

الدرس : محاسبة عمومية

إعداد و تصميم : الدكتور منصورى الزين



من مواليد 07 جانفي 1965 أستاذ محاضر متحصل على شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية والمالية تخصص مالية من كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر ، وعلى ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع المالية وعلى دكتوراه في العلوم المالية من جامعة الجزائر. أستاذ محاضر بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة سعد دحلب البليدة.

مقدمة الدرس:

تعد مادة المحاسبة العمومية من المواد الأساسية التي تدرس في الجامعات لطلبة تخصص المحاسبة في أقسام علوم التسيير و العلوم التجارية و الاقتصادية، و في معاهد التكوين الإداري لتكوين المحاسبين العموميين، فهي تركز على مختلف القواعد و الأحكام القانونية التي تبين و تحكم كيفية تنفيذ و مراقبة الميزانيات و الحسابات و العمليات الخاصة بالدولة و المؤسسات و الهيئات التابعة لها التي تتخذ من المحاسبة العمومية آلية لتسيير ماليتها العمومية، كما تمكن المتكون من معرفة بالخصوص إجراءات و خطوات تنفيذ العمليات المالية العمومية من تحصيل للإيرادات المقررة و صرف النفقات المسموح بها، و التعريف بالأدوار و المهام و المسؤوليات لمختلف الأعوان المكلفين بتسيير و إدارة هذه المؤسسات و الهيئات العمومية المطبقة للمحاسبة العمومية، و تمكن المتكون كذلك من التعرف على آليات الرقابة المطبقة على تنفيذ العمليات المالية العمومية التي تهدف في مجملها إلى الاستعمال الأحسن للمال العام و حمايته من كل أشكال الهدر و التبيد و الإسراف، و التعرف على الجوانب التطبيقية و التقنية المستخدمة في المؤسسات و الهيئات العمومية الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية و بالخصوص محاسبة الدولة ، و محاسبة الجماعات المحلية و محاسبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

لقد حرصنا في إعداد هذا الدرس على إتباع أسلوب السهولة و الوضوح في عرض مفردات المادة بحيث أعطينا الأهمية الكبيرة للجوانب العملية و التطبيقية لمختلف التشريعات المتعلقة بمهنة المحاسبة العمومية، و هذا قصد بلوغ الهدف من وراء إعداد هذا الدرس ألا و هو تمكين المتكون من معرفة تشريع المحاسبة العمومية بصفة عامة و الآليات التطبيقية له على أرض الواقع بصفة خاصة. وهذا الدرس سيكون موجها لجميع إطارات الوظيف العمومي المعنيين بالتكوين عن بعد لتدعيم معارفهم العلمية حول المحاسبة العمومية و تزويدهم بمعلومات متنوعة مفيدة لحياتهم العملية. أملنا أن يجد الموظف العمومي بصفة خاصة لما يرغب في الحصول عليه من معلومات حول المحاسبة العمومية، وكذا الآليات و الكيفيات التطبيقية لتوضيح مختلف التشريعات المتعلقة بها.

المحاسبة العمومية (المقطع الأول)

1- المدخل إلى المحاسبة العمومية

1-1 تعريف المحاسبة العمومية

من الصعب إعطاء تعريف جامع للمحاسبة العمومية و إنما يتم تعريفها حسب الزاوية التي ينظر من خلالها إليها، وعلى هذا الأساس نجد ثلاثة وجهات نظر رئيسية¹ :

أولاً-التعريف القانوني للمحاسبة العمومية

هذا التعريف مستوحى من المرسوم الفرنسي الصادر في 31 ماي 1862 ، و الذي يعرف المحاسبة العمومية على أنها "مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة"، و النقود العامة حسب هذا التعريف هي نقود الدولة و المحافظات و البلديات و المؤسسات العمومية.

ظل هذا التعريف ساري المفعول طيلة قرن من الزمن إلى غاية صدور مرسوم 29ديسمبر1962،الذي اعتبر التعريف السابق بعيداً عن الواقع بفعل التطور الحاصل في نطاق المحاسبة العمومية، فعبارة النقود العامة و على الرغم من التوسع في مدلولها لتشمل كل الأموال ذات الطابع النقدي أي كل وسائل الدفع التي لها قوة إجرائية و كذا قيد المحفظة أي كل سندات الحقوق و الديون المحولة آجلاً إلى تحصيلات و مدفوعات، إلا أنها تستثني الأموال غير النقدية كالعقارات و المنقولات و المواد التي أصبحت اليوم ضمن مجال تطبيق المحاسبة العمومية.

ثانياً-التعريف التقني للمحاسبة العمومية

تعرف المحاسبة العمومية من الجانب التقني أنها "قواعد عرض الحسابات العمومية و تنظيم وظيفة المحاسبة العمومية"، غير ان هذا التعريف ضيق حيث يحصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية غير أن مجالها يشمل إضافة إلى ذلك العمليات المالية للأميرين بالصرف و المحاسبين العموميين و التزاماتهم و مسؤولياتهم.

ثالثاً-التعريف الإداري للمحاسبة العمومية

من وجهة نظر إدارية تعرف المحاسبة العمومية أنها "قواعد عرض الحسابات العمومية و تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين"، غير أن هذا التعريف يبقى هو الآخر محدوداً كون السمة الإدارية في هذا التعريف تنسم في تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين و تستثني تنظيم وظيفة الأمرين بالصرف و كذا مختلف الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن تطبيق قواعد المحاسبة العمومية.

مما سبق يمكن جمع مختلف الجوانب التي مستها التعاريف السابقة و تقديم التعريف الشامل للمحاسبة العمومية "تعني المحاسبة العمومية كل القواعد و الأحكام القانونية التي تبين و تحكم كيفية تنفيذ و مراقبة الميزانيات و الحسابات و العمليات الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري و المجلي الشعبي الوطني و مجلس الحسابات و الميزانيات الملحقة و الجماعات الإقليمية (أي المحلية) و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. كما تبين أيضاً التزامات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و

¹ - قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية و الميزانية العامة، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 1999

مسؤولياتهم .و يقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات و تحصيل الإيرادات.كما تبين المحاسبة كذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للأمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين.

1-2 خصائص المحاسبة العمومية

تتميز المحاسبة العمومية بمجموعة من الخصائص التي نوجزها فيما يلي²:

أولاً-المحاسبة العمومية هي عبارة عن إطار محاسبي مميز:

المحاسبة بصفة عامة هي نظام معلومات و إطار تنظيمي الذي يسمح بتسجيل معطيات رقمية للمؤسسة أو هيئة معينة لفترة محددة تسمح بإعطاء معلومات تخص الذمة المالية للمؤسسة أصول و خصوم و نتيجة الدورة و وضعية المؤسسة اتجاه الغير و كذا كفيات 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,و لكن باتجاه المراقبة المحدد للنفقات و الوقاية من التهرب و تحويل الأموال و سرقتها أو تبديد المال العام أما النظرة الحالية للمحاسبة العمومية فهي تتعدى هذا المفهوم التقليدي و تتجه نحو تقريب محاسبة الدولة و الهيئات التابعة لها من المخطط المحاسبي الوطني,فهي تبحث عن استبعاد فكرة كونها منظم و ضابط للمال العام, إلى تحليل النتائج و وضع خطوط عريضة لمحاسبة الممتلكات و تسهيل استعمال الحسابات العمومية لفائدة المحاسبة الوطنية.

ثانياً-المحاسبة العمومية هي فرع متخصص:

تحل المحاسبة العمومية مكانة هامة في القانون المالي الجزائري إلى جانب قانون الميزانية و القانون الجبائي,استقلالية قانون المحاسبة العمومية أصبح حقيقية واضحة و جلية, حيث أن تضاف لقواعد خاصة بها في تسيير العلاقات الداخلية للهيئات العمومية و تعتبر هذه القواعد منظمة و مرقمة للعمليات المالية لدى هياكل و مؤسسات الدولة.

ثالثاً-المحاسبة العمومية مزيج من القواعد القانونية و القواعد التقنية:

إذا اعتبرنا أن المحاسبة العمومية هي أداة تنفيذ و مراقبة المال العام فلأنها إنتاج و مزيج لقواعد قانونية و أخرى تقنية.

أ-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 العمومية³.

إضافة إلى هذا نجد:

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

²- أ. حسين الصغير، دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001.

³- القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، الجريدة الرسمية رقم 35 الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990

-المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 و المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، و إيرادات مراجع باقي الحسابات و كفاءات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين؛

-المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 و المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف و المحاسبون العموميون و كفاءاتها و محتواها؛

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

بعد الاستقلال صدرت مجموعة معتبرة من النصوص التنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب عن مجال المحاسبة العمومية، و عملت على تكييفها مع الواقع الجزائري، و لعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره هو رقم 65-259 المحدد للالتزامات و مسؤوليات المحاسبين.

كما وجدت عدة أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية و لاسيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 المعدل و المتمم و المتعلق بقوانين المالية و مختلف قوانين المالية السنوية. و إذا كان التشريع و التنظيم يعدان المصدرين الرئيسيين لقواعد المحاسبة العمومية فهناك مصادر أخرى لهذه القواعد تتمثل على وجه الخصوص في:

1- الدستور:

و هي الأحكام التي نص عليها دستور سنة 1996 و المتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية التي يقرها من طرف الحكومة.

و هناك مجموعة من مواد الدستور (دستور 1996) تعطي الحق للبرلمان في الرقابة، من بينها المادة 84 من الدستور: "تلتزم الحكومة بأن تقدم كل سنة بيانا عن السياسة العامة تعقبه مناقشة لعمل و أداء الحكومة لمعرفة مدى تنفيذ برنامج الحكومة الذي كان البرلمان قد وافق عليه لدى تقديمه من طرف الحكومة بعد تعيينها.

2- الاجتهاد القضائي:

الذي يمكنه إعطاء تفسيراً لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة، أو محل انتقاد أو جدل أثناء التطبيق، و كذا سدا للفراغ القانوني في بعض الحالات.

ب- القواعد التقنية:

تهدف القواعد التقنية الخاصة بالمحاسبة العمومية، بصفة خاصة إلى بيان أو وصف العمليات المالية للهيئات العمومية، و تحديد كفاءات تسجيلها و عرض الحسابات المتعلقة بها، و تكون هذه القواعد في اغلب الأحيان محددة في مجموعة من التعليمات الصادرة عن وزارة المالية.

1-3 أهداف المحاسبة العمومية:

تكمن الغاية من تطبيق المحاسبة العمومية في تحقيق الأهداف التالية:

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

- ضمان احترام ترخيصات الميزانية, و يتم ذلك من خلال القواعد و التقنيات المحاسبية المعمول بها, و إجراءات الرقابة على عمليات تنفيذ الميزانية.

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

- معرفة المركز المالي للهيئات العمومية؛

- حساب تكاليف و أسعار و مردود الخدمات المقدمة؛

- دمج العمليات المالية و نتائجها في المحاسبة الوطنية.

- تحقيق الرشادة في الإنفاق, أي صرف الأموال العمومية بطريقة تسمح بتحقيق الأهداف المرجوة من النفقة بأقل تكلفة ممكنة.

- توفير المعلومات اللازمة للمساءلة , و يقصد بالمساءلة الالتزام بتقديم تفسيرات و تبريرات عن أعمال الوحدة العمومية إلى السلطة التشريعية أو أية جهة أو جهاز تنفيذي أو قضائي له الحق أو المبرر في طلب ذلك , و يمكن حصر المساءلة في جانبين رئيسيين هما:

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

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

- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة: و هي الرقابة على الموارد الاقتصادية المخصصة للوحدات الحكومية و المحافظة على هذه الموارد, و ذلك باستخدام المعلومات و الأدوات التي يوفرها النظام المحاسبي من خلال الدليل المحاسبي , و كذا اللوائح المالية التي تحدد الضوابط المختلفة للتصرف في الموارد و الإجراءات اللازمة و نظام الرقابة الداخلي و المراجعة الداخلية و يطلق على هذا النوع من الرقابة بالرقابة المالية؛

- توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات, حيث تعد هذه المعلومات في شكل تقارير دورية أو لأغراض محدودة و تقيد هذه المعلومات في المجالات التالية:

* لمقارنة بين التكاليف و الإيرادات للعام الحالي بالأعوام السابقة و مع المتوقعة مستقبلا

* تحديد حجم الموارد اللازمة لتحقيق السياسات المرجوة

* تقييم عمليات تحصيل الإيرادات و اقتراح أساليب و طرق لزيادة فعالية عملية التحصيل.

4-1 مجال تطبيق المحاسبة العمومية

حدد القانون 90-21 الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية و المذكورة على سبيل الحصر في المادة الأولى من هذا القانون و المتمثلة في الدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة و الميزانيات الملحقة و الجماعات الإقليمية كالبليات و الولايات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كالمستشفيات و الجامعات بالإضافة لمجلس الأمة بعد تأسيسه بموجب دستور 1996.

ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من المؤسسات العمومية الاقتصادية ذات الطابع الصناعي و التجاري هو كونها خاضعة للقانون العام أي أن إدارتها تتم وفق قواعد القانون الإداري كما أنها تتصرف في معظم الأحيان كسلطات عمومية بتوجيه أوامر أو نواهي للمواطنين و فرض التزامات معينة عليهم و محاسبها معينون من قبل وزير المالية و مكلفون بتحصيل الإيرادات و دفع النفقات و العمليات المالية و المحاسبية الأخرى.

محاسبة عمومية (المقطع الثاني)

2- المبادئ العامة للمحاسبة العمومية

تمهيد:

التسيير المالي للهيئات و الإدارات العمومية يخضع لمعايير خصوصية التي تنشأ من خلال النظام المتبع و النصوص و الممارسة الميدانية . و يبقى وضع هذه المبادئ حيز التطبيق شرطا أساسيا لكل مرحلة من المراحل التي تخص مجال تطبيق المحاسبة العمومية. و من الضروري عرض هذه المبادئ و تحليلها لأنها أساس هذه المحاسبة.

1-2 المبدأ الإداري: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي (Le principe de séparation des ordonnateurs des comptables)

تعود فكرة الفصل بين المحاسب العمومي و الأمر بالصرف إلى فكرة قديمة جاء بها المفكر منتيسكيو (Montesquieu) في كتابه روح القوانين (L esprit des lois) و التي تعني " تحديد السلطة بواسطة السلطة " (Limiter le pouvoir par le pouvoir) .

يعتبر هذا المبدأ أساسيا في المحاسبة العمومية و هو أساس العمل الإداري الذي تركز عليه كل فلسفة إدارية و مالية عمومية و هو يعتبر كمبدأ ضروري لكل تنظيم عقلاني، متوازن و فعال. (المادة 14 من القانون 90-21)

أول ما يتضمنه هذا المبدأ هو تقسيم العمل و المهام المالية ما بين الأعوان المكلفين بتنفيذ مختلف المراحل للعمليات المالية العمومية، حيث أن تنفيذ العمليات المالية العمومية للهيئات العمومية يتطلب التعاون و التنسيق ما بين مستويين و سلطتين من الأعوان المختلفين و المنفصلين ، ألا و هما الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و على مرحلتين:

الأولى مرحلة إدارية و يتولاها الأمر بالصرف، أما المرحلة الثانية فهي محاسبية و يتولاها المحاسب العمومي.

أ- مبررات و فوائد الفصل:

إن مهام الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين متكاملة على الرغم من اختلاف الأدوار ، و تكمن مبررات و فوائد هذا الفصل في الآتي⁴:

- **تقسيم المهام (la division des taches)**: فقانون المحاسبة العمومية يفرق بوضوح ما بين تسيير الميزانية و تسيير الأموال (la gestion du budget et la gestion des fonds) فتسيير اعتمادات الميزانية من مهام الأمرين بالصرف بممارسة سلطة الميزانية (autorité budgétaire) في حين أن تسيير الأموال فهي مهمة مسندة فقط للمحاسبين العموميين

⁴ - Ali BISSAAD, droit de la comptabilité publique, éditions Houma, Alger, 2004.

بممارسة سلطة الصندوق (autorité de trésorerie) و اعتبارا من هذا الفصل في المهام فإن كل العمليات المالية العمومية من إيرادات و نفقات عمومية تتضمن مجموعتين من الأفعال ، الأولى أفعال قانونية و إدارية و تقنية (تسمية موظف ، منح صفقة ، إصدار سند تحصيل إيراد ...) فهي أفعال تدخل ضمن اختصاص و مهام الأمر بالصرف، أما الأفعال الأخرى التي تتطلب استخدام و تسخير الأموال العمومية فهي أفعال محاسبية و من اختصاص المحاسب العمومي .

هذه التفرقة ما بين المهام الإدارية و المحاسبية تشكل أساس النظام المالي العمومي، فهي تضمن أساس كون الذي يعطي الأمر ليس هو نفس الشخص الذي ينفذه ، إذ ممكن أن المحاسب العمومي يرفض في بعض الحالات تسديد نفقة معينة ، إذا رأى أن هناك نقصا أو خطأ قانونيا في ملف النفقة المعنية بالرفض يكون قد غفل عنها الأمر بالصرف، و هو الأمر الذي لا نجده في المؤسسات الخاصة و هي ميزة تتفرد بها المؤسسات العمومية التي تخضع لنظام المحاسبة العمومية.

▪ وحدة الصندوق (L UNITE DE CAISSE)

كل الأموال العمومية توضع في صندوق واحد تحت مراقبة وزارة المالية ، و على هذا الأساس نجد أن كل المحاسبين العموميين هم تحت وصاية و مراقبة و متابعة واحدة ألا و هي وزارة المالية ، و يعود لها الأمر في قبول اعتماد المحاسبين العموميين و ترقيتهم و كل ما يتعلق بمسارهم الوظيفي ، و ذلك استنادا للمادة 34 من القانون 90-21، في حين نجد الأمرين بالصرف يخضعون لقوانين أساسية مختلفة كما نجدهم إما يعينون أو ينتخبون ، كما أنهم يخضعون لسلطات مختلفة و متعددة.

وحدة الصندوق تسمح بالخصوص لوزارة المالية بالرقابة الدائمة على تنفيذ العمليات المالية العمومية، كما يسهل عليها جمع المعلومات المالية عن طريق مركزية العمليات على المستوى الوطني و عرضها على الحكومة و البرلمان...

شبكة المحاسبة العمومية شبكة واسعة و تشرف عليها المديرية العامة للمحاسبة لدى وزارة المالية ، هذه الشبكة الوطنية تتشكل من 48 أمين خزينة ولائي (TW) و أمين خزينة مركزي (TCA) و أمين خزينة رئيسي (TPA) و وكالة محاسبية مركزية للخزينة (ACCT) و 1541 أمين خزينة بلدي، 185 أمين خزينة للقطاع الصحي، 13 أمين خزينة للمراكز الاستشفائية الجامعية (CHU)... هذه الشبكة فهي مكلفة في نفس الوقت بعمليات الدفع و التحصيل وكذلك حفظ الأموال العمومية.

▪ سهولة المراقبة (L AISANCE DE CONTROLE)

كل أمر بالصرف نجده مرافق بمحاسب عمومي محدد الذي يتولى مراقبة أعمال الأمر بالصرف لأنه يتوفر على كل المعلومات المتعلقة بالميزانية المخصصة للهيئة المعنية ، وفي الواقع الرقابة متبادلة بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي، الأمر بالصرف يراقب الصندوق و يطلع على حركة الأموال (أعمال المحاسب) و المحاسب العمومي يطلع و يتابع الأعمال التي تخص المرحلة الإدارية للأعمال المالية العمومية التي يقوم بها الأمر بالصرف لمحاسب العمومي تسهل مراقبة الهيئات الخارجية بمجرد المقارنة بين المحاسبيتين الإدارية (الحساب الإداري) للأمر بالصرف و المحاسبة المالية (الحساب المالي) للمحاسب العمومي الذين يتم إعدادهما في نهاية السنة المالية.

▪ محاربة كل أنواع الغش (LA LUTTE CONTRE LES FRAUDES)

بعد إقرار أن الشخص الذي يلتزم بالنفقة ليس هو نفس الشخص المكلف بدفعها ، أو الذي يقرر الإيراد العمومي ليس هو نفس الشخص المكلف بتحصيله، لذلك فإن مبدأ الفصل جعل من الصعب تحويل الأموال عن غير الوجهة المخصصة لها أو سرقتها أو استعمالها في غير محلها، حيث الأمر بالصرف يراقب المحاسب و العكس صحيح ، و الواحد منهما لا يستطيع التصرف بمعزل عن الآخر. لذلك أعتبر مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي كمبدأ أساسي كرس للحفاظ على المال العام و حمايته من كل أنواع التلاعب و كل أساليب الغش.

ب- الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي

(Les dérogations aux principe)

على ضوء هذا المبدأ و تطبيقه حرفيا على أرض الواقع الذي تسبب في العديد من الصعوبات و العوائق التي أحالت دون السير العادي للمرفق أو الهيئة العمومية ، بالخصوص ما تعلق بأجال الدفع التي تطول في غالب الأحيان بسبب الإجراءات التي يملئها تطبيق هذا المبدأ . و رغبة في القليل من هذه الصعوبات و العوائق و جعل أداء هذه المصالح فعال و ناجع مما دفع بالمشروع إلى قبول بعض الاستثناءات الواردة على هذا المبدأ، إذ نميز بين نوعين من الاستثناءات، الأول يتعلق بالإيرادات و النوع الثاني يتعلق بالنفقات .

• الاستثناءات المتعلقة بالإيرادات (En matière de recettes)

تطبيقا للمبدأ العام فإن الإيراد العمومي لا يمكن أن يحصل إلا بناء على سند تحصيل صادر عن الأمر بالصرف ، و الأمرين بالصرف هم وحدهم من لهم صلاحية إصدار سندات تحصيل الإيراد العمومي و هذا الأمر لا يمكن أن يسند للمحاسب العمومي ، و لكن المشروع لم يغلق الباب كلية و إنما ترك بعض الحالات أين يمكن للمحاسب العمومي أن يقوم بتحصيل الإيرادات دون تدخل الأمر بالصرف و يتعلق الأمر بإثباتات بسيطة تتعلق بتحصيل بعض الإيرادات نقدا التي تعتمد على تصريح المدينين بأنفسهم في بعض الضرائب غير المباشرة و الحقوق الجمركية و حقوق التسجيل ، و التي نوردها فيما يلي⁵:

أ- الإيرادات التي تكون نقدا (Les recettes perçues au comptant)

و هي إيرادات تكون بناء على تصريح المدينين أنفسهم، و التي تلاحظ بسرعة من طرف المحاسب بدون تدخل الأمر بالصرف، ماعدا الرقابة اللاحقة لهذه التصريحات، و نجد هذا بالخصوص في مجال الضرائب المباشرة و الحقوق الجمركية. ففي مجال الضرائب هناك فرق بين الحقوق المثبتة و الحقوق نقدا، الحقوق نقدا هي معرفة على أنها حقوق ضريبية أين دفعها يكون في الميدان مباشرة و بتدخل مباشر من طرف المدين

⁵ - Ali BISSAAD, droit de la comptabilité publique, op cit.page78

بالضريبة، فهذا الأخير ملزم قانونيا و تنظيميا بالقيام هو بذاته بخلق هذه الضريبة و دفعها في الحال إلى صندوق القابض.

ب- وكالات الإيرادات (Les régies de recettes)

أعوان الإدارة (مصالح الأمر بالصرف) المسمون بالمسيرين للإيرادات و التسبيقات، و المعينون من طرف الأمرين بالصرف ، و المعتمدين من طرف المحاسبين العموميين من الممكن أن يكلفوا و لحساب و تحت مراقبة المحاسبين بتحصيل الإيرادات و دفع النفقات و ذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 93-108 الصادر بتاريخ 05 ماي 1993 .

في وكالات الإيرادات يقوم المسيرون بتحصيل مبالغ الإيرادات التي تدفع من طرف المدنيين في الوقت المحدد، ثم يقوم المسيرون بدفع هذه المبالغ للمحاسب العمومي و ذلك بعد مراقبة دقة و صحة التصفية لهذه الإيرادات.

• الاستثناءات في مجال النفقات (En matière de dépenses)

يقصد بالاستثناءات في مجال النفقات قيام المحاسب العمومي بدفع النفقات دون أمر بالدفع من الأمر بالصرف و التي تبرر لأسباب تسهيلية و ضرورية لعمليات تنفيذ النفقات، و التي تظهر بصورتين:

- النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف مسبق

(les dépenses payables sans ordonnancement préalable)

النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف المسبق و يتعلق بالحالات الآتية:

- الدفع بواسطة وكالات التسبيقات،
 - أصل رأس المال و فوائده المستحقة على قروض الدولة و كذا خسائر الصرف المتعلقة بأصل رأس المال،
 - النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي الممول من مساعدات خارجية.
- و تقوم هذه العمليات على دفع النفقات دون تقيد بالإجراءات المألوفة لتنفيذ النفقات العمومية و من دون أمر مسبق بدفعها من قبل الأمر بالصرف، ليتم تسويتها بعد ذلك من قبل هذا الأخير بإصدار أوامر و حوالات دفع التسوية بعد التحقق من صحة و شرعية النفقات.

- أما الصرة الثانية فهي النفقات بدون أمر بالصرف

(les dépenses payables sans ordonnancement)

النفقات التي تسدد بدون أمر بالصرف تكون في ثلاث حالات:

- معاشات المجاهدين و معاشات التقاعد المسددة من ميزانية الدولة،
- رواتب أعضاء القيادة السياسية و الحكومة،
- المصاريف و الأموال الخصوصية.

فهذه الصور من النفقات تدفع من قبل المحاسب العمومي دون تدخل سابق أو لاحق من قبل الأمر بالصرف نظرا للطابع التكراري لهذه المصاريف و الامتيازات التي تتميز بها السلطات العليا في الدولة و الطبيعة الخاصة لبعض الأنشطة و العمليات السرية.

