

جامعة 8 ماي 1945

قائمة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



مطبوعة بمقياس: محاسبة عمومية

محاضرات في المحاسبة العمومية

من إعداد: د. نسرين معياش

السنة الجامعية: 2016-2017

الفهرس العام

العنوان
مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية
أولاً: تعريف المحاسبة العمومية
ثانياً: خصائص المحاسبة العمومية
أ- إطار محاسبي مميز
ب- فرع متخصص
ج- مزيج من القواعد القانونية والقواعد التقنية
ثالثاً: أهداف المحاسبة العمومية
رابعاً: مجال تطبيق المحاسبة العمومية
خامساً: الميزانية العمومية
أ- مفهوم وخصائص الميزانية العمومية
ب- مبادئ الميزانية العمومية
ج- أنواع الميزانيات العمومية
د- مكونات الموازنة العامة للدولة
و- مراحل إعداد الميزانية العمومية
الفصل الثاني: أعوان المحاسبة العمومية
أولاً: الأمر بالصرف
أ- تعريف الأمر بالصرف
ب- أنواع الأمرين بالصرف
ج- صلاحيات ومسؤولية الأمرين بالصرف
ثانياً: المحاسب العمومي
أ- تعريف المحاسب العمومي
ب- اعتماد المحاسبين العموميين
ج- أنواع المحاسبين العموميين
د- تأمين المحاسب العمومي والأخذ بالمسؤولية المالي
ثالثاً: المراقب المالي
رابعاً: مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

رابعاً: مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

- أ- تعريف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
- ب- أهداف تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
- ج- استثناءات مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
- د- نتائج تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
- و- إجراءات تسخير المحاسب العمومي

الفصل الثالث: محاسبة عمليات الإيرادات والنفقات العامة

أولاً: محاسبة الإيرادات العامة

- أ- عرض الحسابات الخاصة
- ب- التسجيلات المحاسبية المناسبة

ثانياً: محاسبة النفقات العامة

- أ- عرض الحسابات الخاصة
- ب- التسجيلات المحاسبية المناسبة

الفصل الرابع: مراحل تنفيذ الميزانية العمومية

أولاً: إجراءات تنفيذ الإيرادات العامة

- أ- مرحلة الإثبات
- ب- مرحلة التصفية
- ج- مرحلة إصدار سند الأمر بتحصيل الإيراد
- د- مرحلة التحصيل

ثانياً: إجراءات تنفيذ النفقات العامة

- أ- المرحلة الإدارية
- ب- المرحلة المحاسبية
- ج- الاستثناءات الواردة على تنفيذ النفقات

الفصل الخامس: مراقبة تنفيذ الميزانية العمومية

أولاً: الرقابة مفهومها وأهدافها

ثانياً: أنواع الرقابة

- أ- رقابة داخلية
- ب- رقابة خارجية

المراجع

تمارس الدولة نشاطاتها المختلفة عن طريق استغلال الأموال العمومية حيث يمكن أن تستغلها بصفة مباشرة أو تفوضها لهيئات أخرى كالجماعات المحلية، الهيئات العمومية، المصالح الخارجية... الخ. إن أهمية الأموال العمومية تكمن في أنها عصب الحياة بالنسبة لكيثونة الدولة، ووسيلتها الأساسية في الحفاظ على وجودها، وتأمين العيش الكريم لمواطنيها، وهي الوسيلة التي يمكن من خلالها تحقيق التنمية في مختلف مجالات الحياة.

وفي ظل تطور حجم أجهزة القطاع العام على مدى العصور، أجرت معظم دول العالم ذات الاقتصاد الحر أو التي تحولت إلى الاقتصاد الحر إصلاحات جذرية على نظم المعلومات المحاسبية بأجهزة الحكومية رغبة منها في رفع كفاءة هذه الأجهزة واستجابة لرغبة الجمهور في الحصول على خدمات عامة بجودة أعلى، ولإقتناع الدول بأن إصلاح جهاز القطاع العام يبدأ من تطوير نظم المعلومات المحاسبية وذلك لأن التخطيط الكفء والرقابة الفعالة والشفافية في عرض المعلومات الكاشفة للأخطاء والباعثة على التطوير والابتكار تعتمد جميعها على نظام معلوماتي محاسبي عمومي قادر على توفير بيانات شاملة ودقيقة.

نظرا لاهتمام الدول بتطوير نظام محاسبة عمومية يتماشى وتطورات أجهزة قطاعها العام واتساع نشاطاتها، يضمن لها نظام المحاسبة العمومية الاستعمال الأمثل للموارد والاستخدامات العمومية والرقابة على تنفيذها، عملت منظمات عديدة في كثير من الدول على تطوير نظامها عبر مختلف الجهود المبذولة. وفرضت حتمية التغيير على الدول القيام بمجموعة من التغييرات والإصلاحات على مختلف الأصعدة والمستويات لاسيما في مجال المالية العامة، فبرزت صورة تطوير المحاسبة العمومية بهدف ترشيد وعقلنة تسيير الأموال العمومية وكذا إعطاء صورة واضحة ومتكاملة لنشاط الدول.

وفي هذا السياق ولأجل تمكين الطالب من فهم مختلف الجوانب القانونية والتنظيمية والقانونية للمحاسبة العمومية قد تم تقسيم المطبوعة إلى الفصول التالية:

- الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية
- الفصل الثاني: أعوان المحاسبة العمومية
- الفصل الثالث: محاسبة عمليات الإيرادات والنفقات العامة
- الفصل الرابع: مراحل تنفيذ الميزانية العمومية
- الفصل الخامس: مراقبة تنفيذ الميزانية العمومية

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

تمهيد

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في تنظيم الوحدات الحكومية و الهيئات العمومية، كما أنها تعد مصدرا هاما في توفير المعلومات اللازمة للتخطيط المالي بغرض تسهيل عمليات المتابعة المستمرة والدائمة للوضع المالي لهذه المصالح التي تعتمد بشكل كبير على الاعتمادات الممنوحة لها من طرف الدولة. ولهذا سوف نحاول التطرق إلى توضيح بعضا من تفاصيل المحاسبة العمومية من تعريفها، خصائصها، أهدافها ومجال تطبيقها.

أولا: تعريف المحاسبة العمومية

أدى تطور النشاط الحكومي وتوسع نطاقه إلى مفهوم المحاسبة العمومية عبر الزمن وتعددت تعاريفها، وسنعرض عدد منها كما يلي:

التعريف الأول: تعرف على أنها: " دراسة لمجموعة المبادئ والأنشطة والمعايير المتعارف عليها ودراسة تطبيقية للأساليب التقنية من تجميع وتبويب وتلخيص وتحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي بغرض فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات ومصروفات الحكومة، وكذلك بغرض اتخاذ القرارات المناسبة¹."

التعريف الثاني: "نص قانون المحاسبة العمومية الجزائري رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 في مادته الأولى والثانية على أنه "يقصد بالمحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والميزانيات من الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما يبين أيضا الالتزامات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات²."

التعريف الثالث: "هي فرع من فروع المحاسبة تختص بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة"³.

التعريف الرابع: المحاسبة العمومية هي مجال محاسبي متخصص بعملة تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، ثم انتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار، وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك⁴."

التعريف الخامس: وقد عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها "المحاسبة التي تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكد صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام⁵."

¹ ابراهيم السيد الميحي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مصر، الاسكندرية، ط 1، 2002، ص 3.

² قانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المادة 1 و 2.

³ محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، عمان، الأردن، ط 1، 1998، ص 4.

⁴ اسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار الميسرة، عمان، 2003، ص 35.

⁵ صلاح الدين عبد المنعم مبارك، "المحاسبة الحكومية مدخل معاصر"، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص 5.

التعريف السادس: وفي تعريف آخر، "تعتبر المحاسبة العمومية بأنها مجموعة القواعد التي تنظم وتقن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية".⁶ ومن خلال هذا التعريف يمكن عرض ثلاث مفاهيم رئيسية للمحاسبة العمومية:⁷

• التعريف القانوني للمحاسبة العمومية

هذا التعريف مستوحى من المرسوم الفرنسي الصادر في 31 ماي 1862 والذي يعرف المحاسبة العمومية على أنها "مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة والنقود العامة حسب هذا التعريف هي نقود الدولة والمحافظات والبلديات والمؤسسات العمومية". ظل هذا التعريف ساري المفعول طيلة قرن من الزمن إلى غاية صدور مرسوم 29 ديسمبر 1962 الذي اعتبر التعريف السابق بعيدا عن الواقع بفعل التطور الحاصل في نطاق المحاسبة العمومية، فعبارة النقود العامة وعلى الرغم من التوسع في مدلولها لتشمل كل الأموال ذات الطابع النقدي أي كل وسائل الدفع التي لها قوة إجرائية وكذا قيد المحفظة أي كل سندات الحقوق والديون المحولة آجلا إلى تحصيلات ومدفوعات، إلا أنها تستثني الأموال غير النقدية كالعقارات والمنقولات والمواد التي أصبحت اليوم ضمن مجال تطبيق المحاسبة العمومية.

• التعريف التقني للمحاسبة العمومية

تعرف المحاسبة العمومية من الجانب التقني أنها "قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبة العمومية"، غير أن هذا التعريف ضيق حيث يحصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية غير أن مجالها يشمل إضافة إلى ذلك العمليات المالية للأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والتزاماتهم ومسؤولياتهم.

• التعريف الإداري للمحاسبة العمومية

من وجهة نظر إدارية تعرف المحاسبة العمومية أنها "قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين"، غير أن هذا التعريف يبقى هو الآخر محدودا كون السمة الإدارية في هذا التعريف تتسم في تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين وتستثني تنظيم وظيفة الأمرين بالصرف وكذا مختلف الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن تطبيق قواعد المحاسبة العمومية.

انطلاقا من التعاريف السابقة الذكر، يمكن الاستنتاج بأن المحاسبة العمومية عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تهتم بضبط إجراءات تنفيذ وتسجيل عمليات تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، وإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية عن نتائج نشاط مختلف وحدات القطاع العام.

ثانيا: خصائص المحاسبة العمومية

تتميز المحاسبة العمومية بعدة خصائص من أنواع المحاسبات الأخرى وأهم هذه الخصائص تتمثل في⁸:

⁶ شيايكي سعدان، دراسة تحليلية ونقدية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة قسنطينة، 2001، ص 6.

⁷ قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 1999، ص .

⁸ بد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، 2000، ص 42.

- نشاط لا يهدف إلى تحقيق الربح وإنما يهدف إلى تأدية مجموعة من الخدمات العامة مثل الأمن، الدفاع عنالعدالة والصحة العامة، تقوم الحكومة بتوفيرها لأفراد دون مقابل أو مقابل رسوم لا توازي الخدمة المؤداة؛
- لا يوجد رأس مال معين للوحدات الحكومية بالمعنى المحاسبي المعروف، وإنما تعتمد على الموارد المتخصصة لها سنويا بحيث تخصص الدولة لكل وحدة حكومية الأموال اللازمة للإنفاق على أنشطتها خلال الموازنة العامة؛
- النظام المالي الموحد، فهو مستمد التعليمات المالية الصادرة من السلطة التشريعية إلى جميع الوحدات الحكومية؛
- الملكية العامة للوحدات العمومية، حيث لا يسمح للأفراد أو المؤسسات بتملكها؛
- انعدام الشخصية الاعتبارية في الوحدات العمومية، حيث أن كل وحدة تمثل خلية في الجهاز الإداري للدولة مرتبطة بالخلايا الأخرى وذلك لاعتبارات ادارية وتنظيمية عديدة؛
- العلاقة النسبية بين الايرادات والمصروفات معدومة، فكل من العنصرين لهما طريق يختلف عن الآخر؛
- تتمتع الوحدات العمومية بالسلطة والسيادة اللازمة لأداء نشاطها، كما أنها تتصف بقوة الرقابة الداخلية اللازمة.

انطلاقا مما سبق طرحه، فالمحاسبة العمومية هي⁹:

أ- إطار محاسبي مميز

المحاسبة بصفة عامة هي نظام معلومات وإطار تنظيمي الذي يسمح بتسجيل معطيات رقمية للمؤسسة أو هيئة معينة لفترة محددة تسمح بإعطاء معلومات تخص الذمة المالية للمؤسسة أصول وخصوم و نتيجة الدورة ووضعية المؤسسة اتجاه الغير وكذا كفيات تكوين التكاليف والأسعار بالنسبة للأشخاص المعنويين فان المحاسبة العمومية تقليديا كانت تسمى محاسبة الصندوق، حيث كانت موجهة ليس لاتجاه إجراءات ميكانيزمات تطور عناصر الأصول الصافية، ولكن باتجاه المراقبة المحدد للنفقات والوقاية من التهرب وتحويل الأموال وسرقتها أو تبديد المال العام أما النظرة الحالية للمحاسبة العمومية فهي تتعدى هذا المفهوم التقليدي وتتجه نحو تقريب محاسبة الدولة والهيئات التابعة لها من المخطط المحاسبي الوطني،فهي تبحث عن استبعاد فكرة كونها منظم وضابط للمال، إلى تحليل النتائج ووضع خطوط عريضة لمحاسبة الممتلكات وتسهيل استعمال الحسابات العمومية لفائدة المحاسبة الوطنية.

ب- فرع متخصص

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في القانون المالي الجزائري إلى جانب قانون الميزانية و القانون الجبائي، استقلالية قانون المحاسبة العمومية أصبح حقيقية واضحة وجليّة، حيث أن تضاف لقواعد خاصة بها في تسيير العلاقات الداخلية للهيئات العمومية وتعتبر هذه القواعد منظمة ومرقمة للعمليات المالية لدى هياكل ومؤسسات الدولة.

⁹ منصورى الزين، المحاسبة العمومية، مطبوعة محاضرات في المحاسبة العمومية، جامعة سعد دحلب البليدة، ص 3.

ج-مزيج من القواعد القانونية والقواعد التقنية

إذا اعتبرنا أن المحاسبة العمومية هي أداة تنفيذ ومراقبة المال العام فلأنها إنتاج ومزيج لقواعد قانونية وأخرى تقنية.

○ القواعد القانونية

يعتبر القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه، هو المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر ويسمى عادة بقانون المحاسبة العمومية.

كما وجدت عدة أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية ولاسيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية ومختلف قوانين المالية السنوية.

○ القواعد التقنية

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

ثالثا: أهداف المحاسبة العمومية

تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير بيانات ومعلومات موضوعية ذات مصداقية حول نشاط القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافية والرشادة في صرف وتداول المال العام وذلك بهدف الوصول إلى التحديد الصادق مع الإفصاح الكامل عن الموقف المالي نتائجه تنفيذ العمليات المالية للدولة. وفي هذا الإطار يمكن تحديد أهداف المحاسبة فيما يلي¹⁰:

- التحقق من احترام ترخيصات الميزانية في مجال الإيرادات والنفقات وذلك عن طريق "تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف وأثناءه للتأكد من أن الصرف يتم في حدود اعتمادات وأغراض الموازنة، وسلامة إجراءاته في حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية التصرف والحدود التي وضعت له، بما يكفل ترشيد النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة.
- توفير نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال العام، إضافة إلى إثبات حقوق الدولة والتزاماتها المالية ومتابعة تحصيل حقوقها والوفاء بالتزام .
- تحقيق الرقابة على الالتزامات المالية لمختلف وحدات القطاع العام ومتابعة الوفاء بها.
- توفير البيانات حول حركة التدفقات النقدية من أجل تحديد الوضعية المالية للخزينة العمومية ومن أجل اتخاذ القرار وتحديد مصادر تمويل الخزينة.

