق أكبر نفع للمجتمع و محاولة تحقيق التوازن بين النفقات العامة . من بين الدول نجد الجزائر التي تسعى جاهدة إلى ترشيد نفقاتها العامة بمختلف الطرق . و عليه مفهوم و متطلبات و إثبات ترشيد النفقات العامة .

أولا : مفهوم ترشيد النفقات العامة :

فنظرا لمحدودية الموارد العامة يجب على الدول ترشيد النفقات العامة حتى تتماشى مع الإيرادات العامة , فترشيد النفقات العامة يتمثل في حسن استخدام الإيرادات المتوفرة لدى الدولة حتى تتمكن من إشباع الحاجيات العامة .

ثانيا: متطلبات ترشيد الإنفاق العام :

يعني ترشيد الإنفاق العام التزام "الفعالية" في تخصيص الموارد و "الكفاءة" في استخدامها بما يعظ رفاهية المجتمع , فيقصد بالفعالية توجيه الموارد العامة الى الاستخدامات التي ينشأ عنها مزيج من المخرجات تتفق مع تفضيلات أفراد المجتمع , فالفعالية تتصرف إلى مرحلة دراسة الأهداف التي يسعى المجتمع إلى تحقيقها و ترتيب هذه الأهداف وفقا لأهميتها النسبية بما يتفق و

¹ أكرم إبراهيم جهاد , الرقابة المالية في القطاع الحكومي , دار جبهة الأردن 2006 ص 29 .

المرحلة التي يمر بها المجتمع و بما يمكن الدولة من تخصيص الموارد في اتجاه تحقيق هذه الأهداف حيث يمكن القول أن الفعالية تتم في مرحلتين إعداد الميزانية و اعتمادها .

أما الكفاءة يقصد بها تقنين العلاقة بين المدخلات و المخرجات و للكفاءة بعدان ¹ :

- كفاءة المخرجات : و تعني تحقيق أكبر قدر من المخرجات بنفس القدر من المدخلات و على هذا فهي تقاس بنسبة المخرجات الفعلية / المخرجات المتوقعة عند قدر معين من المخرجات .

- **كفاءة المدخلات** : و تعني تحقيق قدر معين من المخرجات بقدر أقل من المدخلات و من ثم فهي تقاس بنسبة المدخلات الفعلية / المدخلات المتوقعة عند قدر معين من المخرجات .

و يعتمد على كفاءة " المخرجات " عندما تكون مخرجات الإنفاق العام للقياس الكمي , أما إذا كانت تلك المخرجات ذات طابع اجتماعي أو أنها ذات أبعاد متعددة و متداخلة بحيث لا يمكن قياسها بدقة . فإنه يمكن الاعتماد على مقاييس وسيطة للمخرجات .

يمكن تحديد خطوات ترشيد الإنفاق العام و متطلباته فيما يلي ² :

* تحديد الأهداف التي يسعى المجتمع إلى تحقيقها بصورة دقيقة و بصفة مستمرة . مع ترتيب هذه الأهداف ووفقا لأهميتها النسبية أخذا في الاعتبار المتغيرات الاقتصادية و السياسية التي تمثل مرحلة التي يمر بها المجتمع * حصر و تحديد البرامج البديلة التي تمكن من تحقيق هذه الأهداف مع التمييز بين البرامج التي يجب أن تضطلع بها الدولة و تلك التي يضطلع بها القطاع الخاص .

* استخدام أساليب التحليل الممكنة لاختيار أفضل البرامج قدرة على تحقيق الأهداف التي تضطلع بها الدولة مع التمييز بين برامج الإشباع المباشر و برامج الإشباع غير مباشرة .

* ضرورة توافر نظام رقابي فعال يضمن التوافق التنفيذي مع ما سبق تخطيطه على أن تتضمن عملية الرقابة مرتجعة مستمرة لطرق الانجاز , مع تطوير مفهوم الرقابة المستندية إلى الرقابة التنفيذية .

الفرع الخامس : عوامل نجاح عملية ترشيد الإنفاق العام :

تتمثل هذه الأهداف فيما يلي ³ :

* **تحديد الأهداف بدقة** : و يتم ذلك بتحديد و تقرير الأهداف طويلة الأجل و متوسطة الأجل من خلال حصر الاختصاصات الرئيسية التي من أجلها تطلب الأموال , كما أن طبيعة الأهداف تحدد طبيعة و حجم الوظيفة أو الوظائف المتعددة التي يتم تنفيذها من أجل تحقيق الأهداف سواء المتعلقة

¹ حامد عبد المجيد دراز , مبادئ المالية العامة , الجزء الثاني , الطبعة الثانية , الدار الجامعية مصر . 2003 ص 238

² يونس أحمد البطريق و آخرون , المالية العامة , الطرائف و النفقات العامة , الدار الجامعية مصر 2004 ص 319

³ يوسف فروج و فتحة قصاص , عقود النجاعة كآلية لتفعيل الحوكمة و دورها في ترشيد النفقات في المؤسسات العمومية , مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية العدد السادس ص 181

بالمجتمع ككل أو الوحدات التنظيمية و من الضروري عدم التعارض أهداف الوحدات التنظيمية مع أهداف المجتمع المحددة سلفا في خطط تنمية طويلة و متوسطة الأجل .

*** تفعيل دور الرقابة على النفقات العامة :** يجب توفر نظام رقابي فعال يضمن توافق التنفيذ مع ما سبق التخطيط له على أن تتضمن عملية الرقابة مراجعة مستمرة لطرق الانجاز , مع تطوير مفهوم الرقابة المستندية إلى الرقابة التقييمية .¹

*** تحديد الأولويات :** تقوم عملية تحديد الأولويات على مجموعة من المبادئ الأساسية هي :

- مدى خطورة المشكلة التنموية القائمة و انعكاساتها السلبية على أفراد المجتمع و جوانب الحياة المختلفة فيها له دور كبير على تحديد الأول .

- عامل الزمن فالزمن مطلوب لحل مشكلة معينة يلعب دورا كبيرا في تحديد الأولويات بين البرامج و المشاريع .

- درجة اهتمام المواطنين بالمشكلة القائمة فكلما زاد الاهتمام الشعبي بالمشكلة زاد التفضيل لها و منحت الأولوية لحلها قبل غيرها من المشاكل .

- عامل الخبرة فكلما كانت الحلول المطروحة لحل المشكلة معينة مجربة و مضمونة النجاح كلما كان ذلك دافعا لمنحها الأولوية في الانجاز .

- القياس الدوري لأداء برامج الإنفاق العام و يقصد به تقييم مدى كفاءة و فعالية أداء الوحدات و الأجهزة الحكومية عند قياها بتنفيذ الخدمات و البرامج المختلفة الموكلة إليها و ذلك أن الوحدات الحكومية يجب أن تخضع للمساءلة عن الاستخدام الأمثل للموارد العامة عند تقديم الخدمات و البرامج للمواطنين .

- عدالة الإنفاق العام و مدى تأثيره لمصلحة الفئات الأضعف و تهدف إلى تبيان مدى ملائمة لحاجات الفئات الأكثر فقرا في المجتمع و مراعاة حصة كل فئة من الإنفاق العام و مدى استخداماتها للخدمة العمومية . الفرع الخامس : آليات لتحقيق فعالية الإنفاق العام :

هناك العديد من الآليات تتمثل في :²

*** وضوح الأدوار و المسؤوليات :** يجب التمييز بين القطاع الحكومي و باقي القطاع العام وبينه و بين باقي قطاعات الاقتصاد و ينبغي أن تكون أدوار السياسات و الإدارة داخل القطاع العام واضحة و معلنة للجمهور , كذلك ينبغي وضع إطار قانوني و تنظيمي و إداري واضح و معلن لإدارة المالية العامة

¹ مرجع سبق ذكره ميموار ماستر للطالبتين

² حامد عبد دراز مرجع سبق ذكره .

* علانية عمليات الموازنة : يجب أن تتقيد عملية إعداد الموازنة بجدول زمني ثابت و أن تسترشد بالأهداف المحددة في مجال الاقتصاد الكلي و السياسة المالية العامة . و ينبغي توفير إجراءات واضحة لتنفيذ الموازنة و متابعتها و الإبلاغ بنتائجها .

* إتاحة المعلومات للاطلاع العام : ينبغي تزويد الجمهور بمعلومات شاملة عن أنشطة المالية العامة السابقة و الحالية و المقبلة و عن أهم المخاطر فيما يتصل بالمالية العامة , حيث ينبغي توفير المعلومات عن المالية العامة بشكل يتيسر معه تحليل السياسات و يعزز المساءلة يجب تعهد بنشر معلومات المالية العامة في الوقت المناسب .¹

* ضمانات الموضوعية : يجب أن تستوفي بيانات المالية العامة معايير جودة البيانات المتعارف عليها و ينبغي إخضاع أنشطة المالية العامة للرقابة الداخلية الفعالة و أن تتوفر لها الضمانات الوقائية و إخضاع معلومات مالية عامة للفحص الخارجي .

الفرع السادس : دوافع ترشيد النفقات العامة في الجزائر :

يعد ترشيد الإنفاق العام ضرورة حتمية تفرضها التقلبات الحالية في أسواق النفط الدولية , هذه التقلبات أثرت بشكل كبير و مباشر على اقتصاديات الدول الريعانية بصفة عامة و الجزائر بصفة خاصة و ذلك لاعتمادها على مورد وحيد و هو النفط مما أدى إلى حدوث الأزمة المالية الراهنة و ذلك منذ سنة 2014 نتيجة انهيار أسعار النفط , هذا إضافة إلى زيادة النفقات العامة . و بحكم الزيادة في السكان و المشاريع الخ مقابل محدودية و تراجع الإيرادات العامة و بالتالي نتج عجز في موازنة الدولة , بحيث اتجهت الجزائر إلى تقليص الإنفاق العام و ذلك من خلال :

- سياسة التقشف .

- رفع مختلف الرسوم و الضرائب .

- اهتمت بتنويع الاقتصاد الوطني خارج قطاع المحروقات .

- تقليص الواردات .

- زيادة الاهتمام بالمنتوج الوطني .

و هذا لمراعاة حسن التدبير و الاقتصاد و تفادي الإسراف و التبذير , فتبذير الأموال العامة و ضياعها يعني نقصها في نواحي أخرى قد تكون أكثر نفعا و مردودا , لذلك و جب على القطاع العمومي إتباع سياسات رشيدة لتوجيه الإنفاق العام و التريث في تقرير النفقات , إذ يصعب في كثير من الأحيان تخفيض هذه النفقات العامة بعد تقريرها .

مذكرة تخرج للطلابتين . مرجع سبق ذكره ص 28¹

خلاصة الفصل :

مما سبق ذكره في الفصل الأول نستخلص أن الدولة أثناء قيامها بالإنفاق العام تحتاج إلى مصادر الإيرادات العامة , بالإضافة إلى الإيرادات التي تمكنها من تغطية هذه النفقات إذ تنوعت مصادر الإيرادات العامة , بالإضافة إلى الإيرادات التي تعتمد على عنصر الإيجار ظهرت إيرادات أخرى مصدرها النشاط الاقتصادي للدولة . و ذلك لاتساع دور الدولة في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية هذا ما نتج عنه اتساع زيادة حجم النفقات العامة و أنواعها , و على نحو حتمي اتسع نطاق الإيرادات العامة و تطور هيكلها و أصبحت الدولة تحصل على إيرادات من مصادر متعددة و كنتيجة لهذه التطورات و الازدياد في النفقات و الإيرادات العامة انتهج أسلوب الرقابة المالية لحماية المال العام من مختلف التلاعبات و الاختلاسات و تم الاهتمام بترشيد الإنفاق العام لتفادي التبذير و الإسراف و الجزائر كانت من بين الدول السبابة التي اهتمت برقابة و ترشيد مالها العام ,

الفصل الثاني:

تمهيد :

تطور مفهوم المحاسبة العمومية ليتلاءم مع التطور الحاصل في دور الدولة و وظائفها في الحياة الاقتصادية و ما ترتب عليها من ازدياد في حجم الإيرادات و تنوع مصادرها و انعكاس ذلك على نوعية و جودة الإبلاغ المالي و الحكومي بحيث أصبحت المحاسبة العمومية أداة و حداث القطاع العام في تسيير المال العام و مصدرا مهما للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط و اتخاذ القرار .

و للمحاسبة العمومية ارتباط وثيق بالموازنة العامة و أعوان المختصين بتنفيذها , فنجد المحاسب العمومي و الأمر بالصرف الشخصان الموكل لهما بتنفيذ جميع بنود الميزانية من خلال تحصيل الإيرادات و دفع النفقات وفقا لقوانين و مراسم التي تحكمهما , إضافة إلى المراقب المالي الذي يختص بمراقبة مختلف النفقات , ففي الجزائر القانون الأساسي الذي يحكم المحاسبة العمومية هو قانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 .

بحيث سنتناول في هذا الفصل مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية و ذلك وفق مبحثين و هي كالاتي:

المبحث الأول : ماهية المحاسبة العمومية .

المبحث الثاني : مبادئ و قواعد المحاسبة العمومية و مجال تطبيقها .

المبحث الأول : ماهية المحاسبة العمومية .

يتناول هذا المبحث عرض المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية عن طريق بيان نشأة و مفهوم المحاسبة العمومية , و الإطار القانوني و التقني لها إضافة إلى خصائصها و أهدافها .

المطلب الأول : نشأة و مفهوم المحاسبة العمومية .**الفرع الأول : نشأة المحاسبة العمومية .**

إن المحاسبة العمومية ممارسة قديما , بدأت تتطور تقنيا منذ ظهور جهاز الدولة كإطار تنظيمي , سياسي , اقتصادي و إداري و قد تطورت بوتيرة أسرع مع التطور الإداري و خاصة منذ الثورة الفرنسية الى أن أصبحت علما قائما بذاته له قواعد ثابتة , و قواعد أخرى محلية تعكس خصوصيات الدول التي تمارس فيها .

الفرع الثاني : تعريف المحاسبة العمومية

للمحاسبة العمومية عدة تعاريف نذكر منها :

- تعرف المحاسبة العمومية بأنها " نوع من المحاسبة المالية تطبقه الوحدات الإدارية الحكومية جميعها بهدف تحقيق الرقابة على نشاط هذه الوحدات و التقرير عن الاستخدامات و الموارد مع خدمة أغراض التخطيط و وضع الموازنة العامة للدولة .¹
- كما تعرف على أنها " المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير و قياس و تسجيل و تبويب العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي , ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار و توصيلها إلى الجهات ذات العلاقة و فق التشريعات الرسمية و المبادئ الخاصة بذلك .²
- و في تعريف آخر تعرف بأنها " فرع من فروع المحاسبة تشمل المبادئ و القواعد التي تبحث في مجال تحليل و تسجيل و تبويب عمليات تحصيل الموارد الحكومية و صرفها و إعداد التقارير و القوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة و تظهر نتائجها .³
- كما يمكن تعريفها على أنها مجموعة من المبادئ التي تحكم عمليات التسجيل و التبويب للإيرادات و النفقات المتعلقة بنشاط الوحدات الإدارية الحكومية ذات الطابع العام , أي المتابعة للدولة و تشمل أيضا أسس إعداد التقارير المختلفة إلى الجهات المسؤولة عن رقابة و إدارة الأموال العامة .
- و كتعريف شامل يمكننا استنتاج أن المحاسبة العمومية تمثل مجموعة المبادئ و الأسس التي تهدف إلى المساعدة في فرض الرقابة المالية و القانونية على موارد الدولة و نفقاتها , و هي النوع الذي لا يهدف إلى الربح و إنما تسعى لخدمة المواطنين , و تتضمن تقديم التقارير الدورية عن صرف و تحصيل الموارد الحكومية , و بذلك فهي تخدم أغراض التخطيط و المتابعة و الرقابة على الأموال الدولة.

الفرع الثالث : المقارنة بين المحاسبة العمومية و المحاسبة المالية .

تختلف المحاسبة العمومية عن المحاسبة المالية غير أن هناك بعض النقاط المشتركة بينهما :

¹ ليلي فتح الله إبراهيم و إبراهيم حماد حماد محمد , الموازنات و المحاسبة الحكومية , مطابع الدار الهندسية , مصر 1999 ص 171 .
² إسماعيل حسين أحمر , المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة , دار المسيرة , عمان 2003 ص 35
³ أطروحة دكتورا مقدمة من طرف الطالب شلال زهير , كلية العلوم الاقتصادية و التجارية 2013 / 2014

* أوجه التشابه بين المحاسبة العمومية و المحاسبة المالية : تتمثل أوجه التشابه فيما يلي :

- تستخدم كل من المحاسبة المالية و المحاسبة العمومية نفس المصطلحات كالإيرادات و النفقات.

- سنوية المحاسبة حيث يقوم كلا من النظامين على مبدأ السنوية أي أن مجمل الإيرادات (المدخلات) و النفقات (المخرجات) تكون لمدة سنة .

- تبويب الحسابات : تقسم الميزانية العامة للدولة في المحاسبة العمومية الى أبواب و مواد يعطي لكل باب و مادة رقم لتسهيل إعداد الميزانية و تنفيذها و متابعتها و الرقابة عليها و في المحاسبة المالية أيضا هناك تبويب للحسابات .

* أوجه الاختلاف بين المحاسبة العمومية و المحاسبة المالية : تتمثل أوجه الاختلاف فيما يلي :

- الهدف : تهتم المحاسبة المالية ببيان النتيجة من ربح و خسارة و تحديد المركز المالي في نهاية الفترة الزمنية في حين المحاسبة العمومية تهدف الى فرض رقابة مالية و قانونية على إيرادات الدولة و مصروفاتها .

- المحاسبة المالية تقوم بإعداد عدة وثائق في حين المحاسبة العمومية تقوم بتحديد الحساب الختامي فقط .

- المحاسبة العمومية تطبق في المؤسسات العمومية الغير ربحية في حين المحاسبة المالية تطبق على الأنواع الأخرى المختلفة للمؤسسات الربحية بغض النظر ان كانت عمومية أو خاصة .¹

- مصادر الإيرادات : في المحاسبة المالية فان إيرادات المؤسسات تأتي من مدفوعات المشتركين للسلع و الخدمات التي تنتجها , أما في المحاسبة العمومية أغلب الإيرادات تأتي من الإخضاع الضريبي.²

المطلب الثاني : الإطار القانوني و التقني للمحاسبة العمومية .

تتميز المحاسبة العمومية بضرورة تكييف الإطار التقني مع متطلبات الإطار القانوني الذي يؤسس لتكريس شرعية تنفيذ المعاملات المالية لمختلف وحدات القطاع العام . حيث يمكننا التمييز بينهما على النحو التالي :

الفرع الأول : الإطار القانوني للمحاسبة العمومية :

¹ بوشنتر سليمة , المحاسبة العمومية و دورها في حماية أملاك الدولة . مذكرة ماجستير في العلوم التجارية , فرع محاسبة و تدقيق جامعة الجزائر

عبد الحميد مرغيت ص 9 ²

هناك علاقة قوية بين التشريعات و المحاسبة العمومية حيث تحدد أحكام القوانين و التنظيمات في مختلف الدول القيود التي يتوجب على المحاسبة العمومية التقيد بها و على هذا الأساس فان أحكام التشريعات المالية لها انعكاسات و تأثير مباشر على على أدوات المحاسبة العمومية و في حالة ما إذا كان هناك تعارض بين الأحكام التشريعية و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فان الأولوية تكون للتقيد بالأحكام التشريعية على أن ينظر في تعديلها لتتنسجم مع المبادئ المحاسبية إن أمكن ذلك.¹

لهذا تعتبر المحاسبة العمومية مادة يغلب عليها الإطار القانوني إذ خصها المشرع الجزائري بإطار قانوني خاص بها و ذلك وفقا لأحكام القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 24 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية و الذي يضع قيودا قانونية و تنظيمية لتسيير و مراقبة الأموال العمومية لضمان مشروعية العمليات المالية للدولة و تحقيق الاستعمال الأمثل للموارد المالية و حمايتها من كل التلاعبات . فيحدد هذا الأخير التزامات و مسؤوليات كل من الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين في مجال تسيير العمليات المالية للخزينة العمومية و تنفيذ الميزانية العامة للدولة , إضافة إلى القوانين و التنظيمات المتعلقة بضبط و تقنين إجراءات صرف المال العام و تنفيذ الصفقات العمومية و تحصيل الإيرادات .²

و كنتيجة لذلك يعتبر المحاسب العمومي في المحاسبة العمومية ملزما باحترام متطلبات النصوص التشريعية المعمول في مجال تداول المال العام , لكونه معرض للعقوبات المنصوص عليها قانونا في حالة عدم احترامها , إضافة لكونه مسؤول أمام هيئات الرقابة عن المال العام .

الفرع الثاني : الإطار التقني للمحاسبة العمومية .