2-2 المبدأ القانوني: مبدأ التمييز بين الشرعية و الملاءمة

(La distinction entre l'opportunité et régularité)

بموجب هذا المبدأ فإن كل ما هو شرعي أو قانوني يدخل في مفهوم الميزانية و من اختصاص المحاسب العمومي ، بينما يدخل في مجال الملاءمة كل ما هو صادر من قرارات شخصية للأمر بالصرف.

فالشرعية أو القانونية تتعلق بكل ما هو قانوني أي العمل وفق القوانين السارية المفعول و لا يجوز الخروج عن الإطار القانوني المسطر للقيام بمختلف المهام المالية للمحاسب.

أما الملاءمة فتعني ترك المبادرة للموظفين العموميين للقيام بمهامهم و لكن دائما في إطار القوانين المعمول بها.

إن الشرعية و القانونية هي في الواقع ركيزة عمل كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي ، حيث أن كلاهما مرتبط ارتباطا وثيقا بتطبيق القوانين ، و لكن في بعض الحالات يسمح لهم بحرية اتخاذ القرار الذي يرونه ملائما في إطار مهامهم و لكن بشرط عدم التعارض مع القوانين المعمول بها.

فإذا افترضنا أن رئيس الجامعة يريد اقتناء عتاد و أجهزة الإعلام الآلي.فإن كل ما يتعلق بنوعية الأجهزة، ملائمتها للاحتياجات، هل هو ضروري و يدخل في الاحتياجات الملحة للمؤسسة...

فإن كل هذه الاستفسارات تدخل في اختصاص الأمر بالصرف و تتعلق بالملاءمة (**opportunité**) ، أما إذا تساءلنا عن طريقة التسديد لهذه الأجهزة و الوثائق المبررة لها فإن ذلك يدخل في نطاق الشرعية (**régularité**) ، لأن التسديد يخضع للإجراءات القانونية و من اختصاص المحاسب ، لأنه لا يصح دفع مبلغ الأجهزة قبل الاستلام المادي و القانوني لهذه الأجهزة و تبرير كيفية شرائها و مدى توفر الاعتمادات المالية اللازمة لدى المؤسسة لتسديدها.

2-3 المبدأ المحاسبي أو التقني: عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

(Principe de non affectation des recettes aux dépenses)

الفكرة التي يتضمنها هذا المبدأ هي أن كل الأموال العمومية الناتجة عن تحصيل الإيرادات لا يمكن الغلق عليها في الخزنة و تخصيصها في نفس الوقت لتسديد نفقات معينة و محددة، و كانت هذه الفكرة مصدر قاعدين هامتين في النظام المالي الجزائري⁶.

⁶- أ. حسين الصغير، دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر 2001، ص 99

القاعدة الأولى: كل السيولة لهيئة عمومية مهما كان مصدرها فهي تستعمل لكل النفقات الخاصة بهذه الهيئة العمومية و مهما كانت طبيعة النفقات.
و النتيجة هي انه لا يمكن للمحاسب العمومي أن يمتلك إلا حساب صندوق واحد و حساب بريدي واحد خاص بهذه الهيئة العمومية.

القاعدة الثانية: كل السيولة النقدية للهيئات العمومية هي في نفس الوقت ملك لها و مسيرة من طرف الدولة (مال عام) ، حيث كانت المادة 8 من القانون 84-17 الصادر بتاريخ 7/7/1984 المتعلق بقوانين المالية صريحة في منع تخصيص الإيرادات العمومية لنفقات عمومية معينة و محددة ، إذ أن كل الإيرادات تستعمل لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة . و نصت هذه المادة صراحة على ما يلي : " لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقات خاصة و تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز".

- **الاستثناءات الواردة على المبدأ المحاسبي أو التقني** " مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات" من الممكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص بعض الموارد لتغطية بعض النفقات و تكتسي هذه العمليات جميع الأشكال التالية:

- الميزانيات الملحقة،
- الحسابات الخاصة للخزينة،
- أو الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الاعتمادات. (الفقرة الثانية من المادة 08 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 7/7/1984 المتعلق بقوانين المالية).

و بالمقابل نجد النفقات العمومية تكون مخصصة و موزعة على مختلف البنود و الحسابات المرخصة في الميزانية ، و بالتالي فإن احترام هذا التوزيع و التخصيص للنفقات العمومية مثلما هي موزعة في الميزانية المعتمدة إلزامي، و أن أي خروج عن هذا لابد من أن يكون بترخيص مسبق من الجهة الوصية عن الميزانية، كما أن أي تجاوز للنفقات عن المبالغ و الاعتمادات المرخصة في الميزانية يتحمله المحاسب العمومي .

2-4 مبدأ تخصيص النفقات

إذا كان مبدأ عدم التخصيص هو الذي يحكم الإيرادات فإن النفقات يحكمها مبدأ التخصيص بمعنى أن الاعتمادات المالية المفتوحة في الميزانية يجب أن تخصص بدقة و ذلك لإرساء الانضباط و تسهيل المراقبة من قبل الهيئات الرقابية المختلفة⁷.

⁷ - أ. حسين الصغير مرجع سابق ، ص 101

محاسبة عمومية (مقطع ثالث)

3- مفاهيم الميزانية و مختلف الميزانيات

1-3 مفاهيم الميزانية العمومية

أ- **تعريفها:** هي الوثيقة التي تحضرها السلطة العامة كل سنة على شكل مشروع يتضمن نفقاتها و إيراداتها السنوية معتبرا أن هذه التقديرات موضوعات لا بد منها أو هي تقدير و إجازة للنفقات العامة و الإيرادات العامة في مدة غالبا ما تكون سنة. أو هي عبارة عن التقابل الذي ينشأ بين الإيرادات من جهة و النفقات من جهة أخرى.

يعرفها المشرع الجزائري في المادة الثالثة (03) من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنها " الوثيقة التي تقدر و ترخص للسنة المالية مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة بالتسيير و الاستثمار"⁸.

أما المادة الرابعة من القانون الجزائري رقم 84-17 المؤرخ في 07 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية عرفت الميزانية على أنها : " تتشكل من الإيرادات و النفقات النهائية للدولة ، المحددة سنويا بموجب قانون المالية، و الموزعة وفق الأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها"⁹.

و قد عرفها القانون الفرنسي من خلال المرسوم الصادر بتاريخ 19 جوان 1957 على أنها "الصيغة التشريعية التي تقدر بموجبها أعباء الدولة و إيراداتها، و يؤذن بها ، و يقرها البرلمان في قانون الميزانية الذي يعبر عن أهداف الحكومة الاقتصادية و المالية". و تغير هذا التعريف بموجب القانون الصادر في فرنسا بتاريخ 02 جانفي 1959 ، إذ عرفت المادة الأولى منه الميزانية العامة، التي باتت تعرف باسم "القانون المالي السنوي" بما يلي: " تقدر القوانين المالية ، و تجيز لكل سنة مدنية ، مجموع مواردها و أعبائها ، أخذا بالاعتبار التوازن الاقتصادي و المالي الذي تحدده لها". و في بلجيكا عرفت الميزانية العامة بأنها : " بيان الإيرادات و النفقات العامة خلال الدورة المالية".

و قد عرفها القانون الأمريكي بأنها : " صك تقدر فيه نفقات السنة المالية التالية و إيراداتها، بموجب القوانين المعمول بها عند التقديم، و اقتراح الجباية المبسطة فيها" .

⁸ - المادة الثالثة من القانون رقم 90-21 الصادر بتاريخ 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، الجريدة الرسمية رقم 35 بتاريخ 1990/08/15

⁹ - المادة الرابعة من القانون رقم 84/17 الصادر بتاريخ 07/يوليو/1984 المتعلق بقوانين المالية

و يعرفها قانون المحاسبة العمومية في لبنان وفق المرسوم الصادر في 31 ديسمبر 1963 بأنها: "وثيقة تشريعية تقدر فيها نفقات الدولة و إيراداتها عن سنة مقبلة ، و تجاز بموجبها الجباية و الإنفاق".

و منه يمكن إبراز العناصر الأساسية التي تقوم عليها الميزانية العمومية في الآتي:

1. **عصر التنبؤ و التقدير:** و معناه أن الإيرادات التي أعدت بناءا عليها الميزانية لغرض تغطية نفقات محددة هي في الأساس تقديرية ، مبنية على تحصيلات تمت في السنة المنصرمة و على هذا الأساس فإن السلطة العمومية من الممكن أن تلجأ إلى ميزانية إضافية نتيجة ما يمكن أن ينجر عن تقديرات الميزانية الأولية.
2. **عصر الترخيص و الاعتماد :** و معناه أن الميزانية لا تصبح قابلة للتنفيذ إلا بعد المصادقة عليها و بالتالي الترخيص بتنفيذها، و على هذا الأساس فإن الأمر بالصرف عند انقضاء السنة المالية و لم تصرف فيها الاعتمادات المرخصة و المخصصة له فإنه يحتاج إلى ترخيص من الجهة الوصية لاستعمال الرصيد المتبقي. هذا ما يخص نفقات التسيير ، أما نفقات الاستثمار فإن كانت هناك رخص برامج فإنها تبقى سارية المفعول دون تحديد المدة و بالتالي حتى يتم إلغائها.
3. **عصر السنوية:** و معنى ذلك أن كل ما جاء في الميزانية يجب أن ينفذ خلال السنة أي أن الإعتمادات المرصودة لا بد من صرفها خلال السنة المعنية ، و نفس الشيء بالنسبة للإيرادات التي يجب أن تحصل خلال نفس السنة.
4. **عصر الوحدوية:** و يقصد بها أن كل النفقات و الإيرادات ترد في وثيقة واحدة.
5. **عصر الشمولية:** و يعني ذلك يجب ذكر جميع الإيرادات و النفقات في وثيقة واحدة وفقا لمجموعات متجانسة من حيث طبيعة

ب- المبادئ التي تقوم عليها الميزانية العمومية

لقد اتفق علماء المالية العامة ، على أن إعداد الميزانية العامة للدولة يجب أن يخضع لمجموعة من المبادئ ، تهدف بالدرجة الأولى إلى ضمان تسيير الرقابة الفعلية و الجادة على السياسة المالية للدولة، و ضمان إعداد و تحضير الميزانية بأسلوب اقتصادي مقبول، و عموما توجد أربعة مبادئ أساسية للميزانية العامة هي : مبدأ سنوية الميزانية ، مبدأ وحدة الميزانية ، مبدأ عمومية الميزانية، مبدأ توازن الميزانية. و قد طرأ على هذه المبادئ بعض التغييرات من حيث دورها و مفومها، تبعا لتغير المفاهيم التي استجذت على المالية العامة¹⁰.

1- مبدأ سنوية الميزانية (Principe de l'annualité budgétaire)

يقصد بسنوية الميزانية أي أن مدة تنفيذ الإيرادات و النفقات المفتوحة في الميزانية تحدد بسنة واحدة. و في نهاية كل عام تقفل الحسابات و تفتح ميزانية جديدة مدتها عام، و هكذا

تتكرر العملية. و يلاحظ أن فترة التنفيذ المالي للميزانية بفرنسا تبدأ بداية العام الميلادي (أول جانفي) و نفس الأمر في ألمانيا و لوكسمبورغ... الخ

و في الجزائر تنص المادة 3 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية السنوية على ما يلي : " يقر و يرخص قانون المالية للسنة، بالنسبة لكل سنة مدنية ن مجمل الإيرادات الدولة و أعبائها و كذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية كما يقرر و يرخص علاوة على ذلك المصاريف المخصصة للتجهيزات العمومية و كذلك النفقات برأسمال". و هو المبدأ الساري أيضا على ميزانيات الإدارة المحلية (المادة 135 من قانون الولاية، المادة 149 من قانون البلدية).

فإذا كان المبدأ العام لسنوية الميزانية القائم على أن مدة تنفيذ الإيرادات و النفقات المفتوحة في الميزانية تحدد بسنة واحدة، فما هو العمل في حال ما إذا انتهت السنة المالية و لم تصرف كل النفقات أو لم تحصل كل الإيرادات المقررة في الميزانية؟

الجواب على هذا التساؤل لا يمكن أن يخرج عن الحالتين التاليتين و هي إما الأخذ بمبدأ أو أسلوب التسيير (Le système de gestion) و إما بأسلوب الممارسة المالية (Le système d'exercice)¹¹.

- أسلوب التسيير (Le système de gestion): و يتمثل هذا الأسلوب في أن عمليات التحصيل تتوقف في نهاية السنة المدنية و لو كانت الاعتمادات المفتوحة في الميزانية لم تستهلك. و بتعبير آخر تلغى كل الاعتمادات التي لم تنفذ خلال السنة المالية أو تفتح مرة ثانية في الميزانية من جهة و من جهة أخرى يسمح بتقديم الحساب الإداري (البيان الختامي) في أوانه.

يؤخذ على هذا الأسلوب أنه يؤدي ببعض المصالح إلى الإسراف في الإنفاق عندما تقترب نهاية السنة المدنية حتى تستفيد من الاعتمادات المفتوحة. و تحاول الدول التخلص من هذا العبء بوسائل قانونية شتى منها - توقيف الالتزام بالنفقات ابتداء من 20 من نوفمبر من سنة الميزانية و ليس في 31 ديسمبر، و في الجزائر نجد أن المشرع تبنى طريقة لمحاربة التبذير في أواخر السنوات المالية و ذلك عن طريق السماح للمصالح بالاحتفاظ بما تبقى من اعتمادات الميزانية المنتهية لصالح الميزانية أو الميزانيات المقبلة (المادة 02 من القانون 88-05 المؤرخ في 12-01-1988).

- أسلوب الممارسة المالية (أسلوب الحقوق المكتسبة أو الثابتة) le système d'exercice : و مفاد هذا الأسلوب هو أن الحكومة لا تعتبر النفقات و الإيرادات التي نفذت فعلا (المنجزة) كما هي الحال بالنسبة لأسلوب التسيير و لكنها تنظر إلى الحقوق المكتسبة للخزانة (Les droits acquis) و الديون التي ترتبت على ذمتها (Les droits constatés ou fixés) بصرف النظر عن التاريخ الذي تدفع فيه النفقات أو تحصل فيه الإيرادات . و يترتب على هذا الأسلوب أن النفقات التي تم الالتزام بشأنها و لم تصرف لأصحابها خلال السنة المالية المقررة لها، تصرف حتى

¹¹- أ. حسين الصغير، دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص96

بعد نهاية السنة المدنية المتعلقة بها. و تسري نفس القاعدة على الإيرادات ، و هذا يؤدي إلى وجوب إضافة فترة تكميلية لتسوية و قفل الحسابات التي بقيت مفتوحة بعد انتهاء السنة المدنية (31 ديسمبر) . و قد تحدد هذه الفترة التكميلية بشهرين أو ثلاثة كما هو الحال بالنسبة لفرنسا و الجزائر. فبالنسبة للجزائر يطبق أسلوب الممارسة المالية بخصوص ميزانية الولاية و البلدية دائما، و بخصوص الميزانية العامة أحيانا، مع العلم بأن الفترة التكميلية بالنسبة لتنفيذ ميزانيات الولاية و البلدية هي كما يلي: حتى 03-15 من السنة الجديدة بالنسبة لتنفيذ النفقات. و حتى 03-31 من السنة الجديدة بالنسبة لتنفيذ الإيرادات.

كما أن مبدأ سنوية الميزانية ليس مطلقا ، حيث ترد عليه بعض الاستثناءات ، مثل نظام الميزانية الأثني عشر في حالة عدم التمكن من المصادقة على الميزانية قبل بداية السنة المالية، إذ ترخص الإدارة العامة بفتح اعتمادات شهرية مؤقتة على حساب الميزانية المقبلة. (المادة 69 من القانون 84-17 ، المادة 145 من قانون الولاية ، المادة 157 من قانون البلدية).

2- مبدأ وحدة الميزانية (Principe d'unité) : تعني هذه القاعدة أن كل نفقات و إيرادات الدولة يجب أن تدرج في ميزانية واحدة، و هذا لتسهيل مناقشة و مراقبة و مقارنة حسابات الدولة كلها. ذلك انه لو كانت هناك ميزانيات خاصة بكل مرفق تقدم للبرلمان متفرقة ، لما استطاع هذا الأخير الوقوف على حقيقة المركز المالي للدولة و مراقبة السياسة المالية التي تنوي الحكومة إتباعها.

و كان أول من نادى بهذا المبدأ الفقيه الفرنسي "ساي" (Say) حيث قال¹²: " إنه من الضروري حصر الميزانية ضمن بنود تسمح من خلالها التعرف على أهم ملامح الميزانية"

على الرغم من الفوائد التي تحققها هذه القاعدة فإنها لا تخلو من الاستثناءات ، و تبرر هذه الاستثناءات منافع أخرى منها فوائد سياسية كت تحقيق اللامركزية و فوائد اقتصادية و مالية . لذلك نجد ميزانيات أخرى إلى جانب الميزانية العامة و هي : الميزانيات غير العادية ، الميزانيات الملحقة ، الميزانيات المستقلة، الحسابات الخاصة للخزينة¹³.

3- مبدأ عمومية الميزانية أو الشمولية (L'universalité budgétaire) : المقصود بهذه القاعدة أن الميزانية يجب أن تعم و تشمل كل الإيرادات و النفقات المتعلقة بالدولة بدون أي ضغط أو تقصير، و بمعنى آخر أن تتضمن الميزانية قسمين أولهما خاص بالإيرادات و الثاني خاص بالنفقات دون الربط بحيث يظهر كل قسم مستقلا عن الآخر.

¹²- د. محمد الصغير بعلي، د. يسري أبو العلا: المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003، ص 92

¹³- أ. حسين الصغير، دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 98

و هذه الطريقة توضح نتيجة نشاط الدولة مما يبسر مهمة البرلمان في الرقابة على بنود الميزانية و رقابة داخلية في مرحلة تنفيذ الميزانية. و تؤدي هذه القاعدة إلى قواعد فرعية متصلة بها و هي ، قاعدة أو مبدأ عدم تخصيص الإيرادات و قاعدة تخصيص النفقات.

4- مبدأ التوازن (Principe d'équilibre) :تقضي هذه القاعدة أ مجموع الإيرادات يجب أن يكون متساويا لمجموع النفقات في كل ميزانية. إلا أن العرف الذي جرى به قانون المالية يعتبرها في حالة توازن حتى لو كانت الإيرادات أكبر من النفقات بقليل، و في حين أنها تعتبر في حالة عجز إذا كانت النفقات أكبر من الإيرادات. و ذلك لأنه في الحالة الأخيرة ، تضطر الدولة إلى الأخذ من المال الاحتياطي أو الاقتراض لسداد العجز. مع العلم أن هناك عجزا مفروضا نتيجة تصاعد أباء الدولة و آخر مقصودا يكون خاصة في وقت الأزمات

و قد نصت المادة 121 من الدستور الجزائري على ما يلي : " لا يقبل اقتراح أي قانون ، مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية ، أو زيادة النفقات العمومية ، إلا إذا كان مرفوقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة ، أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها". و هو ما تؤكدته المادة 139 من قانون الولاية بنصها على ما يلي : " يجب على المجلس الشعبي الولائي أن يصوت على ميزانية الولاية على أساس التوازن".

6. مفهوم قانون المالية و مضمونه

المادة الأولى من القانون 84-17 المؤرخ في 7 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية تحدد مفهوم و مضمون قانون المالية في الآتي : " تحدد قوانين المالية ، في إطار التوازنات العامة المسطرة في مخططات التنمية الاقتصادية و الاجتماعية المتعددة السنوات ، و السنوية ، طبيعة الموارد و الأعباء المالية للدولة و مبلغها و تخصيصها"¹⁴

أما المادة الثانية من هذا القانون فتحدد طابع قانون المالية في:

- قانون المالية و قوانين المالية التكميلية، و المعدلة،
- قانون ضبط الميزانية.

يقر و يرخص قانون المالية للسنة، بالنسبة لكل سنة مدنية، مجمل موارد الدولة و أعبائها و كذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية كما يقر و يرخص علاوة على ذلك المصاريف المخصصة للتجهيزات العمومية و كذلك النفقات برأسمال. (المادة 03 من نفس القانون المذكور أعلاه)

¹⁴- د. محمد الصغير بعلي، د. يسري أبو العلا: المالية العامة، مرجع سابق، ص 123

يمكن لقوانين المالية التكميلية أو المعدلة، دون سواها إتمام أحكام قانون المالية للسنة أو تعديلها خلال السنة الجارية (المادة 04 من نفس القانون المذكور أعلاه).

يشكل قانون ضبط الميزانية الوثيقة التي يثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية و عند الاقتضاء قوانين المالية التكميلية أو المعدلة بكل سنة مالية. (المادة 05 من نفس القانون المذكور أعلاه).

3-2 أنواع الميزانيات العمومية

في القطاع العمومي الخاضع لقانون المحاسبة العمومية يمكن التمييز بين الأنواع الآتية من الميزانيات العمومية: الميزانية العامة أو ميزانية الدولة، الميزانيات الملحقة، الميزانيات المستقلة، الميزانيات غير العادية، الميزانية الأولية و الميزانية الإضافية¹⁵.

أ- الميزانية العامة أو ميزانية الدولة

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

ب- الميزانيات الملحقة

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

فعندما تعددت نشاطات الدولة و بدأت تتعدى النطاق الإداري البحت إلى نطاق أكثر شمولاً و عمقا، و في ميادين مختلفة، اقتصادية، و اجتماعية، و حتى سياسية، فكان من الضروري التفتيش على أساليب مرنة للإدارة المالية تتوافق مع هذه الأنشطة الجديدة، و لكي لا تطبق على هذه الأنشطة القواعد الصارمة للقانون المالي و المحاسبة العمومية، تم إيجاد موازنات جانبية و موازية للميزانية العامة، أطلق عليها اصطلاحا الميزانيات الملحقة.

و عليه فقد أنشئ لكل مرفق عام ذو طابع صناعي أو تجاري ميزانية ملحقة تسمح له بإدارة أمواله الذاتية بشكل منفصل عن الميزانية العامة، مما يتيح له تنظيم نشاطه الاقتصادي على أسس سليمة بعيدة عن القواعد الروتينية التي تميز المعاملات المالية المعتادة للجهاز العمومي. إذ أن الميزانيات الملحقة هي ميزانيات تستدعي حسن سير بعض المرافق العامة القائمة بنشاط صناعي أو تجاري، حيث يوضع لهذه المرافق ميزانيات مستقلة تشمل على إيراداتها و تلحق بميزانية الدولة، و في هذه الحالة لا يعدو الأمر إلا أن يكون سوى إعطاء الشخصية المالية المستقلة للمرفق العام، و ليس الشخصية الاعتبارية المستقلة عن شخصية الدولة.

¹⁵- أ. حسين الصغير، دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 113

المادة 44 من القانون 84-17 المؤرخ في 7 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية. المعدل و المتمم ، تنص على أنه " يجوز أن تكون موضوع ميزانيات ملحقة ، العمليات المالية لمصالح الدولة التي لم يصف عليها القانون الشخصية الاعتبارية و التي نشاطها أساس يؤدي إلى أنتاج بعض المواد أو تأدية بعض الخدمات المدفوعة الثمن".

و المادة 45 من نفس القانون تنص على أنه " تتضمن الميزانيات الملحقة مجموع الإيرادات و النفقات بما فيها الاعتمادات المخصصة للاستثمارات".

ت- الميزانيات المستقلة

لقد ارتبط وجود الميزانيات المستقلة بتطور مهام الدولة الحديثة ، بعد أن أصبحت دولة تدخلية تمارس أنشطة صناعية و/أو تجارية ، و لذلك فقد دعت الضرورة إلى عدم تطبيق الأصول المالية العادية على المؤسسات العامة الصناعية و/ أو التجارية التي تنشئها الدولة لهذه الغاية، إذا أرادت أن تمارس نشاطها الاستثماري التجاري أو الصناعي على الوجه الأكمل، و من هنا ظهرت فكرة الميزانيات المستقلة بهذه المؤسسات.

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

و تتميز الميزانيات المستقلة عن الميزانية العامة بالخصائص التالية :

- القاعدة العامة هي أن المؤسسات و الهيئات العمومية التي تتمتع بالشخصية المعنوية تتحمل العجز لوحدها، و تستأثر بالفائض و لكن الدولة قد تساعدها بإعانات. و في هذه الحالة يتعين علينا أن ننبه بأن هذا الإجراء لا يمكن أن يتم بناء على نص صريح.
- للميزانيات المستقلة قواعد و أحكام تخالف البعض منها تلك التي تحكم ميزانية الدولة.

و من أسباب منح الشخصية المعنوية لمثل هذه الجماعات و الهيئات و المؤسسات نذكر ما يلي ك

- اعتبارات اقتصادية و مالية : و مفاد هذه الاعتبارات هو أن بعض المرافق و الهيئات و المؤسسات تتميز بالطابع الصناعي و/ أو التجاري ، و لهذا ترى الدولة تحريرها الإجراءات المعقدة المعمول بها في المحاسبة العمومية لتمكينها من التسيير بروح اقتصادية لتنمو و تتوسع و تقتحم سوق المنافسة.
- اعتبارات سياسية و قانونية : قد تمنح الدولة الشخصية المعنوية لبعض الهيئات العامة و المحلية لتبعدها عن المؤثرات السياسية، و كذلك حتى لا تخضع لرقابة السلطة الوصية عليها، و لا تستعمل و تستغل من طرف الأحزاب الحاكمة.