¹⁰ زهير شلال، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2014، ص ص 10-11.

- توفير المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية المختلفة ورسم سياساتها واتخاذ القرارات المتعلقة بها، بما يساعد على إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في الفترات المقبلة.
- إظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة.
- توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع توقعات الأداء المخطط له في الميزانية العامة.
- إحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام، وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات، والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية لتقييم أدائها.
- إضافة إلى ذلك، يجب على النظام المحاسبي الحكومي الفعال أن يكون قادرا على تحقيق هدفين رئيسيين وهما¹¹ :
- أن يعرض بطريقة عادلة ويحقق الإفصاح كامل عن المركز المالي ونتائج العمليات للأموال ومجموعات حسابات الوحدة الحكومية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- أن يحدد بوضوح مدى الالتزام بالقواعد القانونية والنظم المالية.

رابعا: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

بصفة عامة يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح، والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بعض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة، حيث تمول نشاطها من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة؛ وعلى هذا الأساس، فإن المحاسبة العمومية تطبق في "وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة¹².

بناء على ذلك، يمكن الاستنتاج أن كل هيئة عمومية تستفيد من الميزانية العامة للدولة تخضع بالضرورة لأسس وأحكام المحاسبة العمومية؛ حيث تطبق المحاسبة العمومية في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة، وهي وحدات تقدم خدمات للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة، كما أنها بصفة عامة تشتمل على الوحدات الإدارية التي تخضع للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث تدبير الأموال وتحديد طرق إنفاقها.

أما في الجزائر، فقد حصر المشرع مجال تطبيق المحاسبة العمومية وفقا لأحكام المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تنص على أناسس وقواعد المحاسبة العمومية تطبق على تنفيذ الميزانيات الآتية:

¹¹ مرجع سبق ذكره، ص 12.

¹² عبد الله عبد السلام أحمد وآخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000، ص 28.

- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة.
- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة ومجلس المحاسبة.
- العمليات المالية للميزانية الملحقمة.
- العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات والبلديات).
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

إن ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من الهيئات أو المؤسسات العمومية مثل (المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري) هو كونها أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام، وهي تتصرف في غالب الأحيان كسلطات عمومية (توجه الأوامر أو النواهي للمواطنين وفرض الالتزامات عليهم).

كما يمكن إضافة معيار آخر لتمييز الهيئات العمومية كمفهوم المحاسبة العمومية عم بقية الهيئات هو اعتماد المحاسبين العموميين لها من قبل وزارة المالية.

وهناك تمييز آخر يتمثل في العمليات الناتجة عن تنفيذ ميزانية الهيئات العمومية من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، فهي تتعلق بصفة عامة بما يلي:

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

خامسا: الميزانية العمومية

تعتبر الميزانية العامة تنظيما ماليا يقابل من خلاله بين جانبيين النفقات والإيرادات للدولة، ذلك أن الميزانية هي الوسيلة القانونية التي تستخدمها الدول بغرض إقامة تنسيق بين النفقات والإيرادات، قصد الوصول إلى التوازن المالي والاقتصادي الذي يسمح بتحقيق أهداف المجتمع السياسية والاجتماعية والاقتصادية. ولغرض عرض التفاصيل القانونية والتشريعية سوف يتم التطرق في هذا الفصل إلى هذه الجوانب المختلفة بشكل من الأيجاز.

أ- مفهوم وخصائص الميزانية العمومية

هي عبارة عن بيان تفصيلي يوضح تقديرات إيرادات الدولة ومصروفاتها معبرا عن ذلك في صورة وحدات نقدية تعكس في مضمونها خطة الدولة لسنة مالية مقبلة، وهذا البيان يتم اعتماده من قبل السلطة التشريعية في الدولة. نستنتج من التعريف ما يلي:

- ميزانية الدولة عبارة عن قائمة أو بيان بإيرادات الدولة ومصروفاتها؛
- ميزانية الدولة تقديرية وليست فعلية؛

- تتعلق بفترة مالية محددة تكون عادة سنة؛
- تكون معتمده من قبل السلطة التشريعية.

وهناك تعاريف عديدة للموازنة العامة للدولة، تختلف من قانون إلى آخر ومن بلد إلى آخر، حسب الخصوصيات والأهداف المراد تحقيقها من خلالها، ونذكر من هذه التعاريف مايلي:

التعريف الأول: هي التعبير المالي لبرنامج العمل المعتمد الذي تعتمده الحكومة تنفيذه.

التعريف الثاني: عرفها القانون الفرنسي بأنها: الصيغة التي تقدر بموجبها أعباء الدولة وواراداتها، ويؤذن بها ويقدرها البرلمان في قانون الموازنة الذي يعبر عن أهداف الحكومة الاقتصادية والمالية.

التعريف الثالث: عرفها القانون البلجيكي بأنها: بيان الواردات والنفقات العامة خلال الدورة المالية.

التعريف الرابع: قانون المحاسبة العمومية في لبنان، عرفها بأنها: صك تشريعي تقدر فيه نفقات الدولة وواراداتها عن السنة المقبلة وتجاز بموجبه الجباية والإنفاق.

التعريف الخامس: عرفها قانون المحاسبة العمومية الجزائري 90-21 بأنها: الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالأسمال وترخص بها.

من هذا الطرح نستنتج أن الميزانية العمومية عبارة عن:

- بيان عددي أو كشف مالي لكل الإيرادات والنفقات بكل دقة وتفصيل؛
- بيان تقديري، لأنها تحدد مسبقا الإيرادات الممكن تحصيلها، النفقات المتوقعة، خلال سنة مدنية؛
- وثيقة إذن وترخيص بمباشرة عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات وكل العمليات المالية الأخرى.

من تعريف الميزانية يمكن أن نستخلص ثلاثة خصائص أساسية:

○ الميزانية وثيقة تقديرية

تقدر الميزانية مسبقا الإيرادات المحتمل تحصيلها والنفقات الممكن دفعها، مع مراعاة مبدأ الحيطة والحذر ضمانا لدقة التقديرات وتجنب الإلءاء بإيرادات لا يمكن تحصيلها أو القيام بنفقات أكثر من المتوقع، وتعتبر كلا الحالتين عن سوء التسيير.

○ الميزانية وثيقة ترخيص

بعد مصادقة الوصاية على الميزانية، تصبح هذه الأخيرة بمثابة ترخيص بتنفيذ عمليات الميزانية من قبض للإيرادات ودفع للنفقات.

○ الميزانية وثيقة دورية

إن عملية التقدير والتنبؤ تخضع إلى عامل الوقت أو الزمن فكلما طالت مدة التنبؤ كان لذلك تأثير سلبي على دقة التقديرات والتنبؤات، وبما أن الميزانية هي وثيقة تقديرية لها أهمية بالغة، نظرا للبيانات الحساسة الواردة فيها، وتحريا للدقة وجب أن تغطي الميزانية فترة زمنية قصيرة، عادة ما تكون سنة مدنية واحدة، غير انه نظرا لطول العمر الافتراضي للأشخاص المعنوية، وجب إعداد الميزانية بشكل دوري وسنويا لتغطية هذا الأخير.

ب- مبادئ الميزانية

إن عملية إعداد وتحضير وعرض الميزانية لا تتم بشكل عشوائي بل تخضع إلى مجموعة من المعايير والمبادئ الواجب احترامها تهدف بالدرجة الأولى إلى ضمان تيسير الرقابة الفعلية و الجادة على السياسة المالية للدولة، وضمان إعداد وتحضير الميزانية بأسلوب اقتصادي مقبول وهي تتمحور فيما يلي:

ب-1- مبدأ سنوية الميزانية

تعد الميزانية لتشمل السنة المدنية كاملة، وهذه المدة ملائمة جدا لضمان اكبر دقة ممكنة في تقديرات الإيرادات والنفقات ومنح رخص قبض الإيرادات ودفع النفقات، دون أي مشاكل أو أخطاء مما يسهل عمليات الرقابة على تنفيذ الميزانية ويزيد من فعاليتها.

وفي الجزائر تنص المادة 3 من القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية السنوية على ما يلي: " يقر ويرخص قانون المالية للسنة، بالنسبة لكل سنة مدنية من مجمل الإيرادات الدولة وأعبائها وكذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية كما يقرر ويرخص علاوة على ذلك المصاريف المخصصة للتجهيزات العمومية وكذلك النفقات برأسمال". وهو المبدأ الساري أيضا على ميزانيات الإدارة المحلية (المادة 135 من قانون الولاية، المادة 149 من قانون البلدية)

ب-2- مبدأ وحدة الميزانية

يعني هذا المبدأ أن جميع الإيرادات والنفقات تسجل وتقدم في وثيقة واحدة وهي الميزانية، والهدف من ذلك هو تسهيل عملية ضبط مجاميع الإيرادات والنفقات ومعرفة مدى توازن الميزانية وتحديد الفائض أو العجز، كما يسهل هذا المبدأ عمليات الرقابة الممارسة من الوصاية أو الهيئات الرقابية المعنية.

ب-3- مبدأ شمولية الميزانية

هذا المبدأ شبيه بمبدأ وحدة الميزانية السابق شرحه، غير أن هذا المبدأ يقضي بعرض كل الإيرادات والنفقات بشكل مفصل ودقيق حسب الأبواب والبنود والفقرات، دون التعويض بينهما، والهدف من ذلك هو تسهيل عمليات الرقابة ، شأنه في ذلك شأن مبدأ الوحدة.

ب-4- مبدأ عدم تخصيص الإيرادات

ينص هذا المبدأ على أنه يمنع منعاً باتاً تخصيص إيرادات معينة لتغطية نفقات محددة، بل تجمع كل الإيرادات ويسدد منها كل النفقات دون تخصيص.

ب-5- مبدأ خصوصية الميزانية

هذا المبدأ يتم المبادئ الأربعة السابقة ويسمح بالرقابة الدقيقة من الوصاية على تنفيذ النفقات العمومية من طرف المؤسسات، والوصاية مفروض عليها فحص ودراسة هذه النفقات ليس ككتل خام وإجمالاً بل بالتفصيل الدقيق حسب الأبواب والبنود، وتشكل هذه الأخيرة وحدة ومقياساً للاعتمادات. بعبارة أخرى يمكن القول أن هذا المبدأ ينص على أن اعتمادات الميزانية لا تمنح جملة واحدة بل تخصص لكل باب وبند وفقرة.

ب-6- مبدأ توازن الميزانية

وجوبا تتكون الميزانية من جانبين، جانب الإيرادات وجانب النفقات، وعليه ينص هذا المبدأ على إلزامية تساوي الإيرادات مع النفقات. إلا أن العرف الذي جرى به قانون المالية يعتبرها في حالة توازن حتى لو كانت الإيرادات أكبر من النفقات بقليل، وفي حين أنها تعتبر في حالة عجز إذا كانت النفقات أكبر من الإيرادات. وذلك لأنه في الحالة الأخيرة، تضطر الدولة إلى الأخذ من المال الاحتياطي أو الاقتراض لسداد العجز. مع العلم أن هناك عجزا مفروضا نتيجة تصاعد أعباء الدولة و آخر مقصودا يكون خاصة في وقت الأزمات.

ج- أنواع الميزانيات العمومية

هناك ثلاث أنواع لميزانيات الدولة وسنتطرق إليها فيما يلي :

ج-1- الميزانية العامة

تتميز بما يلي:

أنها وثيقة أو مجموعة وثائق تبين ما ينتظر بمعنى أنها يمكن أن تكون وثيقة واحد كما يمكن أن تكون أكثر من ذلك كما أنها تقديرية أي أنها مبنية على تنبؤات و ليس على وثائق حددت فعلا كما هو الحال بالنسبة للحساب الإداري.

أن تحصله الدولة من الأصول أي أن الأمر يتعلق بتقدير الإيرادات المتوقعة والمتعلقة بالدولة أما الإيرادات الخاصة بالهيئات و الجماعات التي تمثل الشخصية المعنوية والإستقلال المالي.

ما يجوز أن تتفقه لإشباع الحاجات العامة أي أنها تحتوى على إيرادات من جهة ومن جهة أخرى على نفقات وليس كل النفقات العامة ولكن يجب أن تكون مخصصة لإشباع الحاجات العامة وإلا أصبحت من قبل جريمة تحتوى الأموال العمومية أما ما يجوز أن تتفقه فتعنى أن هذه المصاريف مصاريف الدولة لا تقدر بكل حرية بل تجيزها السلطة التشريعية وتتمثل هذه الإجازة في مناقشة التصويت.

أي أن الميزانية تتعلق بسنة مالية أي سنة مدنية تتطابق مع دورة مالية كاملة هناك اختلاف شاسع بين الدورة المالية السنوية والدورة الاقتصادية التي تشمل سنوات فترة لأزمة مضافا إليها سنوات فترة الرخاء.

ج-2- الميزانية المستقلة

تشمل كل ميزانيات المصالح العمومية والهيئات المحلية والمؤسسات التي تتمتع بالشخصية المعنوية مستقلة عن شخصية الدولة وكل الآثار القانونية للميزانية على اكتساب قانونية تسري على هذه الهيئات والجماعات والمصالح والمؤسسات أي أنها تتمتع بذمة مالية متميزة عن ذمة الدولة وهكذا تستقل بإيراداتها ونفقاتها وتحمل أي عجز يصيبها وتحفظ بالفائض أن تحقق وتتميز بما يلي:

○ القاعدة العامة

وهي أن المؤسسات والهيئات العمومية التي تتمتع بالشخصية المعنوية تتحمل العجز والفائض لوحدها ويمكن أن تقدم الدولة إعانات لها ولا يتم ذلك إلا بناءا على نص صريح. إن للميزانية قواعد وأحكام تخالف البعض

منها تلك التي تحكم ميزانية الدولة ومن أسباب منح الشخصية المعنوية للجماعات والهيئات والمؤسسات ما يلي:

○ الاعتبارات الاقتصادية والمالية

وتعني أن بعض المرافق والهيئات والمؤسسات تتميز بالطابع التجاري أو الصناعي ولهذا نرى الدولة تحريرها من الإجراءات المعقدة والمعمول بها في المجالس العمومية لتمكينها من التسيير بروح اقتصادية لتوسع وتقدم سوق المنافسة.

○ الاعتبارات القانونية والسياسية

قد تمنح الدولة الشخصية المعنوية لبعض الهيئات العامة فيما يتعلق بالميزانيات والجماعات المحلية فمن الطبيعي أن تكون لها ميزانية مستقلة لكونها تدار من طرف رئيس منتخب ومجلس شعبي يعني أن الدولة تريد أن تحقق اللامركزية.