يقصد بالإطار التقني للمحاسبة العمومية مجموعة التعليمات و التنظيمات المتعلقة بتصنيف الحسابات إضافة إلى تقنيات التسجيل و القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في التسجيلات و الدفاتر المحاسبية , وفقا للمخطط المحاسبي للخزينة العمومية , من أجل تحقيق و مراقبة شرعية تنفيذ العمليات المالية للدولة و مطابقتها لقواعد المحاسبة العمومية , كما توفر هذه المحاسبة الإحصائيات و البيانات حول المركز المالي للدولة من أجل اتخاذ القرارات . عن طريق تقديم الوضعية المالية للخزينة و النتائج المالية لتطبيق قانون المالية .³

و في هذا الإطار , تعتبر التعليمات العامة رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 و المتعلقة بمحاسبة الخزينة العمومية المرجع الأساسي لدليل الحسابات الذي يستعمله المحاسب العمومي في الجزائر لقيد المعاملات للدولة .

المطلب الثالث : أهداف و خصائص المحاسبة العمومية .

الفرع الأول : أهداف المحاسبة العمومية

¹ حسام أبو علي الحجوي ,

² أطروحة دكتورا للطالب- شلال زهير- شعبة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير- تخصص تسيير المنظمات - .

³ أطروحة دكتورا مرجع سبق ذكره

تهدف المحاسبة العمومية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن إيجاز أبرزها في ما يلي :

- حماية الأموال العمومية من كل ما يمكن أن تتعرض له من أشكال التلاعب أو ما يسمى بسلامة استخدامها (غش , اختلاس تبذير) .
 - التحقق من احترام ترخيصات الميزانية في مجال الإيرادات و النفقات و ذلك عن طريق تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف و أثناءه للتأكد من أن الصرف يتم في حدود اعتادات و أغراض الموازنة .
 - توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة بتوفير آليات تسمح بتطبيق رقابة مستمرة على أداء المال العام من طرف الوحدات الحكومية .
 - توفير نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال العام , إضافة الى إثبات حقوق الدولة و التزاماتها المالية و متابعة تحصيل حقوقها و الوفاء بالتزامها ,
 - توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع توقعات الأداء المخطط له في الميزانية العامة ,
 - تحقيق الرشادة في الإنفاق أي صرف الأموال العمومية بطريقة تسمح بتحقيق أهداف هذا الصرف بأقل تكلفة ممكنة .
 - أحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها و الحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام, و توفير البيانات و المعلومات اللازمة لرسم السياسات و التخطيط و اتخاذ القرارات , و الرقابة و المتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية لتقييم أداءها .
 - المحاسبة العمومية لا تهدف إلى تحقيق الربح , بل إلى تقديم خدمات عامة .
 - تحديد العلاقة بين كل أعوانها خاصة الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين .
 - معرفة المركز المالي للهيئات العمومية .
 - حساب تكاليف و أسعار و مردود الخدمات المقدمة .
 - دمج العمليات المالية و نتائجها في المحاسبة الوطنية .
- إضافة إلى هذه الأهداف هناك من يرى أن النظام المحاسبي الفعال يجب أن يصمم , حيث يؤدي الى رقابة إدارية على الأموال و العمليات و إدارة البرامج و المراجعة الداخلية و التقييم بحيث يفحص النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات و قياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج و الأنشطة المخطط لها .

الفرع الثاني : خصائص المحاسبة العمومية .

- المحاسبة العمومية هي عبارة عن إطار محاسبي مميز : بصفة عامة هي نظام المعلومات و إطار تنظيمي الذي يسمح بتسجيل المعطيات رقمية للمؤسسة أو الهيئة معينة لفترة محددة تسمح بإعطاء معلومات تخص الذمة المالية للمؤسسة , أصول و خصوم و نتيجة الدورة و وضعية المؤسسة اتجاه الغير و كذا كفاءات تكوين التكاليف و الأسعار بالنسبة للأشخاص

المعنويين فان المحاسبة العمومية تقليديا كانت تسمى محاسبة الصندوق , حيث كانت موجهة ليس لاتجاه إجراءات ميكانيزمات تطور عناصر الأصول الصافية , لكن باتجاه المراقبة المحددة للنفقات و الوقاية من التهرب و تحويل الأموال و سرقتها أو تبديد المال العام أمام النظرة الحالية للمحاسبة العمومية .

- **المحاسبة العمومية هي فرع متخصص :** حيث تحتل مكانة هامة في القانون المالي الجزائري الى جانب قانون الميزانية و القانون الجبائي , استقلالية قانون المحاسبة العمومية أصبح حقيقة واضحة و جلية , حيث ان تضاف لقواعد خاصة بها في تسيير العلاقات الداخلية للهيئات العمومية و تعتبر هذه القواعد منظمة و مرقمة للعمليات المالية لدى هيكل و مؤسسات الدولة .

- **المحاسبة العمومية مزيج من القواعد القانونية و القواعد التقنية :** إذا تم اعتبار أن المحاسبة العمومية هي أداة تنفيذ و مراقبة المال العام لأنها مزيج لقواعد قانونية و أخرى تقنية .

- **القواعد القانونية :** يعتبر القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية و المراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه هو المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر و يسمى عادة بقانون المحاسبة العمومية .

إضافة إلى ذلك نجد :

* **المرسوم التنفيذي رقم 311-91 المؤرخ في 1991/09/07 و المتعلق بتعيين و اعتماد المحاسبين العموميين .**

* **المرسوم التنفيذي رقم 313-91 المؤرخ في 1991/09/07 و المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين , و إيرادات مراجع باقي الحسابات و كفيات اکتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين .**

* **المرسوم التنفيذي رقم 313-91 المؤرخ في 1991/09/07 و المحدد لإجراء المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف و المحاسبون العموميون و كفياتها و محتواها .**

* **المرسوم التنفيذي رقم 314-91 المؤرخ في 1991/09/07 و المتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين .**

المبحث الثاني :

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب نبين فيها مبادئ و قواعد و مجال تطبيق المحاسبة العمومية .

المطلب الأول : مبادئ و قواعد و مجال تطبيق المحاسبة العمومية .

سنعالج أولا مبادئ المحاسبة العمومية :

الفرع الأول : مبادئ المحاسبة العمومية .

تتمثل مبادئ المحاسبة العمومية فيما يلي :

- يجب أن يكون النظام قادرا على توضيح ما إذا كانت الوحدة قد التزمت بتطبيق القوانين و التعليمات عند تحصيلها للإيرادات و إنفاقها للمصروفات و ما إذا كانت كل التصرفات قد تمت وفق الطريقة المحددة لها و الأهداف المرسومة .

- الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي : فهو المبدأ الأساسي في المحاسبة العمومية و هو أساس العمل الإداري الذي تركز عليه كل فلسفة إدارية و مالية عمومية حيث يعتبر كمبدأ ضروري لكل تنظيم عقلاني متوازن و فعال.

- إذا ما تعارضت النصوص القانونية مع المبادئ المحاسبية فإنه يجب الالتزام بالقوانين و التعليمات مع لفت النظر إلى ذلك .

- يجب أن يقوم نظام حسابات الحكومة على أساس نظرية القيد المزدوج مع استخدام مجموعة دفترية كافية لتحقيق الرقابة الفعالة على المصروفات و الإيرادات .

- ينبغي التقليل من عدد الاعتماد حتى تتوفر المرونة اللازمة لنجاح النظام المالي .

- ينبغي أن تكون الحسابات قادرة على توفير البيانات اللازمة لأحكام الرقابة المالية و الإدارية على عناصر الإيرادات .
- إتباع أساس الاستحقاق في قيد الإيرادات و المصروفات العمومية كلما كان ذلك ممكن .¹
- تقسيم الإيرادات طبقاً لمصدرها من ناحية , و طبقاً للاعتماد المخصصة لها من ناحية .
- استخدام نظام لحساب التكاليف كلما أمكن و ذلك لقياس تكلفة الوحدة الخدمية المنجزة .
- يجب أن يقوم النظام المحاسبي على أساس مؤكد من المصطلحات و الحسابات و القوائم و التقارير سواء عند إعداد موازنة الدولة أو عند إعداد الحسابات الختامية و إعداد التقارير على نشاط الحكومة .

ثانياً : قواعد المحاسبة العمومية : تقتدي المحاسبة العمومية بمجموعة من القواعد منها القانونية و أخرى تقنية , و من هذه القواعد ما يلي :

* **القواعد القانونية :** و هي القواعد المتعلقة بجميع عمليات الترخيص للميزانيات العمومية , و كذلك لجميع العمليات المالية للهيئات العمومية و مراقبتها .

* **القواعد التقنية :** و هي القواعد التي تهدف الى وصف و بيان العمليات المالية للهيئات العمومية , و كذلك جميع القواعد المتعلقة بعرض الحسابات و عادة ما تكون جميع القواعد و التعليمات و كذلك القوانين محددة من قبل وزارة المالية .

الفرع الثالث : مجال تطبيق المحاسبة العمومية .

تطبق المحاسبة العمومية في الهيئات العمومية , و المذكورة ضمن محتوى المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية و التي تتمثل في : (الدولة , المجلس الدستوري , المجلس الشعبي الوطني , مجلس المحاسبة . الجماعات الإقليمية و تشمل أي الجماعات المحلية , أي البلديات و الولايات . المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري تمثلت في المستشفيات و المعاهد و الجامعات) يضاف إليها مجلس الأمة بعد إنشائه بموجب الدستور الصادر سنة 1996 . فالهيئات العمومية تختلف عن المؤسسات الاقتصادية الأخرى ذات الطابع التجاري , الصناعي و التي تطبق المحاسبة الخاصة (كونها أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام و منه فان تسيير إدارتها تكون وفق قواعد القانون الإداري .²

¹ مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر- تخصص دولة مؤسسات - إعداد الطالب - إيهاب بططة - السنة الجامعية 2015-2016

² الطالب - إيهاب بططة - مرجع سبق ذكره

المطلب الثاني : أعوان المحاسبة العمومية .

من خلال هذا المطلب سنعالج أعوان المحاسبة العمومية بصفة عامة ,

الفرع الأول : الأمر بالصرف .

يعرف بأنه الشخص الذي يعمل باسم الدولة و الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية و يقوم بعملية التعاقد , و بتصفية دين الغير أو قيمته أو تحصيل الإيرادات العامة و يأمر بصرف النفقات .

يعتبر أمر بالصرف كل عون معني قانونا لتنفيذ إجراءات الأمر بالصرف أو تحرير حوالات قانونا لتنفيذ إجراءات الالتزام و التصفية , و إصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات , و القيام بإجراءات الإثبات و التصفية و إصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات .¹

■ **تصنيف الأمرين بالصرف :** حددت المادة 25 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية أصناف الأمرين بالصرف كالآتي :

* **الأمر بالصرف الرئيسي :** بناء على نص المادة رقم 26 في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تمنح صفة الأمر بالصرف الرئيسي للفئات التالية :

- المسؤولين المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة .

- الوزراء في حدود الاعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة إضافة إلى الحسابات الخاصة بالخرينة في قانون المالية .

- رؤساء المجلس البلدي الذين يتصرفون لحساب البلديات .

- المسؤولين المعنيون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .

- المسؤولين المعنيون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة .

* **الأمر بالصرف الثانوي :** هو الذي يصدر حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتماد المفوضة و أوامر الإيرادات ضد المدينين .²

فيقوم الأمرون بالصرف الرئيسيين بتعيين الأمرين بالصرف الثانويين من أجل تسيير و

تنفيذ ميزانية وحدات القطاع العام اللامركزية , تتكون شبكة الأمرين بالصرف الثانويين

في المديرين الجهويين و المديرين المنصبين على رأس الهيئات العمومية غير المركزية

الذين يمثلون مختلف الوزارات على المستوى المحلي .

1 المادة 23 في القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

2 المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 الذي يحدد إجراءات الحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كقيمتها ومحتواها .

* **الأمر بالصرف الوحيد** : يعتبر الوالي أمرا بالصرف رئيسيا و وحيدا في نفس الوقت بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية . إضافة إلى كونه المسئول المباشر عن متابعة تنفيذ البرامج الإقليمية اللامركزية للتجهيز العمومي المقرر انجازها على مستوى الولاية و بتمويل نهائي من الميزانية العامة للدولة .

* **الأمر بالصرف المفوض** : هو الموظف الذي يفوضه الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الوحيد , هذا التفويض يسمح له بأداء بعض المهام المدرجة ضمن التسيير المالي للمؤسسة و لكن المراقبة و مسؤولية الأمر بالصرف . الأمر بالصرف المفوض لا يحدد أو يعين بنصوص قانونية و إنما من طرف الأمر بالصرف الرئيسي عن طريق العلاقات المحيطة به , إن قرار التفويض يمكن أن يسحبه الأمر بالصرف في أي وقت كان و لكن بنفس الطريقة التي أنجزها .

* **الأمر بالصرف المستخلف** : هو الذي يتم تعيينه في حالة وجود مانع قانوني أو غياب الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الوحيد مع وجوب إشعار كل من المراقب المالي و المحاسب العمومي و ذلك وفق المادة 28 من القانون 90-21 .

■ **مهام الأمر بالصرف** : يعتبر الأمر بالصرف المسئول المباشر عن ضمان السير الحسن لوحدات القطاع العام عن طريق تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المكلف بتسييرها , حيث يهتم بتنفيذ المراحل الإدارية للعمليات المالية المتمثلة في الالتزام و التصفية و الأمر بالصرف من جانب النفقات , و الإثبات و التصفية من جانب الإيرادات إضافة إلى المهام الإدارية المتعلقة بتسيير المرفق العام , يقوم الأمر بالصرف بمهام محاسبية متعلقة بمسك محاسبة إدارية ذات طابع إحصائي للإيرادات و النفقات التي يقوم بها خلال السنة المالية و التي لا يترتب عنها قيود محاسبية أو مسك سجلات محاسبية وفق القيد المزدوج و تتمثل مهامه في ما يلي :¹

أ – مهام الأمر بالصرف بالنسبة للإيرادات :

- إثبات حقوق الهيئات التي يشرفون عليها .
- تصفية الإيرادات .
- إصدار أوامر الإيرادات التي تضمن تحصيلها و المصادقة عليها للمحاسبين العموميين المكلفين بعملية التحصيل .

ب – مهام الأمر بالصرف بالنسبة للنفقات :

- عقد الالتزامات بالنفقات العامة .
- إصدار أوامر دفع النفقات و توجيهها مرفقة بوثائق الإثبات الضرورية للمحاسب العمومي المكلف بالدفع .

عبد الحميد مرغيت . مرجع سبق ذكره . ص 13¹

- **مسؤولية الأمر بالصرف** : الأمر بالصرف شخص واعي له مهام حساسة تترتب عنها مسؤولية كبيرة فهو مسئول على كل المخالفات الصريحة للقوانين و التنظيمات المعمول بها , و التي يتم اثباتها بعد التحقيق و التدقيق من طرف هيئات الرقابة و على هذا الأساس يجب أن يمتاز بالحيطه و الحذر في التسيير المالي حيث تتمثل أهم مسؤولياته فيما يلي :¹
 - * **المسؤولية السياسية** : و هي مسؤولية خاصة بالأمرين بالصرف الرئيسين لا سيما الوزراء حيث تخص لهم اعتمادات مالية من أجل تنفيذ برنامج الحكومة , و هم مسئولون أمام الحكومة و المجلس الشعبي الوطني على مدى تحقيق الأهداف المسطرة و الرشادة في استعمال الأموال العمومية , و تنفيذ الميزانية , و تنفيذ برنامج التجهيز للدولة .
 - * **المسؤولية الجزائية** : و تتم عن طريق فحص و تدقيق الحساب الإداري للأمر بالصرف من طرف مجلس المحاسبة و في حالة إثبات وجود مخالفات صريحة للقوانين و التنظيمات المعمول بها ذات طابع جزائي وفقا للقانون الجنائي يستطيع مجلس المحاسبة إرسال الملف إلى وكيل الجمهورية للقيام بإجراءات المتابعة الجزائية للأمر بالصرف المدني بعد إعلام وزير العدالة .
 - * **المسؤولية المدنية** : إذا ارتكب الأمر بالصرف خطأ شخصيا أثناء انجاز مهامه الإدارية و المالية يكون هذا الأخير مسؤولا شخصيا عن تعويض الضرر الذي يسببه للأفراد المتضررين و للخزينة العمومية .
 - * **المسؤولية أمام مجلس المحاسبة** : يعتبر الأمر بالصرف مسؤولا أمام الغرفة التأديبية للميزانية و المالية التابعة لمجلس المحاسبة , و التي تقوم بتقييم تسيير الأمر بالصرف للمرفق العام و تقييم مدى الرشادة و العقلانية في صرف الأموال العمومية الى جانب مراقبة مدى مشروعية العمليات المالية التي قام بها و مدى مطابقتها للقوانين و التنظيمات المعمول بها حيث يعتبر الأمر بالصرف مسؤولا أمام هذه الغرفة على كل مخالفة صريحة لقواعد الميزانية و المالية لكل العمليات المالية التي قام بها و التي ألحقت ضررا بالخزينة العمومية , حيث تهدف الرقابة التي تمارسها هذه الغرفة الى التأكد من تطبيق القوانين المالية و قواعد الميزانية لا سيما فيما يخص فحص و تدقيق شرعية العمليات المالية للأمرين بالصرف , و احترام ترخيصات الميزانية حيث تقوم بتقييم و تسيير المرفق العام و استعمال الأموال العمومية في جانب الاقتصاد و الرشادة و التصرف في الأموال العمومية .
 - * **المسؤولية المالية** : في حالة الأخذ بمسؤولية الأمر بالصرف و إثبات مخالفة صريحة لقواعد الميزانية و القوانين و الأنظمة المعمول بها و التي ألحقت ضررا بالخزينة العمومية , يكون الأمر بالصرف مسؤولا شخصيا على تدوين الضرر في أمواله الشخصية دون أن يخل ذلك بالمتابعة القضائية أو سقوط أحد المتضررين الذين يمكن لهم متابعة الأمر بالصرف شخصيا أمام القضاء .

الفرع الثاني : المحاسب العمومي.

¹ شلال زهير مرجع سبق ذكره .

هو كل موظف أو عون له الصفة القانونية للممارسة باسم الدولة و الجماعات المحلية و الهيئات العمومية لعمليات الإيرادات و النفقات و حيازة و تداول الأموال و القيم العمومية . حيث تتمثل مهامه في:¹

- تحصيل الإيرادات و دفع النفقات .
- ضمان دراسة الأموال و السندات و القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها و حفظها .
- تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد .
- حركة حسابات الموجودات .²

يمكن القول أن المحاسب يختص بتنفيذ المراحل المحاسبية للعمليات المالية لوحدات القطاع العام لأنه العون المكلف قانونا بقبض و صرف المال العام , فطريقة تعيين و اعتماد المحاسب العمومي تتطلب إجراءات خاصة محددة قانونا و تشتت توفّر مؤهلات تتلاءم مع طبيعة المهام الموكلة له .

✓ **تصنيف المحاسبين العموميين** : تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالتقسيم الإداري الآلي للدولة , حيث يمكن التمييز بين الأصناف المواليين للمحاسبين العموميين :

🇲🇦 **المحاسب العمومي الرئيسي** : هو المحاسب الذي يكون مكلفا بإجراء القيد النهائي في سجلات المحاسبة للعمليات المالية للدولة حيث يقوم بإعداد حسابات التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة .

- و يصنف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من :³
- العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية : حيث يقوم بما يلي :
 - تركيز حسابات المحاسبين الرئيسيين الآخرين .
 - متابعة الحساب المفتوح باسم الخزينة العمومية على مستوى البنك المركزي .
- أمين الخزينة المركزية : و هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي خاصة ميزانية الوزارات فله مهمة انجاز عمليات الدفع الخاصة بنفقات التسيير و التجهيز العمومي للدولة . كما يتولى تنفيذ بعض النفقات المتعلقة بحسابات التخصيص الخاص .
- أمين الخزينة الرئيسية : يتكفل بعمليات الخزينة و كذا نفقات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري فأمين الخزينة الرئيسي يتولى تنفيذ النفقات التي تدخل في إطار الحسابات التخصيص الخاص و حسابات التسبيقات .
- أمناء الخزينة في الولاية : أمين خزينة الولاية يقوم بعدة مهام تتمثل في ما يلي :
 - تركيز العمليات المالية التي يجريها المحاسبون الثانويين التابعون له .

مذكرة تخرج للطالبتين - مروة - و حياة مرجع سبق ذكره¹

المادة 33 في القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية .²

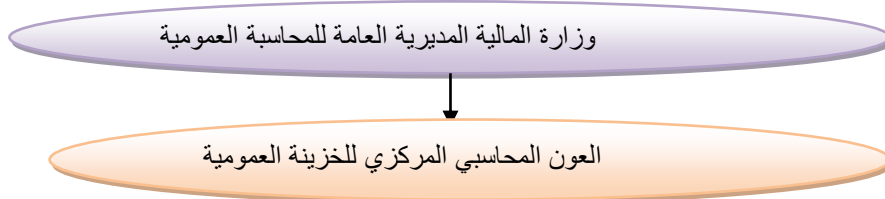
المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313³

- تنفيذ عمليات الإيرادات و النفقات لميزانية الدولة على المستوى المحلي . تنفيذ ميزانية الولاية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يسيروها .
- تداول القيم و الأموال و السندات و حراستها , و يقوم بحركة حسابات أرصدة الخزينة و المحافظة على الأوراق الثبوتية الخاصة بعمليات المالية التي يجريها .
- يعتبر أمين خزينة الولاية عصب شبكة المحاسبين حيث يمثل حلقة الوصل بين المحاسبين الثانويين و الرئيسيين لأنه يركز عمليات الحاسبين الثانويين و يرسلها الى المحاسبين الرئيسيين الآخرين .