ث - الميزانيات غير العادية

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

ج - الحسابات الخاصة للخزينة

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

وهنا يمكن تقديم ثلاث مبررات لوجود الحسابات الخاصة للخزينة و هي :

- تجري بعض العمليات المؤقتة التي ليس لها طابع نهائي ، في إطار الحسابات الخاصة للخزينة باعتبارها إجراء مرناً للمحاسبة، حيث كثيراً ما تمنح الدولة للمنظمات العامة أو شبه عامة قروضا و تسيقات تمثل نفقات مؤقتة، كونها سوف تسدد بعد مرور بعض الوقت.
- تمثل الحسابات الخاصة صيغة عملية تسمح لمخالفة القواعد العامة للمحاسبة العمومية من أجل تسجيل العمليات ذات الطابع الصناعي و التجاري المحققة بصفة استثنائية، من طرف المصالح العمومية.
- تسمح الحسابات الخاصة للخزينة باستخراج من كتلة الموازنة العامة نتائج نشاط عمومي مخصص عندما يتعذر استخدام إجراءات الميزانية الملحقه

و يؤخذ على نظام الحسابات الخاصة للخزينة من الناحية السياسية أنه يضعف من رقابة البرلمان على المبالغ المقررة إنفاقها إذا كانت ستعرض عليه، ذلك أن هذه الحسابات تعرض على البرلمان على أساس أن هذه المبالغ ستخرج من الخزينة العامة بصفة مؤقتة ثم لا تلبث أن تعود إليها، و لذا تكتفي السلطة التشريعية بإقرار الموضوع من حيث المبدأ دون بحث مقدار النفقة أو تفصيلاتها، ثم يحدث بعد ذلك ألا يتحقق استرداد المبالغ التي صرفت فتصبح السلطة التشريعية أمام الأمر الواقع و تضطر إلى إدراج هذه المبالغ الميزانية العامة للدولة.

المادة 48 من القانون 84-17 المؤرخ في 7 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل و المتمم ، تنص على أنه " لا يجوز فتح الحسابات الخاصة للخزينة إلا بموجب قانون المالية و لا يحتوي إلا على الأصناف الآتية:

- 1- الحسابات التجارية،
- 2- حسابات التخصيص الخاص،
- 3- حسابات التسبيقات،
- 4- حسابات القروض،
- 5- حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية،
- 6- يمكن أن تفتح حسابات المساهمة و السندات بواسطة تعليمة من الوزير المكلف بالمالية. و تبين بدفة كيفية فتح الحسابات و سيرها عن طريق التنظيم".

- تدرج في الحسابات التجارية، من حيث الإيرادات و النفقات المبالغ المخصصة لتنفيذ عمليات ذات طابع صناعي أو تجاري تقوم بها المصالح العمومية التابعة للدولة، بصفة استثنائية (المادة 54 من نفس القانون). فهي إذن عمليات مطابقة لنشاط المصالح المماثلة في المؤسسات و تكتسي تقديرات النفقات للحسابات التجارية طابعا تقييميا، و يحدد قانون المالية سنويا المبلغ الذي يمكن ضمن حدوده دفع النفقات المتعلقة بالعمليات المناسبة لما تتجاوز هذه النفقات المبالغ المحصلة فعلا بالنسبة لمجمل الحسابات التجارية. و من الحسابات التجارية نورد ما يلي:

أ - أكثر الحسابات التجارية شيوعا هو حساب رقم 301-004 الذي أنشئ بموجب قانون المالية لسنة 1983 (المادة 22 من القانون 82-14 بتاريخ 30 ديسمبر 1982) و الذي يصف عمليات شراء و بيع السيارات و العجلات المطاطية من قبل إدارة أملاك الدولة .

ب - يفتح في جداول حسابات الخزينة، حساب تجاري تحت رقم 301-010 و يعد هذا الحساب لضبط حساب العمليات الخاصة بتسيير حظائر الولايات (المادة 19 من الأمر 68-72 بتاريخ 29 ديسمبر 1972).

ت - لقد تكفل قانون المالية لسنة 1995 بفتح حسابين تجاريين حيث تم الإشارة إليهما في قانون المالية لسنة 1983 بنفس الأرقام و بعنوانين أقل دقة و هما : 301-005 حظائر عتاد مديريات الأشغال العمومية بدل حظيرة العتاد التابع لمديريات الأشغال العمومية، 301-006 حظائر عتاد مديريات الري بدل حظيرة عتاد الري.

- تدرج في حسابات التخصيص الخاص ، العمليات الممولة بواسطة الموارد الخاصة على إثر إصدار حكم في قانون المالية. (المادة 56 من نفس القانون). و ممكن أن تتم موارد حساب التخصيص الخاص بحصة مسجلة في الميزانية العامة للدولة ضمن الحدود المبينة في قانون المالية. و تحدد العمليات المحققة على حسابات التخصيص الخاص و ترخص و تنفذ حسب نفس الشروط عمليات الميزانية العامة للدولة، و لا ينبغي أن تتجاوز مجموع النفقات مجموع الإيرادات

في حساب التخصيص الخاص باستثناء ما قدر مسبقا من طرف قانون المالية و في حدود المبلغ المسموح به. و في الحالة التي يسجل فيها حساب التخصيص الخاص عدم التوازن في نهاية السنة المالية يكون الفارق موضوع نقل جديد في نفس الحساب بالنسبة للسنة المالية التالية و هذا يجعل حسابات التخصيص الخاص تفلت من قاعدة سنوية الميزانية العامة. و في هذه الحسابات يتم تحديد الأهداف المسطرة و كذا آجال الانجاز، و تحديد نفقات و إيرادات هذه الحسابات بموجب قائمة (المادة 89 من القانون رقم 99-11 بتاريخ 23 ديسمبر 1999). و من الحسابات المسجلة في حسابات التخصيص الخاص نذكر ما يلي :

أ- الحساب رقم 087-302 بعنوان " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" و الذي يسمح بقيد في باب الإيرادات تخصيصات ميزانية الدولة، و حاصل الرسوم الخاصة بالمؤسسة بموجب قانون المالية، و جزء من حساب التخصيص الخاص ، و جميع الموارد و المساهمات الأخرى، و في باب النفقات تمويل عمليات دعم تشغيل الشباب ، و الضمانات الممنوحة للبنوك أو المؤسسات المالية، و مصاريف التسيير الخاصة (المادة 16 من الأمر رقم 96-14 المؤرخ في 24 يوليو 1996).

ت- الحساب رقم 058-302 بعنوان " تسيير التكوين بالخارج" و الذي يسمح بالقيد في جانب الإيرادات، إتمادات التكوين بالخارج و حاصل المدفوعات التي تقوم بها الهيئات العمومية ، و في باب النفقات دفع المنح و تكملتها، و بصفة عامة مصاريف التكوين بالخارج (المادة 10 من القانون رقم 2000-02 المؤرخ في 27 يوليو 2000)

ث- الحساب رقم 102-302 بعنوان " صندوق ترقية التنافسية الصناعية " تقيد في باب الإيرادات تخصيصات الميزانية ، التمويلات الخارجية، البحث ، التنمية و الصادرات، و الهبات... الخ، و في باب النفقات تتضمن النفقات السنوية التي تهدف إلى ترقية التنافسية الصناعية.

ج- الحساب رقم : 103-302 بعنوان " صندوق ضبط الموارد " و الذي يسمح بتقييد الفوائض غير الجبائية الناتجة عن مستوى أعلى لأسعار المحروقات عن تلك المتوقعة ضمن قانون المالية في باب الإيرادات، و في باب النفقات ضبط نفقات الميزانية و تخصيص الدين العمومي.

- تبين حسابات التسيقات عمليات منح التسيقات أو تسديدها التي يرخص للخزينة العمومية بمنحها في حدود الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض. و يجب فتح حساب متميز للتسيقات لكل مدين أو صنف من المدينين (المادة 58 من نفس القانون). و قد أوردت قوانين المالية عدة نماذج لاستخدام حسابات التسيقات و منها:

أ- يفتح في حساب الخزينة حساب خاص رقم 303-510 عنوانه "تسيقات لتمويل برامج الاستثمار في طور الانجاز " للمؤسسات و الهيئات العمومية و المستحق تسديدها بدفع الالتزامات (قانون رقم 90-16 مؤرخ في 07 أوت 1990).

ب-يخصم من حساب النتائج للخرينة الرصيد المتبقي استحقاقه بصدد التسبيق الذي دفعته الخزينة العمومية للصندوق العام للتقاعد و المقيدة في الحساب بعنوان " التسبيقات بدون فوائد لصالح النفقات المختلفة) المادة 116 من القانون رقم 89-26 المؤرخ في 31 ديسمبر 1989)

ت-يخصم من حساب النتائج للخرينة مبلغ السفتجة الممنوح من طرف الخزينة للجنة الوطنية المكلفة بتنظيم احتفالات أول نوفمبر و المقيدة بحساب تحت عنوان " تسبيقات بدون فوائد لصالح النفقات المختلفة"

- تدرج في حسابات القرض ، القروض الممنوحة من طرف الدولة في حدود الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض:

* إما في إطار عمليات جديدة،

* أو في إطار تدعيم التسبيقة

و خلافا لحسابات التسبيقات فإنه تكون القروض من طرف الخزينة منتجة لفوائد، ما لم تنص أحكام قانون المالية على خلاف ذلك.(المادة 59 من نفس القانون) هذه القروض عادة ما تمنحها الدولة لمدة تزيد عن الأربع سنوات و أهمها تلك المتعلقة بالقروض للحكومات الأجنبية. و من حسابات القروض نذكر ما يلي :

أ- حساب رقم 304-007 عنوانه " القروض الخاصة بالصندوق الوطني للتوفير و الاحتياط" حيث يخصص لتدوين القروض الممنوحة لهذا الصندوق من أجل تمويل الاستثمارات المخططة.

ب-حساب رقم 304-210 عنوانه " القروض الخاصة بالبنك الوطني الجزائري" حيث يخصص لتمويل القروض الممنوحة لهذا البنك من أجل تمويل الاستثمارات المخططة كذلك.

ت-حساب رقم 304-020 عنوانه " القروض الخاصة بالجماعات المحلية" بقصد تمويل استغلال الحلفاء ن حيث المبلغ الذي يمكن دفعه لا يمكن أن يتجاوز 10000000 دج (المادة 27 من الأمر رقم 71-86 بتاريخ 31 ديسمبر 1971).

ث-حساب رقم 304-410 عنوانه " القروض الخاصة لتمويل الاستثمارات المخططة للوحدات الاقتصادية المحلية " و يمثل القروض الممنوحة لتمويل الاستثمارات المخططة للوحدات الاقتصادية المحلية(المادة 13 من القانون 85-09 بتاريخ 26 ديسمبر 1985).

- تدرج العمليات المنجزة تطبيقا للاتفاقيات الدولية المصادق عليها قانونا، في الحسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية. (المادة 61 من نفس القانون)، حيث تقيد في هذه الحسابات العمليات المنجزة تطبيقا للاتفاقيات الدولية المصادق عليها قانونا و من بين هذه الحسابات نذكر ما يلي :

أ- حساب 011-520 حساب التسوية مع الخزينة العامة للمغرب،

ب- الحساب 011-520 حساب التسوية مع الخزينة العامة لتونس.

ح- الميزانية الأولية و الميزانية الإضافية

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

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

- ميزانية ترحيلية لأنها تتضمن كل ترحيلات النفقات المتبقية للسنة المنصرمة و كذا كل ترحيلات الإيرادات و الأرصدة للسنة المنصرمة سواء كانت دائنة أو مدينة.
- كما يمكن اعتبارها معدلة لأنه يمكن زيادة أو تخفيض النفقات المسجلة و المصادق عليها في الميزانية الأولية

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

3-3 مكونات الميزانية العامة

تتشكل الميزانية العامة للدولة من الإيرادات و النفقات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية و الموزعة وفق الأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها. (المادة 06 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 7 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية. المعدل و المتمم).

ميزانية الهيئات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري تتكون بدورها من شقين هما الإيرادات و النفقات و كل شق يحتوي على فرعين هما قسم التسيير و قسم التجهيز و الاستثمار

أ- الموارد (المادة 11 من نفس القانون، المادة 163 قانون البلدية)

تتضمن موارد الميزانية العامة للدولة ما يلي:

- 1- الإيرادات ذات الطابع الجبائي و كذا حاصل الغرامات؛
- 2- مداخيل الأملاك التابعة للدولة؛
- 3- التكاليف المدفوعة لقاء الخدمات المؤداة و الأتاوى؛
- 4- الأموال المخصصة للمساهمات و الهدايا و الهبات؛
- 5- التسديد بالرأسمال للقروض و التسيقات الممنوحة من طرف الدولة من الميزانية العامة و كذا الفوائد المترتبة عنها؛
- 6- مختلف حواصل الميزانية التي ينص القانون على تحصيلها؛

7- مداخيل المساهمات المالية للدولة المرخص بها قانونا؛

8- المدفوعات التي تقوم بها صناديق المساهمة بصدد تسيير حافطة الأسهم التي تشحنها لها الدولة.

و تنص المادة 132 من قانون الولاية رقم 90-09 المؤرخ في 7 أفريل 1990 على ما يلي : " الولاية مسؤولة على تسيير وسائلها المالية التي تتكون مما يلي :

- حصيلة الموارد الجبائية و الرسوم،
- مداخيل ممتلكاتها ،
- الإعانات،
- الاقتراضات.

كما تنص المادة 133 منه على أنه " يمكن للولاية في إطار أملاكها و سير مصالحها العمومية المحلية أن تحدد مشاركة مالية من المستعملين تتناسب و طبيعة الخدمات المقدمة و نوعيتها".

و تنص المادة 146 من قانون البلدية رقم 90-08 المؤرخ في 7 أفريل 1990 على ما يلي :

" تعتبر البلدية مسؤولة على تسيير المالية الخاصة المتمثلة في :

- حصيلة الموارد الجبائية و الرسوم،
- مداخيل ممتلكاتها،
- الإعانات،
- الاقتراضات.

و هي مسؤولة على تهيئة حصيلة هاته الاقتراضات".

النفقات (المادة 23 من نفس القانون، المادة 160 من قانون البلدية)

تشتمل الأعباء الدائمة للدولة على ما يلي :

- 1- نفقات التسيير؛
 - 2- نفقات التجهيز والاستثمار و النفقات برأسمال؛
 - 3- القروض و التسبيقات.
- 1- **نفقات التسيير:** و هي تلك المصاريف التي ترصد في الميزانية لتغطية الأعباء العادية و الضرورية لتسيير المصالح العمومية التي تتبع الميزانية العامة للدولة (المادة 05 من القانون 90-21).

تجمع نفقات التسيير في أربعة أبواب و هي : (المادة 24 من نفس القانون)

- 1- أعباء الدين العمومي و النفقات المحسومة من الإيرادات؛
- 2- تخصيصات السلطة العمومية؛
- 3- النفقات الخاصة بوسائل المصالح؛
- 4- التدخلات العمومية.

2- نفقات التجهيز و الاستثمار و النفقات برأسمال: و هي تلك النفقات التي تسجل في الميزانية العامة للدولة على شكل رخص برامج و تنفذ باعتمادات الدفع. و تتمثل رخص البرامج الحد الأعلى للنفقات التي يؤذن للآمريين بالصرف باستعمالها في تنفيذ الاستثمارات المخططة و تبقى صالحة دون أي تحديد لمدتها حتى يتم إلغاؤها.

و تجمع الاعتمادات المفتوحة بالنسبة إلى الميزانية العامة وفقا للمخطط الإنمائي السنوي، لتغطية نفقات الاستثمار الواقعة على عاتق الدولة في ثلاث أبواب هي: (المادة 35 من نفس القانون)

1- الاستثمارات المنفذة من طرف الدولة؛

2- إعانات الاستثمار الممنوحة من قبل الدولة؛

3- النفقات الأخرى بالرأسمال.

3-4 دورة حياة الميزانية العمومية

تشمل دورة حياة الميزانية المراحل الفنية المتعاقبة و المتداخلة التي تمر بها ميزانية الدولة تحقيقا للمسؤولية المشتركة بين السلطتين التنفيذية و التشريعية، الأمر الذي يعني أن دورة حياة الميزانية عبارة عن عمليات مستمرة يداخل فيها كل من الماضي و المستقبل بالحاضر على مدار السنة المالية، و لذلك كان من الممكن تقسيم دورة حياة الميزانية إلى أربعة مراحل، هي: التحضير، الاعتماد، التنفيذ ، المراقبة.

أولا : تحضير الميزانية العمومية

يمر تحضير الميزانية العمومية بمرحلتين هما مرحلة الإعداد و مرحلة الاعتماد على اعتبار أن الميزانية هي : تقدير و إجازة

أ- **إعداد الميزانية:** الاتجاه السائد في مختلف الأنظمة أن إعداد الميزانية و التحضير الأولي لها يتم بمعرفة السلطة التنفيذية و الإدارة العامة، نظرا لما تتمتع بها من إمكانيات و وسائل تسمح لها بذلك. و هنا تطرح مسألة تحديد السلطة المختصة أو الجهة الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية العامة؟

- في بريطانيا يتمتع وزير الخزانة بسلطات واسعة في إعداد الميزانية،
- في فرنسا لا يتمتع وزير الخزانة بالسلطات الواسعة التي يتمتع بها وزير الخزانة في بريطانيا، فهو يستطيع بعد ما ترده تقديرات نفقات الوزارات المختلفة أن يقترح تعديلات عليها، فإذا لم يوافق الوزير المعني على هذه التعديلات فإن الخلاف يعرض يعرض على مجلس الوزراء للفصل فيه.
- في الولايات المتحدة الأمريكية يقوم بتحضير الميزانية مكتب خاص هو " مكتب الميزانية" التابع مباشرة لرئيس الجمهورية
- في الجزائر ، تعتبر وزارة المالية الإطار الأساسي لتحضير مشروع قانون المالية ، حيث يتمتع وزير المالية بصلاحيات واضحة.

- في مرحلة سابقة ، و طبقا للمرسوم رقم 84-341 المؤرخ في 17 نوفمبر 1984 ، كانت لوزير الميزانية سلطات واسعة في تحضير الميزانية ، كما يتجلى من خلال نص المادة الثالثة(3) من ذلك المرسوم.
- و في مرحلة لاحقة ، و بموجب المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 فيفري 1995 المتضمن صلاحيات وزير المالية ، فإن تحضير الميزانية، و إن بقي من صلاحيات وزير المالية ، إلا أن ذلك أصبح يتم تحت سلطة رئيس الحكومة، بعد أن أصبح الجهاز التنفيذي يتسم في قمته بالازدواجية (رئيس الجمهورية ن رئيس الحكومة)، حيث أصبح لرئيس الحكومة دور الإشراف الأعلى على ذلك ، من أجل تجسيد برنامج الحكومة.

ب- الإجراءات الفنية لإعداد الميزانية العامة

لكي تأتي الميزانية العامة معبرة عن مجمل نشاطات الدولة من سياسية و اقتصادية و اجتماعية، و يجب إشراك كل أصحاب المسؤولية في عملية تحضيرها، و هذا ما تحاول تطبيقه معظم بلدان العالم ، إذ تبدأ عملية تحضير الميزانية في الوحدات التابعة لكل إدارة من هذه الوحدات إلى الإدارة المركزية، فالوزير المختص ، فوزير المالية ، فمجلس الوزراء، و على هذا الأساس فإن عملية التحضير تجتاز من بدئها حتى تاريخ إحالة مشروع الميزانية على البرلمان أربعة مراحل و هي :

1- **تحديد الأهداف العامة (La détermination des perspectives)**: و تتحدد هذه الأهداف في القرارات التي يتخذها مجلس الوزراء في جلساته العادية و الاستثنائية المخصصة لمعالجة مواضيع معينة، و رسم السياسة المالية للدولة و وسائل تحقيقها، و الأصول و الاتجاهات المالية الواجب مراعاتها على ضوء توجيهات المخطط السنوي الذي يستند على الأهداف المراد إنجازها في مختلف المجالات الاقتصادية و الاجتماعية كما هي واردة في قانون كل مخطط سنوي.

2- **إعداد الإطار العام لمشروع الميزانية (Les grandes lignes du projet budgétaire)** على ضوء قرارات مجلس الوزراء و ما تحدده من السياسة المالية الواجب أتباعها، تبدأ وزارة المالية بوضع الإطار العام لمشروع الميزانية للسنة المالية المقبلة، مركزة في الوقت نفسه على الأولويات، و الخدمات العامة التي تنوي تقديمها، و حجم القروض عند اللجوء إلى الإيرادات الاستثنائية لتغطية نفقات المشاريع الأساسية و ضبط النفقات و التوسع في بعضها الآخر.

3- **تحضير مشروع الميزانية لدى الوزارات - توقعاتهم (La préparation du projet budgétaire dans les différents ministres)** في الأشهر الأولى من السنة المالية يبدأ تحضير مشروع الميزانية لدى الوزارات ، فتقوم كل وحدة إدارية في الوزارة و استنادا إلى نفقاتها في العام السابق (Règle de la pénultième année) بإعداد جدول نفقاتها و نفقات المصالح التابعة لها للسنة المقبلة على ضوء السياسة المالية العامة المحددة كالأخذ بعين الاعتبار مثلا : حالة الخزينة، الخطة الاقتصادية و الإنمائية... الخ و بعد أن ترفق هذه الجداول

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

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

1- يقوم بإعداد نفقات وزارته ، شأنه في ذلك شأن الوزارات الأخرى، ثم يودعها لاحقا إلى إدارة الميزانية،

2- يختص بتحضير تقديرات الإيرادات العائدة للسنة التالية، و هو الأمر الذي يميزه عن سائر الوزراء الذين يكتفون بتقدير النفقات فقط،(مع الملاحظة أنه توجد أكثر من طريقة لتقدير مشروع الإيرادات منها طريقة حساب السنة ما قبل الأخيرة ، الطريقة المباشرة ، و الطريقة الحديثة المعروفة بطريقة الميزانية قاعدة صفر التي لا تعتمد على أي ميزانية سابقة في تقديراتها و إنما تنطلق من الصفر و تعتمد على الحاجات المستقبلية كمعطيات جديدة دون الالتفات إلى الماضي).

3- يجمع مشاريع ميزانيات النفقات الواردة إليه من مختلف الوزارات مضيفا إليها مشروع نفقات وزارته،

4- يتحمل وحده مسؤولية تأمين التعادل بين إيرادات الميزانية و نفقاتها، لذلك فإنه يكون حريصا على دراسة و تدقيق جميع طلبات الاعتمادات المالية و الأسباب الموجبة لها و المستندات و الوثائق التي تبررها مع اضطراره في غالب الأحيان إلى مناقشة الإدارات المختصة في صحة بعض النفقات و ضرورتها،

5- و أخيرا يعد مشروع الميزانية في صيغته النهائية و يعرضه على مجلس الوزراء تمهيدا لإحالاته على السلطة التشريعية، و يرافق ذلك خطاب الميزانية أو التقرير التفسيري.

و لعل الدور الأساسي الذي يلعبه وزير المالية يتمثل في حالة طغيان النفقات على الإيرادات، و نظرا لعدم قدرته على زيادة الإيرادات، فإنه يسعى جاهدا للعمل على إنقاص النفقات، و هنا تتبين قدرة و مهارة وزير المالية في مناقشة و إقناع زملائه بالحجة و المنطق على ضرورة تقليص بعض النفقات و حتى إلغائها، فإذا لم ينجح في مهمته و تمسك الوزراء بأرائهم عرض الأمر على مجلس الوزراء الذي يبيت في الخلاف، و قد يؤدي ذلك في بعض الأحيان إلى نشوب أزمات وزارية خصوصا إذا ما انقسمت آراء الوزراء بين مؤيد و معارض لموقف وزير المالية. و هذا ما دفع معظم التشريعات المالية على جعل

أمر تحضير الميزانية لوزير المالية على أن يتبعها فيما بعد رفع المشروع و عرضه على مجلس الوزراء ضمن المهل القانونية و الدستورية لتتمكن الحكومة من دراسته و انجازه و إحالته على البرلمان ضمن المهلة المحددة.

بالنسبة للهيئات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري تعود عملية التحضير للميزانية من صلاحيات الأمر بالصرف ، فبالنسبة للبلدية يعود تحضير الميزانية إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي بمساعدة الأمين العام للبلدية و رؤساء المصالح ، و بعض البلديات الهامة بإمكانها تنصيب لجنة مالية على مستواها تساهم في عملية التحضير. و يتم تحضير الميزانية من خلال جمع المعلومات اللازمة ، و معالجتها و معرفة معوقات تنفيذ الميزانية السابقة و تجنبها مستقبلاً، فيتم تحديد المتطلبات المالية و الاختيارات التي تقترح ، كما تتم صياغة مشروع الميزانية و هذا فيما يخص جانبي الإيرادات و النفقات، حيث يستند تحضير ميزانية البلدية للوثائق التالية:

- بالنسبة للإيرادات نجد ما يلي :

- الملحق رقم 02 بطاقة حساب الضرائب التي تحصل عليه البلدية في بداية كل سنة من مصالح الضرائب للولاية و التي تحدد التنبؤات الجبائية بالنسبة للضرائب المباشرة و غير المباشرة لكي تسجل في ميزانية البلدية.
- مصادر التمويل الخارجية و المتمثل في : الامتدادات المختلفة لصندوق المشترك للجماعات المحلية، إعانات الدولة و الولاية ، مدا خيل الهبات، مدا خيل الإقراض، مدا خيل التصرف في الممتلكات،

- و بالنسبة للنفقات :

يتم تخصيص الإيرادات على أساس الأهداف و البرامج المحددة من طرف البلدية عن طريق تقسيم الجماعات المحلية إلى وحدات تحليل و تكاليف معينة و مترجمة في شكل تمويل الخدمات العمومية مثل تمويل الحالة المدنية ، المساحات العمومية ، المرافق الثقافية و الرياضية و الشؤون الاجتماعية و غيرها. و تنقسم النفقات إلى قسمين : نفقات إجبارية و أخرى اختيارية، حيث تعتبر نفقات إجبارية كل النفقات التي لا يمكن تفاديها مثل مصاريف المستخدمين و الأعباء الاجتماعية و التمويل الذاتي الإجباري و المساهمات الإجبارية و التزود بالهاتف و الطاقة. أما النفقات الاختيارية للبلدية فهي تلك الأعباء التي بإمكان البلدية تحملها في حدود توفر الموارد المالية و من بين هذه النفقات الاختيارية نجد : الإعانات و وسائل الدعم الممنوحة للجمعيات و غيرها.