ج-3- الميزانية الملحقة

أن هذه الميزانية كما يدل اسمها تكون منفصلة عن ميزانية الدولة ولكن من جهة أخرى غير مستقلة بمعنى أنها ترفق بها لتخضع لنفس الإجراءات التي تخضع لها الأولى وسبب هذا الانفصال بدون استغلال ترجعه إلى ما يلي:

قد ترى الدولة أن بعض المصالح غير متمتعة بالشخصية المعنوية يمكن لها أن تغطي نفقاتها بإرادتها فالبرغم من أنها لم تؤسس بتحقيق الربح، ولهذا تسمح الدولة أو الولاية أو البلدية لمثل هذه المرافق بوضع هذه الميزانية حتى تتمكن من التحقيق والتبسيط على القائمين بتحضير الميزانية العامة ورغم هذا لا تشد الملحقة عن قاعدة الوحدة لأنها تكون ملحقة بالعامية وتناقش ويصوت عليها من طرف المجلس وبنفس الإجراءات ولعل أحسن مثال نجد ميزانية البريد والمواصلات اللاسلكي.

ج-4- الحسابات الخاصة بالخرينة

هي مجموعة من الحسابات المالية التي تدخل الخزينة على أن تخرج منها في مدة لاحقة لأنها حسابات مؤقتة وليست حسابات نهائية كالقروض والتسبيقات المالية والضمانات المالية، حيث تعد هذه المبالغ إيرادات حقيقية أو نفقات حقيقية يمكن إدراجها في الميزانية العامة نظرا لطابعها المؤقت، لذلك قام المشرع بوضعها في حسابات خاصة نصت عليها أحكام قانون المالية الإطار وذلك في المواد من 48 إلى 61، حيث تخضع الحسابات الخاصة للخزينة لنفس إجراءات التصويت مثلما هو الحال بالنسبة لقانون المالية كما أنها تظهر في وثيقة الميزانية العامة وذلك في الملحق الخاص بها بعد الميزانية الملحقة، غير أنها تنفذ خارج الميزانية العامة أي دون الاعتماد على نفقات وإيرادات الميزانية العامة.

ج-5- الميزانيات غير العادية

يقصد بالميزانيات غير العادية تلك الميزانيات التي توضع بصفة مؤقتة أو استثنائية أو في ظروف غير عادية وتمول بموارد غير عادية، بحيث لو أدرجت النفقات والإيرادات المذكورة فيها ضمن الميزانية العامة للدولة، أدت إلى عدم إعطاء صورة حقيقية عن صحة المقارنات التي يمكن أن تقدمه بين ميزانيات الأعوام

المختلفة. ومن أمثلة النفقات غير العادية نفقات الحروب ونفقات الأشغال العمومية التي تتطلب إنفاق مبالغ كبيرة. وكذلك نفقات المشروعات التي ترمي إلى مكافحة الركود الاقتصادي والمشروعات الإنتاجية الكبرى، كما تستعمل بعض الدول لميزانيات غير العادية لتغطية مصروفات التسليح لشن حرب أو لمواجهة كارثة.

د- تبويب الموازنة العامة للدولة

هو تجميع عناصر النفقات والإيرادات ذات الطبيعة المتجانسة في مجموعات من الحسابات الرئيسية والفرعية بناء على أسس معينة بهدف تسهيل عملية المتابعة والرقابة والمحددة سنويا بموجب قانون المالية والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها. إن ميزانية الهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري تتكون بدورها من شقين هما الإيرادات والنفقات وكل شق يحتوي على فرعين هما قسم التسيير وقسم التجهيز والاستثمار.

د-1- مفهوم الإيرادات والمصروفات

إن مصدر إيرادات الدولة هو ما تقرضه الدولة من ضرائب ورسوم وأجور وخدمات بموجب الأنظمة المقررة بالإضافة إلى ثروتها الطبيعية، كما أن المصروفات العامة هي مجموعة من الموارد التقديرية التي تخصصها الدولة للإنفاق على الخدمات العامة التي تقوم بها ويجب أن يلاحظ أنه ليس هناك ارتباط بين ما تحصله الوحدة الإدارية من موارد وتقوم بصرفه من نفقات حيث أنه يتم إيداع ما تحصله الدولة من إيرادات بالخزانة العامة ليسحب منها ما يلزم من أموال الصرف.

إن الهدف من تقسيم إيرادات ومصروفات الدولة يظهر فيما يلي:

- المساعدة في إعداد الميزانية.
- الرقابة على عناصر الإيرادات ومقارنة ما يتم تحصيله من كل عنصر بما هو مقرر، والتأكد من أن المصروفات يتم إنفاقها في الأوجه المخصصة لها بطريقة اقتصادية .
- المساعدة في إعداد التقارير المالية.
- المساعدة في إعداد الإحصائيات المالية المقارنة وتحليل موارد و مصروفات الدولة تحليلا اقتصاديا.

د-2- تبويب الإيرادات

يكون تبويب الإيرادات حسب مصادرها في الموازنة العامة للدولة:

- الإيرادات ذات الطابع الجبائي وكذا حاصل الغرامات؛
- مداخيل الأملاك التابعة للدولة؛
- التكاليف المدفوعة لقاء الخدمات المؤداة والأتاوى؛
- الأموال المخصصة للمساهمات والهبات؛
- التسديد بالرأسمال للقروض والتسبيقات الممنوحة من طرف الدولة من الميزانية العامة وكذا الفوائد المترتبة عنها؛
- مختلف حواصل الميزانية التي ينص القانون على تحصيلها؛

- مداخيل المساهمات المالية للدولة المرخص بها قانوناً؛
 - المدفوعات التي تقوم بها صناديق المساهمة بصدد تسيير حافطة الأسهم التي تشحنها لها الدولة.
- وتنص المادة 132 من قانون الولاية رقم 09/90 المؤرخ في 7 أفريل 1990 على أن الولاية مسؤولة على تسيير وسائلها المالية التي تتكون مما يلي :
- حصيلة الموارد الجبائية والرسوم؛
 - مداخيل ممتلكاتها؛
 - الإعانات؛
 - الاقتراضات.

كما تنص المادة 133 منه على أنه يمكن للولاية في إطار أملاكها وسير مصالحها العمومية المحلية أن تحدد مشاركة مالية من المستعملين تتناسب وطبيعة الخدمات المقدمة ونوعيتها.

وتنص المادة 146 من قانون البلدية رقم 08/90 المؤرخ في 7 أفريل 1990 على اعتبار البلدية مسؤولة على تسيير المالية الخاصة المتمثلة في :

- حصيلة الموارد الجبائية والرسوم؛
- مداخيل ممتلكاتها؛
- الإعانات؛
- الاقتراضات.

د-3- تبويب المصروفات

يكون تبويب المصروفات في الموازنة العامة للدولة على النحو الآتي:

- نفقات التسيير؛
- نفقات التجهيز والاستثمار والنفقات برأسمال؛
- القروض والتسبيقات.

نفقات التسيير: وهي تلك المصاريف التي ترصد في الميزانية لتغطية الأعباء العادية والضرورية لتسيير المصالح العمومية التي تتبع الميزانية العامة للدولة (المادة 05 من القانون 21/90). حددت المادة 24 من نفس القانون أربعة أوجه لنفقات التسيير في التالي:

- أعباء الدين العمومي والنفقات المحسومة من الإيرادات؛
- تخصيصات السلطة العمومية؛
- النفقات الخاصة بوسائل المصالح؛
- التدخلات العمومية.

نفقات التجهيز والاستثمار والنفقات برأسمال: وهي تلك النفقات التي تسجل في الميزانية العامة للدولة على شكل رخص برامج وتنفيذ باعتمادات الدفع. وتتمثل رخص البرامج الحد الأعلى للنفقات التي يؤذن للأمرين بالصرف باستعمالها في تنفيذ الاستثمارات المخططة وتبقى صالحة دون أي تحديد لمدتها حتى يتم إلغاؤها.

وتجمع الاعتمادات المفتوحة بالنسبة إلى الميزانية العامة وفقا للمخطط الإنمائي السنوي، لتغطية نفقات الاستثمار الواقعة على عاتق الدولة، والتي تم تحديدها في المادة 35 من نفس القانون كما يلي:

- الاستثمارات المنفذة من طرف الدولة؛
- إعانات الاستثمار الممنوحة من قبل الدولة؛
- النفقات الأخرى بالرأسمال.

و- مراحل إعداد الميزانية العمومية

قبل التطرق إلى عرض تفاصيل المراحل الادارية لإعداد الموازنة العمومية كان لابد من الإشارة إلى أساليب إعداد الميزانية العمومية.

و-1- أساليب إعداد الميزانية العمومية

ونميز بين الأساليب التالية:

○ الأسلوب التقليدي (موازنة البنود)

اهتم هذا الأسلوب بالجانب الرقابي، ففي ظل هذه الميزانية يتم التركيز على الاعتماد بحيث تأتي الميزانية في شكل اعتمادات وبنود ويتم التأكد من قبل أجهزة الرقابة المالية من أن الصرف يتم في حدود الاعتماد المدرجة وفي الأغراض المخصصة لها. وأن إجراءات الصرف تتم بصورة سليمة وقانونية.

اهتم هذا الأسلوب بالجانب الرقابي أكثر من الاهتمام بالخدمات نفسها والتي تم الإنفاق من أجلها. حيث أن التبويب على أساس نوع المصروف لا يوضح ما إذا كانت المصروفات قد حققت الهدف من إنفاقها أم أنها مجرد مصروفات تم سدادها وانتهى الأمر.

○ ميزانية البرامج والأداء

لتلافي أوجه القصور في ميزانية البنود تم استحداث هذه الميزانية والتي تقوم على الاهتمام والتركيز على الإنجازات التي تتم إذ أن الميزانية تعتمد لتحقيق أهداف معينة وليس لمجرد شراء سلع وخدمات. ومن ثم فميزانية البرامج والأداء تهتم بطبيعة أنشطة واعمال الأجهزة الحكومية أكثر من اهتمامها بموضوع الإنفاق. وتلقي الضوء على العمل الذي تم أو الخدمة التي أنجزت للتأكد من أن النتائج التي تحققت توازي ما كان مخططا له. وهل تكاليف الخدمة أو العمل مناسبة أو مرتفعة ؟

وهذا الأسلوب يؤدي إلى رفع مستوى الأداء وترشيد الإنفاق والحيلولة دون الإسراف وتقييم النتائج من خلال مقارنتها بالخطط .

○ ميزانية التخطيط والبرمجة

ظهر هذا الأسلوب نتيجة الحاجة إلى ربط البرامج الحكومية بالخطة العامة للدولة. فهذه الميزانية تهدف إلى الربط بين الاعتمادات وبين تحقيق الأهداف المخططة وهي تعتبر وسيلة لاتخاذ القرارات التي تتعلق بالمفاضلة بين البرامج البديلة والمتنافسة لتحقيق أهداف معينة .وهكذا تعطي لوظيفة التخطيط الأولوية على كل من وظيفة

الرقابة على الصرف أو غدارة النشاط الحكومي من خلال البرامج. وبذلك فهي تجمع بين الأبعاد الثلاثة للميزانية (تخطيط، تنفيذ، رقابة)

○ الميزانية على الأساس الصفري (ميزانية قاعدة الصفر)

نتيجة لأن أسلوب موازنة التخطيط والبرمجة قد واجه بعض الصعوبات عند التنفيذ نظرا لعدم اهتمامه بتحديد الأولويات بين البرامج الجديدة ولا يهتم بتقييم البرامج الحالية، ظهر اتجاه حديث في إعداد الميزانية يركز على كيفية تحقيق الأهداف وتوفير وسائل تقييم أثار مستويات التمويل. ويمكن تعريف نظام ميزانية قاعدة الصفر بأنه أسلوب عمل إداري منظم يضمن الأخذ في الاعتبار جميع الأنشطة والبرامج المتوقعة ويسعى إلى تحقيق الأهداف المرسومة لكل مستوى إداري مع إيجاد الخطط البديلة لتنفيذ تلك الأهداف وتقديم المقترحات المختلفة بهدف ترشيد توزيع الموارد وترشيد الإنفاق العام بما يحقق أفضل النتائج.

و-2- دورة حياة الميزانية العمومية

تمر الميزانية عند إعدادها بعدة إجراءات، تستلزم دراسة إجراءات تحضير وإعداد الميزانية العمومية أن نتطرق إلى السلطة المختصة بتحضيرها والإجراءات التقنية المتبعة حتى اعتماد الميزانية العمومية.

○ السلطة المختصة بتحضير الميزانية العمومية

تلعب السلطة التنفيذية الدور الأساسي في هذه المرحلة، ويرجع ذلك إلى عدة اعتبارات الاعتبار الأول تعبير الميزانية العمومية عن البرنامج والخطط الحكومية في مجالات مختلفة، والاعتبار الثاني أن السلطة التنفيذية تتولى إدارة وحدات القطاع العام ومن ثم فهي تستطيع تقدير نفقات مختلف الهيئات الإدارية، والاعتبار الثالث أن هذه السلطة تعد أكثر السلطات معرفة بالقدرة المالية للاقتصاد الوطني وذلك بفضل الأجهزة الإحصائية المختلفة التي تشرف عليها والتي توفر لها البيانات والتقديرات الضرورية في هذا الصدد. وأخيرا الاعتبار الرابع فالسلطة التنفيذية تعتبر في وضع أفضل من السلطة التشريعية فيما يتعلق بتحديد الحاجات العامة والأولويات الاجتماعية لعدم خضوعها للاعتبارات المحلية والإقليمية التي تؤثر على الأعضاء المجالس الممثلة للشعب.

○ الإجراءات الفنية لتحضير الميزانية العمومية

جرى العمل على أن وزير المالية باعتباره ممثلا للسلطة التنفيذية يقوم بمطالبة كافة الوزارات ولمصالح بإرسال تقديراتهم لإيراداتها ونفقاتها عن السنة المالية المقبلة في موعد يحدده لكي يتسنى له الوقت اللازم لإعداد مشروع لميزانية الدولة في الوقت المناسب.

وبمعنى آخر فإن هذه المرحلة تبدأ عادة من الوحدات الحكومية الصغيرة، حيث تتولى كل مصلحة أو هيئة أو مؤسسة عامة إعداد تقديراتها بشأن ما تحتاج إليه من النفقات، وما تتوقع الحصول عليه من الإيرادات خلال السنة المالية الجديدة المطلوب إعداد ميزانيتها، وتقوم كافة الهيئات في الدولة بإرسال هذه التقديرات إلى التقديرات إلى الوزارة التابعة لها، وتقوم هذه الأخيرة بمراجعتها وتنقيحها ويكون من سلطاته إجراء التعديلات الجوهرية التي تراها ملائمة، ثم تقوم بإدراجها في المشروع واحد متكامل لميزانية الدولة، حيث يرفع مع البيان المالي إلى السلطة التشريعية لفحصه واعتماده.