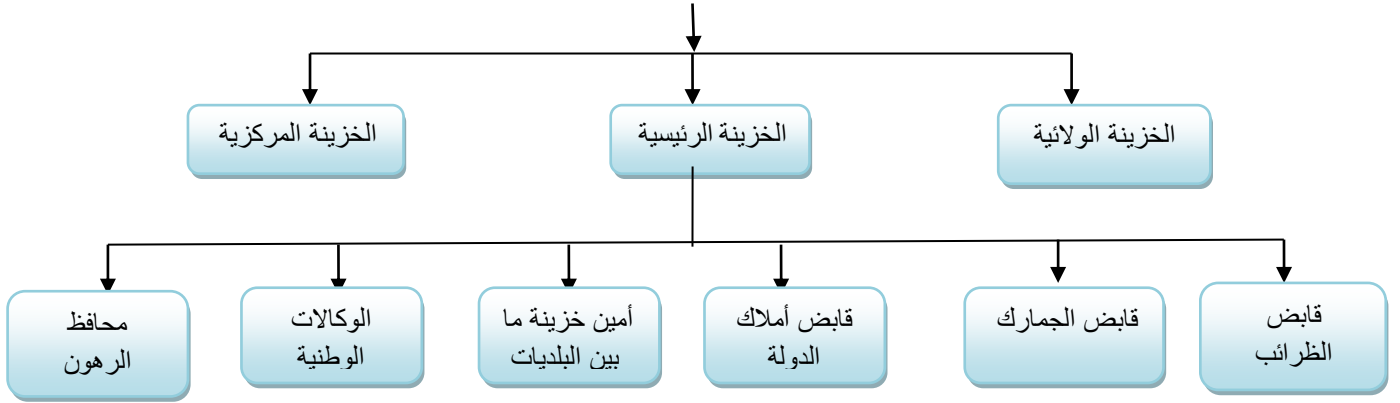
- لأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة .
- **المحاسب العمومي الثانوي** : هو الذي ينفذ العمليات الخاصة بالإيرادات و النفقات لصالح المحاسب العمومي الرئيسي و عليه فان المحاسب المفوض يقوم بإرسال العمليات المالية التي قام بها إلى المحاسب المكلف المؤهل قانونا للقيام بالقيود المحاسبية النهائي لهذه العمليات .
- و يتصف بصفة محاسب عمومي ثانوي كل من :¹
- قابض الضرائب: يقوم بتحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي , كان سابقا ينفذ ميزانية البلدية و المؤسسات الصحية , أما حاليا فقد أوكلت هذه المهمة إلى المحاسبين ثانويين آخرين .
- قابض الجمارك : و ينقسم الى ثلاثة أصناف تتمثل في :
 - قابض الجمارك من الصنف الأول .
 - قابض الجمارك كمن الصنف الثاني .
 - قابض الجمارك من الصنف الثالث .
- قابض أملاك الدولة .
- أمناء خزائن القطاع الصحي .
- محافظ الرهون : أصبح يسمى المحافظ العقاري .
- أمين خزينة المراكز الاستشفائية الجامعية CHV و المؤسسات الصحية المتخصصة EHV .

و تتجمع حسابات المحاسبين الثانويين لدى أمين الخزينة الولائية مثلما يوضحه الشكل التالي :

الشكل 01 : أصناف المحاسبة العمومية في الجزائر .



المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313¹



المصدر : شلال زهير , أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ,

✓ مسؤولية المحاسب العمومي : يمسك المحاسب العمومي محاسبة ما يسمح و في أي وقت كان باستخراج البيانات التالية :¹
* في مجال نفقات التسيير :

- الاعتمادات المفتوحة و المفوضة لكل حساب في الحسابات
- الأوامر بالصرف و حوالات الدفع القابلة للتسديد
- الأرصدة المتاحة .

* في مجال نفقات التجهيز و الاستثمار المتتالية :

- رفض البرامج و تعديلاتها المتتالية .
- الالتزامات المتعلقة بكل عملية .
- الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة لكل حساب .
- الرصيد المتاح للاعتمادات المفتوحة .

المحاسب العمومي مطالب و مع نهاية كل سنة مالية بإعداد حسابات التسيير و تسليمه وفق الشروط و الآجال المحددة قانونا إلى مجلس المحاسبة .

✓ مهام المحاسب العمومي : يعتبر المحاسب العمومي عوناً من أعوان الرقابة على تنفيذ العمليات المالية للدولة , لأنه مكلف بتطبيق رقابة أثناء تنفيذ الميزانية فهو مطالب بالتحقق من مشروعية ما يلي :

* مطابقة العملية مع القوانين و الأنظمة المعمول بها .

* توفر الاعتمادات .

* شرعية عمليات تصفية النفقات .

* الطابع الإبرائي للدفع .

مذكرة تخرج للطالبين . مرجع سبق ذكره¹

* تأثيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين و الأنظمة المعمول بها .

* الصحة القانونية للمكسب الابرائي .

يتدخل المحاسب العمومي في المرحلة الأخيرة من تنفيذ الميزانية , حيث يقوم بتنفيذ مرحلة تحصيل الإيرادات و دفع النفقات المرخصة في الميزانية . حيث يعتبر المحاسب العمومي العون المكلف قانونا بحيازة و حراسة و تداول القيم العمومية , إضافة إلى المهام المرتبطة بإجراء القيود المحاسبية و مسك السجلات المحاسبية القانونية للعمليات التي يقوم بتنفيذها , و إعداد حساب التسيير سنويا و إيداعه في الأجل المحددة قانونا لدى مجلس المحاسبة و المحافظة على وثائق إثبات العمليات المالية و المستندات و السجلات بالمحاسبة لجميع العمليات التي يقوم بها .

الفرع الثالث : المراقب المالي

يعتبر عوم من أعوان المحاسبة العمومية الذي تنحصر صلاحياته في مجال المراقبة القبلية لتنفيذ النفقات العمومية .

* **تعريف المراقب المالي :** يعرف بأنه مستشار الأمر بالصرف فهو يقدم نصائح للأمر بالصرف في المجال المالي الأ أن واقع الممارسة الميدانية أثبتت أن صفة المستشار لا تعدو كونها صفة شكلية لا غير , حيث أن خبرة المراقب المالي و قدراته لا تسمح له في كثير من الأحيان بممارسة هذا الدور .¹

هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية , من أجل مراقبة إجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة , حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بالأمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفة نهائية .

يمارس المراقب المالي صلاحياته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية إجراءات الإنفاق و الذي ينتج عنها عبئ مستقبلية على عاتق الدولة . تهدف هذه الرقابة القبلية الى ضمان حقوق الغير اتجاه الدولة عن طريق التأكد من مشروعية العمليات قبل عقد النفقة و التحقق من توفر التغطية المالية الكافية لتنفيذ العملية وفق أبواب الميزانية .

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

¹ الفقرة الرابعة في المادة 58 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

* **مهام المراقب المالي:** تكمن مهمة المراقب المالي في المراقبة المسبقة (أي قبل تنفيذ النفقة) للنفقات العمومية و ذلك بالتأشير على :¹

- قرارات التعيين و التثبيت و القرارات التي تخص الحياة المهنية للموظفين , و دفع مرتباتهم باستثناء الترقية في الدرجة .

- الجداول الاسمية الأولية التي تعد في بداية السنة المالية و الجداول الأصلية المعدلة التي تطرأ أثناء السنة المالية .

- التزام مدعم بسند طلب أو فاتورة شكلية عندما لا يتعدى المبلغ المستوى المحدد لإبرام الصفقات العمومية .

- كل مقرر وزاري يتضمن إعانة أو تفويضا بالاعتماد أو تكن بالالتحاق أو تحويل اعتمادات .

- كل التزام يتعلق بتسديد مصاريف التكاليف الملحقة و النفقات التي صرفت في الإدارة المباشرة و المثبتة بفاتورة نهائية .

تتمثل المهمة الرئيسية للمراقب المالي في مراقبة عمليات تنفيذ النفقات العمومية و مطابقتها للأنظمة و القوانين المعمول بها قبل تنفيذها عن طريق التحقق من مشروعية اجراء الالتزام بالدفع , فيقوم المراقب المالي قبل قبول التأشير على الالتزام بالدفع أن يتحقق من توفر العناصر التالية :

يتحقق المراقب المالي من توفر كل الشروط المذكورة أعلاه في أجل أقصاه عشرة أيام , يمدد إلى 10 أيام أخرى في الحالات الاستثنائية بالنسبة للملفات التي تتطلب تدقيقا معمقا حيث يقوم بوضع التأشيرة على بطاقة الالتزام عن طريق وضع ختم و ترقيم و تاريخ تأشيرة مصلحة المراقب المالي حيث تسجل كل تأشيرة وفقا لترتيب تسلسلي في سجلات تدوين التأشيريات و الرفض لكل سنة مالية .

* **مسؤولية المراقب المالي :** مسؤولية المراقب المالي ترتبط بشرعية التأشيريات التي يقوم بمنحها بحيث يعتبر مسؤولا شخصيا أمام مختلف هيئات الرقابة و وزارة المالية عن التأشيريات اللاشرعية التي تشكل مخالفات صريحة للقوانين و التنظيمات المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية و التي يتم إثباتها بالوثائق المحاسبية المطلوبة لتبرير الالتزام بالنفقات . كما يعتبر مسؤول أمام الغرفة التأديبية للميزانية و المالية لمجلس المحاسبة , المؤهلة قانونا في تدقيق و مراقبة نشاط المراقبين الماليين في مجال رقابة الانضمام في تسيير الميزانية و في حالة التحقق من ارتكاب مخالفات صريحة لقواعد تنفيذ الميزانية تمتلك هذه الأخيرة صلاحيات فرض عقوبات مالية على المراقب المالي المعني من دون أن يخل ذلك بالعقوبات الميزانية أو التعويضية المدنية عندما تقتضي طبيعة المخالفة لذلك .

¹ الصادر الأسود . ص 29-30

المطلب الثالث : المعايير الدولية للمحاسبة العمومية .

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف و نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و تطورها و مجال تطبيقها إضافة إلى أهداف هذه المعايير للقطاع العام .

الفرع الأول : تعريف المعايير الدولية للمحاسبة العمومية .

يقصد بها في القطاع العام : " القواعد و الأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية و المحاسبية في القطاع العام الغير الهادف للربح , لتوحيد معالجتها للأمر المتماثلة لتكون هناك قاعدة موحدة لمقارنة أداء مؤسسات القطاع العام نظرا لأهمية هذه المؤسسات و ضخامة الأموال التي تقوم بإنفاقها , هذا بالإضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عين مؤسسات القطاع العام .¹

الفرع الثاني : نشأة المعايير الدولية للمحاسبة العمومية .

تعود نشأة هذه المعايير لسنة 1987 باصدار مجلس المعايير الدولية للقطاع العام الذي يعمل كجهاز مستقل لوضع المعايير و ذلك تحت رعاية الاتحاد الدولي² للمحاسبين , حيث تنحصر مسؤوليته في وضع معايير محاسبية عالية لتستخدمها مؤسسات القطاع في إعداد البيانات المالية التي تخدم الأغراض العامة , و تقوم هذه المعايير في معظمها على المعايير المحاسبية الدولية المهمة لأغراض القطاع الخاص و المعدلة لتكون قابلة للتطبيق على القطاع العام .

الفرع الثالث : أهم المعايير الدولية للمحاسبة العمومية .

أصدرت المنظمات المهنية مجموعة من المعايير التي تهدف الى تطوير أداء المحاسبة العمومية و فيما يلي ملخصا لبعض هذه المعايير :³

* معيار المحاسبة و إعداد التقارير المالية (عرض البيانات المالية) : الهدف منه بيان الأساس لعرض البيانات المالية ذات الغرض العام و ذلك لضمان إمكانية المقارنة مع البيانات الخاصة بحسابات الوحدة الحكومية للفترة السابقة و البيانات المالية للوحدات الحكومية الأخرى و ينبغي أن يكون النظام المحاسبي الحكومي قادرا على تحقيق :

¹ يوسف السعيد أحمد , ص 45

² مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في المالية و المحاسبة للطالبين . مروة و حياة . السنة الجامعية 2017/2018

³ خلف عبد الله الواردات . المحاسبة الحكومية و اعداد موازنة البرنامج و الأداء , دار الوراق للنشر و التوزيع الأردن 2009 ص 30-31

- العرض بطريقة عادلة و الإفصاح الكامل عن المراكز المالي و نتائج العمليات للأموال و مجموعات حسابات الوحدة الحكومية وفق المبادئ المحاسبية.

- أن يحدد بوضوح مدى الالتزام بالقواعد القانونية و النظم المالية،

* معيار نظم محاسبة الأموال : ينبغي تصميم و تشغيل المحاسبة الحكومية على أساس رأس المال ، و يعر فالمال بأنه وحدة مالية محاسبة تحتوي على مجموعة في الحسابات المتوازنة ذاتيا لتسجيل النقدية و الموارد المالية الأخرى ، بالإضافة إلى الالتزامات و الرصيد المتبقي للمال و ما يطرأ على ذلك في تغييرات ، و يخصص هذا المال لانجاز أنشطة محددة أو تحقيق أهداف معينة طبقا لتشريعات أو قيود خاصة .

* معيار أنواع الأموال : و يشمل ما يلي :

- الأموال الحكومية : و تشمل المال و أموال الإيرادات المخصص للإنفاق منها على أغراض محددة و أموال المشروعات الرأسمالية و أموال خدمة الدين و أموال رسوم التأمينات و أموال الملكية .

- أموال الغير : و هي الأموال التي يعهد بها التنظيم الحكومي على سبيل الأمانة و الوكالة على أفراد أو هيئات خاصة أو تنظيمات حكومية أخرى ، أو أموال أخرى

- أموال المرافق العامة : و هي أموال تخصص لمرافق عامة تقدم سلعا أو خدمات للجمهور بطريقة مماثلة لقطاع الأعمال ، و من ثم ينبغي الحفاظ على هذه الأموال عن طريق بيع الخدمة بمقابل يغطي تكلفتها و يمكن وصف هذه الأموال أو التخصصات بأنها غير قابلة للإنفاق و أنها تستخدم في تنفيذ أعمال الوحدة و تشرذ من بيع السلع و الخدمات .

* معيار التحفظ : ينبغي على الوحدات الحكومية إنشاء عدد ملائم أو التحفظ بعدد مناسب من الأموال و يجب أن يكون عدد الأموال غير مبالغ فيه و أن يكون في حده الأدنى الذي يسمح به القانون و التعليمات المالية .

* معيار استخدام أساس القياس الملائم : ينبغي أن تستخدم الوحدات الحكومية الأساس النقدي المعدل إذا كانت مخصصات هذه الوحدات قابلة للإنفاق ، حيث يطبق الأساس النقدي في قياس الإيرادات و النفقات ماعدا تلك التي يترتب عليها التزام تجاه الغير و لم تدفع بعد مثل مرتبات العاملين ، أما الوحدات الحكومية التي تخصص لها أموال غير قابلة للإنفاق فتطبق أساس الاستحقاق عند قياس النفقات .

* معيار تبويب حسابات التحويلات و الإيرادات و النفقات : يجب إتباع ما يلي :

- تبويب التحويلات الداخلية و المتحصلات من الالتزامات طويلة الأجل بطريقة مستقلة عن الإيرادات و النفقات .

- تبويب إيرادات المال الحكومي وفق المال العام و مصادر الإيرادات و تبويب النفقات وفقا لنوعها و للوحدة التنظيمية المخصصة لها.

- تبويب إيرادات و نفقات الوحدات الحكومية التي تخصص لها أموال غير قابلة للإنفاق فإنها تتبع نفس التبويب المتبع في قطاع الأعمال.

* معيار التقارير المالية: ينبغي أن تعد الوحدات الحكومية الإدارية التقارير التالية:

- تقارير مالية عن فترات مالية قصيرة شهرية أو ربع سنوية لتلبية احتياجات الرقابة في الوقت المناسب.

- تقرير مالي سنوي يغطي كل حسابات الوحدات الإدارية الحكومية, و يتضمن جداول تفصيلية و بيانات أخصائية عن أموال الوحدة و نشاطاتها و أي ملاحظات أو معلومات تفسيرية.

الفرع الرابع : محددات تطبيق معايير المحاسبة : يمكن تلخيص هذه المحددات فيما يلي :¹

- عدم تمكين تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة التي يتم أخذها بعين الاعتبار عند وضع هذه المعايير , حيث أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع موجهة في الغالب إلى تنظيم مهنة المحاسبة في القطاع العام في الدول المتقدمة و التي وصلت إلى مستويات عالية من الشفافية و المساءلة فيما يتعلق باستخدام المال العام , و الأمر يكون مختلف في الدول النامية باعتبار غياب المسألة و كثرة أوجه هدر الموارد العامة .

- يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلا للقوانين في الدول المطبقة أو الأنظمة و التشريعات و التعليمات و البلاغات التي تصدر بموجبها .

- إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام دائمة التغيير و ذلك بسبب تغير و تطور الظروف المحيطة بالمواضع التي أصدرت المعايير بشأنها .

- اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير , ففي حين لا يكون الأمر طبعاً للمطبقين في الدول المتقدمة لفهم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام , لحد الآن الأمر ليس من السهولة للمطبقين في الدول النامية أضف إلى ذلك اللغة حيث تبذل جهود كبيرة لترجمة المعايير إلى عديد اللغات كون وضعها يتم باللغة الانجليزية .

- اختلاف البيئات و أنظمة الحياة السياسية في الدول المتقدمة عنها في الدول النامية , ففي حين نجد أن هناك كثير من العوامل التي تساعد و تشجع على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كجدية المسألة .

الفرع الخامس : أسباب تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية .

¹ نادية مغني , دراسة و تقييم نظام المحاسبة العمومية , في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام , أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التدبير , تخصص إدارة أعمال جامعة الجزائر 03 , 2016/ 2017 ص 143-144

إن تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية عدة مزايا و فوائد و تتمثل في :¹

- * مواكبة متطلبات العولمة : إن اتساع حجم التكتلات السياسية و الاقتصادية و انتشار المنظمات المهنية العالمية التي تهتم بتنسيق الأمور على مستوى دولي فيما يتعلق بموضوع معين كمنظمة التجارة العالمية , و هذا بإنشاء منظمة مهنية تعني بشؤون المحاسبة على مستوى العالمي لمواكبة العولمة .
- * تلبية المتطلبات القانونية : تلبية القوانين التي تنص على تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية التي تسعى الى تحقيق الكفاءة و الفعالية .
- * تلبية متطلبات الممولين المحليين و الدوليين خارج نطاق الحدود : و هذا ما تطلب وجود معايير محاسبة دولية موحدة توفر معلومات مالية لهذه الفئة من المستخدمين .
- * قابلية الفهم و إمكانية وجود تصور موحد و مشترك للقوائم المالية : العمل على إيجاد معايير تساعد على توفير معلومات تكون قابلة للفهم ضمن القوائم المالية و هذا بتزويد أصحاب العلاقة بمعلومات موثوقة و ملائمة لمساعدتهم في اتخاذ قرارات رشيدة و عقلانية .
- * إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة : العمل على إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة و هذا بتطبيق معايير المحاسبة العمومية الدولية , حيث أن العالم يصغر يوماً بعد يوم بفعل الثورة التكنولوجية في الاتصالات و تكاثف دول العالم في مواجهة الكثير من القضايا المصيرية المشتركة .
- * زيادة جودة المعلومات المالية: إن إعداد المعايير من طرف خبراء في المحاسبة و طريقة إعداد المعايير على مستوى مجلس المعايير ينتج عنه معايير عالية الجودة, هذا ما ينعكس على جودة المعلومات المحاسبية العالمية التي تم الوصول إليها بتطبيق هذه المعايير .

خلاصة الفصل :

من خلال ما سبق ذكره في هذا الفصل يمكننا استنتاج أن المحاسبة العمومية هي فرع من فروع المحاسبة , و تعد المحاسبة العمومية تلك القواعد و الإجراءات التي تقوم بتسجيل و تبويب العمليات المالية الخاصة بالقطاع العام الإداري , و هذه العمليات المالية تستند مهمتها لأعوان

¹ يوسف السعيدى أحمد , مرجع سبق ذكره ص 99-100

مختلفة لكل منهم اختصاصه مهامه , و سلطته , و قد تم الفصل بين هؤلاء الأعوان لتحقيق الفعالية في الرقابة على الأموال العامة و حمايتها من كل اختلاس .

فاهتمت معظم الدول العالم و منها الدول النامية بتطوير محاسبتها العمومية و ذلك من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية التي تسعى لتحقيق هذا التطور لكن هناك عدة عوامل حالة دون تطبيق هذه المعايير في الدول النامية نظر لفجوة بينها و بين الدول المتقدمة , و تعد المحاسبة العمومية الأساس الذي يستند عليه في إعداد و تنفيذ إيرادات و النفقات المجسدة في الميزانية العامة و حتى الحسابات الخاصة بالخرينة العمومية .