ثانياً : مناقشة و اعتماد الميزانية العامة

بعد إعداده من طرف السلطة التنفيذية يتم إيداع مشروع قانون المالية لدى السلطة التشريعية (المجلس الشعبي الوطني) ، بغرض اعتماده تطبيقاً لقاعدة: " أسبقية الاعتماد على التنفيذ" و ذلك وفق المراحل التالية :

1. المناقشة : تلجأ معظم المجالس النيابية إلى إنشاء هيئات خاصة من بين أعضائها يطلق عليها ففي أغلب الأحيان لجنة الميزانية أو اللجنة المالية أو لجنة المالية و الميزانية . و تكون مهمتها

الأولى دراسة مشروع الميزانية و إبداء جميع ملاحظاتها عليه.و لتسهيل دراستها لمشروع الميزانية يحق لهذه اللجنة أن تطلب من وزير المالية كل البيانات و الوثائق و الشروح المتعلقة باعتماد الميزانية المقترحة،و لها أيضا أن تطلب من وزير المالية و من كل وزير صاحب علاقة باعتمادات الميزانية أن يحضر جلساتها و يشارك في المناقشات الخاصة بميزانية وزارتهم لتبرير الاعتمادات المطلوبة.و تنتهي أعمال هذه اللجنة بوضع تقرير تمهيدي تضمنه ملاحظاتها و اقتراحاتها و تودع هذا التقرير لدى مكتب رئيس البرلمان الذي يبادر إلى طبعه و توزيعه على النواب لتمكينهم من الاطلاع عليه و مناقشة مشروع الميزانية على أساسه.و يتم عرض هذا التقرير التمهيدي على المجلس الشعبي الوطني لمناقشته في جلسة عامة، تكون مناسبة لجميع النواب لطرح القضايا و المشاكل المتعلقة بالسياسة المالية و مدى الالتزام بتنفيذ قانون المالية الساري المفعول من طرف مختلف القطاعات و الوزارات، حيث يفتح المناقشة عادة وزير المالية بخطاب حول الميزانية العامة يوضح فيه السياسة المالية للحكومة و الأسباب التي حملتها على وضع مشروع الميزانية في الشكل المعروض، ثم يليه بعد ذلك المقرر العام للجنة المالية و الميزانية أو رئيسها.فيعرض في خطابه للامسات الرئيسية التي تتميز بها الميزانية المطروحة للنقاش، و يعلل أسباب التعديلات التي أقرتها اللجنة، ثم يشرع النواب في المناقشة العامة، و بعد انتهاء المناقشة العامة يطرح رئيس المجلس المشروع بكامله على التصويت، فإن نال الأكثرية اعتبر مقبولا بصورة مبدئية و أمكن بالتالي الانصراف إلى مناقشته بصورة تفصيلية.

2. **التعديل:** تختلف سلطة البرلمان في تعديل قانون الميزانية من بلد إلى آخر. ففي فرنسا يقيد دستورها لعام 1958 من حق البرلمان في تعديل مشروع الميزانية الذي تقدمه الحكومة لان ذلك من شأنه الإنقاص من الإيرادات و زيادة النفقات، ذلك أن الميزانية تمثل كلا متجانسا، و أن إطلاق التعديلات قد يضر بالمصلحة العامة.

و في الجزائر ، يمكن للنواب و الحكومة و أعضاء اللجنة التقدم باقتراح تعديلات مكتوبة أمام اللجنة المختصة و مناقشتها مع الوزير المعني (المادة 63 من القانون 89-16 المؤرخ في 11-12-1989) ، شريطة التقيد بأحكام المادة 121 من الدستور التي تنص على ما يلي : "لا يقبل اقتراح أي قانون، مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية، أو زيادة النفقات العمومية، إلا إذا كان مرفوقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة، أو توفير مبالغ مالية في فصل من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها". و يمكن للحكومة الاعتراض على التعديلات المقدمة (المادة 65 من نفس القانون) .

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

خلافا لبعض الأنظمة التي تخول للبرلمان التصويت على الميزانية بابا بابا، فإن المادة 70 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية تشير إلى التصويت على الميزانية العامة بصورة إجمالية، خلافا لميزانيات الإدارات المحلية التي يصوت عليها بابا بابا و فصلا فصلا و مادة. و القاعدة أن يصوت و يصادق البرلمان على ميزانية الدولة قبل بداية السنة المدنية الجديدة احتراماً لمبدأ السنوية ن كما أن الدستور قد قيد البرلمان من حيث الاختصاص الزمني

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

كما يشير القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية إلى حالة عدم تمكن البرلمان لاعتبارات معينة من المصادقة على قانون الميزانية قبل بداية السنة (أول جانفي)ن حينما نص في مادته 69 على ما يلي : "في حالة ما إذا كان تاريخ المصادقة على قانون المالية للسنة المعنية لا يسمح بتطبيق أحكامه عند تاريخ أول يناير من السنة المالية المعتمدة".

1- يواصل مؤقتا تنفيذ إيرادات و نفقات الميزانية العامة للدولة حسب الشروط التالية:
أ- بالنسبة للإيرادات طبقا للشروط و النسب و كفاءات التحصيل لمعمول بها تطبيقا لقانون المالية السابق.

ب- بالنسبة للنفقات التسيير في حدود 12/1 من مبلغ الاعتمادات المفتوحة بالنسبة للسنة المالية للميزانية السابقة و ذلك شهريا و لمدة ثلاثة أشهر.

ت- بالنسبة لاعتمادات الاستثمار و في حدود ربع الحصة المالية المخصصة لكل قطاع و لكل مسير كما تنتج عن توزيع اعتمادات الدفع المتعلق بالمخطط السنوي للسنة المالية السابقة.

2- يواصل تنفيذ مشاريع الميزانية الملحقة و الأحكام ذات الطابع التشريعي و المطبقة على الحسابات الخاصة للخرينة طبقا للأحكام التشريعية و التنظيمية التي تسيروها قبل بداية السنة المالية الجديدة للميزانية"

ثالثا : تنفيذ الميزانية العامة

بعد المصادقة على ميزانية الدولة من طرف السلطة التشريعية يقوم رئيس الجمهورية بإصدار القانون المتعلق بالميزانية و نشره في الجريدة الرسمية ، بعدها يمكن للجهات و الهيئات المختصة بتنفيذ الميزانية في الميدان ، أي الانتقال من التقدير و التوقع للسنة المقبلة إلى الواقع الملموس في الوقت الحاضر، أي الشروع في تحصيل الإيرادات المقررة و صرف النفقات المعتمدة¹⁶.

1- تنفيذ (تحصيل) الإيرادات:

لتنفيذ النفقات يجب أن تكون هناك إيرادات التي تغذي الصناديق العمومية بالأموال ، هذه الموارد العمومية هي متعددة و متنوعة (المادة 11 من القانون 84-17) ، و لكن تشترك كلها في عنصرا واحد مشترك بينها و هو أنها تقبض من طرف المحاسب العمومي لفائدة الهيئات و المؤسسات المحددة في المادة الأولى من القانون 90-21 (الدولة، الميزانيات الملحقة ، الولايات، البلديات، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، مجلس المحاسبة ، المجلس الدستوري ، البرلمان).

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

أ- قاعدة عدم تخصيص الإيرادات: و معناها أن تختلط كل الإيرادات التي تحصلها الخزنة العامة لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كافة النفقات العامة دون تمييز (المادة 08 من القانون 84-17)

ب- تسقط ديون الدولة، كقاعدة عامة بفوات أربعة سنوات دون اقتضاءها (Déchéance quadriennale) (المادة 16 من القانون 84-17 تنص على ما يلي : " تسقط بالتقادم و تسدد نهائيا لفائدة المؤسسات العمومية المعنية، كل الديون المستحقة للغير من طرف الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسة العمومية المستفيدة من إعانات التسيير، عندما لم تدفع هذه الديون قانونا في أجل أربعة سنوات ابتداء من اليوم الأول للسنة المالية، التي أصبحت فيها مستحقة و ذلك ما لم تنص أحكام المالية صراحة على خلاف ذلك ".

و لكن هناك بعض الاستثناءات التي نصت عليها المادة 17 من نفس القانون 84-17 ، التي تنص على أن ميزة التقادم الرباعي لا تمس هذه الحسابات في الحالات التالية:

- 1- وجود خلل من الإدارة،
 - 2- وجود مانع قانوني و طبيعي " حائل " للشخص المعني،
 - 3- السجين " في حالة غياب قانوني".
 - 4- نزاع في المحكمة بين الإدارة و المستفيد.
- ت- يجب مراعاة مواعيد التحصيل و إجراءاته المنصوص عليها في القوانين، و إلا تعرض القائمون بذلك للعقوبات المناسبة (المادة 79 من القانون 84-17).
- ث- تلتزم الجهات الإدارية المختصة بتحصيل الإيرادات على اختلافها ، حيث لا تتمتع بحرية أو أية سلطة تقديرية في التقاعس عن ذلك ، خلافا لصرف النفقات العامة المعتمدة و المرخص بها. (الفقرة الثانية من المادة 79 من القانون 84-17).
- و كذلك (المادة 162 من قانون البلدية، و المادة 150 من قانون الولاية).
- ج- تتم عمليات الإيرادات بواسطة تحصيل الحقوق المنصوص عليها في القانون، و ذلك باستعمال كافة الوسائل القانونية المرخص بها صراحة بموجب القوانين و الأنظمة. (المادة 10 من القانون 90-21).
- ح- تتم عملية التحصيل وفق مراحل إدارية و أخرى محاسبية، حيث تبدأ بالمرحل الإدارية و المتمثلة في مرحلة الإثبات (المادة 16 من القانون 90-21)، فالتصفية (المادة 17 من القانون 90-21)، فالأمر بالتحصيل (الذي يصدر من الأمر بالصرف)، أما المرحلة المحاسبية فتتمثل في عملية التحصيل الفعلي للإيرادات المقررة.
- الإثبات (La constatation) حسب المادة 16 من القانون 90-21 هو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي. و يتمثل الدائن العمومي في الدولة ،

فهي إذن تلك المرحلة التي تنشأ فيها أو يثبت فيها حق الخزينة العمومية مع الغير. وتختلف هذه المرحلة حسب نوع أو طبيعة هذا الحق فقد يكون جنائيا و يخضع لقواعد الجباية المعروفة كالفعل المنشئ للضريبة، و قد يكون ممثلا في تصرف قانوني كبيع أرض للمواطنين، و ما إلى ذلك من الحقوق التي تنشأ للخزينة على الأشخاص¹⁷.

- **التصفية (La liquidation)** حسب المادة 17 من القانون 90-21 تعد التصفية الإجراء الذي يسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي و الأمر بتحصيلها. و تجدر الإشارة إلى أن عمليتي الإثبات و التصفية هما عمليتان متكاملتان و غالبا يتم إجراؤهما في وقت واحد، الأمر الذي يجعل بالإمكان جمعهما تحت عبارة " تحديد الإيرادات" (Etablissement des recettes)، كما أنه في بعض الأحيان تتم عمليات الإثبات و التصفية دون معرفة الأمرين بالصرف مثل الإيرادات الضريبية التي يتم إثباتها و تصفيتها من طرف أعوان المصالح الجبائية(و هم ليسوا أمرين بالصرف) ، أو من طرف المدينين أنفسهم (حالة التصريح بالقيمة المضافة).
- **الأمر بالتحصيل(Ordre de recouvrement)** خلافا لإجراءات الإثبات و التصفية، و باستثناء حالات الديون التي لا تحتاج بطبيعتها إلى إصدار مسبق لأوامر تحصيل (مثل تلك المقررة في الأحكام و القرارات القضائية) فإن إجراء الأمر بالتحصيل للإيرادات العمومية هو من صلاحيات الأمرين بالصرف و حدهم. و حسب طبيعة الديون المثبتة و المصفاة لصالح مختلف الهيئات العمومية فإن أوامر تحصيلها تتخذ عدة أشكال: جدول جبائي حالة الضرائب المباشرة، إشعار بإجراء التحصيل حالة الضرائب غير المباشرة و إيرادات أملاك الدولة، مستخرج من حكم أو قرار قضائي كالغرامات و التعويضات، أو عقد كأن يلتزم متعاقد مع هيئة عمومية ما بدفع مقابل ما يحصل عليه من خدمات ، أو أي سند آخر يمكن اعتباره قانونا أمرا بالتحصيل. و في الحالات التي لا توجد فيها شكل خاص لأمر التحصيل، فإن الأمرين بالصرف يصدران أوامر تسديد أو استرداد، كما أنهم يصدران سندات إيرادات للديون المسددة مباشرة من قبل المدينين، حيث تمكن هذه السندات المحاسبين من الحسم الميزاني للمبالغ المحصلة و تقييدها في حساباتهم.
- **التحصيل (Recouvrement)** و هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء ذمة الأفراد اتجاه الخزينة العمومية، إذن هي مرحلة محاسبية يتكفل بها المحاسب العمومي، حيث يتكفل المحاسب بسند التحصيل بعد مراقبة شرعيته (المادة 09 من المرسوم التنفيذي 93-46 المؤرخ في 06 فيفري 1993، و المادة 35 من القانون 90-21). و يكتمل تنفيذه بتقاضي المبلغ المحدد في السند. يتحمل المحاسب العمومي المسؤولية المالية الشخصية عن التحصيل، و من هذا فهم

مطالبون ببذل العناية اللازمة و اتخاذ كل الإجراءات القانونية تحت طائلة مسؤولياتهم المالية و الشخصية و يتم ذلك بإتباع أوالا¹⁸:

- **التحصيل الودي (Recouvrement à l'amiable)** و هو القاعدة ، حيث يقوم المحاسبون العموميون بتحصيل الإيرادات بمحاولة التحصيل الودي، و ذلك بإشعار المدينين المعنيين بأوامر التحصيل الصادرة بشأنهم، عن طريق رسالة موصى بها مع الإشعار بالاستلام، في أجل ثمانية (08) أيام من تاريخ التكفل بها، و مطالببتهم بالتسديد في أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ تبليغ الإشعار، و هذا الأجل قابل للتمديد من طرف المحاسبين العموميين لمدة ستة (06) أشهر. و إذا لم يتم التسديد في هذا الأجل، يقوم المحاسب العمومي بتذكير المدينين، عن طريق إنذار كتابي، بضرورة دفع ديونهم في أجل عشرين (20) يوما من تاريخ تبليغ الإنذار (المواد 10،11،13 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06 فيفيري 1993)

- **التحصيل الجبري (Recouvrement forcé)** إذا تخلف المدينون عن التسديد بعد استنفاد إجراءات التحصيل الودي، يتعين على المحاسبين العموميين الشروع في تطبيق إجراءات التحصيل الجبري، و التي تتمثل بداية في جعل أوامر تحصيل الإيرادات تنفيذية من طرف الأمرين بالصرف المصدرين لها، و ذلك بطلب من المحاسبين العموميين المكلفين بها في أجل أقصاه 15 يوما و تسمى "أوامر التحصيل التي أصبحت تنفيذية"

• أوامر التحصيل التي أصبحت تنفيذية (Etats exécutoires) هي أوامر تصدر فور ظهور حالة المخالفة و هذا طبقا للمادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46، و ذلك بوضع التأشير التالية على أمر التحصيل المصادق على مطابقته للأصل من طرف المحاسب العمومي " حدد هذا الأمر بمبلغ... ليصبح بيانا تنفيذيا، طبقا للمادة 68 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 متبوعة بتوقيع الأمر بالصرف.

و تطبق أوامر التحصيل التي أصبحت تنفيذية في الحالات التالية:

- المبالغ المدفوعة (versée) خطأ من طرف الدولة لأشخاص توقفا أو تركوا وظائفهم،

- المبالغ المدفوعة للمقاولين أو الموردين الذي لم ينجزوا أو لم يقوموا بما عليهم،

- الحقوق المتولدة نظرا لتوقف الاتفاقية الممضى عليها من طرف أشخاص يستفيدون من مبالغ ممنوحة أو شبه أجور،

- الحقوق الناتجة ضد مدينين غير قادرين على الدفع أو الذين لديهم تصرفات تهدد مصالح الخزينة،

- الحقوق التي اقترب ميعادها.

- **التكفل بحالة المخالفة :** حالات المخالفة تحول من الأمرين بالصرف إلى المحاسبين المخصصين عن نهاية التكفل .المحاسبون المخصصون بعد ذلك يتكفلون بهذه الحالات في

سجل خاص يعد بطريقة تسمح بإظهار و بطريقة واضحة المعلومات التالية:- رقم التكفل تبعا للترتيب السنوي و المتتالي، اسم أو التعريف بالجهة المرسله ، رقم و تاريخ و مبلغ محتوى أو ملخص الرسالة المعنية، اسم و لقب و عنوان المدين، إظهار اسم المرسل في الرسالة المرسله لقابض الضرائب، خانة الملاحظات التي تحتوي على كل المعلومات الإضافية التي لها علاقة بوضعية التحصيل لهذا الأخير.

- **تحصيل حالة المخالفة:** النسخة الثانية من حالة المخالفة ترسل من طرف المحاسب المخصص تحت إطار رسالة معدة بنسختين لقابض الضرائب لمكان إقامة المدين للتحصيل، الذي حين يستلم الملف يعيد إلى المحاسب المخصص نسخة من الرسالة مرفقة بتأشيرة إثبات الاستلام و هذا في أجل أقصاه 08 أيام ، حالة المخالفة التي استلمها قابض الضرائب يتكفل بها هذا الأخير في سجل خاص يبين مختلف الملاحظات الواجبة. التكفل بحالة المخالفة من طرف قابض الضرائب تعطي لهذا الأخير مسؤولية التحصيل و الملاحظات التي وضعها قابض الضرائب للتحصيل و هي تعتبر بمثابة ضرائب مباشرة (المادة 50 من القانون 90-21). تحصيل حالة المخالفة يتم متابعتها حتى يتم عرض المدين أمام الهيئة القضائية ذات الكفاءة، و في هذه الحالة الطعن المقدم من طرف المدين ضد حالة المخالفة يوقف مؤقتا التحصيل. و المبالغ المحصلة من طرف قابض الضرائب تحول حسب الشروط المعتادة إلى المحاسب المخصص في نهاية التحصيل النهائي. و إضافة إلى أوامر التحصيل التي أصبحت تنفيذية (حالة المخالفة) نجد وثيقة أخرى تستعمل للتحصيل الجبري و هي وثيقة الحجز لدى الغير.

- **وثيقة الحجز لدى الغير (Avis a tiens détenteurs)** فيما يخص تحصيل الحقوق التي لا تنتمي إلى الضرائب و لا إلى ممتلكات الدولة (الدومين) و حسب المادة 93 من التنظيم رقم 96-31 المؤرخ في 30 سبتمبر 1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997 التي تسمح لأمناء الخزينة إصدار و نائق الحجز لدى الغير (A.D.T) المنصوص عليها في المادة 384 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للحقوق الجبائية. هذه الوثيقة هي معدة من أجل تحصيل الحالات التي أخذت شكل مخالفات.

2- **تنفيذ (صرف) النفقات:** إذا كانت مبالغ الإيرادات تبقى مبالغ محتملة و متوقعة ، فإن قانون الميزانية ينص على الحد الأقصى للمبالغ المسموح بإنفاقها لكل غرض، حيث لا يجوز للإدارة تجاوز الاعتمادات المقررة (المادة 75 من القانون 84-17)¹⁹.

فالنفقات هي عبارة عن المبالغ المخصصة لمواجهة الالتزامات الحالية و المستقبلية، كما أنها تمثل المدفوعات النقدية بهدف الحصول على الخدمات أو الأصول المختلفة.

المادة 11 من القانون 90-21 عرفت النفقة بأنها " تتمثل عمليات النفقات في استعمال الاعتمادات المرخص بها و تحقق من خلال الإجراءات المحددة في المواد 19، 20، 21، 22."

¹⁹ - د. محمد الصغير بعلي، د. يسري أبو العلا: المالية العامة، مرجع سابق ، ص 107

■ **الالتزام بالنفقة (L'engagement)** عرفته المادة 19 من القانون 90-21 على أنه " الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين " و معناه أنه المستند الذي يجعل الإدارة مدينة، و الذي يترجم بالضرورة في التجسيد المحاسبي بخروج الموارد العامة، و هو مستند يتضمن واجب الذي يؤدي إلى إنفاق مثل توظيف موظفين في هيئة عمومية أو طلب شراء لوازم...الخ. و لكن هذا المستند يجب أن يكون مأخوذا بالاحترام الصارم للإذن الوارد في الميزانية.

■ **التصفية (La liquidation)** هي العملية التي تعتمد على تحديد المبلغ الواجب دفعه للدائن الذي أدى الخدمة العامة، فالتصفية لا تعمل على إنشاء الدين العام و إنما على التصريح به ، و تهدف إلى مراقبة حقيقية الدين و تحديد مبلغ النفقة الناتجة. و هي تعتبر تطبيقا لقاعدة هامة في نظام المحاسبة العمومية و هي قاعدة " أداء الخدمة " أو "قاعدة الحق المكتسب"، أي انه لا يمكن صرف النفقات العمومية إلا بعد تنفيذ موضوعها، بمعنى أن الهيئات العمومية لا تدفع مسبقا، باستثناء حالات قليلة جدا و مقررة مثل التسبيقات على الصفقات العمومية.

■ **الأمر بالصرف (L'ordonnancement)** هو عبارة عن قرار إداري موجه من قبل الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي المخصص لدفع النفقة المصفاة، هذا الأمر يأخذ شكل أمر بالصرف إذا قام به أمر بالصرف رئيسي، و يأخذ شكل حوالات دفع إذا قام به أمر بالصرف ثانوي. الأمر بالصرف يعتبر واجب الدفع من قبل صندوق الخزينة المركزية أو من الخزينة الرئيسية بينما حوالة الدفع واجبة الدفع على صندوق خزائن الولايات.

الأمر بالصرف أو حوالات الدفع المقدمة إلى المحاسب العمومي المخصص من أجل الصرف يجب أن تكون مرفقة و مدعمة بكل الوثائق المبررة للنفقة الواجبة الدفع ، كذلك الفاتورة يجب أن تعد تبعا للقواعد الموضوعية و المتعلقة بالفاتورة و كذا الأمر بتسجيل الخدمة المقدمة. و أن تكون معدة بشكل جيد لكي لا يتم رفضها من طرف المحاسب العمومي. مع ملاحظة أنه توجد نفقات تدفع بدون أمر بالصرف (المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19 جانفي 1993).

■ **الدفع (Le paiement)** هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي (المادة 22 من القانون 90-21) و هو المرحلة المحاسبية في تنفيذ النفقات العمومية ، حيث أن أوامر أو حوالات الدفع التي يصدرها الأمرون بالصرف ترسل إلى المحاسبين العموميين المخصصين ، أي المكلفين دون غيرهم بدفع مبالغها. و دور المحاسبين هنا لا يقتصر فقط على انجاز العمليات المالية المتمثلة في إخراج النقود من الصندوق لتسديد

النفقات، بل أن دورهم أهم بكثير ، حيث يتمتعون في هذا المجال بنوع من السلطة الرقابية و في حدود صلاحياتهم، على عمليات الأمرين بالصرف.و عليه فإن المحاسبين العموميين ملزمين و تحت طائلة القيام بمسؤولياتهم المالية بالتحقق من شرعية النفقات قبل دفعها، أي إجراء كل عمليات الرقابة المفروضة عليهم قانونا (المادة 36 من القانون 90-21).

محاسبة عمومية (المقطع الرابع)

4- أعوان التنفيذ للعمليات المالية العمومية

إن تنفيذ الميزانية العمومية يخول بالأساس إلى صنفين مختلفين من الموظفين هما الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون .

1-4 الأمرون بالصرف (Les ordonnateurs) :

يعتبر أمرا بالصرف عمومي كل شخص له صفة باسم الدولة أو المجموعة المحلية أو هيئة عمومية في إبرام تصرف و تثبيت و تصفية الديون أو الأمر بتغطية دين أو تسديده.

المادة 23 من القانون 21/90 تعرف الأمر بالصرف كما يلي²⁰:

"يعد أمرا بالصرف في مفهوم القانون كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16، 17، 19، 20، 21 بحكم التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها في الفقرة أعلاه و تنتهي صفة الأمر بالصرف قانونا و تزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة "

ومن هنا نستنتج أن كل شخص مؤهل سواء بالتعيين أو بالانتخاب لتنفيذ عملية الالتزام و التصفية و الأمر بالصرف و يعتمد لدى المحاسب العمومي من أجل إنجاز عملية الإيرادات و النفقات.

إن العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف تعتبر كمرحلة إدارية لتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية فهي تخص بالنسبة للإيرادات عمليتين هما الإثبات constatation و التصفية liquidation:

أ- **الإثبات (constatation):** و هو حسب المادة 16 الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي. و الحقوق العمومية تنشأ من خلال القوانين و التنظيمات و التعاقدات و القرارات القضائية²¹.