وبعد أن تصل كافة تقديرات الوزارات المختلفة والهيئات التابعة للدولة إلى وزارة المالية، وتقوم هذه الأخيرة بإضافة تقديرات نفقاتها أي (نفقات وزارة المالية) وبتقدير إيرادات الدولة التي تحصلها المصالح التابعة لها، وتتولى إدارة الميزانية بالوزارة جمع كافة التقديرات المشار إليها وتنسيقها بعد أن تتصل بالوزارات المختلفة إلا اقتضى الأمر ويكون مشروع الميزانية الذي يرسل إلى اللجنة المالية بالوزارة مرفقاً به مذكرة تفسيرية، وتعد اللجنة المالية في الوزارة مشروع الميزانية، ويتم عرضه على مجلس الوزراء الذي يتولى عرضه بعد ذلك على السلطة التشريعية في الموعد.

بالنسبة للهيئات والمؤسسات 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 ورؤساء المصالح، وبعض البلديات الهامة بإمكانها تنصيب لجنة مالية على مستواها تساهم في عملية التحضير. ويتم تحضير الميزانية من خلال جمع المعلومات اللازمة، ومعالجتها ومعرفة معوقات تنفيذ الميزانية السابقة وتجنبها مستقبلاً، فيتم تحديد المتطلبات المالية والاختيارات التي تقترح، كما تتم صياغة مشروع الميزانية وهذا فيما يخص جانبي الإيرادات والنفقات.

○ مناقشة واعتماد الميزانية العمومية

عند إعداده من السلطة التنفيذية يتم ايداع مشروع قانون المالية لدى السلطة التشريعية (المجلس الشعبي الوطني) بغرض اعتماده تطبيقاً لقاعدة (أسبقية الاعتماد على التنفيذ) وذلك حسب المراحل الأساسية التالية:

■ المناقشة

بعد ايداع مشروع قانون المالية مرفقاً بجميع الوثائق المرتبطة به إلى مكتب رئيس المجلس الشعبي الوطني، يقوم هذا الأخير طبقاً للقانون، وللوائح والأنظمة الداخلية للمجلس بإحالتها إلى اللجنة البرلمانية المختصة بقطاع المالية والميزانية والتخطيط. تقوم اللجنة المالية بالمجلس الشعبي الوطني بدراسة ومناقشة المشروع القانون مع ممثل الحكومة (وزير المالية)، وتنتهي أعمالها بوضع تقرير تمهيدي من ملاحظاتها واقتراحاتها، مع مراعاة أحكام المادة 121 من الدستور.

■ التعديل

يمكن للنواب والحكومة وأعضاء اللجنة التقدم باقتراح تعديلات مكتوبة أمام اللجنة المختصة ومناقشتها مع الوزير المعني، شريطة التقييد بأحكام المادة 121 من الدستور التي تنص على مايلي: "لا يقبل اقتراح أي قانون، مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها". ويمكن للحكومة الاعتراض على التعديلات المقدمة، الأمر الذي قد يؤدي إلى مشاكل سياسية ودستورية.

■ التصويت

تخول الفقرة 12 من المادة 122 من الدستور للمجلس الشعبي الوطني حق "التصويت على الميزانية الدولة كما يقوم مجلس الأمة لاحقاً بمناقشة والمصادقة على القانون ميزانية الدولة" حسب المادة 120 من الدستور. خلافا لبعض الأنظمة التي تخول للبرلمان التصويت على الميزانية باباً بآباً، فإن المادة 70 من خلال القانون رقم

17/84 المتعلق بقوانين المالية تشير إلى التصويت على الميزانية العامة بصورة إجمالية، خلافا لميزانيات الإدارة المحلية التي يصوت عليها باباً باباً وفصلاً فصلاً ومادة مادة.

والقاعدة أن يصوت ويصادق البرلمان على الميزانية الدولة قبل بداية السنة المدينة الجديدة احتراماً لمبدأ السنوية. كما أن الدستور قد قيد البرلمان من حيث الاختصاص الزمني في المصادقة على قانون المالية حينما نص في الفقرتين السابعة والثامنة من المادة 120 من الدستور على مايلي: "يصادق البرلمان على قانون المالية من مدة أقصاها خمسة وسبعون يوماً من تاريخ إيداعه، طبقاً للفقرات السابقة، في حالة عدم المصادقة عليه في الأجل المحدد سابقاً، يصدر رئيس الجمهورية مشروع الحكومة بأمر".

كما يشير القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية إلى حالة عدم تمكن البرلمان لاعتبارات معنية من المصادقة على قانون الميزانية قبل بداية السنة (أول جانفي) حينما نص في مادته 69 إلى مايلي: "في حالة ما إلا كان تاريخ المصادقة على القانون المالية للسنة المعنية لا يسمح بتطبيق أحكامه عند تاريخ أول يناير من السنة المالية المعتمدة، يواصل مؤقتاً تنفيذ إيرادات والنفقات الميزانية للدولة حسب الشروط التالية:

- بالنسبة إلى الإيرادات طبقاً للشروط والنسب وكيفيات التحصيل المعمول بها تطبيقاً لقانون المالية السابق؛
- بالنسبة لنفقات التسيير في حدود 12/1 من مبلغ الاعتمادات المفتوحة بالنسبة إلى المالية للميزانية السابقة وذلك شهرياً ولمدة ثلاثة أشهر؛
- بالنسبة لاعتمادات الاستثمار وفي حدود ربع الحصة المالية المخصصة لكل قطاع ولكل مسير كما تنتج عن توزيع اعتمادات الدفع المتعلق بالمخطط السنوي للسنة المالية السابقة.

الفصل الثاني: أعوان المحاسبة العمومية

تمهيد

إن تنفيذ الميزانية والقيام بالعمليات المالية يجب تدخل شخصين ذوي أدوار منفصلة ومتكاملة في الوقت نفسه، ويتعلق الأمر بالأمر بالصرف والمحاسب العمومي، اللذان يقومان برقابة مزدوجة، ولقد كرس القانون مبدأ هام مبدأ الفصل بين مهام كلا من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بهدف حماية المال العام من الاختلاس والتبديد. ولغرض ذلك سوف يتم التطرق إليهما بشكل من التفصيل إضافة إلى المراقب المالي.

أولاً: الأمر بالصرف

أ- تعريف الأمر بالصرف

بناء على نص المادة 23 من القانون رقم 21/90 يعد أمراً بالصرف كل شخص يؤهل للقيام بإجراءات الإثبات والتصفية بالنسبة للإيرادات وإجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف بالنسبة للنفقات، وبمجرد تعيين الشخص في الوظيفة التي تحتوي ضمن مهامها هذه الإجراءات يخول القانون لهذا الشخص صفة الأمر بالصرف وتزول عنه هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة.

حسب المادة 24 من القانون 21/90 يجب اعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين المكلفين بالإيرادات والنفقات، الذين يأمرهم بتنفيذها. وقد تختلف كفاءات الاعتماد ومراحلها حسب التنظيم أو القطاع. أما طريقة الاعتماد فهي إشعار المحاسب العمومي بوثيقة التعيين الإداري للأمر بالصرف أو محضر إنتخاب الأمر بالصرف الجديد، وهذا الإشعار يكون بتصميم نموذج تعيين أو إنتخاب الأمر بالصرف الجديد. إن للأمر بالصرف قد يكون رئيسياً أو ثانوياً مدة زمنية معينة في ممارسة مهامه وصلاحياته حسب المادة 23 من القانون 21/90.

وسواء كان هذا الأمر بالصرف معيناً أو منتخبا فإنه بزوال هذه الصفة تزول معه صفة الأمر بالصرف وهذا ما أكدته المادة 23 من القانون 21/90 في فقرته الثانية.

ب- أنواع الأمرين بالصرف

ميزت المادة 25 من القانون 21/90 بين نوعين من الأمرين بالصرف هم:

- الأمرين بالصرف الابتدائي أو الأمرين بالصرف الرئيسي.
- الأمر بالصرف الثانوي.

كما نصت المادة 6 من المرسوم التنفيذي 313/90 المؤرخ في 1991/12/07 والمتعلق بإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون، على ما يلي: " يكون الأمر بالصرف إما ابتدائياً أو رئيسياً أو ثانوياً".

ب-1- الأمر بالصرف الرئيسي أو الابتدائي

الأمر بالصرف الرئيسي أو الابتدائي هم المذكورون في الجدول "ب" من قانون المالية أي: الوزراء، الولاة، رؤساء المجالس الشعبية البلدية...

المادة 26 من القانون 21/90 أوضحت قائمة بالأميرين بالصرف الرئيسيين أو الأساسيين وهم على التوالي:

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

- الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية.
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات.
- المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- المسؤولون المعينون على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.
- المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23 في ذات القانون.

ب-2- الأمرون بالصرف الثانويون

الأمرون بالصرف الثانويون هم المشار إليهم في المادة 27 من القانون 21/90 هم رؤساء المصالح غير المركزية، غير أن هذه المادة عدلت بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 1993 في مادته 73، والتي عرفت الأمر بالصرف الثانوي حسب درجة المسؤولية، ومفاد نصها أن الأمر بالصرف الثانوي هو الشخص المسؤول على تنفيذ العمليات المالية بالنسبة لميزانية التسيير بصفته رئيس مصلحة إدارية وله صلاحيات غير مركزية تمكنه من تنفيذ العمليات المنصوص عليها في المادة 23 من القانون 21/90.

الأمر بالصرف الوحيد صفة جديدة أنشئت بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 1993 (المادة 73). إن المصالح المعنوية التي يشرف عليها الأمر بالصرف الثانوي ليس لها صفة الشخصية المعنوية ولا الاستقلال المالي ويسمى عندئذ الأمر بالصرف بالأمر بالصرف الوحيد. هناك عمليات ذات طابع وطني ولكن بحكم طابعها الجغرافي يستحسن تسجيلها باسم شخص محلي كفاء لتسييرها، وعادة ما يكون الوالي الذي يعتبر في هذه الحالة الأمر بالصرف الوحيد.

بالنسبة لعمليات التجهيز اللامركزية والمسجلة باسم الوالي في نطاق عمليات تجهيز القطاعات اللامركزية، الوالي هو الأمر بالصرف الوحيد لأنه يمثل جميع السلطات المركزية والقطاعات الوزارية.

ب-3- الأمر بالصرف بالتفويض

يمكن للأميرين بالصرف تفويض التوقيع للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة، وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم و تحت مسؤولياتهم. ومن شروط منح التفويض:

- أن يكون أمرا بالصرف؛
- أن يكون التفويض في حدود اختصاص الأمر بالصرف ؛
- أن يكون تفويض الإمضاء لصالح موظف مرسم، وهذا التفويض شخصي يزول بمجرد انتهاء مهام أحد طرفيه؛
- أن يكون الموظف موضوعا تحت السلطة الإدارية المباشرة للأمر بالصرف ؛
- الأمر بالصرف المفوض لصالحه ينفذ العمليات المالية ولكن تبقى المسؤولية تابعة للأمر بالصرف الأصلي.

ج- صلاحيات ومسؤولية الأمرين بالصرف

حسب المادتين 15 و 23 من القانون 21/90، يتم تنفيذ الميزانية من حيث الإيرادات عن طريق إجراءات الإثبات والتصفية، وتنفذ من حيث النفقات عن طريق إجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف، وتسنده هذه المهام إلى الأمر بالصرف وتعرف في مجموعها بالمرحلة الإدارية لتنفيذ الميزانية. حسب المواد 16، 17، 19، 20، 21 من نفس القانون، يمكن تعريف المهام المسندة إلى الأمر بالصرف في تنفيذه للميزانية كالتالي:

- الإثبات: الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي.
- تصفية الإيرادات: الإجراء الذي يسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي والأمر بتحصيلها.
- الالتزام: الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين.
- تصفية النفقات: الإجراء الذي يسمح بالتحقيق على أساس الوثائق المحاسبية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية.
- الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات: الإجراء الذي يتم بموجبه دفع النفقات العمومية. حسب المادتين 31 و 32 يمكن تحديد مسؤوليات الأمر بالصرف كالتالي:
- الأمر بالصرف مسؤولون على الإثباتات الكتابية التي يسلمونها؛
- كما أنهم مسؤولون على الأفعال اللاشعرية التي يرتكبونها والتي لا يمكن أن تكشفها المراقبة الحسابية للوثائق وذلك في حدود الأحكام القانونية الموردة في المجال؛
- الأمر بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية؛
- وبهذه الصفة فهم مسؤولون شخصا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم.

ثانيا: المحاسب العمومي

أ- تعريف المحاسب العمومي

يعرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي من خلال تحديد المهام الموكلة له وذلك وفق نص المادة 33 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية حيث يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين للقيام فضلا عن إجراءات تحصيل الإيرادات التي يتم بموجبها إبراء الديون العمومية وإجراءات دفع النفقات التي يتم بموجبها إجراء الدين العمومي، بـ:

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

- حركات حسابات الموجودات.

يعرف المحاسب العمومي على أنه "كل عون أو موظف مؤهل قانونا، يتصرف باسم الدولة جماعة محلية، مؤسسة عمومية، من أجل تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات أو تسيير السندات، بواسطة الأموال والقيم الموضوعة تحت تصرفه، أو بواسطة التحويلات الداخلية للقيود، أو بواسطة المحاسبين العموميين الذين تحت إشرافه."

ومن خلال تحليل هذه المهام يمكن ملاحظة أن المحاسب يختص بتنفيذ المراحل المحاسبية للعمليات المالية لوحدات القطاع العام لأنه العون المكلف قانونا بقبض وصرف المال العام، لهذا السبب فإن طريقة تعيين واعتماد المحاسب العمومي تتطلب اجراءات خاصة محددة قانونا وتشتتت توفر مؤهلات تتلاءم مع طبيعة المهام الموكلة له.

يقوم بتأدية القسم المهني قبل توليه ممارسة المهام الموكلة إليه و من أجل تنصيبه الرسمي على مصلحة محاسبية عليه أن يقدم الوثائق التالية:

- نسخة من قرار التعيين؛
- محضر تأدية القسم؛
- نسخة من عقد التأمين لتغطية مسؤولية المحاسب العمومي.

ب- اعتماد المحاسبين العموميين

حسب المادة 34 من القانون 21/90، يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساسا لسلطته. يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية كما قد تحدد كفاءات تعيينهم أو اعتمادهم عن طريق التنظيم.

حسب المواد 2، 3، 4، 6، 7 من المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم:

يعين الوزير المكلف بالمالية المحاسبين العموميين حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف من أصناف المحاسبين، كما ينجم الاعتماد عن الموافقة التي يعطيها الوزير المكلف بالمالية أو ممثل المؤهل قانونيا لتعيين عون محاسب ويخوله صفة المحاسب العمومي.

يعين الوزير المكلف بالمالية محاسبي الدولة الآتي بيانهم:

- العون المحاسب المركزي لخزينة.
- أمين الخزينة المركزي.
- أمين الخزينة الرئيسي.
- أمناء الخزينة في الولاية.
- العون المحاسب الجامع للموازنات الملحقة.
- قابضي الضرائب.
- قابضي أملاك الدولة.