1- الفصل الثالث

تمهيد :

ترتبط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا بالميزانية العمومية , حيث إن المحاسب العمومي يقوم بقيد العمليات الناتجة عن تنفيذها , و التي تخضع لإجراءات و قيود قانونية تهدف للحفاظ على المال العام , و في هذا الإطار خص المشرع الجزائري المحاسبة العمومية بإطار قانوني و تنظيمي خاص بها من أجل ضبط و تقنين إجراءات صرف و تداول المال العام و تحديد مهام و مسؤوليات مختلف أعوان تنفيذ الميزانية العامة و تحديد صلاحيات مختلف هيأت الرقابة عن تسيير المال العام . فتعتبر المحاسبة العمومية في الجزائر مادة أساسية قانونية , حيث يمكن التمييز بين الإطار التقني

للمحاسبة العمومية الذي يتناول الإجراءات التقنية للقيود المحاسبية و طريقة إعداد و عرض البيانات و القوائم المالية الحكومية , و بين الإطار القانوني الذي يحتل مكانة هامة في التنظيم المحاسبي للمحاسبة العمومية في الجزائر , لكونه يفرض على المحاسب العمومي احترام التشريعات و التنظيمات المعمول بها في مجال تداول المال العام إضافة إلى ضرورة تطبيق القوانين و الإجراءات التي تضبط و تنقن مهنة المحاسب العمومي و علاقته مع الغير أثناء أداء مهامه , و تحديد صلاحيات و واجبات و مسؤوليات مختلف أعوان المحاسبة العمومية .

ففي هذا الفصل سوف نتطرق إلى عرض المفاهيم الأساسية و الإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر و ذلك وفقا لمبحثين المتمثلة في :

المبحث الأول : الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر .

المبحث الثاني : إجراءات تنفيذ الإيرادات و النفقات العمومية .

المبحث الأول : الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر .

يتناول هذا المبحث دراسة الإطار القانوني الذي يتقن و يضبط مهام و مسؤوليات مختلف أعوان المحاسبة في الجزائر , إضافة إلى عرض طريقة تنظيم الإدارة المالية للدولة و ذلك وفق ثلاث مطالب :

المطلب الأول : الإطار القانوني ,

المطلب الثاني : الإطار التنظيمي ,

المطلب الثالث : أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر ,

المطلب الأول : الإطار القانوني للمحاسبة العمومية .

إن نظام المحاسبة العمومية يتولى مهمة متابعة و إثبات العمليات المالية و إعداد التقارير و القوائم المالية لنشاط الوحدات الحكومية وفق أسس و قواعد قانونية تضبط إجراءات تداول المال العام و تحدد آليات الرقابة و المساءلة القانونية للموظفين المسؤولين عن تنفيذ العمليات المالية للدولة , حيث يمكن التمييز بين الإطار القانوني المتعلق بتقنين الجانب التقني للمحاسبة العمومية و المتعلق بضبط إجراءات مسك القيود و السجلات المحاسبية , و بين الإطار القانوني المتعلق بتحديد إجراءات إعداد و تنفيذ و مراقبة الميزانية العامة للدولة و تحديد الصلاحيات و مسؤوليات مختلف أعوان المحاسبة العمومية . و في هذا الإطار يجب أن يصمم النظام المحاسبي الحكومي بشكل ينسجم مع المتطلبات الدستورية و القانونية و التعليمات المالية ليبين مدى التزام الوحدات الحكومية بالقواعد التشريعية و المالية المطبقة¹ , و لقد خص المشرع الجزائري المحاسبة العمومية بإطار قانوني خاص بها يضبط و يتقن مراحل و إجراءات تسيير و تداول المال العام من طرف مختلف أعوان المحاسبة العمومية .

و من أهم النصوص التشريعية التي تتقن المحاسبة العمومية في الجزائر ما يلي :²

- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 1984/07/07 و المتعلق بقوانين المالية المعدل و المتمم ,

- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 1990/08/15 و المتعلق بالمحاسبة العمومية .

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 1991/09/07 و المتعلق بإجراءات تعيين و اعتماد المحاسبين العموميين .

- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 1991/09/07 و المتعلق بتحديد إجراءات الأخذ بمسؤولية المحاسب العمومي .

- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 1991/09/07 و المتعلق بمراحل و إجراءات مسك محاسبة الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين .

¹ نواف محمد عباس الرمحي , المحاسبة الحكومية .

² أطروحة دكتورا للطالب -شلال زهير - أفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة سنة 2014/2013

- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07/09/1991 و المتعلق بتحديد إجراءات تسخير المحاسب العمومي من طرف الأمر بالصرف ,
 - المرسوم التنفيذي رقم 92-19 المؤرخ في 09/01/1992 و المتعلق بإجراءات الدفع عن طريق خطاب الاعتماد لنفقات الدولة و الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .
 - المرسوم التنفيذي رقم 92-26 المؤرخ في 13/01/1992 و المتعلق بالحساب الجاري للمحاسب العمومي و الوكالات المالية .
 - المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 و المتعلق بالمراقبة القبالية للنفقات الملتمزم بها .
 - المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06/02/1993 و المتعلق بتحديد أجال دفع النفقات و تحصيل أوامر الإيرادات و البيانات التنفيذية و إجراءات قبول القيم المعدومة .
 - إضافة إلى التشريعات التي تدرج في قانون المالية لكل سنة و التي لها أثر مباشر على المحاسبة العمومية و التي تعتبر من أهم التشريع لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر , تختص وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة بسلطة إصدار اللوائح التطبيقية ذات الطابع التقني المتعلقة بالقيود المحاسبية للعمليات المالية للدولة , مع احترام متطلبات القوانين و المراسيم التنفيذية المتعلقة بالمحاسبة العمومية ,
- المطلب الثاني : الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية .¹**

يؤثر تطبيق قواعد و مبادئ المحاسبة العمومية في الجزائر على تنظيم الإدارة المالية لوحدات القطاع العام لتتكيف مع متطلبات الإطار القانوني للمحاسبة العمومية أما من الجانب التقني فان تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي يؤثر مباشرة على طريقة إدارة و تسيير المال العام من طرف الوحدات الحكومية . حيث يتطلب تطبيق هذا المبدأ أن ينتمي المحاسب العمومي إلى وزارة المالية في حين يكون الأمر بالصرف تابعا لمختلف الوزارات إضافة إلى عدم إمكانية الجمع بين الوظيفيين و لبيان ذلك , سيتم دراسة العناصر الآتية :

- النظام المركزي للمحاسبة العمومية .

- إجراءات غلق السنة المحاسبية .

الفرع الأول : النظام المركزي للمحاسبة العمومية .

يعتمد التنظيم المحاسبي للمحاسبين العموميين في الجزائر على الدمج و التركيز المرحلي للمحاسبة , و التي يتم من خلالها دمج محاسبة المحاسب العمومي الثانوي في محاسبة المحاسب

¹ أطروحة دكتورا للطالب شلال زهير مرجع سبق ذكره

العمومي الرئيسي من أجل تجميعها لدى العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية بهدف إعداد الحساب الختامي للدولة , و عرض متطلبات التنظيم المركزي للمحاسبة العمومية في الجزائر سيتم دراسة النقاط الآتية :

1/ مفهوم النظام المركزي للمحاسبة الخزينة العمومية .

النظام المركزي للمحاسبة الخزينة العمومية : يقصد به وجود إدارة مركزية واحدة تقوم بعملية التنظيم المحاسبي المتكامل من حيث القبض و الصرف و التسجيل الكامل لكافة التصرفات المالية الحاصلة للدولة و إجراء التدقيق و الرقابة على تلك التصرفات و إعداد التقارير الدورية للحسابات الختامية للدولة .¹

عند تطبيق النظام المركزي تعتبر " الوحدات الإدارية الحكومية كافة ملزمة بتوريد ما قامت بتحصيله من الإيرادات إلى الخزينة التي ترتبط بها تلك الوحدات و في المقابل فان الخزينة ملزمة بتسديد نفقات الوحدات الحكومية ضمن التخصيصات المعتمدة في الموازنة .

يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على المركزية في تسجيل العمليات المحاسبية تحت إشراف المركزي للخزينة العمومية , و يقصد به عملية ربط و تركيز محاسبة الخزينة بين مختلف المحاسبين العموميين , حيث يقوم المحاسب الثانوي بتنفيذ العمليات المالية لصالح المحاسب الرئيسي . فتتم عملية تركيز المحاسبة على مرحلتين أساسيتين ,

و في المرحلة الأولى يقوم المحاسب الثانوي عند نهاية كل شهر بإرسال جداول ميزان الحسابات إلى المحاسب الرئيسي التابع له و الذي يقوم بعملية دمج محاسبة المحاسبين الثانويين المتواجدين في إقليمه المحاسب إلى سجلات المحاسبة الخاصة بمصلحته و ذلك بعد تدقيق و مراقبة صحة و مشروعية القيد المحاسبي للعمليات المالية التي قام بها المحاسب الثانوي .

أما في المرحلة الثانية , يقوم المحاسب الرئيسي للدولة بإرسال ميزان الحسابات الخاصة بمصالحه الى مصالح العون المحاسبي المركزي للخزينة , الذي يقوم بعملية دمج و تركيز ميزان الحسابات للمحاسبين الرئيسيين على المستوى الوطني من أجل إعداد ميزان الحسابات العام للدولة .

- **تنظيم شبكة محاسبي الخزينة العمومية :** يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على إجراءات تركيز و دمج المحاسبة عن طريق تنظيم مصالح الإدارة المالية للدولة بشكل يسمح بدمج و تركيز المحاسبة بصفة تدريجية , تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة التابعة لوزارة المالية , عن طريق شبكة الخزينة العمومية المتكونة من ما يلي :
- **العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية :** و هو المحاسب الذي يملك الصفة القانونية للمحاسب العمومي دون أن يقوم بحيازة أو تداول الأموال العمومية , أي محاسب دون صندوق , بحيث يكسب صفة محاسب عمومي مركزي يقوم بدمج محاسبة

حسن عبد الكريم سلوم . الأصول النظرية و العملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات في الجمهورية العراقية , دار الكتاب للطباعة و النشر , 1 بغداد 2011 - ص 118

المحاسبين العموميين الرئيسيين , لكونه يقوم بدمج و تركيز محاسبة أمناء الخزينة لمختلف الولايات و جمع الإحصائيات المتعلقة بالوضع المالية للخزينة و تنفيذ العمليات الخاصة بالحساب الجاري للخزينة المفتوح لدى البنك المركزي ,¹ إضافة إلى ذلك يختص هذا الأخير بمراقبة العمليات التي تتم بواسطة الحساب الجاري البريدي المفتوح لدى الخزينة , و تسيير الحساب الخاص للخزينة المتعلق بالتسبيقات , القروض و كذلك مسك حساب التسديد مع الخارج الى جانب متابعة و تسيير المديونية العمومية من الجانب المحاسبي .

- أمين الخزينة المركزية : و هو المحاسب الرئيسي المكلف بتنفيذ العمليات المالية للمصالح المركزية للدولة بما فيها تنفيذ ميزانية مصالح رئاسة الجمهورية و رئاسة الحكومة . إضافة إلى مختلف الوزارات و الهيئات الإدارية ذات الطابع الوطني . و مراقبة التسبيقات و الإيرادات المفتوحة لها ,

- أمين الخزينة الرئيسية : يختص المحاسب الرئيسي بتنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة , إضافة لكونه مكلف بمتابعة تسديد معاشات و منح المجاهدين و ذوي الحقوق , معاشات أفراد الجيش و التقاعدات المدفوعة من ميزانية الدولة .

- أمين الخزينة الولائية : و هو المحاسب العمومي المعين على رأس الخزينة كل ولاية , و المكلف بتنفيذ العمليات المالية لميزانية الدولة على مستوى الولاية , إضافة إلى تنفيذ ميزانية الولاية و الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري الموجودة في إقليم الولاية . و يقوم كذلك بمراقبة و دمج محاسبة المحاسبين الثانويين و الوكالات المالية و صناديق التسبيقات و الإيرادات المرخصة في إقليم الولاية .

- أمين خزينة مابين البلديات : و الذي يعتبر بمثابة محاسب عمومي ثانوي يخضع للسلطة المحاسبية لأمين الخزينة الولائية , مكلف بتنفيذ ميزانية البلديات و الهيئات العمومية المحلية ذات الطابع الإداري المتواجدة على مستوى الدائرة . إما بالنسبة لقابضي الضرائب و الجمارك و أملاك الدولة و محافظو الرهون فيخضعون لسلطة الإدارة الوصية عليهم و لا يخضعون لسلطة الخزينة العمومية إلا من الجانب المحاسبي فقط , لكونها المحاسب الرئيسي المكلف بمراقبة و تدقيق العمليات المالية التي يقومون بتنفيذها .

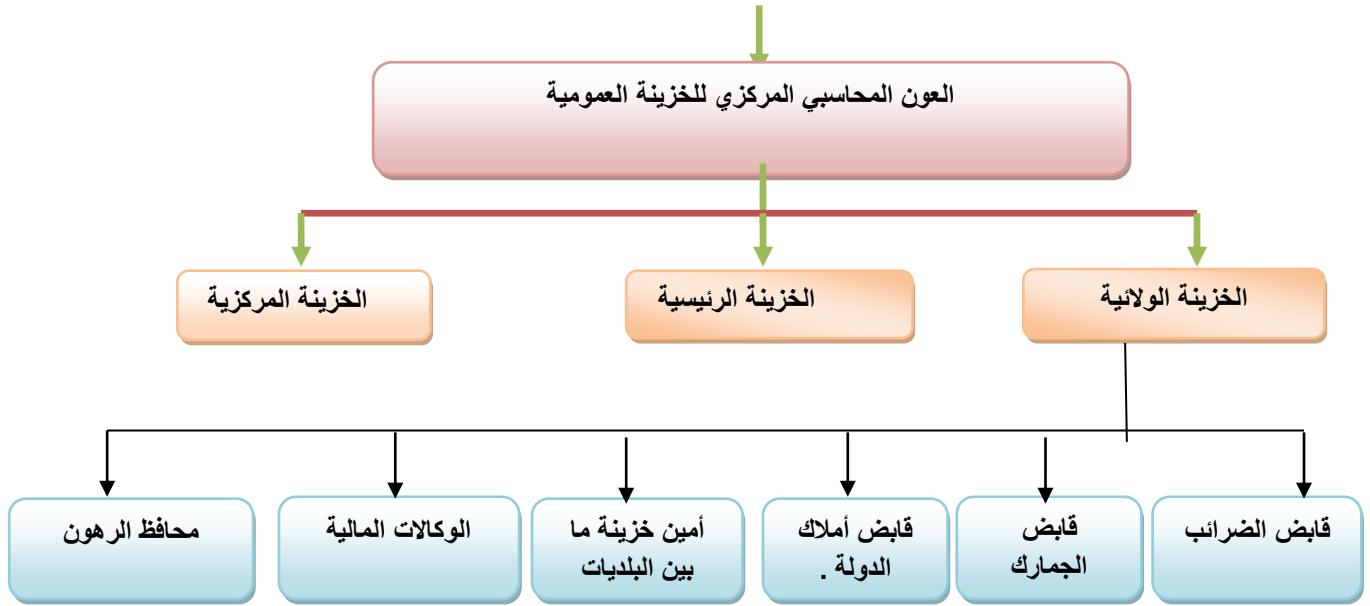
و في هذا الإطار يعرض الشكل التالي العلاقة الهرمية لتنظيم شبكة محاسبي الخزينة العمومية في الجزائر , و لذي يترأسه العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية , و الذي يمكن عرضه على النحو الموالي :

الشكل رقم 03 : التنظيم المركزي لشبكة محاسبي الخزينة العمومية في الجزائر .

وزارة المالية

المديرية العامة للمحاسبة العمومية

اطروحة دكتورا للطالب شلال زهير مرجع سبق ذكره¹



المصدر : من إعداد الطالبة .

في نهاية كل شهر يقوم أمين الخزينة الولائية بدمج و تركيز محاسبة المحاسبين الثانويين المتواجدين في إقليم الولاية بصفته المحاسب الرئيسي المكلف بمراقبتهم , بهدف إرسال الخلاصة المحاسبية الشهرية للعمليات المالية التي تم تنفيذها إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة و الذي يقوم بدمج محاسبة أمناء الخزينة الولائية على مستوى التراب الوطني , إضافة إلى الخلاصة الشهرية لكل من أمين الخزينة الرئيسية من أجل دمجها و إعداد الخلاصة المحاسبية الشهرية للخزينة العمومية .

بواسطة هذه العملية , يستطيع العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية مراقبة و تدقيق توازن الحسابات التي يستلمها بصفة دورية من المحاسبين الرئيسيين , و في حالة التحقق من وجود أخطاء محاسبة يعلم هذا الأخير المحاسب الرئيسي المعني بالأمر من أجل تصحيحها في أقرب الآجال .

الفرع الثاني : إجراءات غلق السنة المحاسبية .

تطبيقا لقاعدة السنوية في إعداد الميزانية , و التي يقصد بها أن يتم تقدير الإيرادات و النفقات بصورة دورية و لمدة سنة واحدة و يكون لكل سنة فان ذلك يؤدي لموازنة مستقلة بنفقاتها و إيراداتها عن موازنة السنة السابقة و عن موازنة السنة اللاحقة¹ , و على هذا الأساس فانه من الطبيعي أن توافق السنة المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية مبدأ سنوية الميزانية .

تمتد السنة المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر من كل سنة . حيث يتم إيقاف تسجيل العمليات المالية للسنة في 31 ديسمبر من أجل إعداد حساب التسيير من طرف المحاسب العمومي , و الذي يتضمن وثائق إثبات كل العمليات التي تم تنفيذها خلال السنة , فيستلم المحاسب العمومي حوالات الدفع أو أوامر التحصيل من الأمر بالصرف مع

¹ خالد شحادة الخطيب و أحمد زهير شامية , أسس المالية العامة , دار وائل للنشر , عمان 2008 ص 282

وثائق إثبات العمليات المالية , الذي يقوم عند نهاية كل شهر بتسوية العمليات التي استلمها سواء بقبولها أو رفضها من أجل تحقيق الإيقاف الشهري المحاسبي للعمليات المالية التي قام بقيدها في سجلات المحاسبة .

يتم تطبيق إجراءات غلق السنة المحاسبية بهدف إعداد الحساب الختامي السنوي للدولة وفق الأساس النقدي , و الذي يتضمن إجمالي النفقات المدفوعة و إجمالي الإيرادات المحصلة خلال السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه الأخيرة تخص السنة المالية نفسها أو سنة مالية سابقة .

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

المطلب الثالث : أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر .

تستند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة الى عدة أعوان يختص كل منهم الى مهام و سلطات محددة قانونا , حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية لأعوان المحاسبة العمومية كما يلي :

- الأمر بالصرف

- المحاسب العمومي .

- المراقب المالي .

الفرع الأول : الأمر بالصرف

يعتبر الأمر بالصرف مسير معين على رأس هيئة عمومية له مهام إدارية و أخرى مالية في إطار تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المكلف بتسييرها , يتناول هذا الفرع دراسة وطبيعة نشاط الأمر بالصرف من منظور المحاسبة العمومية عن طريق عرض العناصر التالية :

- تعريف الأمر بالصرف

- تصنيف الأمر بالصرف .

- مهام الأمر بالصرف .

- مسؤولية الأمر بالصرف .

أولا : تعريف الأمر بالصرف .

الأمر بالصرف هو كل عون معني قانونا لتنفيذ إجراءات الأمر بالصرف أو تحرير حوالات قانونا لتنفيذ إجراءات الالتزام و التصفية , و إصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات , و القيام بإجراءات الإثبات و التصفية و إصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات .¹

ثانيا : تصنيف الأمرين بالصرف

حددت المادة 25 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية أصناف الأمرين بالصرف كالآتي :

- **الأمر بالصرف الرئيسي :** بناء على نص المادة رقم 26 في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تمنح صفة الأمر بالصرف الرئيسي للفئات التالية :
 - المسؤولين المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة .
 - الوزراء في حدود الاعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة إضافة إلى الحسابات الخاصة بالخرينة في قانون المالية .
 - رؤساء المجلس البلدي الذين يتصرفون لحساب البلديات .
 - المسؤولين المعنيون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .
 - المسؤولين المعنيون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة .
 - **الأمر بالصرف الثانوي :** هو الذي يصدر حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتماد المفوضة و أوامر الإيرادات ضد المدينين .
- فيقوم الأمرون بالصرف الرئيسيين بتعيين الأمرين بالصرف الثانويين من أجل تسيير و تنفيذ ميزانية وحدات القطاع العام اللامركزية , تتكون شبكة الأمرين بالصرف الثانويين في المديرين الجهويين و المديرين المنصبين على رأس الهيئات العمومية غير المركزية الذين يمثلون مختلف الوزارات على المستوى المحلي .
- **الأمر بالصرف الوحيد :** يعتبر الوالي أمرا بالصرف رئيسيا و وحيدا في نفس الوقت بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية . إضافة إلى كونه المسؤول المباشر عن متابعة تنفيذ البرامج الإقليمية اللامركزية للتجهيز العمومي المقرر انجازها على مستوى الولاية و بتمويل نهائي من الميزانية العامة للدولة .