ب- **التصفية (liquidation):** التصفية بالنسبة للإيرادات تعني تحديد المبلغ المستحق على المدين لفائدة الدائن العمومي و تنص المادة 17 على ما يلي²²:

" تسمح تصفية الإيرادات بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي و الأمر بتحصيلها "

²⁰- المادة 23 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، الجريدة الرسمية رقم 35 الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990

²¹ - المادة 16 من نفس القانون المذكور أعلاه

²²- المادة 17 من نفس القانون المذكور أعلاه

أما العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف بالنسبة للنفقات : فينحصر دوره في المراحل التالية :

1-الالتزام (L' Engagement): و بموجبه تتعهد هيئة عمومية بتحمل عبء معين تصبح به الدولة مدينة للغير كإبرام صفقة أو تعيين موظف أو اقتراض أو شراء عتاد و تعرفه المادة 19 كما يلي²³ :

"يعد الالتزام الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين".
و تمنح صلاحية التعهد للأمر بالصرف المكلف بتسيير البند أو الفصل المحتوى للاعتماد المالي و ذلك بعد تأشيرة الالتزام من طرف المراقب المالي.
أما شكل التعهد أو الالتزام فالإلى جانب التعهد القانوني نجد التعهد المحاسبي الذي يعني حجز مبلغ من المال للتسديد و الوفاء بمبلغ النفقة المتعهد بها قبل الغير عند تقديم الخدمة أو المواد المطلوبة.
لذلك فإن مسك بطاقات الالتزام واجبة لتتبع الأرصدة المتاحة و المتبقية بعد كل الترام و بالتالي عدم الوقوع في تجاوز الاعتمادات المقررة.

2-التصفية (LA liquidation): تهدف عملية التصفية إلى تحديد المبلغ بدقة و التأكد من حقيقة الدين الذي يقع عبؤه على الدولة من خلال تطابق العمل المنجز , و تنص المادة 20 على ما يلي²⁴:

"تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية و تحدد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية"
فالتصفية في مجال النفقات تتضمن عمليتين مختلفتين و لكن متكاملتين : إثبات العمل المنجز أو الخدمة المقدمة (la constatation du service fait) و العمليات الحسابية لمبلغ النفقة.

3- الأمر بالصرف (L'ordonnancement): و هو بمثابة طلب دفع المبلغ المحدد على شكل أمر يوجه من الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي من أجل تسديد هذا المبلغ المستحق.

و المدة 21 تنص في هذا الشأن على ما يلي:

"يعد الأمر بالصرف أو تحرير التحولات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية"

و حسب المادة 23 من القانون 90-21 فإن الأمر بالصرف (L'ordonnancement) من اختصاص الأمرين بالصرف لوحدهم .

و صيغة و نوع الأمر بالصرف يختلف بحسب العون العمومي الذي يصدره ، فهو عبارة عن أمرية لدفع (ordonnance DE paiement) في حالة صدوره عن أمر بالصرف رئيسي للدولة أو ابتدائي (ordonnateurs primaires ou principaux) ، و في حالة صدوره عن أمر بالصرف ثانوي للدولة (ordonnateurs secondaires) فإنه يسمى حوالة دفع (mandat de paiement)

²³ - المادة 19 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35 بتاريخ 15/08/1990

²⁴ - المادة 20 من نفس القانون المذكور أعلاه

أولا : الأنواع المختلفة للأميرين بالصرف

حسب المادة 25 من القانون 90-21 فان الأميرين بالصرف هم رئيسيون أو ثانويون أو وحيدين.

1- الأمرين بالصرف الرئيسيون أو الابتدائيون (ordonnateurs primaires ou principaux) و هم من منحت لهم مباشرة صلاحيات الميزانية و الذين هم على رأس الشخص المعنوي العمومي و ذلك بتحديد الإيرادات و النفقات للميزانية و هم²⁵ :
أ- الوزراء

ب-الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية (المادة 26 من القانون 90-21)
ت- رؤساء المجالس الشعبية البلدية عندما يتصرفون لحساب البلديات (المادة 26 من القانون 90-21)

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

ج-المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

ح-المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23 من القانون 90-21

و هم المعينون أو المنتخبون لوظائف لها من الصلاحيات تنفيذ عمليات الالتزام والتصفيه في إطار انجاز النفقات و الإيرادات العمومية.

ت-الأمرين بالصرف الثانويين (ordonnateurs secondaires)

الأمرين بالصرف الثانويين يباشرون هذه المهمة بصفتهم رؤساء مصالح غير ممرضة و ينجزون عمليات الميزانية في حدود مجال اختصاصهم و في الإطار الإقليمي المعين فيه و بتفويض من الوزير الأمر بالصرف الرئيسي. و التفويض من الممكن أن يكون تفويض سلطة أو تفويض توقيع

خ- **تفويض السلطة** : طبقا للمادة 28 من القانون 90-21 فإنه يمكن للأميرين بالصرف الرئيسيين تفويض سلطتهم (délégation de pouvoir) أو استخلافهم في حالة غيابهم أو حصول أي مانع و ذلك بموجب عقد تعيين يحرر قانونا و يبلغ للمحاسب و يعد هذا التفويض انتقالا للسلطة و بالتالي انتقال المسؤولية .

د- **تفويض الإمضاء**: أو تفويض التوقيع (délégation de signature) يكون من الأمرين بالصرف الرئيسيين الذي يفوضون توقيعاتهم لصالح الموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة و ذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم و دائما تحت مسؤولياتهم.

أنظر في ذلك المادتين 28 و 29 من القانون 90-21

الأمرين بالصرف الثانويين بالنسبة للدولة هم :المدراء الجهويين ومديري الولايات التابعين لكل وزارة(النقل ، التربية ، الصحة...) و كذلك على مستوى البعثات الدبلوماسية و القنصليات للجزائر في الخارج نجد القنصل و السفير كأمر بالصرف ثانوي قبل وزير الخارجية الذي هم الأمر بالصرف

²⁵ - ALI BISSAAD : droit de la comptabilité publique ; éditions houma ; Alger2004 ;page86

الرئيسي أو الابتدائي. (المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 97-488 الصادر بتاريخ 27 ديسمبر 1997 المتعلق بالتسيير الإداري و المالي للبعثات الدبلوماسية و الفصليات للجزائر بالخارج.

3-الأمرون بالصرف الوحيدين (les ordonnateurs unique) :

اختصاص الأمر بالصرف الوحيد يعود للوالي في تنفيذه لعمليات التجهيز العمومي الغير مركز (المادة 27 من القانون 90-21) فالبرامج القطاعية الغير مركزية للدولة (P.S.D) تخص برامج التجهيز المسجلة تحت أمر الوالي و الذي يوافق عليه و يعتمد من طرف وزارة المالية و هذا وفقا للبرنامج السنوي للتجهيز الذي تحدده الحكومة (المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 98-227 الصادر تاريخ 13 جويلية 1998 المتعلق بنفقات التجهيز للدولة)²⁶.

و الأمر بالصرف الوحيد هو ليس رئيسي و لا ثانوي فهو ليس رئيسي لأنه لا يتوفر على ميزانية خاصة به و الاعتمادات التي ينفذها هي موزعة اعتبارا من ميزانية التجهيز للدولة .

و هو ليس ثانوي لان الاعتمادات لم تمنح له على أساس تفويض بواسطة أمر تفويض للاعتماد و إنما منحت له في بداية السنة لتطبيق البرنامج السنوي للتجهيز .

الأمرون بالصرف المؤقتين أو الممثلين (les ordonnateurs suppléants ou délégués)²⁷:

المادة 28 و 29 من القانون رقم 90-21 تنص على أن الأمرين بالصرف الرئيسيين، الثانويين و الوحيدين ممكن :

1/ في حالة غيابهم أو مانع أن يستخلفوا بواسطة عقد يعد قانونا و يبلغ للمحاسب العمومي المكلف بذلك.

2/ في إطار حدود صلاحيتهم و تحت مسؤوليتهم يمكن لهم منح تفويض إمضاء للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة و ذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم و تحت مسؤوليتهم .

أ - الأمرون بالصرف المؤقتين (les ordonnateurs suppléants) :

استنتاجا من مضمون المادة 29 المذكورة سابقا فان الأمرين بالصرف المؤقتين فهم معينون مسبقا للقيام بإعمال خاصة بالأمرين بالصرف الأساسيين ، الثانويين ، الوحيدين أو مفوضون عندما هؤلاء يكونون في حالة غياب أو مانع²⁸.

ب - الأمرون بالصرف الممثلين (les ordonnateurs délégués):

الأمرون بالصرف الرئيسيون أو الثانويين يكنهم تعيين أعوان الذين يفوضونهم صلاحيات الإمضاء في بعض الأعمال و تحت مراقبتهم و مسؤوليتهم و سلطتهم و هؤلاء عادة هم المساعدون للأمرون بالصرف²⁹.

²⁶ - ALI BISSAAD : op cit ; page88

²⁷ - ALI BISSAAD : op cit ; page92

²⁸ ALI BISSAAD : op cit ; page93

²⁹ - ALI BISSAAD : op cit ; page94

ثانيا : تحديد مسؤولية الأمرين بالصرف

إن المادة 32 من القانون 90-21 تحدد مسؤولية الأمرين بالصرف و التي هي مزدوجة مدينة و جزائية ، فضلا عن المسؤولية التأديبية و السياسية بالنسبة للوزراء و الولاة و رؤساء المجالس الشعبية البلدية و الولاية . أما بالنسبة للمسؤولية التأديبية فتسري في حق الأمرين بالصرف الثانويين في مواجهة رؤسائهم .

و تنص المادة 32 من القانون 90-21 على ما يلي:"الأمرين بالصرف مسؤولون مدنيا و جزئيا على صيانة و استعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية و بهذه الصفة فهم مسؤولون شخصيا على مسك جرد للممتلكات المنقولة و العقارية المكتسبة أو المخصصة لهم"

أما المرسوم التنفيذي رقم (313/91) المؤرخ في 7/09/1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة حيث نصت المادة 14 منه على ما يلي : " يمك الأمرين بالصرف الرئيسيون و الثانويين التابعون للدولة محاسبة إدارية للإيرادات و النفقات " .

تخص المحاسبة الإدارية للإيرادات ما يلي :

- * الديون الدائنة و المثبتة و الموفى بها ؛
- * الأوامر الصادرة بتحصيل الإيرادات و كذلك التخفيضات أو الإلغاءات التي تنجز بناء على الأوامر؛
- * التحصيلات التي تتم بناء على أوامر؛
- أما بالنسبة للالتزامات بالدفع التي يمكها الأمرين بالصرف في مجال النفقات فهي تعرض كما يلي:
- * الاعتمادات المفتوحة المفوضة ، حسب الأبواب و البنود التي تنجز من البرامج المأذون بها ؛
- * تفويضات الاعتمادات الممنوحة للأمرين بالصرف الثانويين ؛
- * التزامات الدفع التي يتم القيام بها ؛
- * الأرصدة المتاحة (les soldes) .

2-4 المحاسبون العموميون (Les comptes publics) :

المحاسبون العموميون تحكمهم قواعد مشتركة التي تضاف إلى القانون الأساسي العام للموظفين و القانون الخاص بالسلك الذي ينتمون إليه.

أ- تعريف المحاسبين العموميين:

حسب المادة 23 من القانون 90-21 " يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام كل شخص يعين بصفة قانونية للقيام بتحصيل الإيرادات و دفع النفقات ، و ضمان حراسة الأموال و السندات

أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها و حفظها و كذلك تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد مع القيام بمسك الحسابات و حركة الموجودات³⁰.

ب- التعيين و الاعتماد:

حسب المادة 34 من القانون 90-21 فإن المحاسبين العموميين يعينون من قبل الوزير المكلف بالمالية و يخضعون أساسا لسلطته. كما يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، بحيث :

- **التعيين (nomination)** : خاص بالموظفين التابعين لوزارة المالية.

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

ج - تصنيفات المحاسبون العموميون:

1- التصنيف بحسب الشخص المعنوي العمومي

طبقا للمادة 9 من المرسوم التنفيذي 313-91 المؤرخ في 07/09/1991 "يكون المحاسبون العموميون إما رئيسيين أو ثانويين".

فالمحاسب الرئيسي هو المكلف بتنفيذ العمليات المالية التي تجري في إطار المادتين

35 و 36 من القانون 90-21، و التي يتم التطرق إليها في مهام المحاسبون العموميون .

-أما المحاسبون الثانويون فهم الذين يتولى جميع عملياتهم محاسب رئيسي

المهام:

-يراقب المحاسب العمومي مشروعية التحصيل او الدفع خلافا للامر بالصرف الذي يتصرف في إطار الملاءمة .

لهذا يتعين على المحاسب العمومي قبل قبوله دفع نفقة معينة ان يتحقق مما تمليه عليه

المادة 36 من القانون (90-21).

- المحاسبون العموميون الرئيسيون هم³¹:

- بالنسبة للدولة نجد:

*العون المحاسبي المركزي للخزينة (A.C.C.T) : و هو الذي يتولى جميع مجموع محاسبات محاسبي الدولة (مرسوم 86 - 225 بتاريخ 02-09-1986 المعدل و المتمم بالمرسوم رقم 91-495 بتاريخ 21-12-1991).

*أمين الخزينة المركزية (T.C) : (المادة 06 من المرسوم 91-129 بتاريخ 11-05-

1991 المتعلق بتنظيم و اختصاصات و عمل المصالح الخارجية للخزينة)

*أمين الخزينة الرئيسي (T.P) : (المادة 07 من نفس المرسوم المذكور أعلاه)

* أمين الخزينة الولائية (T.W) : (المادة 53 من المرسوم 91-313 بتاريخ 07-09-

1991)

³⁰ - المادة 23 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، جريدة رسمية رقم 35 بتاريخ 15/08/1990

³¹ -ALI BISSAAD : op cit ; page101

*العون المحاسبي المركزي للميزانيات الملحقة (A.C.C.B.A): مكلف بتجميع عمليات الميزانيات الملحقة

- بالنسبة للجماعات المحلية:

*أمين الخزينة الولائية بالنسبة للولاية (comptable principal du budget de la wilaya)

*أمين الخزينة البلدية بالنسبة للبلدية (comptable principal du budget de la commune)

- بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري:

*عون محاسبي رئيسي لكل مؤسسة (Agent comptable principal)

- المحاسبون العموميون الثانويون (Les comptables secondaires de L'état)

: و هم من يرسلوا بمحاسبتهم إلى المحاسب العمومي الرئيسي من أجل تمرکزها من طرف هذا الأخير.

المحاسبون العموميون الثانويون هم :

- قابض الضرائب؛
- قابض أملاك الدولة؛
- قابض الجمارك؛
- قابض البريد و المواصلات؛
- قابض التسجيل.

2- تصنيف المحاسبين العموميين بحسب الوظيفة (Classification par fonction):

و نجد المحاسبين المخصصين، و الموكلين أو المراسلين، و محاسبي الترتيب³².

- المحاسبون المخصصون (Les comptables assignataires): هم أولئك

المعيّنون لتنفيذ العمليات المالية العمومية بعد مراقبة شرعيتها شخصيا و تحمل المسؤولية عنها ، و اعتبارا لدورهم الرئيسي في مجال النفقات ، فإن المحاسبين المخصصين يسمون أحيانا بمحاسبي الدفع .

- و قد يكلف محاسبون آخرون بالتنفيذ المادي لعمليات المحاسبين المخصصين و لاسيما قبض مبالغ إيرادات و إدخالها في الصندوق أو دفع مبالغ نفقات أي إخراجها من الصندوق لحساب هؤلاء (أي لحساب المحاسبين المخصصين) و تحت مسؤولياتهم فيتخذون صفة محاسبين موكلين أو مراسلين (comptables mandataires).

- أما المحاسبون الذين يتولون تركيز أو تجميع العمليات المنفذة من طرف غيرهم من المحاسبين فيسمون بمحاسبي الترتيب (Les comptables d'ordre)، فهؤلاء لا يشاركون في تنفيذ العمليات المكلفين بتجميعها و إنما بترتيب البيانات المحاسبية المتعلقة بها و المرسلة إليهم من قبل المحاسبين المعنيين من أجل ترتيبها ، ثم إدماجها في تسجيلاتهم المحاسبية و عرضها في حساباتهم. مع ملاحظة أن محاسبي الترتيب لا

يمارسون سلطة أو رقابة على المحاسبين المكلفين بتجميع عملياتهم ، و لو أنهم مخولون بفحص تسجيلاتهم المحاسبية إذا تطلبت ذلك تدابير مركزية المحاسبة، حيث ينصب هذا الفحص على الصحة المادية للأرقام المدونة و على مختلف البيانات الواردة في تلك التسجيلات، دون تجاوزها إلى الرقابة على شرعية العمليات ذاتها ، و يعتبر العون المحاسبي المركزي للخرينة أهم محاسب ترتيب في الجزائر، حيث يقوم بالتجميع على أساس الأرقام للوضعيات المحاسبية الدورية التي يقدمها له المحاسبون العموميون الرئيسيون و المتعلقة بتنفيذ عمليات الميزانيات العمومية و عمليات الخزينة لمختلف الهيئات العمومية.

- المحاسبون بالنقود و المحاسبون بالمواد (Les comptables en deniers et

Les comptables en matières) : باعتبارهم أمناء الصندوق ، فإن المحاسبين العموميين مخولون بتداول الأموال و القيم و ضمان حراستها سواء مباشرة أو بواسطة الأعوان الذين هم تحت سلطتهم و مسؤوليتهم و مراقبتهم (وكلاء الإيرادات و النفقات) و على هذا الأساس ، فهم يمارسون وظائفهم بصفتهم محاسبين بالنقود (Les comptables en deniers). و لكن عندما يلفون بالتبعية إلى وظائفهم الأصلية بحفظ المواد أو الأشياء المملوكة أو المودعة لدى الهيئات العمومية أو بالرقابة عليه و مسك محاسبة خاصة بها، فإنهم يوصفون بمحاسبين المواد (comptables en matières) ، حيث يصبحون مسؤولين عن ذلك بمثل مسؤوليتهم عن الأموال و القيم.

- المحاسبون القانونيون و المحاسبون الفعليون (comptables de droit et

les comptables de fait) : المحاسبون القانونيون هم المعينون قانونا ، و هم وحدهم المخولون بالتصرف في الأموال العمومية أو الخاصة بالمنظمة، لكن إن وجدت حالات و أن تدخل بعض الأشخاص الذين هم ليسوا محاسبين عموميين و لا يعملون تحت حساب و رقابة محاسبين عموميين في هذا التصرف ، عن قصد أو عن جهل ، فإنهم يصبحون محاسبين فعليين (comptables de fait) ،الذي يحدث خاصة في حالة التدخل في تحصيل الإيرادات العمومية ، أو السحب غير الشرعي لأموال أو قيم من الصناديق العمومية. و هنا يخضع المحاسبون الفعليين لنفس الالتزامات ، و يتحملون نفس المسؤوليات الملقاة على عاتق المحاسبين القانونيين، كما يمكن أن يتعرضوا لعقوبة من طرف مجلس المحاسبة (المادة 86 من الأمر 95-20) و للمتابعة الجزائية عن اغتصاب الوظيفة (المادة 242 من قانون العقوبات).

د- مهام و مسؤوليات المحاسبين العموميين

قبل القيام بتحصيل الإيرادات و دفع النفقات يقوم المحاسبين العموميين بعدة مراقبات شرعية لتنفيذ العمليات المالية العمومية الموكلة لهم³³:

1. بالنسبة للإيرادات : المادة 35 من القانون 90-21 تنص على أن المحاسب

العمومي قبل التكلّف بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف ، أن يتحقق من أن هذا الأمر مرخص له بموجب القانون بتحصيل الإيرادات ، فضلا عن ذلك يجب عليه على الصعيد المالي مراقبة صحة إلغاء سندات الإيرادات و كذلك عناصر الخصم التي يتوفر عليها.

2. بالنسبة للنفقات: المادة 36 من القانون 90-21 نص على أنه يجب على المحاسب

العمومي قبل قبوله دفع أي نفقة أن يتأكد و يتحقق مما يلي:

- مطابقة العملية للقوانين و الأنظمة المعمول بها؛
- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له؛
- شرعية عمليات تصفية النفقات؛
- توفر الاعتمادات ؛
- الطابع الابرائي للدفع؛
- تأشيرة عملية المراقبة التي تنص عليها القوانين المعمول بها؛
- الصحة القانونية للمكسب الابرائي؛
- أن الديون لم تسقط آجالها أن أنها محل معارضة.

فالمحاسبون العموميون هم مسؤولون عن المراقبات المسبقة لعملية دفع النفقات العمومية و مراقبة عملية الدفع نفسها من خلال الآتي:

1. مراقبة صفة الأمر بالصرف : والمتمثلة في التحقق من شرعية الاعتماد للأمر بالصرف ، حيث يبلغ للمحاسب العمومي ملف اعتماد الأمر بالصرف ، الذي يتضمن قرار تعيينه بصفة أمر بالصرف مرفقا بتعيين إضاءاته ، حتى يصبح بذلك معروفا لدى المحاسب العمومي المرافق له.

2. توفر الاعتمادات المالية: فعلى المحاسب معرفة الاعتمادات المالية المتوفرة لدى الأمر بالصرف و ذلك بإيداع هذا الأخير نسخة من ميزانية مؤسسته عند المصادقة عليها و استلامها كل بداية سنة مالية ، فعليه معرفة في كل وقت و عند كل تسديد أو دفع مبالغ الاعتمادات الأولية و مبالغ الاعتمادات المستهلكة و مبالغ الاعتمادات الباقية (Les soldes disponibles)

3. تخصيص النفقة للباب المخصص لها (التحميل الصحيح للنفقة): فالمحاسب العمومي مطالب من أن يتحقق من أن الأمر بالصرف قام بتخصيص كل نفقة في الباب المخصص لها و المفروض أن تدفع فيه، أي مراقبة بأن موضوع النفقة يتناسب تماما مع الباب المخصص لها في الميزانية.

4. صحة الدين : و تشمل مراقبة أداء الخدمة أو الاستلام المادي و الفعلي للبضاعة أو الخدمة المنجزة ، حيث أن الدفع للنفقة العمومية لا يتم إلا بعد ملاحظة أن الخدمة قد تم تأديتها أو أن البضاعة استلمت ، و ذلك بوضع الإشارة المبررة لذلك خلف الفاتورة ، زيادة على رقم الجرد للممتلكات القابلة للجرد، و يعني هذا كله أن المحاسب العمومي لا يمكنه دفع مبلغ النفقة للممومون إلا عند الاستلام النهائي من طرف الهيئة العمومية للشئ أو الخدمة موضوع النفقة المعنية.

5. الطابع الابرائي للدفع: بمعنى أن الدفع لا يمكن أن يكون إلا لصاحب الدين الحقيقي حتى يمكن لمصالح الدولة من تحريرها و تبرئتها نهائيا.

6. تأشيرة مراقب النفقات الملزمة : فقبل دفع النفقة العمومية من قبل المحاسب العمومي عليه أن يتحقق من وجود تأشيرة المراق بالمالي على النفقات الملترزم بها و التي تتمثل في وضع رقم التأشيرة ، تاريخها و ختم و إمضاء المراقب المالي.

7. سلامة عملية التصفية: على المحاسب أن يتحقق من التوافق مع كل من الفاتورة ، الحوالة و الوثائق التبريرية الأخرى وتطابق و صحة الأرقام الحسابية المدونة على الفاتورة.

8. عدم محل معارضة الدفع : قبل القيام بدفع أي نفقة عمومية على المحاسب التحقق من عدم وجود أية وثيقة تحول دون دفع المبلغ أو تمنعه جزئيا و منها الإشعار بدين للغير (A.D.T)، بيع (Cession) ، قرار حجز ... أو أي معارضة أخرى، و يدخل في هذا الباب التحقق أيضا من أن النفقة لم تمسها الأقدمية الرباعية، و معناه أن كل الديون الدولة التي مرت عليها أربعة سنوات و لم تدفع لأصحابها بعد استيفاء كل السبل إلى ذلك بعد التقادم الرباعي تسقط آجالها و تصبح ملكا للدولة.

فالمحاسب العمومي يتمتع بالمسؤولية الشخصية و المالية على العمليات الموكلة له ، كما يمكن له أن يتمتع بالمسؤولية التضامنية بينه و بين الأشخاص الموضوعين تحت أوامره.و بذلك فإن مسؤولية المحاسب العمومي تقرر عندما يحدث عجز (نقص) في الأموال العمومية سواء تعلق الأمر بتحصيل الإيرادات أو تسديد النفقات.و تكمن المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسب العمومي عن كل تصرفاته خاصة إذا تعلق الأمر بـ :

- تسديده للنفقات العمومية في ظروف غير شرعية،
- حراسته و حفظه لأرصدة و قيم الهيئات العمومية،
- تحريكه للأرصدة و القيم و الحركات الحسابية،
- محافظته على الوثائق و المستندات المثبتة للعمليات المالية و المحاسبية،
- قيامه بمهمة المحاسب للمنصب الذي يشغله،

كما يعتبر المحاسب العمومي مسؤولا عن تصرفات غيره التي تصدر من مساعديه في تسيير مصلحة المحاسبة و الخاضعين لسلطته و مراقبته، و تكون هذه الأخيرة تبعا لصفة الموظفين الذين هم تحت إشرافه و المتمثلين في أعوان المصلحة و المحاسبون السابقون و المحاسب المفوض و المحاسب الفعلي و الملحقون و الوكلاء المكلفون بإجراء عمليات قبض الأموال و دفعها للمحاسب العمومي المسؤول شخصيا و ماليا عن هذه العمليات .

و يحمي قانون المحاسب كل المحاسبين العموميين من تهديد بعقوبة إذا أثبتوا أن الأوامر التي رفضوا الامتثال لها كان من شأنها أن تحرك مسؤولياتهم الشخصية و المالية (المادة 39 من القانون 90-21).

ه- الفترة الزمنية التي يعتبر فيها المحاسب مسؤولا

يعد المحاسب مسؤولا عن كل العمليات المالية التي تقع داخل المصلحة أو القسم الذي يسيره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى حين انتهاء مهامه . و في الواقع لا يمكن تحريك مسؤوليته بسبب سابقه إلا بالنسبة للعمليات التي تكفل بها بعد التحقيق دون أي اعتراض عند تسلمه المصلحة وفقا لما يفرضه التنظيم و العرف. و تحريك مسؤولية المحاسب العمومي بمجرد إثبات أي نقص في الأموال و القيم العمومية ، إلا انه لا يعاقب المحاسب العمومي عن الأخطاء التي تعرض لها بحسن نية كتلك الخاصة بتحديد وعاء الحقوق أو تلك الخاصة بالتصفية ، ضف إلى ذلك أن وزير المالية له كل السلطة في إبراء ذمة المحاسب حسن النية كليا أو جزئيا عن دفع باقي الحساب المطلوب منه.