- قابضي الجمارك.
- محافظي الرهون.

يعتمد الأعوان المحاسبون العاملون في المؤسسات التابعة للتربية والتكوين من قبل أمين خزينة الولاية المختص إقليمياً بناءً على تفويض من الوزير المكلف بالمالية، ويمنح هذا الاعتماد للأعوان الذين تتوفر فيهم من وجهة القانون الأساسي صفة العون المحاسب وإن لم يوجدوا فالأعوان الذين تتوفر فيهم المؤهلات المطلوبة بناءً على اقتراح من الأمر بالصرف أو السلطة التي لها صلاحية التعيين.

يتولى سحب الاعتماد الوزير المكلف بالمالية أو ممثله بناءً على اقتراح السلطة السلمية أو في حالة ارتكاب خطأ جسيم حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما.

ج-أنواع المحاسبين العموميين

نقسم المحاسبون العموميون إلى عدة أنواع ورد ذكرها في المرسوم التنفيذي 311/91 الصادر في 1991/09/07 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.

ج-1-المحاسبون العموميون الرئيسيون

ورد ذكرهم في المادة 31 من المرسوم التنفيذي 313/91 المؤرخ في 1991/09/07 المتعلق بإجراءات المحاسبة، والمحاسب العمومي الرئيسي هو المحاسب الذي له مهمة تركيز الحسابات على مستوى التقسيم الإقليمي، فمثلاً أمين خزينة الولاية هو محاسب رئيسي لأنه يجمع ويركز حسابات المحاسبين الثانويين على مستوى ولايته.

○ العون المحاسبي المركزي للخرينة

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

○ أمين الخزينة المركزي

هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي خاصة ميزانيات الوزارات، فله مهمة انجاز عمليات الدفع الخاصة بميزانيات التسيير وكذا ميزانيات التجهيز. يصعب عليه في بعض الحالات أن يتابع عمليات خاصة بمؤسسات وطنية بعيدة عن العاصمة و لهذا يمنح تفويضاً لأمين الخزينة الولائي.

○ أمين الخزينة الرئيسي

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

○ أمين الخزينة الولائي

له جميع الصلاحيات السابقة، كما يتكفل بمهام تركيز العمليات التي يجريها المحاسبون الثانويون على مستوى ولايته ، ويتولى إنفاق نفقات الدوائر الوزارية على المستوى المحلي أي تلك التي يأمر بصرفها الآمرون الثانويون

(مثلا المدراء التنفيذيون للمديريات الجهوية)، ولا نغفل عن ذكر المهمة الأساسية له والمتمثلة في دفع نفقات ميزانية الولاية وتحصيل إيراداتها.

ج-2- المحاسبون العموميون الثانويون

ورد ذكرهم في المادة 32 من المرسوم التنفيذي 313/91، ويختلف المحاسب الثانوي عن الرئيسي في كون هذا الأخير له جميع الصلاحيات في جميع المجالات أما المحاسب الثانوي فغالبا ما يكون إختصاصه في تنفيذ نوع محدد من المجالات، فمثلا تنفيذ الأحكام الجبائية يتكفل بها قابض الضرائب. وتم تحديدهم كما يلي:

- قابض الضرائب
- قابض أملاك الدولة
- قابض الجمارك
- محافظ الرهون
- أمين الخزينة البلدي: يتولى تنفيذ ميزانية البلدية.
- أمين خزينة المؤسسات الصحية: قبل إحداثه كان قابض الضرائب هو الذي ينفذ ميزانية المؤسسات الصحية أما الآن فأوكلت المهمة لأمين خزينة المؤسسات الصحية.

د- صلاحيات ومهام ومسؤوليات المحاسبين العموميين

حسب المواد 18، 22، 33، يقوم المحاسبون العموميون بتنفيذ الميزانية من حيث الإيرادات عن طريق إجراءات التحصيل، ومن حيث النفقات عن طريق إجراءات الدفع أو الصرف. ويمكن تعريف هذين الإجراءين كالتالي:

- التحصيل: الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية.
- الدفع: الإجراء الذي يتم بموجبه إبرام الدين العمومي.

كما أنهم يقومون بـ:

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

حسب المادتين 35، 36 من ذات القانون فإنه يتعين عليهم القيام بالإضافة إلى ما سبق بما يلي:

- على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة الأمر بتحصيل الإيرادات.
- يجب عليه على الصعيد المادي، مراقبة صحة إلغاءات السندات، الإيرادات والتسويات، وكذا عناصر الخصم التي يتوفر عليها.

يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لأية نفقة أن يتحقق مما يلي:

- مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها ؛
- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له؛

- شرعية عمليات تصفية النفقات؛
- توفر الاعتمادات؛.
- أن الديون لم تسقط أجالها أو أنها محل معارضة؛
- تأشيريات عملية المراقبة التي نصت عليها القوانين و الأنظمة المعمول بها؛
- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي ؛
- القيام بدفع النفقات أو تحصيل الإيرادات ضمن الآجال المحددة عن طريق التنظيم، وذلك بعد استيفائه لكل ما سبق.

حسب المواد 38، 41، 42، 44، 45، 53 من القانون 21/90:

- المحاسبون العموميون مسؤولون شخصيا وماليا على العمليات الموكلة إليهم.
- تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى تاريخ انتهاء مهامه. غير أنه لا يمكن إقحام هذه المسؤولية بسبب تسيير أسلافه إلا في العمليات التي يتكفل بها التحقيق دون تحفظ أو اعتراض عند تسليم المصلحة الذي يتم وفق كفاءات تحدد عن طريق التنظيم.
- يعد المحاسب العمومي مسؤولا شخصيا عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات الواردة في المادتين 35، 36.
- لا يكون المحاسب مسؤولا شخصيا وماليا عن الأخطاء المرتكبة بشأن وعاء الحقوق وتلك المرتكبة عند تصفية الحقوق التي يتولى تحصيلها.
- يكون المحاسب العمومي مسؤولا شخصيا وماليا عن مسك المحاسبة والمحافظة عن سندات الإثبات والوثائق المحاسبية وعن جميع العمليات المبينة في المادتين 35 و 36 من ذات القانون.
- يتعين على المحاسب العمومي أن يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في الصندوق وكل نقص حسابي مستحق يتحمله .
- إن المحاسب العمومي ملزم بمراقبة مدى شرعية الأمر بالصرف وليس دوره مراقبة مدى ملائمته، فمراقبة الملائمة من إختصاص السلطة الوصية على الأمر بالصرف.

د-تأمين المحاسب العمومي والأخذ بالمسؤولية المالية

- حسب المادة 54 من القانون 21/90، والمواد 15، 16، 17 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 المتضمن لكيفيات اكتتاب التأمين الذي يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، فإنه:
- يتعين على المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته، أن يكتتب تأميناً على مسؤوليته المالية. هذا التأمين يخصه شخصيا ويضمن المخاطر المتعلقة بمسؤوليته المرتبطة بمهامه الواردة في المادة 33 من القانون 21/90.
- يغطي هذا التأمين مسؤولية المحاسبين المالية سواء ما تعلق منها بفعلهم الشخصي أم بفعل الغير، ويتحقق بـ:
- عقد تأمين فردي يكتتب لدى هيئة تأمين؛

• الانضمام إلى جمعية تعاضدية للمحاسبين العموميين.

حسب ما ورد في المرسوم التنفيذي 91-312 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والمتضمن لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، فإنه:

- لا يأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين المالية إلا الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة وفقا للمادة 46 من القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.
- يتعين على المحاسب العمومي المؤخوذ بمسؤوليته المالية أن يسدد وجوبا من أمواله الخاصة مبلغا يساوي البواقي الحسابية المكلف بها، وينتج الباقي أما عن عجز في حسابات الصندوق أو عن إيراد غير محصل أو عن نفقة مدفوعة خطأ أو عن ضياع ملك من الأملاك في حالة ما إذا كان المحاسب يمسك محاسبة عينية. وكل باقي لا تغطيه أموال المحاسب يقيد على حساب تسبيق لكي تتسنى إعادة التوازن فورا إلى المحاسبة، وفي هذه الحالة يرسل المحاسب العمومي تقريرا مفصلا إلى الوزير المكلف بالمالية.

كما يعتبر المحاسب العمومي مسؤولا عن تصرفات غيره التي تصدر من مساعديه في تسيير مصلحة المحاسبة والخاضعين لسلطته ومراقبته، وتكون هذه الأخيرة تبعا لصفة الموظفين الذين هم تحت إشرافه والمتمثلين في أعوان المصلحة والمحاسبون السابقون والمحاسب المفوض والمحاسب الفعلي والملحقون والوكلاء المكلفون بإجراء عمليات قبض الأموال ودفعها للمحاسب العمومي المسؤول شخصيا ماليا عن هذه العمليات. يعد المحاسب مسؤولا عن كل العمليات المالية التي تقع داخل المصلحة أو القسم الذي يسيره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى حين انتهاء مهامه. وفي 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 والعرف. وتحريك مسؤولية المحاسب العمومي بمجرد إثبات أي نقص في الأموال والقيم العمومية، إلا أنه 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.

ثالثا: المراقب المالي

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

يمارس المراقب المالي صلاحيته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية اجراءات الانفاق والذي ينتج عنها عبء مستقبلي على عاتق الدولة، وذلك حسب ما نصت عليه المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

وبالتالي تهدف هذه الرقابة القبليّة إلى ضمان حقوق الغير تجاه الدولة عن طريق التأكيد من مشروعية العمليات قبل عقد النفقة والتحقق من توفر التغطية المالية الكافية لتنفيذ العملية وفق أبواب الميزانية إضافة إلى ذلك تسمح هذه المراقبة بتقادي تراكم الديون على عاتق الدولة نتيجة سوء تسيير الأمرين بالصرف عن طريق تنفيذ صلاحياتهم المالية وإخضاعها لمراقبة قبليّة.

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

إن الرقابة المالية للمراقب المالي على النفقات الملتزم بها تشمل عدة ميزانيات عامة، حسب المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374 الصادر بتاريخ 2009/11/16 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 المتعلق بالرقابة، وتتمثل فيما يلي:

- ميزانيات المؤسسات والإدارات التابعة للدولة؛
- الميزانيات الملحقة؛
- الحسابات الخاصة بالخرينة؛
- ميزانيات الولايات؛
- ميزانيات البلديات؛
- ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛
- ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي، والثقافي والمهني؛
- ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري المماثلة.

حسب المادة 58 من القانون 90-21 فإن عملية المراقبة للنفقات الملتزم بها تكون بهدف احترام التشريعات والتنظيمات السارية المفعول. ونفس المادة تعطي للمراقب المالي صفة المستشار للأمر بالصرف في المجال المالي. وبصفته عون يعمل تحت سلطة وزارة المالية، فإن المراقب المالي مكلف بتمثيل وزارة المالية لدى لجان وجمعيات الأسواق العمومية ولدى مجالس الإدارة ومجالس التوجيه للهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وهو ملزم في هذا الشأن بصياغة تقرير سنوي يوجه إلى وزارة المالية يتعلق بهذه العملية. وبصفته مستشار للأمر بالصرف فهو يعتبر طرف في التسيير المالي للهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يتولى مراقبتها، فهو مكلف بالمشاركة والتنسيق مع الأمرين بالصرف ومصالح تقدير الميزانيات لدى وزارة المالية فيما يخص الأعمال المتعلقة بتوزيع الاعتمادات وكل المناقشات المتعلقة بالميزانيات والأعمال التحضيرية لها وذلك بتقديم الاقتراحات التي تسمح بتسيير فعال وناجح للأعمال العمومية.

مسؤولية المراقب المالي وكذلك نوابه هي مسؤولية بدون تحديد خاص، فالنصوص لا تعطي تحديد للعقوبة المخصصة لهذه المسؤولية، ولكن يمكن تحديد هذه المسؤولية انطلاقًا من العناصر التالية:

- عقوبة من طرف غرفة الانضباط بالميزانية والمالية للمجلس الأعلى للمحاسبة، فهي بإمكانها فرض غرامات مالية على المراقب المالي في حالة عدم احترامه للقوانين المعمول بها في مجال الميزانية

والمالية وذلك تطبيقا للمادة 88-7 للأمر رقم 95-20 المتعلقة بمجلس المحاسبة، حيث تعتبر هذه المادة مخالفة للقوانين وقواعد الميزانية والمالية "كل رفض للتأشيرة غير مؤسس، أو حالة التأشيرة الممنوحة أعطيت خلافا للقوانين".

- مسؤوليته أمام وزارة المالية، حيث أن مهام ومسؤوليات 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 وأعمال المراقبين الماليين والتي تقارن مع حسابات التسيير للمحاسب العمومي ومع الحساب الإداري للأمر بالصرف وذلك للمقارنة والمقاربة بينهم، وهنا من الممكن أن تكون مسؤولية المراقب المالي موضوعة رهن الاتهام، حالة منح تأشيرات غير مسموح بها ومخالفة للقوانين أو رفض البعض الآخر وهي مؤهلة للقبول.

رابعا: مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي

يعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ التي تقوم عليه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، والذي يهدف إلى تقسيم العمليات المالية لتنفيذ الميزانية بين أعوان المحاسبة العمومية إلى مراحل إدارية من اختصاص الأمر بالصرف ومهام محاسبية من اختصاص المحاسب العمومي.

أ- تعريف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يقضي تطبيق هذا المبدأ "التفريق بين الوظائف الإدارية التي لها صلاحيات الأمر والتقرير، والوظائف المحاسبية التي لها صلاحيات التنفيذ، حيث تم تكريس تطبيق هذا المبدأ في نظام المحاسبة العمومية الجزائري وفق القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والذي يحدد مجال اختصاص كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي دون أن يتدخل كل عون في مجال اختصاص الآخر، هذه الازدواجية في أعوان تنفيذ العمليات المالية تعتبر قاعدة أساسية للسلامة المطبقة على الهيئات العمومية. تنقسم عملية "تنفيذ الموازنة إلى مرحلتين أساسيتين، الأولى إدارية تتضمن اتخاذ القرار اللازم للتنفيذ، والثانية تنفيذية محاسبية تتضمن تنفيذ القرار الإداري والقيام بصرف النفقة أو جباية الإيراد، ولكن رغم هذا الفصل تعتبر المرحلة المحاسبية مكتملة للمرحلة الإدارية لتنفيذ الميزانية العامة للدولة.

يركز مفهوم هذا المبدأ على تقسيم المهام والسلطات بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، إذ يكون لكل منهما سلطة مستقلة عن الآخر دون أن توجد علاقة رئاسية بينهما، حيث يختص الأمر بالصرف تحت مسؤوليته الشخصية بتنفيذ إجراءات الالتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالدفع من جانب النفقات، وتنفيذ إجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات في حين يختص المحاسب العمومي وتحت مسؤوليته الشخصية والمالية بتنفيذ مرحلة تسديد النفقات وتحصيل الإيرادات.