¹ أطروحة دكتورة مقدمة من طرف شلال زهير السنة 2014/2013 تخصص تسيير المنظمات

- **الأمر بالصرف المفوض** : هو الموظف الذي يفوضه الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الوحيد , هذا التفويض يسمح له بأداء بعض المهام المدرجة ضمن التسيير المالي للمؤسسة و لكن المراقبة و مسؤولية الأمر بالصرف .

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

- **الأمر بالصرف المستخلف** : هو الذي يتم تعيينه في حالة وجود مانع قانوني أو غياب الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الوحيد مع وجوب إشعار كل من المراقب المالي و المحاسب العمومي و ذلك وفق المادة 28 من القانون 90-21 .

ثالثا : مهام الأمر بالصرف :

يعتبر الأمر بالصرف المسؤول المباشر عن ضمان السير الحسن لوحدات القطاع العام عن طريق تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المكلف بتسييرها , و تطبيقا لمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي الذي يعتبر بمثابة العمود الفقري لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر , يختص الأمر بالصرف بتنفيذ المراحل الإدارية للعمليات المالية المتمثلة في الالتزام و التصفية و الأمر بالصرف من جانب النفقات , و الإثبات و التصفية من جانب الإيرادات إضافة إلى المهام الإدارية المتعلقة بتسيير المرفق العام , يقوم الأمر بالصرف بمهام محاسبية متعلقة بمسك محاسبة إدارية ذات طابع إحصائي للإيرادات و النفقات التي يقوم بها خلال السنة المالية و التي لا يترتب عنها قيود محاسبية أو مسك سجلات محاسبية وفق القيد المزدوج

رابعا : مسؤولية الأمر بالصرف :

الأمر بالصرف شخص واعي له مهام حساسة تترتب عنها مسؤولية كبيرة فهو مسئول على كل المخالفات الصريحة للقوانين و التنظيمات المعمول بها , و التي يتم اثباتها بعد التحقيق و التدقيق من طرف هيئات الرقابة و على هذا الأساس يجب أن يمتاز بالحيطه و الحذر في التسيير المالي حيث تتمثل أهم مسؤولياته فيما يلي :

- **المسؤولية السياسية** : و هي مسؤولية خاصة بالأمرين بالصرف الرئيسيين لا سيما الوزراء حيث تخص لهم اعتمادات مالية من أجل تنفيذ برنامج الحكومة , و هم مسئولون أمام الحكومة و المجلس الشعبي الوطني على مدى تحقيق الأهداف المسطرة و الرشادة في استعمال الأموال العمومية , و تنفيذ الميزانية , و تنفيذ برنامج التجهيز للدولة .
- **المسؤولية الجزائية** : و تتم عن طريق فحص و تدقيق الحساب الإداري للأمر بالصرف من طرف مجلس المحاسبة و في حالة إثبات وجود مخالفات صريحة للقوانين و التنظيمات المعمول بها ذات طابع جزائي وفقا للقانون الجنائي يستطيع مجلس المحاسبة إرسال الملف

إلى وكيل الجمهورية للقيام بإجراءات المتابعة الجزائية للأمر بالصرف المدني بعد إعلام وزير العدالة .

- **المسؤولية المدنية** : إذا ارتكب الأمر بالصرف خطأ شخصيا أثناء انجاز مهامه الإدارية و المالية يكون هذا الأخير مسؤولا شخصيا عن تعويض الضرر الذي يسببه للإفراد المتضررين و للخزينة العمومية .
- **المسؤولية أمام مجلس المحاسبة** : يعتبر الأمر بالصرف مسؤولا أمام الغرفة التأديبية للميزانية و المالية التابعة لمجلس المحاسبة , و التي تقوم بتقييم تسيير الأمر بالصرف للمرفق العام و تقييم مدى الرشادة و العقلانية في صرف الأموال العمومية الى جانب مراقبة مدى مشروعية العمليات المالية التي قام بها و مدى مطابقتها للقوانين و التنظيمات المعمول بها حيث يعتبر الأمر بالصرف مسؤولا أمام هذه الغرفة على كل مخالفة صريحة لقواعد الميزانية و المالية لكل العمليات المالية التي قام بها و التي ألحقت ضررا بالخزينة العمومية , حيث تهدف الرقابة التي تمارسها هذه الغرفة الى التأكد من تطبيق القوانين المالية و قواعد الميزانية لا سيما فيما يخص فحص و تدقيق شرعية العمليات المالية للأمرين بالصرف , و احترام ترخيصات الميزانية حيث تقوم بتقييم و تسيير المرفق العام و استعمال الأموال العمومية في جانب الاقتصاد و الرشادة و التصرف في الأموال العمومية .
- **المسؤولية المالية** : في حالة الأخذ بمسؤولية الأمر بالصرف و إثبات مخالفة صريحة لقواعد الميزانية و القوانين و الأنظمة المعمول بها و التي ألحقت ضررا بالخزينة العمومية , يكون الأمر بالصرف مسؤولا شخصيا على تدوين الضرر في أمواله الشخصية دون أن يخل ذلك بالمتابعة القضائية أو سقوط أحد المتضررين الذين يمكن لهم متابعة الأمر بالصرف شخصيا أمام القضاء .

الفرع الثاني : المحاسب العمومي .

من خلال هذا الفرع سوف نتطرق الى :

- تعريف المحاسب العمومي ,

- مهام المحاسب العمومي .

- تصنيف المحاسبين العموميين .

- مسؤولية المحاسب العمومي .

أولا : تعريف المحاسب العمومي : هو كل موظف أو عون له الصفة القانونية للممارسة باسم

الدولة و الجماعات المحلية و الهيئات العمومية لعمليات الإيرادات و النفقات و حيازة و تداول الأموال و القيم العمومية .

ثانيا : مهام المحاسب العمومي .

يعتبر المحاسب العمومي عوناً من أعوان الرقابة على تنفيذ العمليات المالية للدولة, لأنه مكلف بتطبيق رقابة أثناء تنفيذ الميزانية فهو مطالب بالتحقق من مشروعية سندات الأمر بالتحصيل و سندات الأمر بالصرف و مطابقتها للقوانين و الأنظمة المعمول بها قبل تنفيذها كما تتمثل مهامه في :

- تحصيل الإيرادات و دفع النفقات .
- ضمان دراسة الأموال و السندات و القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها و حفظها .
- تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد .
- حركة حسابات الموجودات .
- مطابقة العملية مع القوانين و الأنظمة المعمول بها .
- توفر الاعتمادات .
- شرعية عمليات تصفية النفقات .
- الطابع الإبرائي للدفع .
- تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين و الأنظمة المعمول بها .
- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي .

يتدخل المحاسب العمومي في المرحلة الأخيرة من تنفيذ الميزانية , حيث يقوم بتنفيذ مرحلة تحصيل الإيرادات و دفع النفقات المرخصة في الميزانية . حيث يعتبر المحاسب العمومي العون المكلف قانوناً بحيازة و حراسة و تداول القيم العمومية , إضافة إلى المهام المرتبطة بإجراء القيود المحاسبية و مسك السجلات المحاسبية القانونية للعمليات التي يقوم بتنفيذها , و إعداد حساب التسيير سنوياً و إيداعه في الأجل المحددة قانوناً لدى مجلس المحاسبة و المحافظة على وثائق إثبات العمليات المالية و المستندات و السجلات بالمحاسبة لجميع العمليات التي يقوم بها .

يمكن القول أن المحاسب يختص بتنفيذ المراحل المحاسبية للعمليات المالية لوحدات القطاع العام لأنه العون المكلف قانوناً بقبض و صرف المال العام , فطريقة تعيين و اعتماد المحاسب العمومي تتطلب إجراءات خاصة محددة قانوناً و تشترط توفر مؤهلات تتلاءم مع طبيعة المهام الموكلة له .

ثالثا : تصنيف المحاسبين العموميين .

تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالتقسيم الإداري الآلي للدولة , حيث يمكن التمييز بين الأصناف المواليين للمحاسبين العموميين :

■ **المحاسب العمومي الرئيسي** : هو المحاسب الذي يكون مكلفا بإجراء القيد النهائي في سجلات المحاسبة للعمليات المالية للدولة حيث يقوم بإعداد حسابات التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة وفقا لنص المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 1991/09/07 و المتعلق بتحديد اجراءات المحاسبة التي يمسكها الامرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كفاءاتها و محتواها , يتصف بصفة المحاسبين العموميين الرئيسيين التابعين للدولة كل من :

- العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية .

- أمين الخزينة المركزية .

- أمين الخزينة الرئيسية

- أمناء الخزينة في الولاية .

- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة .

■ **المحاسب العمومي الثانوي** : هو كل محاسب يتولى تجميع محاسبته محاسب رئيسي , حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة باليرادات و النفقات لفائدة المحاسب الرئيسي , الذي يقوم بدوره شهريا بتدقيق و دمج القيود المحاسبية التي قام بها المحاسب الثانوي الواقع في اقليم سلطته المحاسبية و عليه يمتلك صفة محاسب عمومي ثانوي للدولة كل من :

- قابض الضرائب.

- قابض الجمارك.

- أمناء خزائن خزينة ما بين البلديات .

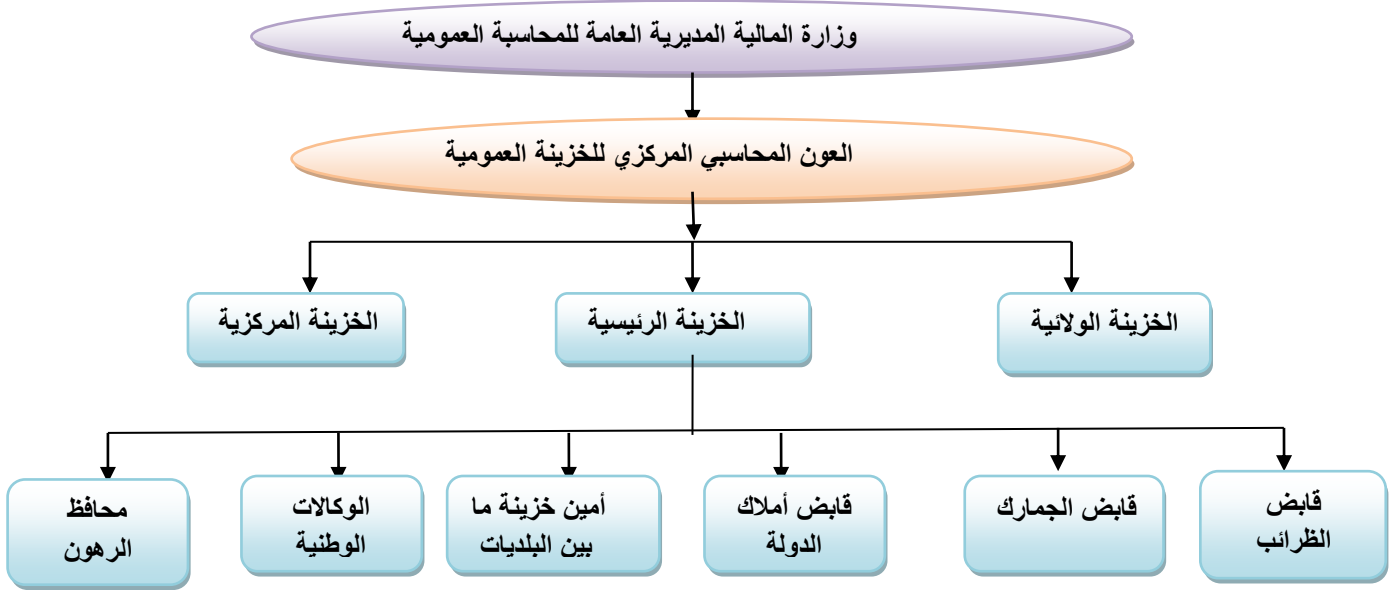
- قابضو أملاك الدولة .

- محافظو الرهون .

- أمناء خزائن المراكز الاستشفائية الجامعية .

- أمناء خزائن القطاع الصحي .

الشكل 03 : أصناف المحاسبة العمومية في الجزائر .



المصدر : شلال زهير , أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ,

رابعا : مسؤولية المحاسب العمومي :

يتميز المحاسب العمومي بمسؤولية ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام المكلف بها , رغم أن المشرع قدم له الحماية الكاملة أثناء ممارسة مهامه إلا أنه يعتبر صمام الأمان الأخير قبل صرف المال العام لهذا السبب توصف مسؤولية المحاسب العمومي بأنها مسؤولية شخصية و مالية و الذي ينتج عنها ضرورة تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة التأكد من ارتكابه لمخالفات صريحة القوانين و التنظيمات المعمول بها للعمليات التي قام بتنفيذها حيث يتعين على المحاسب العمومي أن يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في الصندوق و كل نقص حسابي مستحق يتحمله .

فان هذه الأخيرة تعتبر مسؤولية موضوعية يتم إقرارها بناء على وقائع و أحداث ملموسة يتم إثباتها بوثائق محاسبية مرتبطة بالمهام المكلف بها , تنتج عن عجز في الصندوق أو التقصير في تحصيل الإيرادات أو دفع نفقة من دون وجه حق ألحقت ضررا بالخزينة العمومية أو مخالفات يتم إثباتها عند تدقيق حساب التسيير من طرف مجلس المحاسبة بصفته هيئة رقابية مالية لاحقة , لأن المحاسب العمومي يعتبر مسئول شخصيا و ماليا عن مسك المحاسبة و المحافظة على وثائق إثبات العمليات و السجلات المحاسبية .

يمسك المحاسب العمومي محاسبة ما يسمح و في أي وقت كان باستخراج البيانات التالية :

➤ في مجال نفقات التسيير :

- الاعتمادات المفتوحة و المفوضة لكل حساب في الحسابات
- الأوامر بالصرف و حوالات الدفع القابلة للتسديد

- الأرصدة المتاحة .

➤ في مجال نفقات التجهيز و الاستثمار المتتالية :

- رفض البرامج و تعديلاتها المتتالية .

- الالتزامات المتعلقة بكل عملية .

- الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة لكل حساب .

- الرصيد المتاح للاعتمادات المفتوحة .

المحاسب العمومي مطالب و مع نهاية كل سنة مالية بإعداد حسابات التسيير و تسليمه وفق الشروط و الآجال المحددة قانونا الى مجلس المحاسبة .

الفرع الثالث : **المراقب المالي** .

يعتبر المراقب المالي عوم من أعوان المحاسبة العمومية الذي تنحصر صلاحياته في مجال المراقبة القبلية لتنفيذ النفقات العمومية و لبيان دور المراقب المالي سيتم دراسة

العناصر التالية :

- تعريف المراقب المالي .

- مهام المراقب المالي .

- مسؤولية المراقب المالي .

أولا : تعريف المراقب المالي :

هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية , من أجل مراقبة إجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة , حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم الأمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفة نهائية . يمارس المراقب المالي صلاحياته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية إجراءات الإنفاق و الذي ينتج عنها عبئ مستقبلي على عاتق الدولة . تهدف هذه الرقابة القبلية الى ضمان حقوق الغير اتجاه الدولة عن طريق التأكد من مشروعية العمليات قبل عقد النفقة و التحقق من توفر التغطية المالية الكافية لتنفيذ العملية وفق أبواب الميزانية . إضافة إلى ذلك تسمح هذه المراقبة بتفادي تراكم الديون على عاتق الدولة نتيجة سوء تسيير الأمرين بالصرف عن طريق تقييد صلاحياتهم المالية و إخضاعها لمراقبة قبلية .

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

ثانيا : مهام المراقب المالي .

تتمثل المهمة الرئيسية للمراقب المالي في مراقبة عمليات تنفيذ النفقات العمومية و مطابقتها للأنظمة و القوانين المعمول بها قبل تنفيذها عن طريق التحقق من مشروعية اجراء

الالتزام بالدفع , فيقوم المراقب المالي قبل قبول التأشير على الالتزام بالدفع أن يتحقق من توفر العناصر التالية :¹

- صفة الأمر بالصرف .
 - مطابقتها التامة للقوانين و الأنظمة المعمول بها .
 - توفر الاعتمادات أو المناصب المالية .
 - التخصيص القانوني للنفقة .
 - مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة .
- يتحقق المراقب المالي من توفر كل الشروط المذكورة أعلاه في أجل أقصاه عشرة أيام , يمدد إلى 10 أيام أخرى في الحالات الاستثنائية بالنسبة للملفات التي تتطلب تدقيقا معمقا حيث يقوم بوضع التأشيرة على بطاقة الالتزام عن طريق وضع ختم و ترقيم و تاريخ تأشيرة مصلحة المراقب المالي حيث تسجل كل تأشيرة وفقا لترتيب تسلسلي في سجلات تدوين التأشيريات و الرفض لكل سنة مالية .

في حالة الإخلال بأحد الشروط القانونية يقوم المراقب المالي بتحرير إشعار الرفض المؤقت في الحالات التي يكون فيها إجراء الالتزام بالنفقة مشوبا بمخالفات للتنظيم المعمول به قابلة للتصحيح ناتجة عن نقص في وثائق إثبات النفقة المطلوبة أو أخطاء حسابية يمكن تعديلها , يقوم الأمر بالصرف بتصحيح الالتزام بالدفع وفقا للتبريرات الرفض المؤقت , و في حالة عدم احترام الأمر بالصرف للملاحظات المدونة في الرفض المؤقت , يحرر المراقب المالي إشعار الرفض النهائي للالتزام بدفع النفقة محددًا فيه كل أسباب الرفض القانونية .

و لتفادي وضعية الانسداد عند الرفض النهائي للالتزام بالنفقة , يستطيع الأمر بالصرف طلب استعمال إجراء التفاوضي تحت مسؤوليته الشخصية و المالية , من أجل التأشير على الالتزام بالنفقة موضوع الرفض من المراقب المالي الذي ترفع مسؤوليته عند قبول تنفيذ إجراء التفاوضي , بشرط أن يقوم بإرسال نسخة من ملف النفقة موضوع التفاوضي الى وزير المالية و الوالي للإعلام .

و لكن حفاظا عن المال العام , قيد المشرع الجزائري حالات اللجوء إلى إجراء التفاوضي من طرف الأمر بالصرف . حيث لا يستطيع هذا الأخير طلب استعمال هذا الإجراء الاستثنائي في الحالات التي يكون فيها الرفض النهائي للمراقب المالي مبررا بالعناصر التالية:²

- صفة الأمر بالصرف .

المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 و المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها .¹

المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 و المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها .²

- عدم توفر الاعتمادات أو انعدامها .
- انعدام التأشيرات أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به .
- انعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالالتزام .
- التخصيص غير القانوني للالتزام بهدف إخفاء إما تجاوزا للاعتمادات و إما تعديلا لها أو تجاوزا لمساعدات مالية في الميزانية .
- إضافة إلى المهام المرتبطة بالمراقبة القبلية للنفقات , فإن المراقب المالي مكلف بمسك محاسبة الالتزامات ذات الطابع الإحصائي من أجل تحديد مبلغ النفقات الملتزم بها من الاعتمادات المسجلة في الميزانية و الأرصدة المتوفرة . هذه المحاسبة البسيطة لا تتطلب إجراء قيود محاسبية و سجلات محاسبية وفق القيد المزدوج , حيث تهدف الى تحديد العناصر التالية :
- محاسبة نفقات التسيير : يتولى المراقب المالي مسك محاسبة وفق القيد الوحيد لمراقبة تنفيذ نفقات التسيير و التي يجب أن تفصح عن العناصر الآتية :¹
 - الاعتمادات المفتوحة أو المخصصة حسب الأبواب و المواد .
 - ارتباط الاعتمادات .
 - تحويل الاعتمادات .
 - التفويضات بالاعتمادات التي تمنح للأمرين بالصرف الثانويين .
 - الالتزام بالنفقات التي تمت . ذ
 - الأرصدة المتوفرة .
- محاسبة نفقات التجهيز : بصفة منفصلة عن محاسبة نفقات التسيير يقوم المراقب المالي بمسك محاسبة وفق القيد الوحيد لتسجيل تنفيذ مختلف رخص البرامج المتعلقة بنفقات التجهيز العمومية و التي تسمح بعرض البيانات الآتية :²
 - ترخيصات البرامج , و عند الاقتضاء إعادة التقييمات المتتالية .
 - التفويضات بترخيص البرامج .
 - الأرصدة المتوفرة .
- بناء على بيانات محاسبة الالتزامات يستطيع المراقب المالي التحقق من كفاية المخصصات المالية المخصصة في أبواب و بنود الميزانية لتغطية تسديد النفقات , و تقديم التقارير مالية دورية لوزارة المالية عن حجم النفقات بها و عن نسبة استهلاك اعتمادات الميزانية من طرف مختلف الأمرين بالصرف .
- عند تحليل مهام المراقب المالي يمكن الاستنتاج بأنه مكلف بتطبيق مراقبة قبلية على تنفيذ النفقات ذات طابع وقائي أو احترازي , بهدف دفع الأمر بالصرف إلى الإذعان الكامل لاحترام تخصيصات صرف النفقات وفق أبواب و بنود الميزانية , و عدم تجاوز

المادة 28 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها .¹

المادة 29 من المرسوم التنفيذي رقم 92414 المؤرخ في 14/11/1992 و المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها .²

الاعتمادات المالية المرخصة في الميزانية عند استعمال إجراء الالتزام من أجل التحقق من توفر التغطية المالية الكافية لتسديد النفقة و ذلك عن طريق خصم المبلغ الملتزم به من الاعتماد المالية لباب أو بند الميزانية الذي يتوافق مع طبيعة العملية و ذلك قبل عقد النفقة نهائية , مما يسمح بتفادي تراكم الديون على عاتق الدولة .