و- تحديد المسؤوليات بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي

إن من واجبات المحاسب أن لا يقبل صرف نفقة يكون الأمر بصرفها معيبا أو ناقصا أو غير مطابق للقوانين و اللوائح الجاري العمل بها، و رغم هذا فلا يقبل العرف الإداري و المالي خاصة أن

يكون هذا الرفض عن طريق السكوت أو حتى مشافهة ، و إنما عن طريق رسالة رفض مكتوبة و مثبتة(المادة 10 من القرار الوزاري الخاص بشرح المادة 24 من قانون المالية 1980). و حسب السير العادي للأمر، يقوم الأمر بالصرف بتكلمة أو تصحيح الأمر بالصرف المرفوض من طرف المحاسب وفقا للقانون، بيد أن الأمر بالصرف باعتباره مسؤولا عن مرفق عمومي يلزمه بالسير المستمر و المطرد أي بدون توقف، فلا بد أن يحرص على دفع النفقة حتى إذا تعذر عليه الامتثال لرسالة رفض المرسل من طرف المحاسب فعندئذ يمنحه القانون سلاحا أخيرا لتمير الأمر بالصرف و هو ما يعرف بالأمر المكتوب أو التسخير المكتوب (La requisition écrite) و في هذه الحالة إذا أمثل المحاسب العمومي لهذا التسخير وفقا للشروط التي سنوردها ، تعفى ذمته من المسؤولية الشخصية و المالية و عليه أن يرسل حينئذ تقريرا مفصلا إلى كال من الوزارة المكلفة بالمالية و إلى السلطة الوصية على الأمر بالصرف في ظرف 03 أيام.

و رغم التسخير المكتوب فيجب على المحاسب أن يرفض الامتثال إذا كان الرفض معللا بما يلي:

- عدم توفر الاعتمادات المالية ماعدا بالنسبة للدولة،
- عدم توفر أموال الخزينة،
- انعدام إثبات التصفية،
- طابع النفقة غير الابرائي،
- انعدام التأشير مراقبة النفقات المطبقة أو تأشير لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان منصوبا عليه في التنظيم المعمول به.

أما في حالة الرفض غير المبرر بنقائص قانونية و تنظيمية تخص النفقة العمومية فإن المحاسب في هذه الحالة يتعرض للعقوبات القانونية بسبب الضرر الذي يسببه للمرفق العمومي، و قد تصل العقوبة إلى حد فقده لمنصبه.

4-3 المراقبون الماليون (LES CONTROLEURS FINANCIERS)

يخضع المراقبون الماليون لقانون أساسي خاص بهم و هم يعملون تحت وصاية وزارة المالية و يسمون كذلك بموافقا النفقات الملتزم بها (Les contrôleurs des dépenses engagées) و تتمثل مهامهم في المراقبة المسبقة على الالتزامات التي قام بها الأمر بالصرف ، فهم من أعوان التنفيذ للعمليات المالية العمومية ، حتى و إن كان إسهامهم لا يضعهم كفاعلين أساسيين في العملية . كان عمل هؤلاء محل انتقاد و معارضة من طرف الأمرين بالصرف منذ مدة طويلة إذ يعتبرون ذلك كعمل إضافي يعطل عمليات التنفيذ و زيادة عن المراقبة المحاسبية من قبل المحاسب العمومي. أما عن مجال تدخل المراقبون الماليون فهو جد واسع ، فهو يطبق على ميزانيات هيئات و إدارات الدولة ، و الميزانيات الملحقة ، و الحسابات الخاصة للخزينة ، و على ميزانيات الولايات و البلديات و الإدارات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري³⁴.

أ- مهام المراقبون الماليون

حسب المادة 58 من القانون 90-21 فإن عملية المراقبة للنفقات الملتزم بها تكون بهدف احترام التشريعات و التنظيمات السارية المفعول. و نفس المادة تعطي للمراقب المالي صفة

³⁴ ALI BISSAAD : op cit ; page116

المستشار للأمر بالصرف في المجال المالي. بالإضافة لهاتين المهمتين تضاف مهمة ثالثة كونه ممثل لوزارة المالية في بعض المجالات:

- فبصفته عون يعمل تحت سلطة وزارة المالية، فإن المراقب المالي مكلف بتمثيل وزارة المالية لدى لجان و جمعيات الأسواق العمومية و لدى مجالس الإدارة و مجالس التوجيه للهيئات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، و هو ملزم في هذا الشأن بصياغة تقرير سنوي يوجه إلى وزارة المالية يتعلق بهذه العملية.
- و بصفته مستشار للأمر بالصرف فهو يعتبر طرف في التسيير المالي للهيئات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يتولى مراقبتها ، فهو مكلف بالمشاركة و التنسيق مع الأمرون بالصرف و مصالح تقدير الميزانيات لدى وزارة المالية فيما يخص الأعمال المتعلقة بتوزيع الاعتمادات و كل المناقشات المتعلقة بالميزانيات و الأعمال التحضيرية لها و ذلك بتقديم الاقتراحات التي تسمح بتسيير فعال و ناجح للأعمال العمومية.
- أما بصفته عون مراقبة ، فهو مكلف بمراقبة شرعية ملفات الالتزامات المتعلقة بالنفقات المحملة على ميزانيات التسيير و التجهيز ، و على الحسابات الخاصة للخرينة ، و كذلك على كل عمل إداري يتضمن أثر مالي و يعطي بذلك تأشيرته الخاصة. على هذا الأساس فهو ملزم بمسك محاسبة الالتزامات ، و الوضعية المالية و الإثباتات المتعلقة بالتأشيرات الممنوحة أو المرفوضة.

ب- نوعية و آلية المراقبة

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

- صفة الأمر بالصرف؛
- المطابقة الصارمة للنفقة مع القوانين و التنظيمات المعمول بها ؛
- توفر الاعتمادات أو المناصب المالية ؛
- التحميل الصحيح للنفقة؛
- تتطابق مبلغ الالتزام مع العناصر المتضمنة في الوثيقة الملحقة ؛
- وجود التأشيرة أو رأي عندما التأشير توضع بتطبيق التنظيمات المعمول بها.

ت- العمليات التي تكون محل تأشيرة المراقب المالي

يمكن تصنيف العمليات التي تكون محل تأشيرة المراقب المالي إلى مجموعتين هما : الأولى عمليات متعلقة بتسيير المستخدمين، و الثانية عمليات الالتزام بالنفقات.

- **عمليات متعلقة بتسيير المستخدمين (Les actes de gestion des personnels)** : هذه المراقبة تتعلق بكل العمليات الخاصة بالحياة المهنية للموظفين من: تسمية (nomination)، قبول في التوظيف (confirmation)، الأجرة و التعويضات، ماعدا الترقية في الدرجات، إذ تشمل المراقبة كذلك القوائم الاسمية المحررة عند نهاية كل سنة مالية، و القوائم و الحالات التقديرية (Les états matrice) الأولية و المعدلة أو المكملة التي تخضع بدورها للتأشيرة. و تجدر الملاحظة بأن متابعة المسار المهني للموظفين هي مهمة أساسية للمراقب المالي و هذا بعد احترام و تطبيق قواعد التوظيف العمومي و المحاسبة العمومية. فعملية مراقبة تسيير

الموظفين تتضمن جانبين : جانب القانون الأساسي و الجانب المالي، و على الرغم من التغييرات التي أدخلت على عمليات الرقابة المطبقة من طرف هيكل الوظيف العمومي ، نجد أن المراقب المالي احتفظ بنفس الأولويات.

• **عمليات الالتزام بالنفقات (les actes d' engagement des dépenses) : كل**

عمليات الالتزام المتعلقة بالنفقات التسيير و التجهيز تخضع لتأشيرة المراقب المالي.

• **عمليات أخرى خاضعة لتأشيرة المراقب المالي(autres actes soumis au visa**

بهدف تمكين المراقب المالي من متابعة و مراقبة مجموع العمليات المالية و الوقائع المالية المتخذة من طرف الأمر بالصرف ، فإن التنظيم يوسع هذه المراقبة لعمليات أخرى و التي تكون في حقيقتها متعلقة بتنفيذ الميزانيات و بالتالي فإن العمليات الآتية تخضع بدورها لتأشيرة المراقب المالي :

○ كل التزام يتعلق بسند طلب أو بفاتورة نموذجية عندما مبلغ الفاتورة يتعدى حد الصفقات العمومية؛

○ كل قرار وزاري يتضمن إعانة أو تفويض بالاعتماد أو تكفل بتسيير اعتماد أو تحويل الاعتماد؛

○ كل التزام يتعلق بتعويض المصاريف، أو بأعباء ملحقة، بالإضافة للنفقات بالوكيل المبررة بفواتير نهائية.

ث- **إجراءات المراقبة (Les procédures de contrôle) : و تشمل فترة**

أو مدة تنفيذ المراقبة و نتائج عملية المراقبة

– **فترة أو مدة تنفيذ الرقابة (Délai d' exécution du contrôle) :**

المرسوم التنفيذي رقم 92-114 حدد مدة المراقبة و منح التأشيرة من طرف المراقب المالي، حيث حددت بمدة عشرة (10) أيام لمنح التأشيرة. و إذا كان الملف يتضمن تعقيدات و بالتالي يتطلب دراسة معمقة فإن هذه المدة تمدد أو ترفع إلى عشرون (20) يوما، و تبدأ مدة السريان من تاريخ استقبال بطاقات الالتزام من طرف مصالح المراقب المالي.

– **نتائج المراقبة (Sanction du contrôle) :** إن مراقبة النفقات الملتزم بها

التي تخضع للتأشيرة (التأشيرة بالقبول) تكون عندما المراقب المالي و بعد فحصه و مراقبته لملف النفقة خالص إلى أن ملف النفقة يتطابق مع القوانين و وضعية الميزانية للهيئة المعنية. عندما المراقب المالي يقرر بأن هناك نقص في عناصر ملف النفقة الخاضعة للمراقبة، فإنه يقرر إما رفضا مؤقتا أو رفضا نهائيا. و في الحالة الأخيرة أي حالة الرفض النهائي بإمكان الأمر بالصرف أن يمرر النفقة تحت مسؤوليته و بقرار مبرر و يعلم من خلاله وزارة المالية. إن الرفض المحرر من قبل المراقب المالي يأخذ شكل مذكرة تتضمن كل الملاحظات المستخلصة و كذلك المراجع للنصوص القانونية المتعلقة بالقضية المراقبة و المعالجة ، و هذا القرار بالرفض يجب أن يحرر مرة واحدة للأمر بالصرف.

○ **الرفض المؤقت (Le rejet provisoire) :** هو الإجراء الذي يسمح للأمر

بالصرف بإتمام ملف النفقة و يكون في الحالات التالية:

- اقتراح التزام يتضمن عدم الشرعية و القابل للتصحيح،
- غياب أو نقص للوثائق المبررة المقدمة،
- نقص بعض الملاحظات على الوثائق المرفقة و المبررة للنفقة.

و هذا الرفض المؤقت المدعم بأدلة يخضع للفترة التنفيذية للمراقبة و المحددة من 10 إلى 20 يوما بحسب الحالة.

○ **الرفض النهائي (Le rejet définitif) :** الرفض النهائي هو الإجراء الثاني

الذي تخضع له مراقبة النفقات الملتزم بها ، و هو يكون نتيجة :

- عدم مطابقة النفقات الملتزم بها للإجراءات و القوانين المعمول بها؛
- عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية ؛
- عدم احترام الأمر بالصرف و تصحيح الملاحظات المدونة على الرفض المؤقت و عدم تداركها.

○ **تجاوز الرفض (Le passer- outre) :** الرفض النهائي يضع ملف النفقة في

نفق مغلق لأن المحاسب لا يستطيع من خلال القانون أن ينفذ و يدفع قيمة النفقة العمومية بدون تأشيرة المراقب المالي، و لتجاوز هذه الحالة المسدودة فإن المادة 18 من المرسوم 92-414 قدرت تجاوز الرفض Le passer- outre على انه الإجراء الذي يسمح بتنفيذ النفقة و تحت مسؤولية الأمر بالصرف .ففي حالة الرفض النهائي بإمكان الأمر بالصرف تمرير النفقة و تجاوز الرفض تحت مسؤوليته و ذلك بقرار يبرر فيه ذلك و يرسله إلى الوزارة المكلفة بالمالية ، و لكن هذا التجاوز للرفض غير معمم على كل الحالات ، حيث أنه يرفض في حالة أن الرفض النهائي كان متعلق بالحالات التالية³⁵:

- حالة صفة الأمر بالصرف؛
- حالة عدم توفر الاعتمادات أو غيابها؛
- غياب التأشيرات التي ينص عليها القانون؛
- حالة التحميل غير الصحيح للنفقة الذي ينجر عنه تجاوز في الاعتمادات أو تغيير في الاعتمادات أو مبالغ الميزانية.فالهامش المخصص للأمر بالصرف لتجاوز الرفض هو جد محدد ، و على هذا الأساس فإن الرفض النهائي غير المبرر بالأسباب المذكورة أعلاه ، فإن الأمر بالصرف الذي يرغب في ممارسة هذا الإجراء ، يجب عليه أن يرسل للمراقب المالي بطاقة الالتزام مرفقة بقرار تجاوز الرفض و ذلك للتأشيرة على ملف النفقة و تحت مسؤولية الأمر بالصرف.

ج- **مسؤولية المراقب المالي :**

مسؤولية المراقب المالي و كذلك نوابه هي مسؤولية بدون تحديد خاص ، فالنصوص لا تعطي تحديد للعقوبة المخصصة لهذه المسؤولية ، و لكن يمكن تحديد هذه المسؤولية انطلاقا من العناصر التالية :

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

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

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

4-4 وكلاء الصرف (Les régisseurs)

أ- **تعريف وكلاء الصرف**: يعتبر وكيل الصرف عون من أعوان تنفيذ ميزانية المؤسسة أو الهيئة العمومية و هو موظف يوكله الأمر بالصرف ببعض التصرفات القانونية و استعمال السيولة النقدية المعمول بها في المحاسبة العمومية. و تمثل وكالات الصرف إجراء استثنائيا يمس صنف من الإيرادات و النفقات العمومية التي لا يمكنها نظرا لحالتها الاستثنائية انتظار الأجل الطبيعية للإثبات و الالتزام و التصفية و الأمر بالصرف و الدفع³⁶.

ب- **تعيين وكيل الصرف**: يتم إنشاء وكالة الصرف وكذا اقتراح وكيل الصرف من طرف الأمر بالصرف و تسلم نسخة من قرار إنشاء وكالة الصرف و قرار تعيين الوكيل و تسلم إلى المحاسب العمومي، و يتم الرد بشكل مكتوب في أجل ثمانية أيام.

- بعد دراسة الملف يقوم المحاسب العمومية بالموافقة على قرار التعيين و الإمضاء عليه أو رفضه مع تعليل سبب الرفض.

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

- يجب أن يحتوي قرار وكالة الصرف على البيانات التالية :

○ الهدف من إنشائها،

○ المقر،

○ التسمية ،

○ الدليل،

○ أبواب النفقات و حساب الاقتطاع من الإيرادات،

○ مبلغ النفقة الموحد.

ح- **مهام وكيل الصرف** : تحدد مهام وكيل الصرف وفق قرار إنشاء وكالة الصرف الصادر عن الوزارة المكلفة بالمالية وباقتراح من الأمر بالصرف بعد موافقة الوزارة الوصية.

1. فيما يخص الإيرادات

طبيعة الإيرادات الممكن تحصيلها عن طريق وكالة الصرف حسب المرسوم رقم 93-108 المؤرخ في 05/05/1993 المحدد لطرق إنشاء و تنظيم و عمل وكالة الصرف

، فبعد تحصيل الإيرادات يقوم وكيل الصرف بتحويل المبالغ للمحاسب العمومي المتمثلة في :

- النقديات التي تكون مرة على الأقل في الأسبوع،
- الشيكات البنكية التي تحول في أجل 3 أيام على الأكثر من تاريخ استلامها،
- الشيكات البريدية التي تحول في أجل 3 أيام على الأكثر إلى مراكز الصكوك البريدية
- لا يمكن تحصيل عن طريق وكالة الصرف: الضرائب ، الرسوم ، الأدوات المنصوص عليها في القوانين الجبائية و قانون الجمارك وقانون الأملاك الوطنية.

يجب على وكيل الصرف أن يمكس محاسبة للإيرادات المحصلة عن طريق وكالته ، بحيث يمكن استخراج في أي لحظة التحصيلات ، التحويلات و وضعية السيولة النقدية.

2- فيما يخص النفقات: دفع النفقات عن طريق وكالة الصرف يكون في حدود نسبة 25 % لا يمكن تجاوزها من الاعتماد المفتوح و المخصص للباب أو الفصل ، و هذا بناء على التعليم رقم 14 المؤرخة في 11/04/1996 الصادرة عن مديرية المحاسبة لدى وزارة المالية والمتعلقة بتسيير وكالة الصرف.

أما المرسوم رقم 93-107 المؤرخ في 05/05/1993 فقد حدد المبلغ الواجب توزيعه على الأبواب و الذي يجب أن يكون مساويا للحجم المتوسط لنفقات الوكالة كل ثلاث أشهر.

كما حددت طبيعة النفقات، بحيث لا يمكن أن تمر على وكالة الصرف إلا النفقات التالية :

- نفقات صغيرة تخص الأدوات و التسيير،
- أجور الموظفين العاملين بالساعة أو اليوم،
- تسبيقات على المصاريف و المهمات،
- الأشغال المنجزة في الوكالات.

يقوم الوكيل بالصرف بطلب الغلاف المالي في إطار الاعتمادات المفتوحة لوكالته و الخاصة بكل فصل و يطلب ذلك من المحاسب العمومي الذي يتولى تحويل المبلغ لحساب وكيل الصرف.

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

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

المحاسبة العمومية (المقطع الخامس)

5-رقابة السلطات المالية العمومية على تنفيذ الميزانية

تمهيد :

يخضع تنفيذ الميزانية العمومية لأنواع متعددة من الرقابة قصد التحقق من التزام الهيئات العامة و أجهزة السلطة التنفيذية (الادارة العامة) بإحكام و قواعد القانون المتعلق بالميزانية سواء ما تعلق بتحصيل الإيرادات المقررة أو صرف النفقات المرخص بها. و الرقابة على تنفيذ الميزانية لها أهمية بالغة ، و ذلك حفاظا على الأموال العامة و حسن استعمالها درءا للتبذير و التبديد و الاختلاس، فأى إساءة للمال العام أو إهمال له يؤدي إلى نتائج سيئة.

فتطور الدولة أدى إلى زيادة نفقاتها، و لما كانت ندرة الموارد المالية و الاقتصادية تعتبر من أهم المشاكل التي تواجه معظم البلدان خاصة الدول النامية، فلا بد من القيام بعملية المراقبة على استخدام هذه الموارد و الإمكانيات حتى تتمكن من تخصيصها و توزيعها توزيعا عادلا من أجل تحقيق التوازن الاقتصادي و الاجتماعي.

5-1 تطور أهداف الرقابة على تنفيذ الميزانية العمومية

لقد تطورت أهداف الرقابة على تنفيذ الميزانية العمومية مع تطور الدول، حيث هناك أهداف تقليدية و أخرى حديثة و متطورة³⁷ :

- **الأهداف التقليدية** لعملية الرقابة تدور حول الانتظام، و هي من أقدم الأهداف التي سطرت في عملية الرقابة و تتمثل في الآتي:
 - التأكد من سلامة العمليات المحاسبية التي خصصت من أجلها الأموال العامة و التحقق من صحة الدفاتر و السجلات و المستندات المحاسبية.
 - التأكد من عدم تجاوز الاعتمادات المفتوحة و المقررة للإنفاق، مع ما يستلزم من مراجعة للمستندات المبررة للإنفاق و التأكد من صحة توقيع الموكل لهم بالتنفيذ (الأمر بالصرف ، المحاسب العمومي).
 - عملية الرقابة و التفتيش المالية التي يقوم بها المراقب المالي باعتباره جهازا إداريا تابع لوزارة المالية.

- أما **الأهداف الحديثة** لعملية الرقابة فتدور حول الآتي³⁸:
 - التأكد من كفاية المعلومات و الأنظمة و الإجراءات المستخدمة،
 - مدى التزام الإدارة في تنفيذها للميزانية بالسياسة المعتمدة ،
 - بيان آثار التنفيذ على مستوى النشاط الاقتصادي و اتجاهاته،
 - الربط بين التنفيذ و ما يتخلله من إنفاق و النتائج المترتبة عن هذا التنفيذ،

³⁷ - محمد مسعي ، المحاسبة العمومية ، دار الهدى ، عين مليلة ، الجزائر ، 2003.

³⁸ - أ. حسين الصغير، دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001.

5-2 أنواع الرقابة المطبقة على تنفيذ الميزانية العمومية

لعل من أهم صور الرقابة على تنفيذ الميزانية العمومية تتمثل في الرقابة الإدارية (الرقابة الداخلية أو القبلية السابقة عن التنفيذ) و رقابة خارجية لاحقة عن التنفيذ و تتمثل في رقابة البرلمان و رقابة مجلس المحاسبة و رقابة المفتشية العامة للمالية.

1- الرقابة الإدارية (الداخلية):

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

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

أ- رقابة المراقب المالي

المراقب المالي يمارس رقابته قبل دخول الميزانية العمومية مرحلة التنفيذ، و بعد المصادقة عليها من طرف السلطات المختصة ، و يطبق رقابته السابقة على النفقات التي يلتزم بها على ميزانية المؤسسات و الإدارات التابعة للدولة و الميزانيات الملحقة ، و على الحسابات الخاصة للخزينة و ميزانية الولاية و البلدية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. إذ تخضع القرارات المتضمنة التزاماً مسبقاً بالنفقات قبل التوقيع عليها لتأشير المراقب المالي و قد حصرت المادة الخامسة (05) من المرسوم التنفيذي رقم 414-92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 و المتعلق بالرقابة المسبقة للنفقات التي يلتزم بها فيما يلي :

- قرارات التعيين و التثبيت و القرارات التي تخص الحياة المهنية للموظفين و دفع مرتباتهم باستثناء الترقية في الدرجات،
- الجداول الاسمية التي تعد عند قفل كل سنة مالية،
- الجداول الأصلية الأولية التي تعد في بداية السنة و الجداول الأصلية المعدلة التي تطرأ أثناء السنة المالية.

و المراقبة الممارسة من قبل المراقب المالي الذي يتم تعيينه من طرف الوزير المكلف بالمالية هدفها الأساسي هو منع ارتكاب المخالفات المالية التي يقع فيها معدو و منفذو الميزانية العمومية ، حيث أن هذا النوع من الرقابة يدخل ضمن سياسة عدم التركيز ، كما يعتبر

المراقب المالي المرشد و الحارس على تنفيذ الميزانية مع إعلام المصالح المالية بالأخطاء التي يرتكبها الأمر بالصرف مع تقرير العقوبات. (راجع في ذلك مهام المراقب المالي).

ب- رقابة المحاسب العمومي

المحاسب العمومي الذي يتم تعيينه بمعرفة الوزير المكلف بالمالية و الذي يخضع أساسا لسلطته يمارس بدوره صلاحية الرقابة على كل ملف النفقات المقدمة إليه ، بالتأكد من شرعية النفقة العمومية بعد قيامه بالتحقق من مدى شرعيتها ، و يقوم بوضع التأشير القابلة للدفع ، مما يسمح بتسليم مبلغ النفقة للدائن المعني، إضافة إلى إمكانية رفض القيام بالتسديد أو الدفع و يقوم بإعلام الأمر بالصرف عن طريق مذكرة خطية يحدد فيها أسباب الرفض لكي يجري عليها التسويات اللازمة، و في حالة رفض الأمر بالصرف تسوية الملاحظات المشار إليها في المذكرة يرفض المحاسب العمومي وضع التأشير بصفة نهائية إلا أن سلطة المحاسب العمومي ليست مطلقة.

و يمكن حصر الهدف من ممارسة وظيفة رقابة المحاسب العمومي على النفقات الملتمزم بها في الآتي :

- السهر على صحة توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به،
 - التحقق مسبقا من توفر الاعتمادات،
 - إثبات صحة النفقات بوضع تأشير على الوثائق الخاصة بالنفقات أو تعديل رفض التأشير عند الاقتضاء و ضمن الأجل المحددة عن طريق التنظيم و التي تراعي فيها طبيعة الوثيقة،
 - تقديم نصائح للأمر بالصرف في المجال المالي،
 - إعلام وزير المالية شهريا بصحة توظيف النفقات و الوضعية العامة للاعتمادات المفتوحة و النفقات الموظفة.
- وقد أسندت إلى المحاسب العمومي مهمة ثانية و تتمثل في إعداد تحصيل الإيرادات العمومية المقررة في الميزانية مع اتخاذ كل الإجراءات من أجل التحصيل سواء بالطرق الودية أو القسرية .