ب- أهداف تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تقسيم المهام، بحيث من يتداول المال العام (المحاسب العمومي) لا يملك سلطة التصرف فيه، ومن يملك سلطة التصرف في المال العام لا يملك سلطة حيازة وتداول المال العام، ونتيجة لذلك فإن تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يسمح بتحقيق الأهداف الآتية:

ب-1- تقسيم المهام

تمر عملية تنفيذ الميزانية بمراحل متكاملة إدارية وأخرى محاسبية، فالمهام الإدارية هي من اختصاص الأمر بالصرف وتدرج في نطاق الملاءمة (السعر، الكمية، النوعية، وقت الانفاق،...، إلخ) والتي تتطلب توفر مؤهلات في التسيير وإدارة وحدات القطاع العام لدى الأمرين بالصرف. أما مهام المحاسب، فتقتصر على تنفيذ الجانب المحاسبي الذي يدرج ضمن نطاق التحقق من مشروعية العمليات المالية ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها، إضافة لكونه العون المؤهل قانونا في مجال تداول وحيازة الأموال والقيم العمومية، المهام التي تتطلب مؤهلات وتكوين محاسبي متخصص. وبالتالي تطبيق هذا المبدأ يسمح بمراعاة الاختصاص في توزيع الأعمال الإدارية والمحاسبية.

ب-2- المراقبة المزدوجة

يسمح تقسيم المهام بين أعوان المحاسبة العمومية بالتحكم في تسيير الأموال العمومية عن طريق ممارسة المراقبة المزدوجة لكل عون على الآخر، بواسطة المطابقة بين الحساب الإداري الذي يقوم بإعداده الأمر بالصرف، وحساب التسيير الذي يقوم بإعداده المحاسب العمومي مما يسهل مراقبة مجلس المحاسبة عن طريق مطابقة الحسابين من أجل تحديد أي مخالفات.

ب-3- تطبيق وحدة الصندوق

يسمح تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بتحقيق وحدة الصندوق للخزينة العمومية، لأن سلطة حيازة وتداول وحراسة المال العام هي من اختصاص المحاسب العمومي فقط والذي يكون تابعا لسلطة وزير المالية، مما يسمح بتطبيق وحدة الصندوق حيث إن السيولة المتاحة للمحاسبين العموميين تودع تحت حساب واحد يسيّر من طرف الخزينة العمومية. أما الأمر بالصرف فإنه يخضع لسلطات تنفيذية مختلفة لا يملك حساب الصندوق ولا يمكنه تداول الأموال والقيم العمومية بصفة مباشرة إلا في حالات استثنائية بترخيص من وزارة المالية عن طريق إنشاء الوكالات المالية.

ب-4- محاربة الغش والاختلاس

يسمح تطبيق هذا المبدأ بممارسة رقابة مزدوجة على أعوان المحاسبة العمومية بهدف حماية المال العام من الاختلاسات عن طريق تقييد وتحديد وصلاحيات كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لأن من يملك سلطة حيازة المال العام لا يملك سلطة التصرف فيه، حيث إن المحاسب العمومي لا يستطيع أن يقوم بالتحصيل أو الدفع دون استلام الأمر بتنفيذ هذه العمليات من الأمر بالصرف. وفي المقابل، لا يقوم هذا الأخير بعملية التسديد لأنه لا يملك صلاحيات تداول المال العام لأن من يحدد مجال صرف المال العام ليس هو من يقوم بالدفع.

ج- استثناءات مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يتبنى نظام المحاسبة العمومية تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كقاعدة أساسية لتنفيذ العمليات المالية للدولة، لكن لا يخلو هذا المبدأ من استثناءات مرخصة قانوناً لتسهيل تنفيذ عمليات ذات طابع خاص. وعلى هذا الأساس، يقبل هذا المبدأ استثناءات من جانب تنفيذ الإيرادات أخرى من جانب تنفيذ النفقات.

ج-1- استثناءات المبدأ من جانب تنفيذ الإيرادات

يرخص وزير المالية للأمر بالصرف فتح صناديق تحصيل الإيرادات تحت مسؤوليته المباشرة إذا كانت طبيعة عمل مصالح الأمر بالصرف تتطلب ذلك، بشرط أن تودع المبالغ المحصلة بواسطة هذه الصناديق بصفة دورية لدى المحاسب العمومي المرتبط به، الذي يقوم بتدقيق المبالغ المحصلة عن طريق الصناديق المفتوحة والمسيرة لدى مصالح الأمر بالصرف الذي يقوم بتحرير سند الأمر بالتحصيل تصحيحي لمجموع المبالغ المحصلة من تسوية العملية وتقيدها في سجلات المحاسب العمومي.

وعلى هذا الأساس، يشكل إجراء فتح صناديق تحصيل الإيرادات لمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لأنه يسمح للأمر بالصرف بتنفيذ مرحلة التحصيل والتي تعتبر في الأصل من مهام المحاسب العمومي.

ج-2- استثناءات المبدأ من جانب تنفيذ النفقات

يمكن للأمر بالصرف وبترخيص مسبق من وزارة المالية فتح صناديق التسبيقات، من أجل تسديد النفقات ذات طابع استعجالي دون المرور بالمراحل العادية لتنفيذ النفقات، تحت مراقبة المحاسب العمومي. عند فتح صندوق التسبيقات لدى مصالح الأمر بالصرف يقوم هذا الأخير بطلب تسبيق نقدي من المحاسب العمومي، حيث يقوم الأمر بالصرف بتسديد النفقات الاستعجالية بشرط أن يقوم بتحرير سند الأمر بالدفع إجمالي تصحيحي لتسوية العمليات التي قام بها مع المحاسب العمومي الذي يسترجع الأموال المسبقة ويقوم بالقيود النهائي للعمليات في سجلات المحاسبة.

وفي هذا الإطار تحدد المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 108/93 المؤرخ في 05 ماي 1993 والمتعلق بكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها، والتي تحدد طبيعة النفقات التي تدفع عن طريق الوكالات على النحو الآتي:

- نفقات صغيرة تخص الأدوات والتسيير؛
- أجور الموظفين العاملين بالساعة أو باليوم؛
- تسبيقات عن مصاريف المهمات؛
- الأشغال المنجزة في الوكالات.

بناء على ما سبق تشكل هذه العمليات استثناء لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لأن التسديد سبق مرحلة إصدار الأمر بالدفع، إضافة إلى أن الأمر بالصرف هو الذي قام بتنفيذ عملية تسديد النفقات مكان المحاسب العمومي.

وقد حددت المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 01/93 المؤرخ في 19 جانفي 1993 المتضمن لقانون المالية 1993 جميع النفقات التي تشكل استثناء لهذا المبدأ كما يلي:

○ النفقات التي تدفع من دون أمر بالصرف مسبق

تتكون النفقات التي تدفع من دون أمر بالصرف مسبق من النفقات:

- المدفوعات التي تمت عن طريق صندوق التسبيقات؛
- الدين الأصلي والفوائد واجبة الدفع الخاصة بديون الدولة وأيضا خسائر الصرف على رأس المال الأصلي؛
- النفقات ذات الطابع النهائي التي نفذت بعنوان عمليات التجهيز العمومي التي استقادت من تمويلات خارجية.

○ النفقات التي تدفع من دون أمر بالصرف

تتضمن النفقات المدفوعة من دون أمر بالصرف النفقات الآتية:

- معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة؛
- المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة؛
- المصاريف والأموال الخاصة.

د- نتائج تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يؤثر تطبيق هذا المبدأ مباشرة على تنظيم الإدارة المالية للدولة وطريقة تسيير وصرف المال العام، لأنه يحدد ويضبط كل من صلاحيات وسلطة أعوان المحاسبة العمومية، وذلك عن طريق تقسيم المهام بشكل واضح مما يساعد على تحديد المسؤوليات عند ارتكاب المخالفات.

من أهم نتائج تطبيق هذا المبدأ هو تنافي منصب الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لأنه لا يمكن أن يجمع المنصبين في نفس الشخص، بل يتعدى ذلك إلى أزواجهم بحيث يمنع لأزواج الأمرين بالصرف بأي حال من الأحوال أن يكون محاسبات مرتبطين بهن والعكس صحيح، الأمر الذي تم تأكيده وفق نص المادة 55 من القانون 21/90 والمتعلق بالمحاسبة العمومية.

كما أن تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى تقسيم وحدة نشاط الإدارة عند تنفيذ الميزانية إلى مراحل إدارية وأخرى محاسبية والفصل التام بينهما، ولكن كل مرحلة تعتبر مكتملة للأخرى، حيث إن الأمر بالصرف لا يستطيع أن يقوم بنفسه بالتسيير، وكذا المحاسب لا يستطيع أن يدفع من دون استلام على سند الأمر بالصرف، هذا الفصل يمس مباشرة فعالية إجراءات تنفيذ العمليات المالية العمومية بسبب البطء الذي تتسبب فيه.

إضافة إلى ذلك، تؤدي الازدواجية في اتخاذ القرار عند تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عرقلة وبطء عملية تنفيذ النفقات العمومية، لاسيما وأن أولويات المحاسب العمومي التي تركز على التحقق من مشروعية العمليات ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها من حيث الشكل وعلى الوثائق من دون أن يتدخل في المضمون،

تختلف عن أولويات الأمر بالصرف ذات الطابع الإداري والمتعلقة بضمان السير الحسن للمرافق العمومية وصرف الاعتمادات المالية وتجسيد برنامج الحكومة.

وللحد من بطئ تنفيذ العمليات المالية للدولة وتنظيم العلاقة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، قام المشرع الجزائري بتقنين آجال تنفيذ العمليات المالية عن طريق إصدار المرسوم التنفيذي رقم 46/93 المؤرخ في 06 فيفري 1993 والمتعلق بتحديد آجال دفع النفقات وتحصيل أوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المدومة، ووفق أحكام المواد 2 و 3 و 4 من هذا المرسوم، يقوم الأمر بالصرف بإرسال حوالات الدفع بين اليوم الأول واليوم العشرين من كل شهر إلى المحاسب العمومي الذي يقوم بتنفيذها خلال أجل أقصاه عشرة أيام من تاريخ استلامها وفي حالة عدم مطابقتها للنصوص التشريعية المعمول بها يقوم بإبلاغ الأمر بالصرف كتابيا عن الرفض القانوني للدفع وذلك في أجل أقصاه عشرون يوما من تاريخ استلام الأمر بالدفع.

ينتج عن تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي عنه ثنائية اتخاذ القرار عند تنفيذ العمليات المالية، مما قد يؤدي إلى اختلاف وجهة نظر المحاسب العمومي مع الأمر بالصرف. ونظرا لطبيعة المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي التي تفرض عليه تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة قبوله تسديد نفقات مخالفة للقوانين المعمول بها، الأمر الذي يجعله حريصا على التأكد من توفر كل الشروط القانونية لقبول تنفيذ العمليات الموكلة له. وفي حالة عدم التأكد، يكون المحاسب العمومي أقرب للرفض من الدفع من أجل حماية المال وحماية نفسه من العقوبات، لأن المشرع الجزائري جعل منه مراقبا للعمليات أثناء التنفيذ آخر عقبة قبل صرف المال العام، وقدم له الحماية التامة من الضغوطات عن طريق تقديم الرفض المبرر لتنفيذ أوامر الأمر بالصرف. وبالتالي، فإن تطبيق هذا المبدأ قد ينشأ عنه نزاعات بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف، بحيث يكون هذا الأخير في مركز ضعف مقارنة مع المحاسب الذي يملك سلطة رفض تنفيذ العمليات المالية. وللحد من هذه السلطة وتقييدها، رخص قانون المحاسبة العمومية في الجزائر للأمر بالصرف استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي.

و- إجراءات تسخير المحاسب العمومي

قدم المشرع الجزائري الحماية التامة للمحاسب العمومي أثناء أداء مهامه، وذلك حسب نص المادة 30 من القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تؤكد بأنه "تعد باطلة كل عقوبة سلطت على المحاسب العمومي إذا ثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية والمالية. وبناء على ما سبق يعتبر المحاسب العمومي في مركز قوة مقارنة مع الأمر بالصرف عند رفض تسديد حوالات الدفع الذي يجب أن يكون مبررا ولكن من أجل تقادي وضعية الانسداد وضمان السير الحسن للمرافق العامة وعدم تعطيل المصلحة العامة، رخص المشرع للأمر بالصرف استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي وذلك وفق المادتين 47 و 48 من القانون نفسه، وكذا المرسوم التنفيذي رقم 314/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، لاسيما المادة

الأولى منه والتي تؤكد على أنه يمكن للأمرين بالصرف إذا ما قام المحاسبون العموميون بإيقاف عملية تسديد النفقة أن يطلبوا منهم كتابيا وتحت مسؤوليتهم دفعها.

وعلى هذا الأساس، يتجسد إجراء التسخير في الطلب الكتابي المحرر من طرف الأمر بالصرف وتحت مسؤوليته المباشرة والذي يطلب من خلاله المحاسب بشكل صريح وواضح تسديد النفقة، وبالتالي إذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية، بشرط أن يرسل تقريرا مفصلا عن العملية لوزارة المالية خلال خمسة عشر يوما من تاريخ تنفيذ العملية.

وتجدر الإشارة، في هذا المجال بأن اللجوء إلى استعمال إجراء ست خير المحاسب العمومي يعتبر الاستثناء وليس القاعدة العامة عند تسديد النفقات، حيث لا يستطيع الأمر بالصرف استعمال هذا الإجراء بصفة مطلقة وفي كل حالات رفض الدفع من طرف المحاسب لأن مجال استعماله محدود قانونا، بحيث يجب على كل محاسب عمومي أن يرفض الامتثال لإجراء التسخير إذا كان رفض دفع النفقة مبررا بأحدى العناصر الآتية على الأقل:

- عدم توفر السيولة النقدية ما عدا بالنسبة للدولة؛
- عدم توفر أموال الخزينة؛
- انعدام إثبات أداء الخدمة؛
- طابع النفقة غير الإبرائي؛
- انعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان ذلك منصوصا عليه في التنظيم المعمول به.

عند تحليل الأسباب المانعة لاستعمال إجراء التسخير فإنه من المنطقي أن يرفض المحاسب العمومي دفع النفقة عن طريق التسخير في حالة عدم توفر الاعتمادات المالية، لأنه لا يملك التغطية المالية للتسديد باستثناء النفقات التي تدفع باسم الدولة والتي يتم تسديدها عن طريق السحب عن المكشوف، أما الأسباب الأخرى فإنها تهدف إلى حماية المال العام.