ثالثا : طبيعة مسؤولية المراقب المالي .

مسؤولية المراقب المالي ترتبط بشرعية التأشيرات التي يقوم بمنحها بحيث يعتبر مسؤولا شخصيا أمام مختلف هيئات الرقابة و وزارة المالية عن التأشيرات اللاشرعية التي تشكل مخالفات صريحة للقوانين و التنظيمات المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية و التي يتم إثباتها بالوثائق المحاسبية المطلوبة لتبرير الالتزام بالنفقات . كما يعتبر مسئول أمام الغرفة التأديبية للميزانية و المالية لمجلس المحاسبة , المؤهلة قانونا في تدقيق و مراقبة نشاط المراقبين الماليين في مجال رقابة الانضمام في تسيير الميزانية و في حالة التحقق من ارتكاب مخالفات صريحة لقواعد تنفيذ الميزانية تمتلك هذه الأخيرة صلاحيات فرض عقوبات مالية على المراقب المالي المعني من دون أن يخل ذلك بالعقوبات الميزانية أو التعويضية المدنية عندما تقتضي طبيعة المخالفة لذلك .

المبحث الثاني : إجراءات تنفيذ الإيرادات و النفقات العمومية .

لا تعتبر عملية تنفيذ المعاملات المالية للدولة تحويلات مالية بسيطة , حيث خصها المشرع بإجراءات قانونية و تنظيمية تهدف إلى ضبط و تقنين شروط صرف النفقات و تحصيل الإيرادات العمومية .

يتناول هذا المبحث دراسة مختلف مراحل تنفيذ الإيرادات و النفقات العمومية عن طريق التمييز بين المراحل الإدارية و المحاسبية .

المطلب الأول : مراحل تنفيذ الإيرادات .

تخضع عملية تنفيذ الإيرادات العمومية الى عدة شروط قانونية و تنظيمية وضعها المشرع الجزائري لتقنين عملية تحصيل الإيرادات العمومية , حيث لا يستطيع المحاسب العمومي تحصيل الإيرادات عن طريق استعمال السلطة العمومية إلا في حدود ترخيص قانون المالية المصادق عليه من طرف الجهاز التشريعي , حيث أن الموازنة العامة تضع موضع التنفيذ الأحكام التي تتضمنها قوانين الضرائب و الرسوم لمدة عام .¹

يتناول هذا المطلب دراسة مختلف الشروط و الإجراءات القانونية المتعلقة بتحصيل الإيرادات المسجلة في الميزانية العامة للدولة التي تمر بمراحل إدارية و محاسبية وفق التسلسل الآتي :

- مرحلة الإثبات .

جمال عمارة , مرجع سبق ذكره . 2004 ص 151 ¹

- مرحلة التصفية .

- مرحلة إصدار سند الأمر بتحصيل الإيراد .

- مرحلة التحصيل .

الفرع الأول : مرحلة الإثبات .

تهدف هذه المرحلة إلى تحديد طبيعة الحقوق المستحقة الدفع لصالح الدولة وفقا لتوقعات الميزانية , حيث يقوم الأمر بالتحصيل بإثبات الوقائع التي ينتج عنها حق يجب تحصيله لفائدة الدولة عن طريق تقدير الوعاء الضريبي بهدف تحديد طبيعة و نسبة الحقوق الواجب تحصيلها وفقا للقوانين و التنظيمات المعمول بها في مجال تحصيل مختلف الإيرادات العمومية المرخصة في الميزانية . تستند مهمة تنفيذ مرحلة إثبات الإيرادات العمومية لمصالح وزارة المالية حسب اختصاص كل إدارة مع طبيعة الإيراد الواجب تحصيله , حيث تتكفل مفتشيات الضرائب بإثبات إيرادات الضرائب . أما مفتشيات الجمارك , فتختص بإثبات وعاء الحقوق الجمركية في حين تتكفل مفتشيات أملاك الدولة بإثبات حقوق الدومين العام .

الفرع الثاني : مرحلة التصفية .

في هذه المرحلة , يقوم الأمر بالتحصيل بتحديد و حساب مبلغ الحقوق الواجب دفعه من طرف كل مدين لصالح ميزانية الدولة أو الهيئات العمومية طبقا للمادة الخاضعة للضريبة التي تم إثباتها في الوعاء الضريبي , حسب نسب و نوع الإيراد الواجب تحصيله . حيث يتم في هذه المرحلة تحديد مبلغ الإيراد النهائي المشخص لكل مدين و الواجب تحصيله لفائدة ميزانية الدولة .

الفرع الثالث : مرحلة إصدار سند الأمر بتحصيل الإيراد

بعد إتمام إجراءات الإثبات و التصفية , يقوم الأمر بالتحصيل بتحرير سند الأمر بتحصيل الإيراد الذي يرسله إلى المحاسب من أجل تنفيذ التحصيل الفعلي , حيث يتضمن هذا الأخير كل البيانات الضرورية لضمان تحصيل الإيراد بما فيها المبلغ الواجب تحصيله بالأرقام و الحروف و طبيعة الإيراد إضافة إلى البيانات المتعلقة بالمدين .

الفرع الرابع : مرحلة التحصيل .

يختص المحاسب العمومي حصريا بعملية التحصيل النقدي للديون المستحقة من طرف الدولة و الهيئات العمومية المرخصة في الميزانية , حيث يقوم هذا الأخير بعملية التكفل بسندات الأمر بتحصيل الإيرادات في حساباته و يصبح عندئذ مسؤولا شخصيا و ماليا بمتابعة تحصيلها , و قبل التكفل بأوامر تحصيل الإيرادات , يجب على المحاسب العمومي أن يتحقق من توفر كافة الشروط القانونية للتحصيل لا سيما في مجال تطبيق آجال استحقاق الإيرادات و التحقق من صحة عمليات الإثبات و التصفية و ذلك عن طريق مراقبة مدى مشروعية و مطابقته للقوانين و الأنظمة المعمول بها , و أن الإيراد موضوع التحصيل لا يستفيد من إجراء التقادم .

في هذا المجال يمكن التمييز بين إجراءات التحصيل الآتية :

- إجراءات تحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي .

- إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن الضرائب و أملاك الدولة .

➤ إجراءات تحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي :

بعد التكفل بأوامر الإيرادات سواء كانت جداول الإيرادات بالنسبة للضرائب يقوم قابضو الضرائب بإرسال نسخة من سند الأمر بالتحصيل إلى الخاضعين للضريبة , و الذي يشمل على بيانات متعلقة بمبلغ الضريبة الواجب دفعها و تاريخ بدأ التحصيل , إضافة إلى تاريخ آخر أجل للدفع , و في حالة عدم الدفع في الأجل القانونية , تطبق غرامات مالية تضاف إلى مبلغ الضريبة , و يقوم قابض الضرائب بإرسال إنذار إلى المدين بضرورة دفع الدين المستحق عليه .

في حالة رفض المدين دفع الديون المستحقة عليه من تلقاء نفسه , يقوم قابض الضرائب بتطبيق إجراءات التحصيل الإجباري بعد إعلام المعني بالأمر , يقوم قابض الضرائب باستعمال أدوات التحصيل الإجباري بما فيها إصدار إشعار للمؤسسات المالية لتجميد الأرصدة المالية و اقتطاع مستحقات الدولة من حساب المكلف بالضريبة أو اللجوء عند الضرورة إلى تطبيق إجراءات الحجز التحفظي أو التنفيذ على ممتلكات المدين و بيعها في المزاد العلني من أجل تسديد الديون الجبائية المستحقة من طرف الدولة و الهبات العمومية إذا لم يتم التحصيل عن طريق إجراءات التحصيل العادية .

يسير النشاط المالي لجميع المؤسسات العمومية على اختلاف أنظمتها وفقا لبرامج محددة بصورة دقيقة يشمل مجموع نفقات الدولة و إيراداتها التي تقررها مسبقا لسنة على العموم , و تفصلها في بيانات و يطلق على هذا البرنامج الموازنة العامة .

في ظل الموازنة العامة يتم التركيز على الاعتمادات بحيث تأتي الموازنة في شكا اعتمادات و بنود و يتم التأكد من قبل أجهزة الرقابة المالية من أن الصرف يتم في حدود الاعتماد المدرجة و في الأغراض المخصصة لها و أن إجراءات الصرف تتم بصورة سليمة و قانونية .

➤ إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن الضرائب و أملاك الدولة :

فيما يلي عرض لمختلف إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن نطاق الضرائب .

* التحصيل عن طريق التراضي : يصدر الأمرون بالصرف أوامر الإيرادات المتعلقة بتحصيل الديون الخارجة عن الضرائب و أملاك الدولة في أجل أقصاه ثلاثين يوما من إثباتها و يجب أن يشتمل على أسس تصفياتها و البيانات الضرورية للتعرف على المدين و اقتطاع الدين , حيث ترسل أوامر الإيرادات إلى المحاسب العمومي المتواجد في محل إقامة المدين من أجل التحصيل ,

و يقوم المحاسب العمومي بإجراء التكفل بسند الأمر بالتحصيل في سجلات المحاسبة المخصصة لهذا الغرض , ثم يقوم بإرسال الإشعار بإصدار الأمر بالإيراد إلى المدين في أجل أقصاه 08 أيام

ابتداء من تاريخ التكفل بالسند , عن طريق رسالة مختوم عليها مع الإشعار بالاستلام ممضى من طرف المدين .

و في حالة عدم الدفع من طرف المدين في أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ إبلاغ الإشعار بإصدار سند الأمر بتحصيل الإيراد , يجب على المحاسب العمومي تذكير المدين بإرسال إنذار بدفع الدين المستحق خلال أجل عشرون (20) يوما . و بعد انتهاء هذا الأجل يستطيع المحاسب اللجوء إلى استعمال أدوات التحصيل الإجباري .

* التحصيل الإجباري : إذا لم يدفع المدين الدين المستحق عليه , بعد انتهاء الدفع للإنذار بالدفع الموجه إليه , يقوم المحاسب العمومي بإرسال الأمر بالتحصيل إلى الأمر بالصرف الذي يضاف عليه الصيغة التنفيذية و يصبح سند الأمر بتحصيل الإيراد تنفيذيا و هو الإجراء الذي يسمح للمحاسب العمومي استعمال السلطة العمومية لتنفيذ التحصيل الإجباري لحقوق الدولة ,

حسب المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 26 فيفري 1993 و الذي يحدد آجال دفع النفقات و تحصيل الأوامر بالإيرادات و البيانات التنفيذية و إجراءات قبول القيم المعدومة تتمثل الوثيقة التي تجعل سند الأمر بالتحصيل تنفيذيا , بأن توضع على نسخة الأمر بالإيراد المصادق على مطابقتها من طرف المحاسبين العموميين المختصين المعنيين , التأشيرة التالية المتبوعة بامضاء الأمر بالصرف (يحدد هذا الأمر بالصرف مبلغا ليصبح بيانا تنفيذيا) ثم يرجع الأمر بالصرف أوامر الإيرادات التي أصبحت تنفيذية إلى المحاسب العمومي المعني بالأمر في أجل أقصاه خمسة عشر يوما ,

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

- إصدار إشعار بدين لدى الغير , بواسطته يتم الاقتطاع من المصدر للتحويلات المالية للمدين و ترسل هذه الإشعارات إلى البنوك و المحاسبين العموميين و المؤسسات المالية التي يتعامل معها المدين من أجل خصم مبلغ الحقوق الواجب دفعه من رصيد حسابه البنكي .

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

- الحجز التنفيذي و هو حجز متبوع بالبيع في المزاد العلني في حالة عدم تحصيل الحقوق بعد تطبيق الحجز التحفظي ,

المطلب الثاني : مراحل تنفيذ النفقات العمومية .

يمكن تعريف النفقة العامة بأنها " مبلغ نقدي يخرج من الذمة المالية لشخص معنوي عام بقصد إشباع حاجة عامة"¹ و بالتالي فإن كل النفقات العمومية تكون متوقعة و مرخصة في الميزانية , حيث لا يمكن للأمر بالصرف أن يتصرف في الأموال العمومية كيف ما يشاء بل هو مقيد بتنفيذ النفقات في حدود الاعتمادات المفتوحة في تخصيص أبواب و بنود الميزانية .

من أجل ضمان التوظيف الأمثل للموارد العمومية وضع المشرع الجزائري عدة قيود قانونية و تنظيمية لتفادي تبديد و اختلاس الأموال العمومية , بواسطة تطبيق رقابة مستمرة على تنفيذ النفقات و عن طريق الرقابة السابقة للنفقات و التي يمارسها المراقب المالي قبل تنفيذ النفقة على أوامر الأمر بالصرف طريق الرقابة السابقة للنفقات و التي يمارسها المحاسب العمومي , أو الرقابة اللاحقة الممارسة من طرف مجلس المحاسبة و المفتشية العامة للمالية العامة , حيث تهدف هذه القيود القانونية الى مراقبة مدى احترام السلطة التنفيذية للترخيص التشريعي الممنوح من طرف البرلمان في مجال توظيف النفقات العمومية .

و تطبيقا لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي , تمر عملية تنفيذ النفقات العمومية على المراحل التالية :

- مرحلة الالتزام .
- مرحلة التصفية .
- مرحلة إصدار سند الأمر بالدفع .
- مرحلة الدفع .

الفرع الأول : مرحلة الالتزام

تعتبر مرحلة عقد النفقة أو ربط النفقة " المرحلة الأولى " من مراحل صرف النفقات العامة , و هي الواقعة التي تنشئ الالتزام في ذمة الدولة , و بمعنى آخر ينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة اتخاذ السلطة التنفيذية لقرار ما . يترتب عنه دين في ذمة الحكومة يتطلب سداد هذا الدين إنفاقا من جانب الحكومة .²

حسب المادة رقم 19 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية , تعرف عملية الالتزام بأنها العمل الذي يترتب عنه إنشاء الدين , و ما يمكن استنتاجه من هذا التعريف أن عملية الالتزام تتمثل في الإجراء الذي ينتج عنه عبء مستقبلي على عاتق الدولة التي توضع في وضعية مدين , و لا تعقد النفقة إلا في حدود الاعتماد المالية المبرمجة في الميزانية

¹ حسين المصطفى حسين , المالية العامة , ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر 1995 ص 11

² خالد شحادة الخطيب و أحمد زهير شامية , مرجع سبق ذكره 2008 ص 314

و بالتالي لا يجوز تغيير مجال صرف النفقة العمومية إلا في حدود الغاية التي رصدت لها الاعتماد المالية في ظل احترام بنود و أبواب الميزانية .

و تجدر الإشارة في هذا المجال , أنه يجب التفرقة بين المفهوم القانوني لإجراء الالتزام و الذي يتمثل في العقد الذي يتم بواسطته إنشاء الدين تجاه الدولة , و بين المفهوم المحاسبي لمرحلة الالتزام الذي يتجسد في عملية تخصيص مبلغ النفقة الملتمزم بها من الاعتماد المالية التي تصبح غير متاحة لتغطية باقي النفقات.

يتم متابعة عمليات الالتزام بالنفقات العمومية عن طريق إعداد بطاقة الالتزام من طرف الأمر بالصرف و إرسالها مع وثائق إثبات النفقة إلى المراقب المالي وفق رقم تسلسلي غير متقطع , حيث يقوم هذا الأخير بتدقيق و مراقبة مدى مشروعية النفقة العمومية , عندما يمنح المراقب المالي تأشيرته على وثيقة الالتزام, تنتهي مرحلة الالتزام مما يسمح للأمر بالصرف بتنفيذ المرحلة الثانية المتعلقة بتنفيذ إجراءات التصفية و ذلك بعد تخصيص الاعتماد المالية لتغطية النفقة محل الدفع ,

يسمح هذا الإجراء بتقييد صلاحيات الأمرين بالصرف و تفادي عقد النفقة من دون توفر التغطية المالية و الحد من تحقق الدين على عاتق الدولة بسبب سوء تسيير المرافق العمومية , حيث أن المتعامل الاقتصادي لم يتم أداء الخدمة و بالتالي يمكن إلغاء الالتزام بالنفقة من دون أن يترتب عن ذلك دين على الدولة .

الفرع الثاني : مرحلة التصفية .

بعد أن يتم الارتباط بالنفقة , تأتي الخطوة الثانية المتعلقة بتحديد مبلغ النفقة الواجب على الدولة دفعه . فيتم تقدير المبلغ المستحق للدائن و خصمه من الاعتماد المقرر في الميزانية , مع ضرورة التأكد من أن شخص الدائن غير مدين للدولة بشيء حتى يمكن إجراء المقاصة بين الدينين .

يقوم الأمر بالصرف في مرحلة التصفية بالتأكد من صحة العمليات الحسابية في وثائق إثبات النفقة بهدف تحديد المبلغ النهائي الواجب دفعه مقابل قيمة التوريدات أو الخدمات الفعلية المؤداة للمرفق العام , حيث يمكن أن يكون المبلغ الفعلي الواجب دفعه أقل من مبلغ الالتزام بالنفقة في حين لا يجب أن يكون مبلغ التصفية أكبر من مبلغ الالتزام حيث لا يمكن تسديدها لعدم توفر التغطية المالية للفرق.

بعد تحديد مقدار المبلغ النهائي مستحق الدفع لصالح الدائن على أساس الوثائق و المستندات المحاسبية يقوم الأمر بالصرف بالتأكد من إثبات أداء الخدمة موضوع الدفع , عن طريق التحقق الميداني من الاستلام الفعلي للسلع و الخدمات موضوع الدفع و مطابقتها مع بيانات الوثائق المحاسبية و الشروط التعاقدية من حيث الكمية و النوعية .

تنتهي مرحلة التصفية بوضع ختم شهادة إثبات أداء الخدمة على ظهر الفاتورة موضوع الدفع مصادق عليها بختم و توقيع الأمر بالصرف مع تحديد المبلغ الفعلي للدفع بالأرقام و الحروف , مما يسمح بالانتقال إلى تنفيذ مرحلة تحرير سند الأمر بالصرف ,

الفرع الثالث : مرحلة إصدار الأمر بالصرف .

تعتبر مرحلة إصدار سند الأمر بالصرف آخر المراحل الإدارية الإجبارية لتنفيذ النفقات العمومية و التي تتمثل في الإذن بالصرف الذي يصدر عن الأمر بالصرف , الوزير أو من ينيب عنه , أو من يحدده القانون و النظام الأساسي للجهة صاحب العلاقة , بدفع مبلغ الدين كما تحدد في مرحلة التصفية .

يتم في هذه المرحلة تحرير سند الأمر بالدفع من طرف الأمر بالصرف أو ما يعرف بحوالة الدفع , من أجل إرسالها مع وثائق إثبات النفقة و بطاقة الالتزام و بطاقة الدفع إلى المحاسب العمومي من أجل تنفيذ مرحلة الدفع في الآجال المحددة قانونا. و في هذا الإطار تعتبر حوالة الدفع بمثابة أمر بدفع النفقة موجه للمحاسب العمومي , حيث تتضمن هذه الأخيرة بيانات خاصة باسم و لقب المستفيد , رقم حسابه البنكي أو البريدي و المبلغ الواجب دفعه بالأرقام و الحروف إلى جانب بيانات متعلقة بطبيعة النفقة و تبويبها في الميزانية , مصادق عليها بختم و توقيع الامر بالصرف وفق رقم تسلسلي غير متقطع .

يتم تحرير سند الأمر بالدفع في ثلاثة نسخ , النسخة الأصلية بيضاء اللون يحتفظ بها من طرف المحاسب العمومي في حساب التسيير في حالة قبول دفع النفقة و يتم إرسال النسخة الزرقاء إلى الأمر بالصرف الذي يحتفظ بها في حسابه الإداري , أما النسخة الصفراء فيحتفظ بها المحاسب العمومي عند رفضه دفع النفقة و يحول باقي النسخ إلى الأمر بالصرف مرفقة بإشعار الرفض يحدد فيه بدقة الأسباب القانونية لرفض تسديد النفقة.

الفرع الرابع : مرحلة الدفع .

يتكفل المحاسب العمومي حصريا بعملية تسديد النفقات عن طريق تحويل المبالغ المالية الى صاحب الحق و تصفية ذمة الدولة من الدين بصفة نهائية , إضافة إلى مسك القيود و السجلات المحاسبية للعمليات المالية التي يقوم بتنفيذها .