ت- الرقابة الوصائية

الرقابة الوصائية على تنفيذ الميزانية العمومية تتم من طرف موظفين مختصين نظرا للأهمية البالغة التي تلعبها الرقابة أثناء تنفيذ و تطبيق الميزانية، و هي من اختصاص الحكومة المركزية تمارسها على الهيئات اللامركزية و أعمالهم قصد حماية المصلحة العامة ، كما أنها لا تمارس إلا في الحالات و الأوضاع المنصوص عليها في القانون . فالجهة الوصية تتابع أعمال و تصرفات الهيئات التابعة لها ، و بالتالي فإن هذه الأخيرة ملزمة برفع محاضر الجلسات و المداولات إلى السلطات الإدارية المركزية الوصية من أجل الاطلاع عليها و بالتالي مراقبة مدى صحتها و عدم مخالفتها لمقتضيات الوانين و التنظيمات المعمول بها.و تلعب السلطة الوصية دورا هاما في المراقبة على الميزانية العمومية و جعلها تحقق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية لكافة المواطنين .بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري نجد المفتشيات العامة للمالية الوزارية ، و بالنسبة للجماعات المحلية فإن الأشخاص الموكلة لهم ممارسة الرقابة الوصائية على الميزانية هم : الوالي ،رئيس الدائرة ، المجلس الشعبي الولائي، المجلس الشعبي البلدي.

ث- رقابة المجالس الشعبية المنتخبة للمحليات

- رقابة المجالس الشعبية المنتخبة تعتبر تجسيدا للديمقراطية بحيث تسمح للمواطنين بتسيير شؤونهم العمومية بأنفسهم، و تكون هذه الرقابة في حدود القانون في كونها رقابة شرعية، إذ تقوم بالاطلاع الدائم و المستمر على مختلف الأعمال و التصرفات المتخذة على المستويين البلدي و الولائي. فالميزانية يتم التصويت عليها من طرف هذه المجالس و يتم التصويت على الاعتمادات بابا بابا و مادة مادة ، و يكون إسهامهم واسعا خاصة في الميزانية الإضافية حيث تتم المناقشة بشكل واسع و فعال و بناء. كما يشكل الحساب الإداري وسيلة للمراقبة يسمح للمجالس الشعبية المنتخبة تقويم التسيير المالي قبل أي تعديل للتوقعات المدرجة في الميزانية الأولية عن طريق الميزانية الإضافية. و تكون الرقابة عن طريق المقارنة بين الإيرادات و النفقات و مقارنة المجموع المالي لقسم التسيير و قسم التجهيز و الاستثمار حسب النماذج المرفقة مع الميزانية، ففي حالة المطابقة يتم المصادقة عليها أما في حالة وجود أخطاء فإن تصحيحها يكون على مستوى مصلحة القباضة البلدية³⁹.

2- الرقابة الخارجية على تنفيذ الميزانية العمومية

الرقابة الخارجية هي تلك الرقابة التي تمارس خارج التنظيم من قبل الأجهزة الرقابية المختصة، و التي تعهد إلى هيئات مستقلة و غير خاضعة للسلطة التنفيذية ، حيث تمنح هذه الهيئات الرقابية لموظفيها السلطات و الضمانات الكافية بما يجعلها بمأمن عن أي إجراء تعسفي قد تحاول الحكومة اتخاذه ضدهم، يستند هذا النوع من الرقابة إلى اختصاصات الهيئات الآتية: البرلمان ، مجلس المحاسبة ، المفتشية العامة للمالية ، و رقابة مفتشية الخزينة.

أ- **الرقابة التشريعية (البرلمان) - (Contrôle législatif):** اعترفت كل القوانين في الدول بحق المجلس الشعبي الوطني (البرلمان) في مراقبة الإدارة العامة (الحكومة)، من حيث مدى التزامها بتطبيق برنامج الحكومة الذي كان قد وافق عليه من قبل. و قد نص الدستور المعدل سنة 1996 على أن السلطة التشريعية يمارسها برلمان يتكون من غرفتين و هما : المجلس الشعبي الوطني و مجلس الأمة.

و تختص بمهام الرقابة المالية لجان متخصصة أنشأت لهذا الغرض حيث ينص النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني في المادة 23 على " تختص لجنة المالية والميزانية بالمسائل المتعلقة بالميزانية، وبالقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، وبالنظامين الجبائي والجمركي، وبالعملة، وبالقروض، وبالبنوك، وبالتأمينات، وبالتأمين".

أما المادة 34 فقد حددت تركيبة هذه اللجنة و نصت على ما يلي : " تتكون لجنة المالية والميزانية من ثلاثين (30) إلى خمسين (50) عضوا على الأكثر، في حين تتكون اللجان الدائمة الأخرى من عشرين (20) إلى ثلاثين (30) عضوا على الأكثر".

و تمس الرقابة البرلمانية أو التشريعية مختلف أنشطة الحكومة و مجالات تدخلها، و منها المجال المالي. فإضافة إلى الاختصاص بالمصادقة على قانون المالية و اعتماده (رقابة قبلية)، فإن مراقبته تمتد أيضا إلى مراحل تنفيذ الميزانية، بل و حتى بعد نهاية السنة المالية (رقابة بعدية).

³⁹ - المادة 164 و المادة 165 من القانون رقم 90-08 المؤرخ في 07 / 04 / 1990 المتعلق بالبلدية

و المادة 138 و المادة 139 من القانون رقم 90-09 المؤرخ في 07 / 04 / 1990 المتعلق بالولاية

إذ يتمتع المجلس الشعبي الوطني بصلاحيات رقابية يمارسها وفق الكيفيات التالية:
- الأسئلة المكتوبة والأسئلة الشفوية (المادة 134 من الدستور والمواد من 71 إلى 75 من القانون العضوي)،

- الاستجوابات (المادة 131 من الدستور والمواد من 65 إلى 67 من القانون العضوي)،
- مراقبة استعمال الاعتمادات التي صوت عليها المجلس (المادة 160 من الدستور)،
- الموافقة على برنامج الحكومة (المواد 80 و 81 و 83 من الدستور والمواد من 46 إلى 48 من القانون العضوي).
- إنشاء لجان للتحقيق (المادة 161 من الدستور والمواد من 76 إلى 86 من القانون العضوي).

علاوة على ذلك، يتوفر المجلس على إمكانية إيداع ملتمس رقابة، بمناسبة مناقشة بيان السياسة العامة للحكومة (المواد من 135 إلى 137 من الدستور والمواد من 57 إلى 61 من القانون العضوي) أو رفض التصويت بالثقة عندما تبادر الحكومة بطلبه (المادة 84 من الدستور والمواد من 62 إلى 64 من القانون العضوي).

كما تتجلى رقابة البرلمان في مرحلة تنفيذ الميزانية، بصورة واضحة عند مناقشة قانون المالية التكميلي الذي تقدمه الحكومة للبرلمان أثناء السنة المالية بغرض تكملة أو تعديل بعض الأوضاع المستجدة.

- أما الرقابة البرلمانية اللاحقة أو البعدية و هي الرقابة التي تبدأ بعد قفل السنة المالية و قفل الحسابات الختامية للدولة بحيث أنها لا تشمل جانب النفقات فقط كما هو الحال بالنسبة للرقابة السابقة و لكنها تمتد لتشمل جانب الإيرادات العامة للتأكد من تطبيق السلطة التنفيذية للوائح حيث أن الرقابة اللاحقة تأخذ أشكال متعددة فقد تقتصر على المراجعة الحسابية و المستخدمة جميع العمليات المالية لكشف المخالفات المالية التي ارتكبت ، و قد تمتد لتشمل بحث مدى كفاءة الوحدة الإدارية في استخدام الأموال العامة. و تتجلى الرقابة البرلمانية اللاحقة من خلال قانون ضبط الميزانية ، حيث تنص المادة 160 من الدستور على : " تقدم الحكومة لكل غرفة من البرلمان عرضا عن استعمال الاعتمادات المالية التي أقرتها لكل سنة مالية. تختتم السنة المالية فيما يخص البرلمان ، بالتصويت على قانون يتضمن على قانون يتضمن تسوية ميزانية السنة المالية المعنية من قبل كل غرفة من البرلمان".

و في نفس السياق كانت قد ذهبت المادة 5 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية حينما نصت على ما يلي:

"يشكل قانون ضبط الميزانية الوثيقة التي يثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية و عند الاقتضاء قوانين المالية التكميلية أو المعدلة الخاصة بكل سنة مالية"
كما يلزم القانون الحكومة بتقديم البيانات و الوثائق التي تسمح للبرلمان بالقيام بالرقابة (المادة 76-77 من القانون 84-17).

ب- رقابة مجلس المحاسبة (La cour Des Comptes)

يخول الأمر 20-95 المؤرخ في 17-07-95 لمجلس المحاسبة الجزائري اختصاصا شاملا لرقابة كل الأموال العمومية مهما كانت الوضعية القانونية لمسيرها أو المستفيدين منها، كما يخول له سلطة رقابة و تقييم نوعية التسيير على صعيد الفعالية و النجاعة و الاقتصاد في تنفيذ الميزانية دون إبداء رأيه في النفقات العمومية. بالفعل تستثني رقابة الجهاز الأعلى للرقابة الجزائري كل تدخل في إدارة و تسيير الهيئات التي تخضع لرقابته، أو أية إعادة نظر في صحة و جدوى السياسات و أهداف البرامج التي سطرته السلطات الإدارية و مسؤولو الهيئات العمومية.

تاريخيا أسس هذا المجلس بموجب الأمر رقم 76-97 المؤرخ في 22/11/1976 ، حيث نص المادة 190 منه على: "يؤسس مجلس الحسابات المكلف بالمراقبة البعدية (A posteriori) على كل النفقات المتعلقة بالدولة و بالحزب و الجماعات المحلية و الجهوية بالإضافة إلى المؤسسات الاشتراكية مهما كان نوعها". و قد تم تأسيس هذه الهيئة ميدانياً عام 1980، وخضع في تسييره للتغيرات المتتابعة التالية :

- القانون 80-05 المؤرخ في فاتح مارس 1980 الذي أعطى له الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تدير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.
- القانون 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990 الذي حصر مجال تدخله حيث استثنى من مراقبته المؤسسات العمومية والمرافق العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري وجرده من صلاحياته القضائية.
- الأمر 95-20 المؤرخ في 17/07/95 الذي يوسع مجال اختصاصه ليشمل رقابة كل الأموال العمومية مهما يكن الوضع القانوني لمسيرها هذه الأموال أو مستفديها⁴⁰.

وبهذا النص الأخير ستتمثل مهمته في التدقيق في شروط استعمال الهيئات للموارد والوسائل المادية والأموال العامة الخاضعة لرقابته وفي تقييم تسييرها والتأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها، و ترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية. حيث يقوم هذا المجلس على:

- يتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية في التسيير ويخضع لقواعد المحاسبة العمومية. يديره رئيس ويساعده في ذلك نائب رئيس. يتولى دور النيابة العامة لدى مجلس المحاسبة ناظر عام بمساعدة نظار.
 - ينظم مجلس المحاسبة في غرف ذات اختصاص وطني (وعددتها ثمانية) وغرف ذات اختصاص إقليمي (وعددتها تسعة) وغرفة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية. تنقسم الغرف الوطنية والإقليمية إلى فروع. لمجلس المحاسبة كتابة ضبط تسند لكتاب ضبط رئيسي يساعده كتاب ضبط. يشتمل مجلس المحاسبة أيضا على أقسام تقنية ومصالح إدارية حيث يتولى تنشيط أعمالها ومتابعتها والتنسيق بينها الأمين العام تحت سلطة رئيس مجلس المحاسبة. تكلف الأقسام التقنية (قسم تقنيات التحليل والمراقبة وقسم الدراسات ومعالجة المعلومات) بتقديم الدعم الضروري للقيام بمهام مجلس المحاسبة وتحسين أدائه.
- تكلف مديرية الإدارة والوسائل بتسيير مالية المجلس ومستخدميه ووسائله المادية.

- يشتمل مجلس المحاسبة في الوقت الحالي على عدد إجمالي من المستخدمين يقدر ب 457 مستخدما منهم 207 قضاة موزعين بين المقر والغرف الإقليمية و 258 مستخدما يمارسون النشاطات التقنية والإدارية.
- **الأعضاء** (المادة 38 من الأمر 95-20 المؤرخ في 15/7/1995)، حيث يتكون مجلس المحاسبة من القضاة الآتي ذكرهم: رئيس مجلس المحاسبة، نائب الرئيس، رؤساء الغرف، رؤساء الفروع، المستشارون، المحاسبون، و الناظر العام و النظار المساعدون. يخضع قضاة

⁴⁰ - أنظر في ذلك الأمر 95-20 المؤرخ في 15/7/1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.

مجلس المحاسبة للأمر رقم 95-23 المؤرخ في 26/08/1995 المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة الذي يحدد حقوق و التزامات قاضي مجلس المحاسبة⁴¹.

- **التشكيلات (المادة 47 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 15/7/1995 المتعلق بمجلس المحاسبة)** من حيث تشكيلاته يجتمع مجلس المحاسبة في شكل⁴²:

- كل الغرف مجتمعة ، برئاسة رئيس مجلس المحاسبة،
- الغرفة و فروعها، حيث تتكون تشكيلة المداولة من 3 قضاة على الأقل،
- غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية،
- لجنة البرامج و التقرير.

- **الاختصاص (المواد من 7 إلى 10 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 15/7/1995)**: لقد حددت القوانين اختصاص هذا المجلس ، حيث نجد **المادة 170 من الدستور** تنص على ما يلي: " يؤسس مجلس محاسبة يكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة و الجماعات الإقليمية و المرافق العمومية. يعد مجلس المحاسبة تقريراً سنوياً يرفعه إلى رئيس الجمهورية. يحدد القانون صلاحيات مجلس المحاسبة و يضبط تنظيمه و عمله و جزاء تحقيقاته"⁴³.

- كما نصت قوانين الإدارة المحلية على اختصاص مجلس المحاسبة بمراقبة كل من الولايات و البلديات، حيث نصت **المادة 155 من قانون الولاية** على ما يلي: " يمارس مجلس المحاسبة مراقبة الحسابات الإدارية و التسييرية للولايات و تصفيتها وفقاً للتشريع المعمول به".

كما نصت **المادة 176 من قانون البلدية** على ما يلي: " يتولى مجلس المحاسبة مراقبة الحسابات الإدارية و مراجعتها و كذا تصفية حسابات البلديات طبقاً للتشريع المعمول به"⁴⁴.

- حددت المواد من 7 إلى 10 من الأمر 95-20 المؤسسات و الهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة و المتمثلة في: مصالح الدولة (الوزارات) ، الجماعات الإقليمية (البلديات و الولايات)، جميع المؤسسات و الهيئات العمومية على اختلاف أنواعها الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية. كما تخضع لرقابة المجلس أيضاً: المرافق العامة الصناعية و التجارية ، شركات الاقتصاد المختلط، و كذا الهيئات المكلفة بتسيير النظم الإجبارية للتأمين و الحماية الاجتماعية (صناديق الضمان الاجتماعي).
- يقوم المجلس بالتحقيقات اللازمة ، و في حالة ما إذا ألحقت أضرار بالخزينة فإنه يحمل المسؤولية للمتسبب و يعاقب على:

1. خرق الأحكام التشريعية و التنظيمات المتعلقة بتنفيذ الإيرادات و النفقات،

⁴¹ - المادة 38 من الأمر 95-20 المؤرخ في 15/7/1995 المتعلق بمجلس المحاسبة

⁴² - المادة 47 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 15/7/1995 المتعلق بمجلس المحاسبة

⁴³ - المواد من 7 إلى 10 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 15/7/1995 المتعلق بمجلس المحاسبة

⁴⁴ - المادة 176 من القانون رقم 90-08 المؤرخ في 07 / 04 / 1990 المتعلق بالبلدية

و المادة 155 من القانون رقم 90-09 المؤرخ في 07 / 04 / 1990 المتعلق بالولاية

2. استعمال الاعتمادات و المساعدات المالية التي تمنحها الدولة و الجماعات الإقليمية، و المؤسسات العمومية في غير الأهداف التي منحت من أجلها،
3. الالتزام بالنفقات دون توفر الصفة أو السلطة،
4. صرف النفقة بطرق غير قانونية، كالتجاوز في الاعتماد أو التحميل غير الصحيح
5. التسيير الخفي للأموال أو القيم أو الوسائل أو الأملاك العامة،
6. عدم احترام الأحكام القانونية أو التنظيمية المتعلقة بمسك الحسابات و سجلات الجرد،
7. تقديم وثائق مزيفة أو إخفاء مستندات.

الإجراءات (المادة 84 من الأمر 95-20): ينظر مجلس المحاسبة الجزائري بعديا في مدى صحة ونظامية الإيرادات والنفقات وفي حسن تسيير الأموال العمومية يحدد تاريخ و منهجية هذه الرقابات التي ينظمها بصفة مباحثة، في الميدان وعلى الوثائق، مع اتخاذ كل الإجراءات الضرورية لضمان سرية تحرياته وتحقيقاته. وتبلغ له عند طلبه كل وثيقة أو معلومة يراها ضرورية لإنجاز رقابته على العمليات المالية والمحاسبية أو لتقييم تسيير الوسائل والأموال العمومية. يتلقى أيضا تقارير الرقابة التي تعدها حول تسيير الهيئات أجهزة الرقابة الخارجية المؤهلة للتدخل في مصالح الدولة والجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة. وفي هذا السياق، لا يكون مسؤولو أو أعوان أجهزة الرقابة الخارجية ملزمين باحترام السلطة السلمية أو تحفظ السر المهني تجاه مجلس المحاسبة.

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

و لإجراء التحريات و التدقيقات و المراجعات يعين رئيس الغرفة مقرا لهذا الغرض ، يقوم رئيس الغرفة بإرسال التقرير إلى الناظر العام لتقديم استنتاجاته، ثم يعرض الملف بكامله على تشكيلة المداولة للبت فيه إما بقرار نهائي في حالة عدم إثبات وجود أية مخالفة أو بقرار مؤقت في الحالة العكسية.

يبلغ القرار المؤقت إلى المحاسب للرد عليه خلال شهر، و بعد تقديم الناظر العام لاستنتاجاته الكتابية ، و بعد المداولة ، تبت التشكيلة المختصة (الغرفة) في الملف بقرار نهائي بأغلبية الأصوات، مما يجعله خاضعا لفكرة القرار المزدوج. يتمتع القرار النهائي بالصيغة التنفيذية، كما هو الشأن بالنسبة لقرارات الجهات القضائية.

يمنح مجلس المحاسبة بقراره النهائي الإبراء إلى المحاسب الذي لم يتم تسجيل أية مخالفة على مسؤوليته، أو يجعله في حالة مدين إذا كان الأمر خلاف ذلك.

مع ملاحظة أن مراقبة مجلس المحاسبة ليست مجرد تكرار لمراقبة المفتشية العامة للمالية أو أية هيئة رقابية و إنما الاختلاف بين هاتين الهيئتين يكمن في أن مجلس المحاسبة يراقب كل المسؤولين مهما علا منصبهم ، و الدليل على ذلك هو الفقرة الثانية من المادة 170 من الدستور المذكورة أعلاه و التي تنص على أن التقرير السنوي لمجلس المحاسبة يرفع مباشرة لرئيس الجمهورية.

إذ يعد مجلس المحاسبة في كل سنة تقريرا يرسله إلى رئيس الجمهورية. كما يرسل نسخة منه إلى الهيئة التشريعية ويتضمن هذا التقرير المعايير والملاحظات والتقييمات الناجمة عن أشغال تحريات المجلس.

كما يتعين على مجلس المحاسبة إعداد تقرير حول المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية. يمكن رئيس الجمهورية أو رئيس الحكومة أو رئيس الهيئة التشريعية أو رئيس المجموعة البرلمانية أن يعرض على مجلس المحاسبة دراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية أو في المشاريع التمهيديّة للنصوص المتعلقة بالأموال العمومية.

ج- رقابة المفتشية العامة للمالية (I.G.F)

- أنشأت هذه المفتشية العامة بالمرسوم 80-53 المؤرخ في 1980/03/04 كما حددت صلاحيات هذه الهيئة ، و كذا تنظيم الهيئات المركزية و الجهوية لهذه الهيئة الرقابية، في ثلاثة مراسيم تنفيذية نشرت في الجريدة الرسمية رقم 50 المؤرخة في 7 سبتمبر 2008 و هي :
- المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 6 سبتمبر سنة 2008 الذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية.
 - المرسوم التنفيذي رقم 08-273 المؤرخ في 6 سبتمبر سنة 2008 الذي يتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية.
 - المرسوم التنفيذي رقم 08-274 المؤرخ في 6 سبتمبر سنة 2008 الذي يحدد تنظيم المفتشيات الجهوية.

- مجال اختصاص المفتشية العامة للمالية :

تمت الإشارة في المرسوم التنفيذي المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية، إلى أن هذه الهيئة الرقابية الدائمة تمارس مهمتها الرقابية على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية، وكذا الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية⁴⁵. وأضاف المرسوم أن المفتشية العامة للمالية تمارس الرقابة أيضا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري و هيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام والإجباري، وكذا كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدة الدولة أو الهيئات العمومية، بالإضافة إلى كل مؤسسة عمومية أخرى مهما كان نظامها القانوني(المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272).

كما تراقب المفتشية العامة للمالية، استعمال الموارد التي جمعتها الهيئات أو الجمعيات بمناسبة حملات تضامنية والتي تطلب الهيئة العمومية، خصوصا من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية والثقافية والرياضية. وتمارس المفتشية العامة للمالية، الرقابة أيضا على كل شخص معنوي آخر يستفيد من المساعدة المالية من الدولة أو جماعة محلية أو هيئة عمومية (بصفة تساهمية أو في شكل إعانة أو قرض أو تسبيق أو ضمان)، (المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272).

- إجراءات رقابة المفتشية العامة للمالية

وبخصوص تدخلات المفتشية العامة للمالية، أكد النص أنها متعلقة بتقييم أداء أنظمة الميزانية والتقييم الاقتصادي والمالي لنشاط شامل أو قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي، والتدقيق وتقييم شروط تسيير واستغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات الامتيازية (المادة 04 من نفس المرسوم التنفيذي رقم 08-272)⁴⁶. ويمكن للمفتشية العامة للمالية أن تقوم أيضا بتقييم شروط تنفيذ السياسات العمومية، وكذا النتائج المتعلقة بها.

⁴⁵- المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 6 سبتمبر سنة 2008 الذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية

⁴⁶- المواد 04 و 05 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 6 سبتمبر سنة 2008 الذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية

ومن أجل تنفيذ جميع هذه الأعمال، فإن المفتشية العامة للمالية تتدخل من خلال مهام الرقابة والتحقق أو الخبرة، التي تقوم على إمكانية مراقبة إبرام الصفقات والطلبات العمومية وتنفيذها ودقة المحاسبات وصدقها وانتظامها، حسبما أكد النص.

كما تخضع للرقابة شروط منح واستعمال المساعدات التي تقدمها الدولة و الجماعات الإقليمية والهيئات و المؤسسات العمومية وتطابق النفقات المسددة مع الأهداف المتبعة بطلب الهيئة العمومية.

وتحدد عمليات الرقابة التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية في برنامج سنوي، يعد ويعرض على وزير المالية خلال الشهرين الأولين من السنة. ويتم إعداد هذا البرنامج حسب الأهداف المحددة وتبعاً لطلبات أعضاء الحكومة والهيئات والمؤسسات المؤهلة.

غير أنه يمكن القيام بعمليات الرقابة خارج البرنامج بطلب من السلطات، حسب النص.

و قد حددت المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المذكور أعلاه كيفية المراقبة و التفتيش أو التحقيق أو الخبرة، و التي تقوم حسب الحالة على ما يلي:

- سير الرقابة الداخلية و فعالية هياكل التدقيق الداخلي،
- شروط تطبيق التشريع المالي و المحاسبي،
- التسيير المالي و المحاسبي و تسيير الأملاك،
- إبرام الصفقات الطلبات العمومية و تنفيذها،
- دقة المحاسبات و صدقها و انتظامها،
- مستوى الانجازات مقارنة مع الأهداف،
- شروط تعبئة الموارد المالية،
- تسيير اعتمادات الميزانية و استعمال وسائل التسيير،
- شروط منح و استعمال المساعدات و الإعانات التي تقدمها الدولة و الجماعات الإقليمية و الهيئات و المؤسسات العمومية،
- تطابق النفقات المسددة مع الأهداف المتبعة بطلب الهيئة العمومية،

- **مراجعة الحسابات من قبل المفتشية العامة للمالية**
من أجل تطبيق المادة الخامسة من هذا المرسوم وتحديد كفاءات و مجال المراقبة و التدقيق فإن المادة السادسة 06 من المرسوم 08-272 حددت ما يجب أن تقوم به المفتشية العامة للمالية و المتمثل في ما يلي⁴⁷ :

- رقابة تسيير الصناديق، و فحص الأموال و القيم و السندات من أي نوع و التي يحوزها المسيرين أو المحاسبين،
- التحصل على كل مستند أو وثيقة تبريرية ضرورية لفحوصهم بما في ذلك التقارير التي تعدها أية هيئة رقابية و أية خبرة خارجية،
- القيام في الأماكن بأي بحث و إجراء أي تحقيق، بغرض رقابة التصرفات أو العمليات المسجلة في المحاسبات،

⁴⁷ - المادة السادسة من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 6 سبتمبر سنة 2008 الذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة

- الإطلاع على السجلات و المعطيات أيا كان شكلها،
- التيقن من صحة المستندات المقدمة و صدق المعطيات و المعلومات الأخرى المبلغة،
- القيام في عين المكان بأي فحص بغرض التيقن من صحة و تمام التقييد المحاسبي لأعمال التسيير ذات التأثير المالي، و عند الاقتضاء، معاينة حقيقة الخدمة المنجزة، و بهذه الصفة ، تمارس المفتشية العامة للمالية حق مراجعة جميع العمليات التي أجراها المحاسبون العموميون و محاسبو العمليات الهيئات المذكورة في المادة 02 من المرسوم 272-08 . غير أنهلا يمكن مراجعة الحسابات التي تمت تصفيتهها نهائيا طبقا للأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها،

- نتائج عملية المراجعة و المراقبة

عند معاينة ثغرات أو تأخرات هامة في محاسبة الهيئة المراقبة ، يطلب مسؤولو الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية من المسيرين المعنيين القيام ، بدون تأخير ، بأعمال تحيين هذه المحاسبة أو إعادة ترتيبها. و في حالة عدم وجود هذه المحاسبة ، أو كونها تعرف تأخيرا أو اختلالا يجعل فحصها العادي مستحيلا ، يحرر المسؤولون المذكورون محضر قصور يرسل إلى السلطة السلمية أو الوصية المختصة ، وفي هذه الحالة الأخيرة ، على السلطة السلمية أو الوصية أن تأمر بإعادة إعداد المحاسبة المقصودة أو تحيينها ، و اللجوء إلى خبرة ، عند الاقتضاء، و يجب إعلام المفتشية العامة للمالية بالتدابير و الإجراءات المتخذة في هذا الصدد(المادة 07 من المرسوم 272-08)⁴⁸

➤ في حالة عدم مسك المستندات المحاسبية و المالية و الإدارية المنصوص عليها في التشريع و التنظيم المعمول بهما، و الذي من شأنه أن يجعل الرقابة و الفحوص المنصوص عليها مستحيلا، يترتب عليه نفس الآثار المذكورة سابقا (المادة 08 من المرسوم 272-08)،

➤ و عند معاينة قصور أو ضرر جسيم خلال المهمة ، تعلم المفتشية العامة للمالية فورا السلطة السلمية أو الوصية حتى تتخذ في الحين التدابير الضرورية لحماية مصالح المؤسسة أو الهيئة المراقبة، و إعلام المفتشية العامة للمالية بالتدابير المتخذة في هذا الصدد (المادة 09 من المرسوم 272-08).