الفصل الثالث: محاسبة عمليات الإيرادات والنفقات العامة

تمهيد

قواعد المحاسبة العمومية مثلما تقدم تنقسم إلى قواعد قانونية موجهة بالأساس إلى تحديد القواعد الإجرائية لتنفيذ ومراقبة العمليات المالية العمومية للمؤسسات والهيئات العمومية، وقواعد تقنية تتعلق بتحديد كفاءات تسجيل وعرض الحسابات المتعلقة بهذه العمليات المالية العمومية، وتكون هذه القواعد في أغلب الأحيان محددة في مجموعة التعليمات الصادرة عن وزارة المالية. محاسبة الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية تتكون من :

- محاسبة إدارية للآمرين بالصرف التي تسمح بمتابعة العمليات المالية العمومية، وتخص المراحل الإدارية التي يتولاها الأمر بالصرف سواء في مجال تحصيل الإيرادات أو صرف النفقات.
- محاسبة ممسوكة من طرف المحاسب العمومية التي تتضمن بدورها محاسبة مالية التي تسمح بمعرفة ومراقبة العمليات المالية للميزانية والخزينة وتسمح بإعداد الحسابات الختامية وبالتالي نتيجة السنة المالية، وبالإضافة للمحاسبة المالية نجد محاسبة مادية للممتلكات المنشأة أو المكتسبة ولجميع القيم والسندات، ومحاسبة تحليلية التي تسمح بتحديد أسعار التكلفة وتكاليف الخدمات المقدمة.

في مجال المحاسبة العمومية لا نجد هيكلية محاسبية موحدة مثلما هو عليه الحال في مجال المحاسبة التجارية 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 والمالي الجديد وبالتالي توحيد الهيكلية المحاسبية في القطاع العمومي.

أولاً: محاسبة الدولة

في مجال محاسبة الدولة يمكن التمييز بين المحاسبة الإدارية الممسوكة من طرف الأمرين بالصرف وتلك الممسوكة من طرف المحاسبين العموميين. الأمرين بالصرف بالنسبة للدولة يمسون محاسبة إدارية التي تسمح بمتابعة تنفيذ العمليات المالية للميزانية وهذه المحاسبة تتضمن بالنسبة للإيرادات: الحقوق المثبتة والمصفية، الأوامر بالتحصيل وكذلك التخفيضات والإلغاءات المنجزة على سندات التحصيل، والتحصيلات المنجزة.

أ- نظام القيد المزدوج

يقضي بتسجيل العملية المحاسبية الواحدة في حسابين أحدهما مدين والآخر دائن وبنفس المبلغ، وهذه الطريقة في التسجيل تسمح بتوازن العمليات وتساوي الجانب المدين مع الجانب الدائن ومجموع الأرصدة المدينة ومجموع الأرصدة الدائنة ، فهي بذلك تسهل عمليات التسجيل والمراقبة. هذا النظام كان معمول به من طرف المحاسبين الرئيسيين للخزانة إلى غاية 1993 واعتباراً من 01 جانفي 1994 عمم إلى كل قابضي الوكالات المالية وذلك بموجب التعليم رقم 078 الصادرة بتاريخ 17 أوت 1991 عن المديرية المركزية للخزانة، والمتعلقة بإصلاح محاسبة القابضين للوكالات المالية.

ب- أسلوب التسيير أو حساب الخزانة

وهذا الأسلوب مثلما تقدم يتمثل في أن عمليات التحصيل و الصرف تتوقف في نهاية السنة المدنية ولو كانت الاعتمادات المفتوحة في الميزانية لم تستهلك. وبتعبير آخر تلغى كل الاعتمادات التي لم تنفذ خلال السنة المالية أو تفتح مرة ثانية في الميزانية من جهة ومن جهة أخرى يسمح بتقديم الحساب الإداري المادة 07 من القانون 84-17 وهذا مثلما هو معمول به في المحاسبة التجارية العامة. وحدد آخر تاريخ للالتزامات بنفقات الدولة عند تاريخ 10 ديسمبر، و 25 من نفس الشهر هو التاريخ النهائي لتمرير أوامر وحوالات الدفع، وهناك مهلة إضافية تسمى " يوم إضافي " منحت للمحاسبين العموميين لانجاز التسديدات. والتحميل النهائي لهذه النفقات المدفوعة خلال هذا اليوم الإضافي فهي تتجز بأثر رجعي عند تاريخ 31ديسمبر، الذي يسمح بدمج هذه النفقات بالسنة المنقضية.

ج- مركزية عمليات الخزانة

العون المحاسبي المركزي للخزينة هو محاسب مركزي، موجود على أعلى هرم المحاسبات ويتولى 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 وتحديد النتيجة وينجز الحساب السنوي للدولة.

د- هيكل حسابات الخزانة

الهيكل العامة لحسابات الخزانة تتكون من مجموع الحسابات التي تسمح للمحاسب العمومي بتسجيل العمليات المالية العمومية الخاصة بهم، هذه الهيكل مقسمة وفق نظام مجموعات الحسابات حسابات عامة وحسابات خاصة وتتكون منثمانية مجموعات حسابات وهي :

- المجموعة الأولى: الصندوق والمحفظة
- المجموعة الثانية: عمليات الميزانيات
- المجموعة الثالثة: عمليات الخزانة
- المجموعة الرابعة: المراسلون
- المجموعة الخامسة: حسابات للتسوية
- المجموعة السادسة: النتائج
- المجموعة السابعة: ديون مضمونة من الدولة
- المجموعة الثامنة: الحقوق

وهناك مجموعة تاسعة مخصصة للقيم غير عملية الحسابات الخاصة لا تخص محاسبة الأموال ولا تظهر في الميزان العام لحسابات الخزانة، فهي توضع في ميزان خاص ويشكل ما يطلق عليه بالمحاسبة الخاصة. بعد إصلاح النظام المحاسبي وتبني النظام المحاسبي والمالي الجديد فإن إصلاح محاسبة الدولة أضحى أكثر من ضرورة حتى يتماشى مع الإصلاح المالي والمحاسبي الذي تبنته الدولة.

ثانياً: محاسبة الجماعات المحلية

ميزانية الجماعات المحلية هي تقدير للإيرادات والنفقات السنوية التي تسمح بالسير الحسن لمصالح هذه الوحدات وبتنفيذ برامجها التجهيزية والاستثمارية. فميزانية الولاية تتضمن قسمين متوازنين في جانب النفقات والإيرادات: قسم للتسيير وقسم للتجهيز والاستثمار. حيث هناك اقتطاع من إيرادات التسيير يوجه لتغطية نفقات قسم التجهيز والاستثمار، كما أن إيرادات ونفقات ميزانية الولاية مصنفة في نفس الوقت بحسب طبيعتها وبحسب المصالح، البرامج وعمليات خارج البرنامج، ميزانية الولاية يجب أن تكون متوازنة ويصادق عليها من طرف مجلس الولاية، حيث يصادق عليها بالتفصيل، وينقسم باب النفقات وباب الإيرادات إلى أقسام فرعية وحسابات. يصوت لزوماً على الميزانية الأولية قبل 31 أكتوبر من السنة التي تسبق تطبيقها ويصوت 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 ورئيس المجلس الشعبي البلدي من إنجاز الحساب الإداري وللمحاسب بانجاز حساب التسيير.

حافطة ميزانية الولاية حددتها التعليمتين w1 و 2w قسم التسيير من الميزانية والحساب الإداري يتضمن النفقات والإيرادات الدائمة للولاية. قسم التجهيز والاستثمار من الميزانية والحساب الإداري يتضمن:

• نفقات وإيرادات التجهيز العمومي،

• نفقات وإيرادات التجهيز لحساب الغير،

• الحركات المالية ما بين الولاية والوحدات الاقتصادية.

حافطة ميزانية البلدية حددها المرسوم رقم 84-71 الصادر بتاريخ 17 مارس 1984. كما أن العمليات المالية للبلدية حددتها التعليمات مابين الوزارات رقم C2 وميزانية البلدية تتضمن قسمين قسم التسيير وقسم للتجهيز والاستثمار، وكل قسم مقسم إلى مجموعات، حيث تم تقسيم حافطة حسابات البلدية لتشكيل سبعة مجموعات :

• المجموعات 2، 1، 0 تخص قسم التجهيز والاستثمار،

• المجموعات 8، 7، 6 تخص قسم التسيير،

• المجموعة 9 تخص القسمين معا،

• المجموعة 0 تخص الإحصاء.

يمسك كل من الأمر بالصرف للمحليات الوالي بالنسبة للولاية ورئيس المجلس الشعبي البلدي بالنسبة للبلدية والمحاسب العمومي محاسبة منظمة من أجل متابعة كل مراحل تنفيذ الميزانية والتي تتوج في الأخير بإنجاز حسابين أحدهما الحساب الإداري ويعدده الأمر بالصرف والآخر حساب التسيير ويعدده المحاسب العمومي زيادة على مسك محاسبة منظمة.

أ- الحساب الإداري

هو حساب ميزانية يعدده الأمر بالصرف ويبين تنفيذ الميزانية بشكل أدق ومستوى إنجاز التقدير الجزافي المصوت عليه من طرف المجالس المنتخبة، ويعرض بواسطة جداول حسب تسلسل فصول ومواد الميزانية، ويتم إعداده قبل 31 مارس من السنة الموالية ويعتبر وثيقة إجبارية تسهل عمليات الرقابة المختلفة على الميزانية خاصة وأن الوثائق الأخرى كالميزانية الأولية والميزانية الإضافية والترخيصات الخاصة والاعتمادات المسبقة ما هي إلا وثائق تنبؤية في حين أن الحساب الإداري يعبر عن نتيجة حقيقية.

ب- حساب التسيير

وهو حساب يعدده المحاسب العمومي للمحليات وهو يقترب من الحساب المالي أكثر من الحساب الإداري لاحتوائه على حساب ميزانية مفصل وهو يخضع للرقابة المسبقة لإدارة الضرائب ويقدم لأمانة الضبط لدى مجلس المحاسبة المختص إقليميا قبل 30 جوان من السنة الموالية.

ثالثا: محاسبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري هي في الواقع امتداد هيكلي ومالي لإدارات الدولة والجماعات المحلية ولكن هذه المؤسسات تتميز من الناحية القانونية بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي، وهي تابعة من حيث الوصاية لشخص عمومي عام الدولة، جماعات محلية، وتمارس مهامها حسب قطاع النشاط: تربية، تعليم عالي، تكوين مهني، ثقافة، صحة عمومية... الخ من الجانب المالي، هذه المؤسسات تتلقى إعانات تسييرها من طرف الدولة والمسجلة في الميزانية العامة للدولة، حيث تمثل إعانة الدولة ما يزيد عن 95% من موارد هذه المؤسسات. ويعود سبب ضعف الموارد الذاتية لهذه المؤسسات إلى طبيعة الخدمة العمومية وغياب أو ضعف النشاطات المكتملة المدرة للمداخيل.

إن ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري هي في الواقع حالة تقدير للإيرادات ونفقات التسيير المتوقعة لسنة مالية، هذه المؤسسات الوطنية منها والمحلية ليس لها ميزانية تجهيز، ونفقات التجهيز لمؤسسة وطنية تكون مسجلة في برامج التجهيز للدولة 57. فالمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري لها ميزانية مقسمة إلى قسمين: إيرادات ونفقات، قسم الإيرادات يتضمن بدوره كل من إعانة الدولة للتسيير، والإيرادات الخاصة، وفوائض السنوات السابقة. أما قسم النفقات فهو بدوره ينقسم إلى: نفقات المستخدمين، ونفقات تسيير المصالح، ونفقات المتعلقة بالنشاط كالتعليم، التدريب، التكوين،... الخ

المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ليس لها حافظة وهيكل حسابات منسجمة وموحدة بل نجد حافظة حسابات مختلفة بحسب طبيعة نشاط هذه المؤسسات. إن محاسبي هذه المؤسسات يمكنهم حساب 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 ومرقمة وممسوكة بالطريقة المقبولة في المحاسبة.

الفصل الرابع: مراحل تنفيذ الميزانية العمومية

تمهيد

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

وعموما لا يمكن تنفيذ أي ايراد أو نفقة إلا عن طريق عمليات الميزانية المعروفة والمتمثلة في مراحل التنفيذ وهذا ما سوف يتناوله في هذا الفصل.

أولاً: مراحل تنفيذ الإيرادات

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

أ- مرحلة الإثبات

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

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

ب- مرحلة التصفية

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

ج-مرحلة إصدار سند الأمر بتحصيل الإيراد

بعد إتمام إجراءات الإثبات والتصفية، يقوم الأمر بالتحصيل بتحرير سند الأمر بتحصيل الإيراد بما فيها المبلغ الواجب تحصيله بالأرقام والحروف وطبيعة الإيراد إضافة إلى البيانات المتعلقة بالمدين.

د-مرحلة التحصيل

يختص المحاسب العمومي حصريا بعملية التحصيل النقدي للديون المستحقة من طرف الدولة والهيئات العمومية المرخصة في الميزانية، حيث يقوم هذا الأخير بعملية التكفل بسندات الأمر بتحصيل الإيرادات في حساباته ويصبح عندئذ مسؤولا شخصيا وماليا بمتابعة تحصيلها. ولكن قبل التكفل بأوامر تحصيل الإيرادات، يجب على المحاسب العمومي أن يتحقق من توفر كافة الشروط القانونية للتحصيل لاسيما في مجال تطبيق آجال استحقاق الإيرادات والتحقق من صحة عمليات الإثبات والتصفية وذلك عن طريق مراقبة مدى مشروعية ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول، بها وأن الإيراد موضوع التحصيل لا يستفيد من إجراء التقادم.

في هذا المجال يمكن التمييز بين إجراءات التحصيل الآتي:

- إجراءات تحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي؛
- إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة.

د-1-إجراءات تحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي

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

وفي حالة رفض المدين دفع الديون المستحقة عليه من تلقاء نفسه، يقوم قابض الضرائب بتطبيق إجراءات التحصيل الإجباري بعد إعلام المعني بالأمر، يقوم قابض الضرائب باستعمال أدوات التحصيل الإجباري بما فيها إصدار إشعار للمؤسسات المالية لتجميد الأرصدة المالية واقتطاع مستحقات الدولة من حساب المكلف بالضريبة أو الجوء عند الضرورة إلى تطبيق إجراءات الحجز التحفزي أو التنفيذي على ممتلكات المدين وبيعها في المزاد العلني من أجل تسديد الديون الجبائية المستحقة من طرف الدولة والهيئات العمومية إذا لم يتم التحصيل عن طريق إجراءات التحصيل العادية.

د-2- إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة

• التحصيل عن طريق التراضي

يصدر الآمرون بالصرف وأوامر الإيرادات المتعلقة بتحصيل الديون الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة في أجل أقصاه ثلاثين يوما من إثباتها ويجب أن تشتمل على أسس تصفيتها والبيانات الضرورية للتعرف على

المدين أو اقتطاع الدين، حيث ترسل أوامر الإيرادات إلى المحاسب العمومي المتواجد في محل إقامة المدين من أجل التحصيل.

ويقوم المحاسب العمومي بإجراءات التكفل بسند الأمر بالتحصيل في سجلات المحاسبة المخصصة لهذا الغرض، ثم يقوم بإرسال الإشعار بإصدار الأمر بالإيراد إلى المدين في أجل أقصاه ثمانية أيام ابتداء من تاريخ التكفل بالسند، عن طريق رسالة مختوم عليها مع الإشعار بالاستلام ممضي من طرف المدين. وفي حالة عدم الدفع من طرف المدين في أجل ثلاثين يوم ابتداء من تاريخ إبلاغ الإشعار بإصدار سند الأمر بتحصيل الإيراد، يجب على المحاسب العمومي تذكير المدين بإرسال إنذار بدفع الدين المستحق خلال أجل عشرين يوم، وبعد انتهاء هذا الأجل يستطيع المحاسب اللجوء إلى استعمال أدوات التحصيل الإجباري.