فان العمليات المالية التي يقوم بتنفيذها المحاسب العمومي في إطار تنفيذ النفقات العمومية لا تعتبر بمثابة تحويلات مالية بسيطة من حساب لآخر , بل تخضع لإجراءات و قيود قانونية تهدف إلى ضبط و مراقبة تنفيذ العمليات قبل تسديدها , حيث يضطلع المحاسب بصلاحيات الرقابة أثناء التنفيذ من حيث الشكل على سندات الأمر بالدفع المحررة من طرف الأمر بالصرف .

و في هذا الإطار , قبل دفع أي نفقة عمومية يجب على المحاسب العمومي و تحت مسؤوليته الشخصية و المالية أن يتحقق من توفر جميع الشروط القانونية لضمان مشروعية تنفيذ النفقات العمومية , و ذلك وفقا لأحكام المادة 36 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 و

المتعلق بالمحاسبة العمومية , حيث يجب على المحاسب العمومي قبل قبول دفع أي نفقة عمومية أن يتحقق من توفر كل الشروط التالية :

* مراقبة مدى مطابقة العملية مع القوانين و الأنظمة المعمول بها : قبل قبول دفع النفقة يقوم المحاسب بمراقبة احترام مختلف الإجراءات و المراحل الإدارية لتنفيذ النفقات العمومية , إضافة إلى التحقق من استثناء جميع الشروط القانونية لعقد الالتزام و احترام ضوابط اختيار الموردين و تطبيق إجراءات إبرام الصفقات العمومية .

* التحقق من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له : يجب على المحاسب العمومي التأكد من أن الأمر بالصرف يمتلك صلاحيات إصدار سندات الأمر بالدفع عن طريق إجراء الاعتماد لدى المحاسب العمومي , حيث مباشرة بعد تنصيبه على الأمر بالصرف إيداع نسخة من قرار التنصيب و نموذج عن التوقيع و الختم في سجل الاعتمادات , عن طريق هذا النموذج يستطيع المحاسب العمومي مطابقة الإمضاء مع حوالات الدفع المرسلة من طرف الأمر بالصرف .

* التأكد من شرعية عمليات تصفية النفقات : في هذه المرحلة يتحقق المحاسب من صحة العمليات الحسابية المحددة للمبلغ الواجب دفعه و مطابقتها في مختلف وثائق إثبات النفقة , إضافة إلى التحقق من توفر شهادة أداء الخدمة مصادق عليها من طرف الأمر بالصرف في ظهر الفاتورة و توفر القيد في سجل الجرد بالنسبة إلى السلع المستلمة , كما يتحقق المحاسب من تطبيق جميع الاقتطاعات و الرسوم القانونية لتحديد المبلغ الصافي للدفع .

* التحقق من توفر الاعتمادات المالية : يقوم المحاسب العمومي بمسك محاسبة يومية تختص بمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية وفقا لأبواب الميزانية لكل أمر بالصرف معتمد لدى مصالحه , حيث تمكنه هذه المحاسبة من معرفة في أي وقت قيمة الاعتمادات المالية المفتوحة و قيمة الاعتمادات المستهلكة و الباقية المتعلقة بكل باب من أبواب الميزانية , قبل قبول دفع النفقة يجب على المحاسب التأكد من كفاية الاعتمادات المالية لتغطية النفقة موضوع الدفع .

* التحقق من أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها ليست محل معارضة : يرفض المحاسب العمومي دفع النفقات التي سقطت نتيجة التقادم الرباعي (أربع سنوات) , كما يجب عليه التأكد من تنفيذ المقاصة مع معارضات الدفع المرسلة من المحاسبين العموميين على مستوى التراب الوطني لتنفيذ التحصيل الإجباري لحقوق الدولة .

* التأكد من الطابع الإبرائي للدفع : و يقصد بهذا الإجراء التحقق بأن الدولة سوف تتخلص نهائيا من الدين المترتب عليها عند تنفيذ الدفع النهائي للنفقة لفائدة المستفيد الحقيقي , و الذي يحميها من كل متابعة قانونية مستقبلية .

* مراقبة توفر تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين و الأنظمة المعمول بها : و ذلك عن طريق التحقق من توفر تأشيرة المراقب المالي على بطاقة الالتزام و توفر تأشيرة لجنة الصفقات العمومية المختصة في حالة تنفيذ الصفقات العمومية .

* التحقق من الصحة القانونية للمكسب الإبرائي : و يقصد به أن يتحقق المحاسب العمومي من أن الدفع يتم لصالح الدائن الأصلي الذي قام بأداء الخدمة , عن طريق التحقق من مطابقة اسم ولقب المستفيد و رقم حسابه في مختلف وثائق إثبات النفقة .

* التأكد من صحة إنشاء و تبويب النفقة العمومية : يجب على المحاسب العمومي ان يتحقق من مدى مطابقة باب و بند النفقة المسجلة في سند الأمر بالصرف مع أبواب و بنود نفس النفقة المسجلة في الميزانية , بهدف خصم الاعتمادات المالية لتغطية تسديد النفقة من الباب الذي يتناسب مع تبويب الميزانية .

بعد التحقق من توفر الشروط القانونية يقوم المحاسب العمومي بتسديد النفقة عن طريق تحويل المبلغ الى حساب المستفيد الذي يستلم الإشعار بالدفع , في حين أن الوثائق الأصلية و حوالة الدفع يتم حفظها في حساب التسيير لدى المحاسب العمومي , أما الأمر بالصرف فيستلم النسخة الزرقاء من حوالة الدفع عليها ختم و تأشيرة المحاسب العمومي الذي قام بالدفع و التي تحمل عبارة (حقق و دفع) من أجل أن تحفظ في الحساب الإداري للأمر بالصرف .

و في حالة الإخلال بأحد الشروط القانونية المذكورة أعلاه يجب على المحاسب العمومي رفض دفع تسديد النفقة , و يقوم بإبلاغ الأمر بالصرف المعني بالرفض عن طريق إرسال إشعار برفض دفع النفقة مبررا فيه الأسباب القانونية للامتناع عن الدفع , يحتفظ المحاسب العمومي بالنسخة الصفراء لسند الأمر بالدفع و يرسل باقي النسخ ووثائق إثبات النفقة إلى الأمر بالصرف من أجل تصحيح الأخطاء .

يقوم المحاسب العمومي بمراقبة تنفيذ النفقات العمومية على أساس الوثائق فهو ليس مسؤول في حالة تزوير وثائق إثبات النفقة العمومية , كما لا يحق له التدخل في مجال اختصاص الأمر بالصرف لا سيما في ميدان اختيار نوع أو سعر السلع أو الخدمات أو اختيار الموردين , لأن الهدف الأساسي لمراقبة المحاسب العمومي هو ضمان مشروعية تنفيذ النفقات العمومية من حيث الشكل و مطابقتها للقوانين و التنظيمات المعمول بها في مجال صرف المال العام .

المطلب الثالث : دور أعوان المحاسبة العمومية في ضبط التكاليف العامة .

من خلال هذا المطلب سوف نعالج دور أعوان المحاسبة العمومية في ضبط التكاليف العامة و ذلك بتقسيمه إلى ثلاث فروع تتمثل في :

- إعداد الموازنة العامة .

- تنفيذ الموازنة العامة .

- حسابات الخزينة العمومية .

الفرع الأول : إعداد الموازنة العامة .

إن الموازنة العامة تهتم بالجانب الرقابي أكثر من الاهتمام بالخدمات نفسها و التي تم الإنفاق من أجلها حيث يكون التبويب على أساس نوع المصروف لا يوضح ما إذا كانت المصروفات قد حققت الهدف من إنفاقها أم أنها مجرد مصروفات تم تسديدها .

أولا : تعريف الموازنة العامة :

هي بيان تفصيلي يوضح تقديرات إيرادات الدولة و مصروفاتها معبرا عن ذلك في صورة وحدات نقدية تعكس في مضمونها خطة الدولة لسنة مالية مقبلة , و هذا البيان يتم اعتماده من قبل السلطة التشريعية في الدولة. كما تعرف بأنها " خطة تتضمن تقدير النفقات الدولية و إيراداتها خلال فترة قادمة , غالبا سنة و يتم هذا التقدير في ضوء الأهداف التي تسعى إليها السلطة السياسية " .

كما تعرف على أنها " الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة بالتسيير و الاستثمار و منها نفقات التجهيز العمومي و نفقات برأس المال " .

الموازنة العامة تمثل " خطة تنفيذية قصيرة الأجل تترجم الخطط للدولة و الأهداف بعيدة المدى الى برامج سنوية تعمل على تنفيذ الخطة العامة , كما تعمل على تنسيق بين مختلف الأنشطة و الفعاليات و تسهيل الرقابة و الإشراف على النشاط الحكومي و تقييمه في سبيل تحقيق أهدافه العامة

ثانيا : خصائص الموازنة العامة .

من أهم خصائص الموازنة العامة هي :

- * الموازنة العامة خطة مالية قصيرة الأجل و ذلك لأن مدتها سنة مالية واحدة تتضمن جميع أوجه الإنفاق العام للدولة , كما تتضمن جميع البرامج و المشاريع التي تنوي الحكومة تنفيذها خلال السنة المالية .
- * الموازنة العامة تقوم على عنصر التقدير بمعنى تحديد المبالغ التي ينتظر الحصول عليها من المصادر المتنوعة للإيرادات العامة و تقدير أرقام يتوقع إنفاقها خلال فترة زمنية في الغالب تكون سنة .
- * تتطلب الموازنة العامة مجموعة من الإجراءات الإدارية و المالية للدولة , فالسلطة التنفيذية حتى تتمكن من خلالها تنفيذ المالية العامة للدولة فهي التي تتولى عملية إعداد الموازنة العامة و تتولى فيما بعد اعتمادها من السلطة التشريعية مهام تنفيذها .
- * الموازنة العامة هي أداة أساسية في يد الحكومة لتحقيق أهدافها اذ تتضمن الموازنة العامة برامج و مشاريع سوف تنفذها الحكومة خلال السنة المالية المقبلة , و يؤدي تنفيذ هذه البرامج و المشاريع الى تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية و الاجتماعية .

ثالثا : أهمية الموازنة العامة .

الموازنة العامة لها أهمية كبيرة تعبر عن برنامج العمل السياسي و الاقتصادي و الاجتماعي للحكومة خلال الفترة المالية , و بمعنى اخر فالموازنة العمدة للدولة لها دلالة سياسية و اقتصادية و اجتماعية اذ يمكن الكشف عن مختلف أغراض الدولة من طريق تحليل أرقام الإيرادات العامة و النفقات العمدة التي تجمعها وثيقة واحدة هي الموازنة العامة للدولة .

يكمن تلخيص أهمية الموازنة فيما يلي :

* **الأهمية الاقتصادية :** الهدف من الموازنة العامة هو السعي لتحقيق الاستقرار الاقتصادي , فانتهى التحليل الاقتصادي الحديث إلى استخدام المالية العامة و خاصة عجز الميزانية العامة و فائضها كأداة لتحقيق توازن اقتصادي قومي عند مستوى التشغيل الكامل . في حالة التضخم يستخدم الفائض لسحب القوى الشرائية للحد من الطلب الفعلي المتزايد و في حالة الكساد فيستخدم العجز المنظم لرفع القوة الشرائية و ذلك محاولة لرفع الدخل القومي .

* **الأهمية المالية :** الموازنة هي المرآة التي تعكس المركز المالي للدولة لأنها وثيقة مالية تفصل و تعدد كل المصادر التي تدر الإيرادات العامة خلال السنة المالية , كما أنها تضع الجداول المفصلة للنفقات العامة و الأغراض التي اعتمدت لأجلها لذلك فهي تكشف حقيقة الوضع المالي للدولة .

* **الأهمية الاجتماعية :** الموازنة هي أهم وسيلة لتحقيق إصلاحات هيكلية ذات انعكاسات اجتماعية ذلك بالحديث عن الوظيفة التوزيعية للموازنة العامة التي تهدف إلى تصحيح التفاوتات و ضمان الترابط الاجتماعي و يتم التصحيح عن طريق فرض الضرائب التصاعدية و خاصة المباشرة منها و توجيه حصيلتها لتمويل بعض النفقات المساعدة للطبقات ذات الدخل المحدود مثل إعانات الضمان الاجتماعي أو دعم السلع الاستهلاكية غير المرغوب في استهلاكها اجتماعيا .

* **الأهمية السياسية :** أصبحت الموازنة العامة لها أهمية سياسية كبيرة في الدول ذات الأنظمة النيابية حيث يشترط لتنفيذ بنود الموازنة العامة أن يعتمد مشروعها من طرف البرلمان , و هذا الاعتماد يعد بمثابة الموافقة من ممثلي الشعب على خطة عمل الحكومة و على سياستها المالية و الاقتصادية بصفة عامة و الموازنة تكون مرآة عاكسة لها .

رابعا: أهداف الموازنة العامة .

للموازنة العامة ثلاثة أهداف و استخدامات رئيسية تتمثل في :

- التخطيط : و يعني رسم سياسة مالية للسنة المقبلة بحيث يتم فيها تحديد : الأهداف و الوسائل , تقدير نفقات تلك الوسائل و مقارنتها بالموارد المالية المتاحة التي تستخدم لتحقيق الأهداف الموضوعية و يتضمن التخطيط وضع بدائل مختلفة و آثار ايجابية و سلبية التي تنتج عند استخدام إحدى الوسائل .

- الإدارة : يتم فيه تحديد برامج و حجم الإنفاق العام للسنة المقبلة بصورة تقديرية مما يعطي للمسؤولين الإداريين إمكانية التأكد من الحصول على الموارد المالية و ضرورة حسن استخدامها بالطرق الاقتصادية العقلانية بحيث تعطي مردودا أكبر و تحقيقا كاملا للأهداف بأقل تكاليف .

- مراقبة التنفيذ : بمعنى فرض رقابة مالية و قانونية على تنفيذ البرامج الخاصة بالأعمال و الخدمات و ذلك حسب الطرق أم البدائل التي اختيرت لتنفيذها و تعتبر المراقبة أهم المهام أو الواجبات المحاطة بالمسؤولين في الإدارات المختلفة لمعرفة المشاكل التي تواجه عملية التنفيذ و إيجاد الحلول للتخلص منها أو التخفيف من حدتها و لهذا الغرض تستخدم الموازنة كأداة للرقابة أو لتقييم الأداء .

خامسا: مبادئ الموازنة العامة.

تشمل الموازنة العامة للدولة عدة قواعد و هي :

* مبدأ وحدة الموازنة : يقضي مبدأ الوحدة بأن نفقات الدولة و إيراداتها في سند واحد , بحيث يكون للدولة الواحدة موازنة واحدة أي كانت منابع الواردات و أي كانت أشكال الإنفاق .

فهناك أهداف يرمي إليها هذا المبدأ و هي أهداف مالية و اقتصادية و سياسية , فمن الناحية المالية تسهل معرفة المركز المالي للدولة من خلال المقارنة بين النفقات العامة التي يتم التعرف عليها عند عرض بنود الموازنة , و هذا لا يتم إلا من خلال توحيد كل نفقات الدولة و إيراداتها في موازنة واحدة .

و من الناحية السياسية فالتوحيد يساهم في عملية الرقابة التشريعية على عكس ما اذ تعددت لأن عملية الرقابة تكون غاية في الصعوبة , و مما يجب الإشارة إليه أن وجود موازنات عامة أخرى للهيئات المحلية لا تعتبر خروجاً من قاعدة وحدة الموازنة في القواعد الأساسية في المالية العامة التقليدية .

* الموازنة الغير العادية : و تشمل المبالغ التي تظهر الحكومة لإنفاقها بصفة استثنائية و لأتحوّل في الإيرادات العادية : مثل نفقات تمويل الحروب , نفقات محاربة الكساد الاقتصادي .

* الموازنات المستقلة : و هي خاصة بموازنة المرافق و المشروعات العامة ذات الشخصية الاعتبارية المستقلة تحمل موازنة مستقلة عن موازنة الدول , و كذلك فإن الفائض يحتفظ به داخل المشروع .

* مبدأ سنوية الموازنة : يقصد بقاعدة السنوية أن مدة تنفيذ الإيرادات و النفقات العامة المفتوحة في الموازنة تحدد بسنة واحدة قد تختلف تاريخ بدئها و انتهائها من بلد لآخر , أي أن الميزانيات العامة المتعاقبة مستقلة الواحدة عن الأخرى , حيث تجدد سنويا تراخيص النفقات و الإيرادات العامة التي تتضمنها هذه الموازونات من طرف السلطة التشريعية لانجازها و العمل بها .

من أهم مبررات سنوية الموازنة مايلي :

- ضمان الرقابة الدورية و الفعالة في جانب السلطة التشريعية على أعمال السلطة التنفيذية .
- فترة سنة واحدة هي فترة طبيعية تغطي المواسم الفصلية الأربعة .
- الكثير من مقومات الحياة الإنسانية و الطبيعية بقياس السنة الواحدة .
- ملائمة فترة السنة لعملية إعادة الموازنة .

فمع تطور وظائف الحكومة و اتساع نطاقها و انتقال هذه الوظائف الى المجالات الاقتصادية و الاجتماعية ظهرت للوجود مشاكل تطبق مبدأ السنوية من أهمها :

- مشكلة كيفية تنظيم حسابات السنة المالية الخاصة بالموازنة و تعني أن بعض النفقات التي تستحق الدفع في السنة و التي استحق فيها الدفع , أو لا يتم قبض إيرادات في السنة نفسها التي نشأ فيها حق الحكومة في تحصيلها .
- مشكلة البعد الزمني لأكثر من سنة للمشروعات العامة .

* مبدأ الشمولية : تقتضي هذه القاعدة بأن يدون في وثيقة الموازنة العامة جميع إيرادات الدولة أيا كان مصدرها , و جميع نفقاتها مهما كانت أنواعها و لا تسمح بخصم نفقات وزارة أو مصلحة من إيراداتها . و بعبارة أخرى فان هذه القاعدة تهدف إلى أن تكون موازنة الدولة شاملة لجميع إيراداتها .

و الهدف في هذه القاعدة هو أحكام رقابة السلطة التشريعية على النشاط المالي للحكومة و كذلك يساعد على تطبيق الرقابة بشكل دقيق و واضح مما يسمح بمحاربة الإسراف و التبذير .

* مبدأ توازن الموازنة : يقصد بقاعدة توازن الموازنة بأن تكون قيمة الإيرادات العامة العادية مساوية لقيمة الإنفاق العادي للحكومة فإذا تجاوزت قيمة الإيرادات قيمة النفقات كان هناك فائض في الموازنة , و إذا كان العكس حدث عجز في الموازنة .

كان الفكر المالي التقليدي متمسكا بهذه القاعدة و عارض حدود أي فائض أو عجز في الموازنة و طالب بالموازنة الرقمية و الحسابية . إذ أن التوازن الاقتصادي بحسب سياسات هذا الفكر يتحقق دائما و تلقائيا عند مستوى التشغيل الكامل أو العمالة الكاملة دون تدخل الحكومة إلا أن فكرة التوازن بالمفهوم التقليدي تطورت تطورا كبيرا نتيجة تطور دور الدولة في الحياة الاقتصادية و ازدياد مسؤولياتها في أوجه كثيرة في النشاط الإنتاجي و جاء الفكر المالي الحديث ليعطي مفهوما

جديد لفكرة توازن الموازنة بحيث أصبح يجوز إحداث عجز منظم في الموازنة و صولا الى تحقيق التوازن العام لأي توازن الاقتصاد القومي .

سادسا : إعداد الموازنة العامة .

مرحلة إعداد الموازنة العممة تتمثل في مجموعة من المسائل التي ترتبط فيما بينها لتحديد المواد و النفقات فمرحلة الإعداد تتمثل في تقديرات النفقات العمومية و الإيرادات العمومية من طرف السلطة التنفيذية و ذلك لعدة اعتبارات بو المتمثلة في :

* الموازنة تعبر عن البرامج و الخطط الحكومية في المجالات المختلفة .

* السلطة التنفيذية تتولى إدارة وحدات القطاع العام و من ثم تعلم ما تتطلبه هذه الإدارة في النفقات .

* السلطة تعد أكثر السلطات معرفة بالمقدرة المالية و ذلك بفصل الأجهزة الإحصائية المختلفة التي تشرف عليها و التي توفر لها البيانات و التقديرات الضرورية في هذا الصدد .

* السلطة التنفيذية تعتبر في وضع أفضل من السلطة التشريعية فيما يتعلق بتحديد الحاجات العامة و الأولويات الاجتماعية لعدم خضوعها للاعتبارات المحلية و الإقليمية , فالسلطة التنفيذية هي أقدر من السلطة التشريعية على تقدير أوجه الإنفاق التي تحتاجها كل مرفق من مرافق الدولة بفروعه المختلفة و كذلك بشأن تقدير أوجه الإنفاق التي تحتاجها كل مرفق من مرافق الدولة بفروعه المختلفة .

الفرع الثاني : تنفيذ الموازنة العامة .

تتولى وزارة المالية باعتبارها عضو من أعضاء السلطة التنفيذية مهمة تنفيذ الميزانية عن طريق تجميع إيرادات الدولة من مختلف مصادرها , و إيداعها في الخزينة العمومية أو البنك المركزي وفقا لنظام حسابات الحكومة المعمول به , كما يتم الإنفاق في الحدود الواردة في اعت مادات الدولة .