كما تعد المفتشية العامة للمالية تقريرا سنويا يتضمن حصيلة نشاطاتها وملخص معايناتها والأجوبة المتعلقة وتسلمه إلى الوزير المكلف بالمالية خلال الثلاثي الأول من السنة الموالية للسنة التي أعد بخصوصها.

وفضلا عن توسيع صلاحياتها، فقد زودت المفتشية العامة للمالية بتنظيم جديد في هيكلها المركزية محددة بمرسوم تنفيذي.

⁴⁸ المواد 07 و 08 و 09 من المرسوم التنفيذي رقم 272-08 المؤرخ في 6 سبتمبر سنة 2008 الذي يحدد صلاحيات المفتشية

ويذكر أن المفتشية العامة للمالية التي يساعد رئيسها مديران للدراسات، تضم ثلاثة أصناف من الهياكل: هياكل عملية للرقابة و التدقيق (مراقبون عامون للمالية)، ووحدات عملية وهياكل للدراسات والتسيير.

وإضافة إلى هياكلها المركزية، تم تزويد المفتشية العامة للمالية بمصالح خارجية التي حدد التنظيم الخاص بها وصلاحياتها في مرسوم آخر.

وللإشارة، فإن هذه المصالح الخارجية مهيكلة في شكل مفتشيات جهوية تقع مقراتها بـ 10 ولايات هي وهران وسطيف و قسنطينة و عنابة و تيزي وزو و مستغانم وتلمسان و سيدي بلعباس و الأغواط و ورقلة.

د- إشراف و رقابة مفتشية الخزينة العمومية:

لما كان من الصعب أن تكون كل الأعمال المالية العمومية على مستوى الولايات تراقب من طرف المراقب المالي، فإنه صدر قرار من وزير المالية و التخطيط سنة 1970 الذي يوكل مهمة المراقبة إلى أمين خزينة الولاية، و من الضروري معرفة دور هذه الهيئة باعتبارها المنفذ المادي للميزانية العمومية إضافة لهذا الدور الرقابي على بعض المؤسسات العمومية.

التعريف بالخزينة العمومية

تعتبر الخزينة العمومية صراف و ممول للدولة مثلما يعرفها لوفن بارقر (Laufenberger) و هي مصلحة من مصالح الدولة التي تضمن تحقيق أكبر التوازنات النقدية و المالية و هذا بإجراء عمليات الصندوق (الخزينة)، بنك الدولة، و المحاسبة اللازمة لتسيير المالية العمومية من خلال ممارسة النشاطات الرقابية و التمويل و التحريك فيما يتعلق بالاقتصاد و المالية.

- فالخزينة العمومية هي التشخيص المالي للدولة تحصل على مواردها وتدفع مستحققاتها تقرض وتقترض،

- و هي تقوم بكل العمليات المالية المتعلقة بالدولة و الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري،

- أموال الخزينة مودعة في حساب خاص لدى بنك الجزائر، حيث يسجل هذا الحساب مجموع موارد الدولة ونفقاتها، لأن بنك الجزائر هو المؤسسة المالية للدولة بالنسبة لجميع عمليات صندوقها و عملياتها المصرفية و القرضية، و يتولى بدون مصاريف مسك الحساب الجاري للخزينة و يقوم مجانا بجميع العمليات المدينة و الدائنة، التي تجرى على هذا الحساب(المادة49 من الأمر03-11 الصادر بتاريخ 26 أوت 2003)⁴⁹.

- العمليات المالية المسموح بها للخزينة العمومية منها ما هو متعلق بالميزانية، و منها ما يتعلق بالخزينة بصفتها مؤسسة مالية، و قد حددتها المادة السادسة (6) من قانون المالية لسنة1996، حيث قسمت هذه العمليات إلى أربعة (4) مجموعات و هي⁵⁰:

أ- العمليات ذات الطابع النهائي المدرجة في الميزانية العامة و الميزانيات الملحقة و الحسابات الخاصة،

ب- العمليات ذات الطابع المؤقت و المدرجة في الحسابات الخاصة،

ج- العمليات المنفذة برأ المال و الخاصة بالدين العمومي على المدى المتوسط و الطويل،

⁴⁹- انظر في ذلك الأمر03-11 الصادر بتاريخ 26 أوت 2003

⁵⁰- أ. حسين الصغير، مرجع سابق، ص 139

د- عمليات الخزانة (Les opérations du trésorerie) و تحتوي من جهة على إصدار و استهلاك القروض ذات المدى القصير، و من جهة أخرى على ودائع المتعاملين مع الخزينة.

- مراحل تطور الخزينة العمومية في الجزائر

- قامت فرنسا بتأسيس أو خزينة عمومية جزائرية فرنسية في 04 مارس 1943، و بعدها أُسْتُبدل اسمها إلى "الفرع الجزائري الخاص بالخزينة العمومية" وهذا في سنة 1959 عرفت الخزينة العمومية الجزائرية أربع مراحل بعد الاستقلال وهي⁵¹:
- الخزينة العمومية صندوق ودائع من 1963 إلى 1966،
- مرحلة تكوين النظام المصرفي و تحقيق الضغط المالي من 1966-1971.
- مرحلة سيطرة الخزينة على الدائرة البنكية ودائرته الخاصة من 1971 إلى 1987.
- مرحلة انفصال دائرة الخزينة عن الدائرة البنكية من 1987 إلى يومنا هذا .

- مهام الخزينة العمومية

من خلال التعاريف المقدمة حول الخزينة العمومية يتضح أن لها دورين أساسين أحدهما مالي عمومي ، و آخر اقتصادي عمومي :

الدور المالي العمومي و يخص المهام المتعلقة بتنفيذ عمليات الميزانية العمومية من إيرادات عامة و نفقات عامة، بالإضافة إلى عمليات الحسابات الخاصة، و إبرام القروض مع الغير، فالخزينة العمومية تمارس نشاط بنكي للدولة بأتم معنى الكلمة و تتكون من محفظة مكونة من إيداعات العديد من الممولين.

كما تصهر الخزينة العمومية على إقرار التوازن الحسابي الدائم لدى الخزينة المركزية و الخزائن الولائية، و معالجة الاختلالات الزمنية و الظرفية بين الإيرادات و النفقات الناتجة أساسا عن عدم توافق التدفق بين الإيرادات المتوقعة و النفقات المبرمجة في الميزانية خلال كل أيام السنة، لذلك تقوم الخزينة بإقرار التوازن و تغطية كل اختلال من مواردها الخاصة (غير ميزانية) و هذه الموارد الخاصة بالخزينة العمومية تأتي من خلال: الأموال المودعة في الخزينة، أدونات الخزينة، سلف من بنك الجزائر (المادة 45 من الأمر 03-11). التي تنص على انه " يمكن بنك الجزائر أن يمنح الخزينة مكشوفات بالحساب الجاري لا يمكن أن تتجاوز مدتها الكاملة 240 يوما متتاليا أو غير متتال أثناء سنة تقويمية، و ذلك على أساس تعاقدية، و في حدود حد أقصى يعادل عشرة في المائة (10%) من الإيرادات العادية للدولة، المثبتة خلال السنة الميزانية السابقة... كما يرخص لبنك الجزائر أن يمنح للخزينة العمومية بصفة استثنائية ، تسبقا يوجه حصريا للتسيير النشط للمديونية العمومية الخارجية..."⁵²

أما الدور الاقتصادي للخزينة العمومية فيعود لما يمكنها من تأثير في الحياة و النشاطات الاقتصادية، من خلال أدواتها المختلفة: سندات الخزينة العمومية، آليات الإقراض و ضماناته، الاكتتاب في المساهمات... الخ و كل هذه الآليات لها تأثير كبير خاصة في ظل انتهاج سياسة نقدية توسعية.

⁵¹ - أ. حسين الصغير، دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001، ص

- الدور الإشرافي و الرقابي للـخزينة العمومية

الـخزينة العمومية باعتبارها جهاز مالي عمومية يشرف على تنفيذ عمليات الميزانية العمومية، فهي تتابع و تجمع كل المعطيات التي لها علاقة بالعمليات المالية العمومية، وخاصة ما يتعلق باستخدام و صرف الاعتمادات الممنوحة ، و حالة و وضعية الصناديق ، و الحسابات المفتوحة الخاصة بالهيئات و المؤسسات العمومية لديها.

كما تراقب الخزائن الولائية محاسبة المؤسسات العمومية ، خاصة تلك التي لا تخضع للرقابة المسبقة من المراقبين الماليين، و هذه الرقابة قد تكون بفحص الوثائق المطلوب إحضارها إلى مراكزها دورياً (حالة الصندوق ، الحساب الجاري للـخزينة) أو الانتقال إلى المؤسسات و إجراء المراقبة ميدانياً.

المحاسبة العمومية (المقطع السادس)

6-محاسبة العمليات المالية العمومية -

تمهيد :

قواعد المحاسبة العمومية مثلما تقدم تنقسم إلى قواعد قانونية موجهة بالأساس إلى تحديد القواعد الإجرائية لتنفيذ و مراقبة العمليات المالية العمومية للمؤسسات و الهيئات العمومية، و قواعد تقنية تتعلق بتحديد كيفية تسجيل و عرض الحسابات المتعلقة بهذه العمليات المالية العمومية، و تكون هذه القواعد في أغلب الأحيان محددة في مجموعة التعليمات الصادرة عن وزارة المالية.

- محاسبة الهيئات و المؤسسات العمومية الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية تتكون من :
 - محاسبة إدارية للأمرين بالصرف التي تسمح بمتابعة العمليات المالية العمومية، و تخص المراحل الإدارية التي يتولاها الأمر بالصرف سواء في مجال تحصيل الإيرادات أو صرف النفقات،
 - و محاسبة ممسوكة من طرف المحاسب العمومية التي تتضمن بدورها محاسبة مالية التي تسمح بمعرفة و مراقبة العمليات المالية للميزانية و الخزينة و تسمح بإعداد الحسابات الختامية و بالتالي نتيجة السنة المالية، و بالإضافة للمحاسبة المالية نجد محاسبة مادية للممتلكات المنشأة أو المكتسبة و لجميع القيم و السندات ، و محاسبة تحليلية التي تسمح بتحديد أسعار التكلفة و تكاليف الخدمات المقدمة.

في مجال المحاسبة العمومية لا نجد هيكلية محاسبية موحدة مثلما هو عليه الحال في مجال المحاسبة التجارية (المخطط الوطني للمحاسبة سابقا، و النظام المحاسبي و المالي حاليا) لذلك نميز بين ثلاث أنواع من الهيكلية المحاسبية المطبقة في مجال المحاسبة العمومية، مع الإشارة إلى أن إصلاح محاسبة الدولة يهدف إلى تقريب المحاسبة العمومية من النظام المحاسبي و المالي الجديد و بالتالي توحيد الهيكلية المحاسبية في القطاع العمومي.

6-1 محاسبة الدولة

في مجال محاسبة الدولة يمكن التمييز بين المحاسبة الإدارية الممسوكة من طرف الأمرين بالصرف و تلك الممسوكة من طرف المحاسبين العموميين.

الأمرين بالصرف بالنسبة للدولة يسكون محاسبة إدارية التي تسمح بمتابعة تنفيذ العمليات المالية للميزانية و هذه المحاسبة تتضمن بالنسبة للإيرادات : الحقوق المثبتة و المصفية ، الأوامر بالتحصيل و كذلك التخفيضات و الإلغاءات المنجزة على سندات التحصيل، و التحصيلات المنجزة. و في مجال النفقات فإن المحاسبة الإدارية للأمرين بالصرف تسمح بتسجيل الالتزامات و الأوامر بالدفع ، و محاسبة خاصة بالاستثمارات العمومية حسب كل عملية.

المحاسبة الممسوكة من طرف محاسبي الدولة فهي منظمة بالتعليمة المتعلقة بمحاسبة الخزانة. فهي ممسوكة وفق نظام القيد المزدوج، أسلوب التسيير أو حساب الخزانة (système de gestion)، و طريقة مركزية المحاسبة⁵³.

⁵³ - Ali BISSAAD, droit de la comptabilité publique, éditions Houma, Alger, 2004.

أ- **نظام القيد المزدوج** : الذي يقضي بتسجيل العملية المحاسبية الواحدة في حسابين أحدهما مدين و الآخر دائن و بنفس المبلغ، و هذه الطريقة في التسجيل تسمح بتوازن العمليات و تساوي الجانب المدين مع الجانب الدائن و مجموع الأرصدة المدينة و مجموع الأرصدة الدائنة ، فهي بذلك تسهل عمليات التسجيل و المراقبة. هذا النظام كان معمول به من طرف المحاسبين الرئيسيين للخزانة إلى غاية 1993 و اعتبارا من 01 جانفي 1994 عمم إلى كل قابضي الوكالات المالية و ذلك بموجب التعليم رقم 078 الصادرة بتاريخ 17 أوت 1991 عن المديرية المركزية للخزانة، و المتعلقة بإصلاح محاسبة القابضين للوكالات المالية .

ب- **أسلوب التسيير أو حساب الخزانة (système de gestion)** و هذا الأسلوب مثلما تقدم يتمثل في أن عمليات التحصيل و الصرف تتوقف في نهاية السنة المدنية و لو كانت الاعتمادات المفتوحة في الميزانية لم تستهلك. و بتعبير آخر تلغى كل الاعتمادات التي لم تنتفد خلال السنة المالية أو تفتح مرة ثانية في الميزانية من جهة و من جهة أخرى يسمح بتقديم الحساب الإداري (البيان الختامي) في أوانه (المادة 07 من القانون 84-17). و هذا مثلما هو معمول به في المحاسبة التجارية(العامة). و حدد آخر تاريخ للالتزامات بنفقات الدولة عند تاريخ 10 ديسمبر ، و 25 من نفس الشهر هو التاريخ النهائي لتمرير أوامر و حوالات الدفع ، و هناك مهلة إضافية تسمى " يوم إضافي" منحت للمحاسبين العموميين لإنجاز التسديدات . و التحميل النهائي لهذه النفقات المدفوعة خلال هذا اليوم الإضافي فهي تنجز بأثر رجعي عند تاريخ 31 ديسمبر، الذي يسمح بدمج هذه النفقات بالسنة المنقضية.

ت- **مركزية عمليات الخزانة (La centralisation des opérations de trésor)** العون المحاسبي المركزي للخزينة (A.C.C.T) هو محاسب مركزي ، موجود على أعلى هرم المحاسبات و يتولى تجميع كل العمليات التي تكون على ثلاث مستويات:
- على مستوى الأول نجد المحاسبين الثانويين للدولة (قابضو الضرائب، الأملاك العمومية ، الجمارك ... الذي يرسل شهريا إلى أمين الخزينة التابع له ميزان حساباته.
- على المستوى الثاني نجد أمين الخزينة الجامع الذي بعد استقباله لموازن حسابات المحاسبين الثانويين يقوم بإنجاز ميزان حسابات يوج إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة.
- المستوى الثالث نجد العون المحاسبي المركزي للخزينة الذي ينجز الميزان العام للحسابات بعد تجميع العمليات لمجموع موازين أمناء الخزينة و تحديد النتيجة و ينجز الحساب السنوي للدولة.

ث- **هيكلية حسابات الخزانة**: الهيكلية العامة لحسابات الخزانة تتكون من مجموع الحسابات التي تسمح للمحاسب العمومي بتسجيل العمليات المالية العمومية الخاصة بهم، هذه الهيكلية مقسمة وفق نظام مجموعات الحسابات (حسابات عامة و حسابات خاصة) وتتكون من ثمانية مجموعات حسابات و هي⁵⁴ :

المجموعة الأولى : الصندوق و المحفظة (CAISSE ET PORTEFEILLE)
المجموعة الثانية : عمليات الميزانيات (Opérations budgétaire)

⁵⁴ - Ali BISSAAD, droit de la comptabilité publique, éditions Houma, Alger, 2004.

المجموعة الثالثة: عمليات الخزانة (Opérations du trésor)
المجموعة الرابعة: المراسلون (Correspondants)
المجموعة الخامسة : حسابات للتسوية (Opérations à classer)
المجموعة السادسة : النتائج (Résultats)
المجموعة السابعة: ديون مضمونة من الدولة (Dettes garanties par l'état)
المجموعة الثامنة : الحقوق (Créances)

و هناك مجموعة تاسعة مخصصة للقيم غير عملية (valeurs inactives)، الحسابات الخاصة لا تخص محاسبة الأموال و لا تظهر في الميزان العام لحسابات الخزانة ، فهي توضع في ميزان خاص و يشكل ما يطلق عليه بالمحاسبة الخاصة.

بعد إصلاح النظام المحاسبي و تبني النظام المحاسبي و المالي الجديد (S.C.F)، فإن إصلاح محاسبة الدولة أضحى أكثر من ضرورة حتى يتماشى مع الإصلاح المالي و المحاسبي الذي تبنته الدولة.

6-2 محاسبة الجماعات المحلية

ميزانية الجماعات المحلية هي تقدير للإيرادات و النفقات السنوية التي تسمح بالسير الحسن لمصالح هذه الوحدات و بتنفيذ برامجها التجهيزية و الاستثمارية.

فميزانية الولاية تتضمن قسمين متوازنين في جانب النفقات و الإيرادات: قسم للتسيير و قسم للتجهيز و الاستثمار. حيث هناك اقتطاع من إيرادات التسيير يوجه لتغطية نفقات قسم التجهيز و الاستثمار، كما أن إيرادات و نفقات ميزانية الولاية مصنفة في نفس الوقت بحسب طبيعتها و بحسب المصالح، البرامج و عمليات خارج البرنامج، ميزانية الولاية يجب أن تكون متوازنة و يصادق عليها من طرف مجلس الولاية ، حيث يصادق عليها بالتفصيل، و ينقسم باب النفقات و باب الإيرادات إلى أقسام فرعية و حسابات. يصوت لزوما على الميزانية الأولية قبل 31 أكتوبر من السنة التي تسبق تطبيقها و يصوت على الميزانية الإضافية قبل 15 جوان من السنة المعنية التي تطبق فيها) فقط على التغييرات التي مست الميزانية الأولية) .

وجود الميزانية الإضافية إلى جانب الميزانية الأولية للجماعات المحلية هي تقنية الهدف منها تقريب هيكل الميزانية من احتياجات التسيير الملحوظة. كما أن قفل السنة المالية بالنسبة للجماعات المحلية محدد بتاريخ 31 مارس من السنة التي تتبع السنة المعنية. هذا التاريخ يسمح للوالي و رئيس المجلس الشعبي البلدي من إنجاز الحساب الإداري و للمحاسب بانجاز حساب التسيير.

حافطة ميزانية الولاية حددتها التعليمتين w1 و w2 ، قسم التسيير من الميزانية و الحساب الإداري يتضمن النفقات و الإيرادات الدائمة للولاية . قسم التجهيز و الاستثمار من الميزانية و الحساب الإداري يتضمن⁵⁵:

⁵⁵ - المادة 135 و المادة 136 من القانون رقم 90-09 المؤرخ في 07 / 04 / 1990 المتعلق بالولاية

- نفقات و إيرادات التجهيز العمومي،
- نفقات و إيرادات التجهيز لحساب الغير،
- الحركات المالية ما بين الولاية و الوحدات الاقتصادية.

حافضة ميزانية البلدية حددها المرسوم رقم 84-71 الصادر بتاريخ 17 مارس 1984، كما أن العمليات المالية للبلدية حددتها التعليمات مابين الوزارات رقم " C2 ". ميزانية البلدية تتضمن قسمين قسم التسيير و قسم للتجهيز و الاستثمار، و كل قسم مقسم إلى مجموعات، حيث تم تقسيم حافضة حسابات البلدية لتشكّل سبعة (07) مجموعات⁵⁶:

- المجموعات 0 ، 1 ، 2 تخص قسم التجهيز و الاستثمار،
 - المجموعات 6 ، 7 ، 8 تخص قسم التسيير،
 - المجموعة 9 تخص القسمين معا،
 - المجموعة 0 تخص الإحصاء.
- يمسك كل من الأمر بالصرف للمحليات (الوالي بالنسبة للولاية و رئيس المجلس الشعبي البلدي بالنسبة للبلدية) و المحاسب العمومي محاسبة منظمة من أجل متابعة كل مراحل تنفيذ الميزانية و التي تتوج في الأخير بإنجاز حسابين أحدهما الحساب الإداري و يعده الأمر بالصرف و الآخر حساب التسيير و يعده المحاسب العمومي زيادة على مسك محاسبة منظمة.
- **الحساب الإداري** : هو حساب ميزانية يعده الأمر بالصرف و يبين تنفيذ الميزانية بشكل أدق و مستوى إنجاز التقدير الجزافي المصوت عليه من طرف المجالس المنتخبة، و يعرض بواسطة جداول حسب تسلسل فصول و مواد الميزانية، و يتم إعداده قبل 31 مارس من السنة الموالية و يعتبر وثيقة إجبارية تسهل عمليات الرقابة المختلفة على الميزانية خاصة و أن الوثائق الأخرى (الميزانية الأولية و الميزانية الإضافية و الترخيصات الخاصة و الاعتمادات المسبقة) ما هي إلا وثائق تنبؤية في حين أن الحساب الإداري يعبر عن نتيجة حقيقية.
 - **حساب التسيير**: و هو حساب يعده المحاسب العمومي للمحليات و هو يقترب من الحساب المالي أكثر من الحساب الإداري لاحتوائه على حساب ميزانية مفصل و هو يخضع للرقابة المسبقة لإدارة الضرائب و يقدم لأمانة الضبط لدى مجلس المحاسبة المختص إقليميا قبل 30 جوان من السنة الموالية.

6-3 محاسبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري (E.P.A)

المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري هي في الواقع امتداد هيكلية و مالي لإدارات الدولة و الجماعات المحلية و لكن هذه المؤسسات تتميز من الناحية القانونية بالشخصية الاعتبارية و الاستقلال المالي، و هي تابعة من حيث الوصاية لشخص عمومي عام (الدولة ، جماعات محلية)، و تمارس مهامها حسب قطاع النشاط : تربية ، تعليم عالي ، تكوين مهني، ثقافة ، صحة عمومية... الخ من الجانب المالي ، هذه المؤسسات تتلقى إعانات تسييرها من طرف الدولة و المسجلة في الميزانية

⁵⁶ -- المادة 150 و المادة 151 من القانون رقم 90-08 المؤرخ في 07 / 04 / 1990 المتعلق بالبلدية

العامّة للدولة، حيث تمثّل إعانة الدولة ما يزيد عن 95% من موارد هذه المؤسسات. ويعود سبب ضعف الموارد الذاتية لهذه المؤسسات إلى طبيعة الخدمة العمومية و غياب أو ضعف النشاطات المكتملة المدرة للمداخل.

ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري هي في الواقع حالة تقدير للإيرادات و نفقات التسيير المتوقعة لسنة مالية، هذه المؤسسات الوطنية منها و المحلية ليس لها ميزانية تجهيز، و نفقات التجهيز لمؤسسة وطنية تكون مسجلة في برامج التجهيز للدولة⁵⁷.

المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري لها ميزانية مقسمة إلى قسمين: إيرادات و نفقات، قسم الإيرادات يتضمّن بدوره كل من إعانة الدولة للتسيير، و الإيرادات الخاصة، و فوائض السنوات السابقة. أما قسم النفقات فهو بدوره ينقسم إلى: نفقات المستخدمين، و نفقات تسيير المصالح، و نفقات المتعلقة بالنشاط (تعليم ، تدريب ، تكوين ...الخ)

المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ليس لها حافظة و هيكل حسابات منسجمة و موحدة بل نجد حافظة حسابات مختلفة بحسب طبيعة نشاط هذه المؤسسات . محاسبي هذه المؤسسات يمسون محاسبة مبسطة موجهة بالأساس إلى تسجيل العمليات المالية في السجلات المحاسبية المعدة لهذا الغرض منها: سجل الإيرادات، سجل النفقات، سجل الحساب المفتوح لدى الخزينة، سجل الحساب الجاري البريدي، سجل الصندوق اليومي، سجل الجرد...الخ، التي تكون مختومة و مرقمة و ممسوكة بالطريقة المقبولة في المحاسبة.

⁵⁷ -Ali BISSAAD, droit de la comptabilité publique, éditions Houma, Alger, 2004