■ عملية تنفيذ الإيرادات : يكون تنفيذ الإيرادات العممة في الموازنة العامة مختلف عن النفقات حيث أن هذه الإيرادات هي إيرادات تقديرية , فمن الممكن أن يكون تحصيلها بقدر يزيد أو يقل عن ماتم تقديره . فحسب طبيعة الظروف و الأوضاع و العوامل التي تؤثر في ذلك رغم أن تحصيل الإيرادات المتوقع تحصيلها تمثل التزام على الجهات ذات العلاقة بضرورة العمل ز بأقصى قدر ممكن من الجدية و المسؤولية في تحصيل الإيرادات و لكن

بدون التعسف في استخدام سلطتها في عملية التحصيل هذه , فتحصيل الإيرادات يتم من خلال تجميعها في وعاء مالي موحد يتم استخدامه في تمويل كافة النفقات و بدون أي تخصص لإيرادات معينة لأوجه إنفاق معينة , حيث تقوم الخزينة العامة بتجميع الإيرادات من مختلف مصادرها و صرف النفقات في الحدود التي تم اعتمادها في الموازنة .

■ صرف النفقات : إن مبالغ الإيرادات تبقى محتملة و متوقعة و عليه فان صرف النفقة العامة يمر بعدة مراحل و التي تتمثل في :

أ- الارتباط بالنفقة و عقدها : هو عبارة عن الواقعة المادية أو القانونية التي ترتب إلزاما على عاتق الإدارة العامة وجود دين في ذمتها (تعيين الموظف , إبرام صفقة) .
ب- تصفية أو تحديد النفقة : و هو التقدير الفعلي للمبلغ الواجب أدائه بناء على المستندات التي تثبت وجود الدين و حلول أجله .

ت- الأمر بالصرف : عند معرفة مبلغ النفقة تحديدا يقوم الشخص المختص (الوزير , المدير) بإصدار الأمر الى المحاسب بدفع ذلك المبلغ الى شخص معين بموجب وثيقة مكتوبة تسمى الأمر بالصرف .

ث- الصرف : و يعني إجراء الدفع الفعلي للمبلغ المستحق لصاحبه عن طريق المحاسب بعد التأكد من المستندات و المحاسبون هم موظفون موجودون بالإدارات العمومية إلا أنهم لا يخضعون للسلطة الرئاسية للأميرين بالصرف لها حتى يمكنهم مراقبة عمليات صرف النفقة من حيث مطابقتها للقانون .

بحيث تعد عملية الصرف المرحلة الحساسة لمبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين و تنظيم العمليات و اللوائح المالية و التأشيرات الملحقة بالميزانية كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ الميزانية.

الفرع الثالث : حسابات الخزينة العمومية .

أولا : تعريف الخزينة العمومية .

هي مؤسسة لتوجيه السياسة النقدية طبقا للسياسة الاقتصادية للبلاد و هي منشأة عمومية تتكفل بتسيير ميزانية الدولة , دورها محاسبي و رئيسيا هو أمين الخزينة الذي يعتبر محاسب عمومي يراقب حسابات كل المؤسسات العمومية و الخزينة العمومية تهدف لتحقيق هدف دائم و هو تحقيق التوازن بين الإيرادات و النفقات .

ثانيا : طريقة تنظيم حسابات الخزينة .

تعتمد مجموعة حسابات الخزينة على طريقة ترقيم خاصة للتمييز بين مختلف العمليات التالية التي يقوم المحاسب العمومي بتسجيلها في دفاتر و سجلات المحاسبة من أجل فهم طريقة قراءة حسابات الخزينة و تعتمد طريقة ترقيم حسابات الخزينة على الترقيم التسلسلي حيث يتم تجميع العمليات ذات الطبيعة المتماثلة في حساب موحد و تحت عنوان واحد بحيث تقسم حسابات الخزينة إلى ثلاثة أقسام و هي :

* مجموعة الحسابات : تنقسم مجموعة الحسابات إلى 08 أقسام من 01 إلى 08 بحيث يمثل الرقم الأول لكل حساب نوع المجموعة التي تنتمي إليها:

- المجموعة الأولى : الصندوق و المحفظة المالية .
- المجموعة الثانية : عمليات الميزانية .
- المجموعة الثالثة : عمليات الخزينة .
- المجموعة الرابعة : ودائع الهيئات المكتتبة لدى الخزينة .
- المجموعة الخامسة : عمليات تحت التسوية .
- المجموعة السادسة : النتائج .
- المجموعة الثامنة : الحقوق .

* الحساب العام : و هو تقسيم فرعي لكل مجموعة من مجموعات حسابات الخزينة الثمانية , حيث يتشكل الحساب العام من الرقمين الأوليين لكل حساب الرقم الأول يمثل مجموعة الحسابات التي تنتمي إليها الحساب العام, أما الرقم الثاني فيتمثل تفرعات الحساب العام و التي تتفرع من 10 الى 91 .

* الحساب الثانوي : هي الحسابات الفرعية للحساب العام و التي تمثل الحسابات المشحونة و الفردية لكل عملية مالية بحيث تختلف و تتفرع هذه الحسابات بالاختلاف و تنوع العمليات المالية المسجلة , و يمكن في حالة الضرورة تمديد تفرع الحساب الثانوي إلى ثلاثة أرقام نظامية من أجل التسجيل الدقيق لكل العمليات .

ثالثا : تصنيف حسابات الخزينة .

و هي تشمل خمسة أصناف و هي كالآتي :

* حساب التسبيقات : يتعلق الأمر بالتسبيقات التي تمنحها الدولة للجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري في حدود الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض و منذ عدة سنوات أصبحت التسبيقات لا تقدم إلا للمؤسسات الصحية و يتم تسديد هذه التسبيقات في أجل أقصاه سنتان دون فوائد و في حالة عدم الوفاء تكون أمام حالتين :

- إما أن تمتد إلى أجل أقصاه سنتان مع احتمال تطبيق معدل فائدة على هذه الفترة الأخيرة .

- و إما أن تحول هذه التسبيقات إلى قروض .

* حساب القروض : تدرج ضمن هذه الحسابات القروض الممنوحة من قبل الدولة في حدود الاعتماد المفتوحة لهذا الغرض و ذلك بتطبيق معدل الفائدة و مثالها : القروض الممنوحة لأجل شراء سيارة جديدة .

* الحسابات التجارية : تشمل المداخل و النفقات الناتجة عن العمليات الصناعية و التجارية التي تقوم بها المصالح العمومية بصفة استثنائية و مثالها : إيرادات و نفقات الأعمال التي يقوم بها السجناء داخل مراكز إعادة التربية .

* حسابات التسوية مع الحكومة الأجنبية : تشمل الإعانات التي تقدمها الدول للدولة و الحكومات الأجنبية أو الإيرادات التي تستقبلها منها في إطار الاتفاقات الدولية و كذا التعاون الدولي في حالة الكوارث .

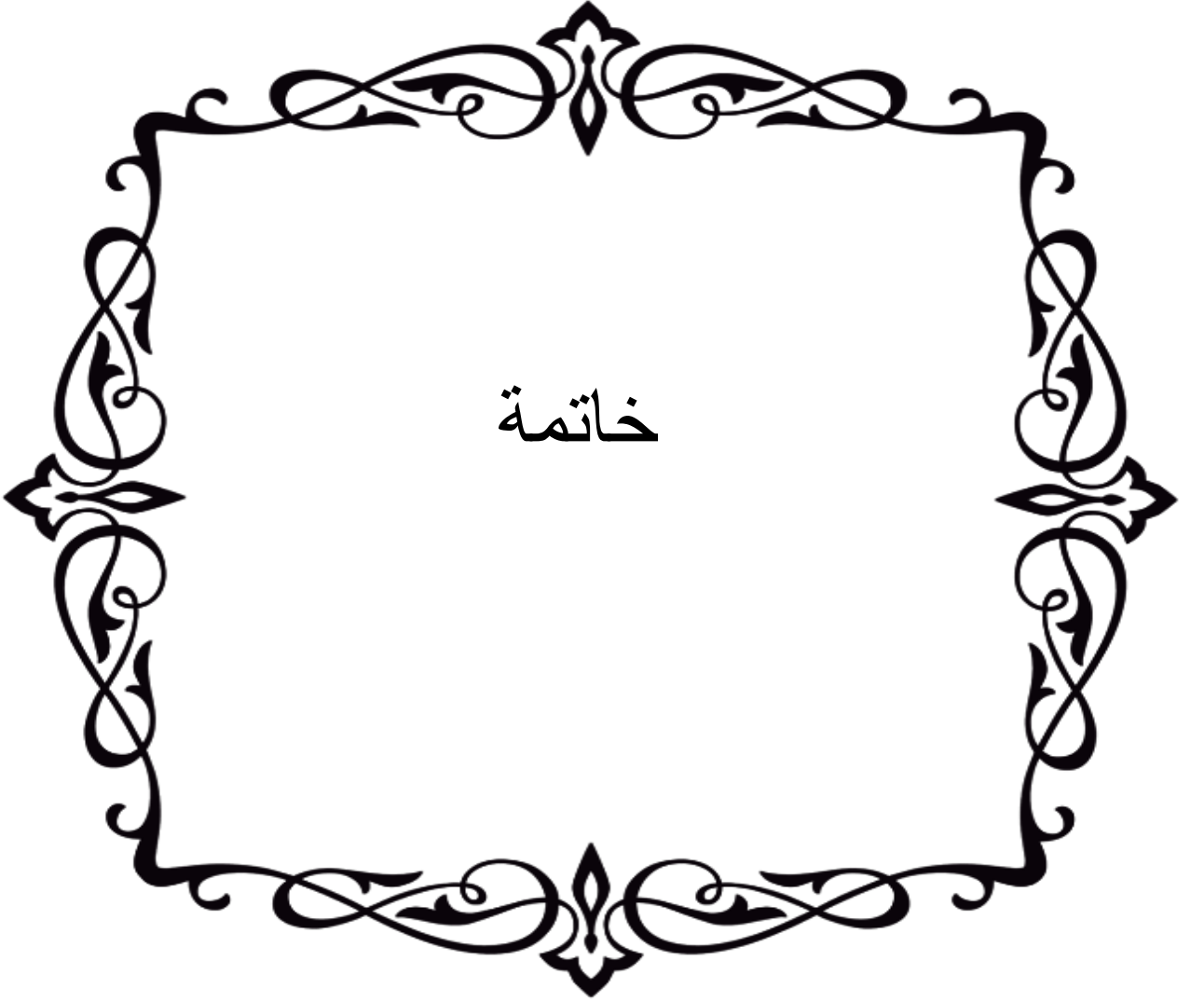
* حسابات التخصيص : و هي الحسابات التي يخصص لنفقاتها إيرادات معينة و بصفة مؤقتة لذلك فهي استثناء على قاعدة عدم تخصيص الإيرادات , كما أن الباقي لا يسقط في نهاية السنة بل ينتقل إلى اعتمادات السنة الموالية و من أمثلتها : صندوق التضامن الوطني , صندوق تعويض الإرهاب و تنفيذ أي عملية دفع تخص أحد حسابات التخصيص الخاص .

خلاصة الفصل :

إن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يتبنى قاعدة الفصل بين الوظائف الإدارية و المحاسبية عند تنفيذ العمليات المالية للدولة , عن طريق تقسيم المهام و تحديد مجال اختصاص مختلف أعوان المحاسبة العمومية بهدف تحديد المسؤوليات و تكثيف إجراءات الرقابة على صرف المال العام .

فتطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي يتطلب تكيف تنظيم الإدارة المالية للدولة مع متطلبات هذا المبدأ , حيث يختص الأمر بالصرف بتنفيذ المراحل الإدارية للعمليات المالية للدولة عن طريق تنفيذ إجراء الإثبات و التصفية و إصدار سند الأمر بالتحصيل للإيرادات العمومية , أما المرحلة المحاسبية فهي من اختصاص المحاسب العمومي حصريا و الذي يضطلع بمهمة تسديد النفقات و تحصيل الإيرادات المتوقعة في الميزانية العامة للدولة تحت مسؤوليته الشخصية و المالية إضافة إلى مسك القيود و السجلات المحاسبية و إعداد القوائم و التقارير المالية .

لا تعتبر عمليات تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات المرخصة في الميزانية العامة للدولة تحويلات مالية بسيطة من و إلى الخزينة العمومية لأنها تخضع لقيود قانونية و إجراءات تنظيمية وضعها المشرع الجزائري لحماية المال العام و ضبط آليات الرقابة قبل و أثناء و بعد تنفيذ العمليات المالية للدولة مما يجعل كل عون من أعوان المحاسبة العمومية مسئولا بصفة مباشرة أمام مختلف هيئات الرقابة على العام و على جميع المخالفات الصريحة للأنظمة و القوانين المعمول بها .



خاتمة

الخاتمة:

الخاتمة

من خلال الدراسة التي قمت بها التي كانت تهدف إلى محاولة معرفة دور المحاسبة العمومية في ضبط التكاليف والإيرادات و بعد التطرق إلى عدة مفاهيم بدايتها معرفة معنى الإيرادات و النفقات و أنواعهم و كذا معرفة الإطار العام للمحاسبة العمومية من خلاله تعرفنا على مفهوم المحاسبة العمومية و خصائصها و أهدافها و في الأخير تم دراسة الإطار القانوني و التنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر من خلال ما قمنا بدراسته تم التوصل إلى أن المحاسبة العمومية تعتبر فرع من فروع المالية العامة التي تجسد أداة توظيف الإيرادات و النفقات العامة و التي يجتهد من أجل تطويرها و ذلك من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تعمل على تحقيق أهداف الحكومات و المؤسسات العمومية .

فمن خلال الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية :

تتمثل نتائج الدراسة في ما يلي :

- تساعد المعلومات التي توفرها المحاسبة العمومية من أجل الالتزام في تقديم تفسيرات و تبريرات عن أعمال الوحدات الحكومية إلى السلطة التشريعية .
- تهدف المحاسبة العمومية إلى فرض رقابة مالية و قانونية على إيرادات الدولة و مصروفاتها .
- تساهم المحاسبة العمومية في المقارنة مع البيانات الخاصة بحسابات الوحدة الحكومية للفترات السابقة و البيانات المالية للسنة الجارية .
- وجود المحاسبة العمومية ضرورة حتمية للحفاظ على المال العام .
- المراقب المالي هو من يتحمل الجزء الأكبر في الرقابة المالية باعتباره يمارس الرقابة السابقة ,
- بالرغم من سعي الجزائر إلى تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلا أنها لم تصل إلى تحقيق أهدافها , نظرا لوجود عدة عراقيل تواجهها .

أفاق الدراسة :

تناولت هذه الدراسة موضوع المحاسبة العمومية كآلية لضبط النفقات و الإيرادات العامة مع دراسة الإطار القانوني و التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر , حيث تطرقنا إلى أعوان المحاسبة

العمومية ومبدأ الفصل بينهم , إلا أن هذه الدراسة لا تخلو من النقائص و لكن بناء على ما توصلنا إليه فإنه من الأحسن أن تكون هناك بحوث سواء مذكرات أو أطروحات متعلقة بالمحاسبة العمومية مثلا :

* كيفية تأثير المعايير الدولية في القطاع العام على مراحل إعداد الميزانية العامة .

* الشفافية و المسائلة و علاقتها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .

الاقتراحات و التوصيات :

- ضرورة الإسراع في مساعدة الإدارات العمومية على توفير إطارات مؤهلة علميا و عمليا لتطبيق معايير القطاع العام .

- النهوض و تطوير مهنة المحاسبة العمومية و الدفع في مستويات الأمرين بالصرف و المحاسبين و المراقبين الماليين ليكونوا جدراء بمهامهم .

- وجوب احترام القوانين المتعلقة بالمحاسبة العمومية كأداة تشريعية لتنظيم المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .

- العمل على القضاء على الفساد الإداري و السعي نحو تحقيق الشفافية و المساءلة في المؤسسات العمومية .

- تحفيز العاملين في القطاعات العمومية من خلال الرفع من مداخلهم .



قائمة المصادر والمراجع

2- قائمة المراجع

-3

- 4- فليح حسن خلف , المالية العامة , جدار للكتاب العالمي الأردن 2008 ص 161 .
- 5- سوزي عدلي ناشد, أساسيات المالية العامة , منشورات الحلبي الحقوقية لبنان 2009 ص 87 .
- 6- محمود حسين الوادي . مبادئ المالية العامة . الطبعة الثالثة دار المسيرة للنشر و التوزيع الأردن 2015 ص48
- 7- محمد خصاونة , المالية العامة , دار المناهج , الأردن 2014 ص 117.
- 8- طارق قدوري مساهمة ترشيد الإنفاق العمومي في تحقيق التنمية الاقتصادية في الجزائر , أطروحة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة دكتورا في العلوم الاقتصادية .
- 9- أعاد حمود القيسي , المالية العامة و التشريع الضريبي , الطبعة الثامنة دار الثقافة الأردن 2011 ص 75.
- 10- سعيد علي العبيدي , اقتصاديات المالية العامة دار الدجلة , الأردن 2011 ص 208
- 11- محمد الصغير بعلي المالية العامة دار العلوم الجزائر 2003 ص 56
- 12- حياة إسماعيل تطوي إيرادات الموازنة العامة , أترك للطباعة و النشر و التوزيع مصر 2009 ص 25
- 13- بالعزوز بن علي دليلك في الاقتصاد النقدي – البنكي – الدولي – المالية العامة دار الخلدونية , الجزائر 2008 ص 250.
- 14- محمد شاكر عصفور أصول الموازنة العامة دار المسيرة للنشر و التوزيع الأردن 2008 ص 278 .
- 15- طارق الحاج المالية العامة , الصفاء الأردن 2012 ص 122.
- 16- محاضرة في المالية العامة من إعداد الأستاذ زواش زهير جامعة قسنطينة 02 عبد الحميد مهري, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية . عون محمود الكفراوي الرقابة المالية في الإسلام الطبعة الثانية مركز الإسكندرية للكتاب مصر ص 26
- 17- حامد عبد المجيد دراز , مبادئ المالية العامة , الجزء الثاني , الطبعة الثانية , الدار الجامعية مصر . 2003 ص 238 .
- 18- أكرم إبراهيم جهاد , الرقابة المالية في القطاع الحكومي , دار جبهة الأردن 2006 ص 29.
- 19- يونس أحمد البطريق و آخرون , المالية العامة , الضرائب و النفقات العامة , الدار الجامعية مصر 2004 ص 319 .

- 20- يوسف فروج و فتيحة قصاص , عقود النجاعة كآلية لتفعيل الحوكمة و دورها في ترشيد النفقات في المؤسسات العمومية , مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية العدد السادس ص 181 .
- 21- ليلى فتح الله إبراهيم و إبراهيم حماد حماد محمد , الموازنات و المحاسبة الحكومية , مطابع الدار الهندسية , مصر 1999 ص 171 .
- 22- إسماعيل حسين أحمر و , المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة , دار المسيرة , عمان 2003 ص 35
- 23- أ
طروحة دكتورا مقدمة من طرف الطالب شلال زهير , كلية العلوم الاقتصادية و التجارية 2014 / 2013
- 24- بوشنطر سليمة , المحاسبة العمومية و دورها في حماية أملاك الدولة . مذكرة ماجستير في العلوم التجارية , فرع محاسبة و تدقيق جامعة الجزائر
- 25- أطروحة دكتورا للطالب- شلال زهير- شعبة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير- تخصص تسيير المنظمات - .
- 26- مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر- تخصص دولة مؤسسات – إعداد الطالب – إيهاب بطة – السنة الجامعية 2015-2016
- 27- المادة 23 في القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .
- 28- ¹ المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 الذي يحدد إجراءات الحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كيفيتها ومحتواها .
- 29- مذكرة تخرج للطالبتين – مروة – و حياة مرجع سبق ذكره
- 30- المادة 33 في القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية .
- 31- المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313
- 32- المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313
- 33- الفقرة الرابعة في المادة 58 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .
- 34- الصادق الأسود . ص 29-30
- 35- مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في المالية و المحاسبة للطالبتين . مروة و حياة . السنة الجامعية 2017/2018
- 36- خلف عبد الله الواردات . المحاسبة الحكومية و إعداد موازنة البرنامج و الأداء , دار الوراق للنشر و التوزيع الأردن 2009 ص 30-31

- 37- نادية مغني , دراسة و تقييم نظام المحاسبة العمومية , في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام , أطروحة لنيل شهادة دكتوراة في علوم التسيير , تخصص إدارة أعمال جامعة الجزائر 03 , 2016 / 2017 ص 143-144
- 38- نواف محمد عباس الرماحي , المحاسبة الحكومية .
- 39- أطروحة دكتورا للطالب -شلال زهير - أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة سنة 2013/2014
- 40- حسن عبد الكريم سلوم . الأصول النظرية و العملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات في الجمهورية العراقية , دار الكتاب للطباعة و النشر , بغداد 2011 - ص 118
- 41- خالد شحادة الخطيب و أحمد زهير شامية , أسس المالية العامة , دار وائل للنشر , عمان 2008 ص 282



ملحق