• التحصيل الإجباري

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

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

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

- إصدار إشعار بدين لدى الغير، بواسطته يتم الاقتطاع من المصدر للتحويلات المالية للمدين، وترسل هذه الإشعارات إلى البنوك والمحاسبين العموميين والمؤسسات المالية التي يتعامل معها المدين من أجل خصم مبلغ الحقوق الواجب دفعه من رصيد حسابه البنكي؛
- الحجز التحفظي وهو حجز غير متبوع بالبيع في المزاد العلني أي حجز غير متبوع بالتنفيذ حيث تبقى الأملاك موضوع الحجز كضمان لدى قابض الضرائب حتى يدفع المعني بالأمر كل المبالغ المستحقة للخزينة العمومية؛

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

ثانياً: مراحل تنفيذ النفقات

إن تنفيذ أي نفقة يمر بالمرحل التالية: الالتزام، التصفية، الأمر بالدفع وهي المراحل الإدارية والتي تدخل في إطار مهام الأمر بالصرف العمومي وهذا تطبيقاً لنص القانون 90-21 الذي ينص على أن النفقات العمومية تصفى ويأمر بصرفها قبل أن يتم دفعها من طرف المحاسب العمومي.

أ-المرحلة الإدارية

تكون على مستوى الأمر بالصرف وتبدأ من تسجيل العملية أي الإلتزام بالنفقة، التصفية، الأمر بالصرف.

أ-1-الالتزام بالنفقة

الالتزام هو عملية ضرورية من أجل فتح مجال إلى إخراج مبلغ مالي من الخزينة لصالح دائن للإدارة، وتهدف لا محاسبة الالتزامات إلى تحديد ما ألتزم بدفعه من المبلغ بالنسبة إلى البرامج المأذون بها في أي لحظة وكذلك معرفة إتمادات الدفع ومبلغ الأرصدة، وقد عرف القانون 90-21 في مادته 19 الإلتزام بأنه " يعد الإلتزام الإجراء الذي يتم بموجبها إثبات نشوء الدين سواء كان هذا الدين على عاتق الدولة أو جماعاتها المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، ويكون الإلتزام غالباً بمبادرة من مسؤول المصلحة الإدارية والذي تنسب إليه صفة الأمر بالصرف، وينشأ الإلتزام بقرار فعلي للأمر بالصرف ويكون على ورقة مكتوبة تثبت وتمثل تعهد من الأمر بالصرف للنفقة، مثلاً تحرير صفقة عمومية أو سند طلب، أو مقرر تعيين موظف، وإذا كان الإلتزام له أساس تعاقدية يجب كذلك موافقة الدائن على نفس الوثيقة، ومن هنا يمكننا التفرقة بين الإلتزام القانوني والإلتزام المحاسبي.

○ الإلتزام القانوني

وله أشكال مختلفة تبعا لطبيعة النفقة، فقد يكون ناتجا عن تطبيق نص قانوني أو تنظيمي مثل المعاشات، أو عن إجراء فردي ونص قانوني في آن واحد مثل نفقات المستخدمين، وقد يكون ناتج عن أفعال مستقلة عن الإدارة مثل حالة النفقات الإضافية الناتجة عن ارتفاع أسعار في صفقة عمومية معينة.

○ الإلتزام المحاسبي

ويتمثل في إعداد بطاقة الإلتزام من طرف الأمر بالصرف، يسجل فيها مبلغ الاعتماد لنفقة معينة، وهذه التفرقة تسمح بمقارنة الإتمادات المفتوحة في الميزانية مع المبالغ الملتزم بها فعلا.

ويجب أن يخضع ملف الإلتزام إلى تأشيرة المراقب المالي قبل إمضائه من طرف الأمر بالصرف، ويبقى هذا الإلتزام قابل لتنفيذ إلى غاية نهاية السنة المالية، وعندئذ يسقط الإلتزام الغير متبوع بأمر الدفع وليس للأمر بالصرف الحق في المطالبة بإتمادات جديدة بعد نهاية سنة الإلتزام، لكن له الحق والحرية المطلقة بالنسبة لتنفيذ الإلتزام أو الامتناع عنه.

أ-2-التصفية

- من الناحية القانونية التصفية مشار إليها في المواد 15،20،36 من القانون 90-21 حيث تنص المادة 20 منه على مايلي "تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق المحاسبية بتحديد المبلغ الصحيح للنفقة العمومية".
- فالملاحظ في هذه المادة أنها لا تعطي لنا معنى التصفية ولكن الهدف منها.
- ويمكن تعريف عملية التصفية على أنها الإجراء الثاني الموضوع تحت مسؤولية الأمر بالصرف بهدف إثبات وجود دين عمومي على عاتق الدولة لصالح دائن معين، وللتصفية بعد كبير يتمثل في أنها تسمح ب:
- الإثبات بصفة نهائية وجود دين عمومي ، فيجب على الأمر بالصرف التحقق من أن السند أو الخدمات التي طلبتها الإدارة كانت محل إلتزام مسبق وتحصلت عليها الإدارة فعلا؛
 - تحديد نوعية وكمية السلع المشتراة ومقارنتها ومحتوى ملف الإلتزام؛
 - تصفية النزاعات بين الإدارة والمموم في ما يتعلق بعملية تنفيذ الإلتزام ويجب التحقق من صحة العملية وصلاحيه المشتريات قبل الانطلاق في عملية الدفع؛
 - التأكد من شرعية الإنفاق ونزاهته، فالأمر بالصرف له دراية أكثر من غيره بشرعية النفقة لأن لديه المعلومات والمعطيات التي قد لا توجد في الملف وهذا يؤدي إلى فكرة النزاهة، لذلك يجب على الأمر بالصرف أن يطلب مساعدة المختصين في المجال المعني؛
 - تحديد المبلغ الفعلي والنهائي للنفقة والمقارنة بين المبلغ المطلوب من طرف المموم، والمبلغ الفعلي للنفقة؛
 - تحديد الدائن الفعلي، والتحقق من طبيعة المموم المستحق للاستفادة من الدفع، عند انتهاء هذه العملية يحرر الأمر بالصرف الأمر بالدفع.

أ-3-الأمر بالصرف

- هو المرحلة الأخيرة من الجانب الإداري وتعرفه المادة 21 من القانون 90-21 بأنه "يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية".
- فالأمر بالصرف هو الأمر الذي يعطيه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي لتنفيذ الدفع بالنسبة لعملية كانت محل الإلتزام وتصفية سابقتين.
- ويشترط في الأمر بالصرف أن يكون مكتوبا ومحرا على نموذج وثيقة صادرة عن وزارة المالية تحتوي على البيانات التالية: تعيين السنة المالية، الفصل، المادة، السطر الميزاني، توقيع الأمر بالصرف المعتمد لدى المحاسب العمومي، تأشيرة المراقب المالي.
- وللأمر بالصرف السلطة التقديرية في مجال الأمر بالصرف حيث يبقى يتحكم في العملية ما لم يقدم حوالة الدفع إلى المحاسب العمومي، فيمكنه تحديد آجال الدفع مباشرة بعد التصفية.
- بعد إصدار الأمر بالصرف يرسل الملف إلى المحاسب العمومي ليقوم بالإجراءات المحاسبية اللازمة .

ب-المرحلة المحاسبية

بعد الإجراءات الإدارية الثلاث السابقة التي يقوم بها الأمر بالصرف، تأتي مرحلة الدفع وهي الإجراء الأخير وينفرد بها المحاسب العمومي، ويتمثل هذا الإجراء في إصدار سندات لفائدة الدائنين فتنحصر الإدارة بموجبها من دينها، حيث تنص المادة 22 من القانون 90-21 "يعد الدفع الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي".

وقبل قبول أي نفقة يجب على المحاسب العمومي التحقق من:

- مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها؛
- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له؛
- شرعية عملية تصفية النفقات وتوفر الإعتمادات اللازمة؛
- أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة؛
- الطابع الإبرائي للدفع أي المستفيد من النفقة هو الشخص المسموح له قانونيا من استلام المبلغ؛
- تأشيريات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها؛
- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي أي التأكد من صحة الدفع وأن الشخص هو نفسه المعني بالنفقة وهو الذي له صفة الإمضاء؛
- التأكد من وجود المخزون المالي الكافي لتغطية النفقات.

يجب على المحاسب العمومي أن يحترم الآجال القانونية للدفع وذلك حسب المرسوم التنفيذي 93-46 حيث يجب على المحاسب العمومي أن يحول الأوامر بالصرف إلى حوالات الدفع في أجل أقصى 10 أيام من تاريخ إستلامها، ويتم حسابها ابتداء من شهر إصدارها وفي حالة عدم مطابقة الأمر بالصرف أو محاولة الدفع للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها يقوم المحاسب العمومي بإبلاغ الأمر بالصرف كتابيا رفضه القانوني للدفع في أجل أقصاه 20 يوما ابتداء من تاريخ تسلمه الأمر بالصرف أو حوالة الدفع. وبعد عملية الدفع يرسل المحاسبون العموميون للأمرين بالصرف نسخة من الأمر بالصرف أو حالة الدفع عليها تأشيرية التسديد.

ج-الاستثناءات الواردة على تنفيذ النفقات

في الحالة العادية يمر تنفيذ النفقة العمومية بالمراحل الربعة السابقة: التزام، التصفية، الأمر بالصرف والدفع بهذا الترتيب، لكن هناك بعض النفقات لها طابع خاص تخرج من هذا التسلسل ويضع لها إجراءات خاصة تعتبر استثناء لمبدأ التفرقة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، نظرا لكون هذه النفقات تنفذ دون أمر دفع مسبق، أو دون أمر بالدفع أصلا.

ج-1-وكالات التسبيقات

من الناحية القانونية فإن القانون 90-21 يتطرق إلى مسألة الوكيل في المادتين 49 و 50 ويذكر الوكيل فقط من ناحية المسؤولية ولا يعطي تعريفا له، فالوكيل ليست له سلطة التصرف كما يتمتع بها المحاسب العمومي أو

الأمر بالصرف كما أن تعيينه لا يكون من طرف الوزير المكلف بالمالية بل يعينه الأمر بالصرف ولهذا لم يصنف من المحاسبين العموميين، ولكنه مسؤول شخصيا وماليا عن العمليات الموكلة إليه. ويمكن تعريف الوكالة المحاسبية بأنها مصلحة منصبة على مستوى الأمر بالصرف وتحت سلطته الإدارية، وهي إجراء إستثنائي لتنفيذ صنف من الإيرادات والنفقات العمومية التي يمكنها نظرا لحالتها الإستعجالية انتظار الأجال الطبيعية للإثبات والالتزام والتصفية والأمر بالصرف والدفع، وتنشأ الوكالة بمقرر من الأمر بالصرف لميزانية الهيئة العمومية المعنية بعد الموافقة الكتابية للمحاسب العمومي المعين والمختص و يجب أن يحمل مقرر إحداث الوكالة البيانات التالية: الهدف، المقر، التسمية، الدليل، أبواب النفقات أو حساب الإقتطاع من الإيرادات المبلغ الأقصى للتسبيق المرخص به للوكيل، مبلغ النفقة الموحد وأجل تقديم الإثباتات هذا ما نصت عليه المادة 04 من المرسوم التنفيذي 93-108 الذي يحدد كيفية إحداث وكالات النفقات والإيرادات وتنظيمها وسيرها.

والوكيل يجب أن يكون موظفا مرسما تابعا للمصالح الإدارية الموضوعة تحت سلطة الأمر بالصرف ويجب أن يكون الوكيل معتمدا من طرف المحاسب العمومي المعني ويكون ذلك بمعرفة الشخص وتحديد وطريقة إمضاءه و هو إجراء إجباري قبل أن يشرع الوكيل في عمله ويتم ذلك عن طريق رسالة تزكية، ويرسل قرار التعيين إلى المحاسب العمومي والمراقب المالي وتعطى نسخة إلى الوكيل.

تنفذ وكالات النفقات عن طريق التسبيقات حيث تسبق مرحلة الدفع عن مرحلة الأمر بالدفع ويتم تسويتها لاحقا بحالات منفذة من الإعتمادات لميزانية الهيئة المعنية، وتتكفل الوكالات بالنفقات التالية:

- نفقات صغير تخص الأدوات والتسيير؛
- أجور الموظفين العاملين بالساعة أو اليوم؛
- تسبيقات عن مصاريف التكاليف بمهمة؛
- الأشغال المنجزة في الوكالات.

تنفذ هذه الوكالات بتسبيق يساوي المبلغ المحدد في إنشاء الوكالة، ويدفع المحاسب المختص هذا المبلغ بطلب من الوكيل إلى الحساب المفتوح باسم وكالة النفقات ويكون ذلك على حساب ميزانية الهيئة المعنية، بعد ذلك يقوم الوكلاء بدفع المبالغ المستحق للمدينين بالتحويل أو بواسطة صك أو بحوالة أو بالنقد، وذلك ضمن الشروط نفسها الخاصة بالمحاسبين العموميين.

وتكون التسوية شهريا حيث يستلم الوكيل جميع الوثائق الثبوتية اللازمة للأمر بالصرف في نهاية كل شهر، حينئذ يصدر الأمر بالصرف أمر أو حوالة التسوية لصالح حساب إيداع أموال الوكالة يتضمن مبلغ النفقة المؤشر عليها من طرف المراقب المالي.

عند نهاية السنة المالية وإلغاء الوكالة يجب على الوكيل إرجاع مبلغ التسبيق الذي منح له إلى حساب إيداع الأموال على مستوى الخزينة .

ج-2- الدفع عن طريق القرض المستند

من الناحية المبدئية تعتبر القروض إيرادات الدولة لكن بمجرد وصول آجالها تصبح ديون يجب تسديدها، وبذلك تصبح نفقة يجب تسديدها ولا تحتاج إلى تسلسل المراحل الأربع السابقة نظرا لطابعها الإستعجالي. فالقروض إذن تختلف عن العمليات المالية الأخرى من هذه الناحية، فمثلا تسديد فوائد الديون الخارجية يتم من طرف العون المحاسبي المركزي للخزينة حيث تسجل في حساب خاص لذلك وتتم التسوية النهائية من طرف الأمر بالصرف المعني لأن تسديد الديون لا يقبل الإنتظار إلى غاية إصدار الحوالات، فهنا أيضا عملية الدفع تسبق عملية الأمر بالصرف .

ج-3- الدفع دون أمر بالصرف

إن بعض العمليات أو النفقات نظرا لطبيعتها المتكررة، فإن عملية التصفية تتم مرة واحدة ويغيب فيها الأمر بالصرف، وتظهر هذه العمليات من خلال المعاشات، الأموال الخاصة وأجور أعضاء الحكومة والإدارات السياسية.

○ المعاشات

إن المعاشات تعتبر عبئا على ميزانية الدولة ومن ثم يتم دفعها من طرف المحاسبين العموميين دون أمر بالصرف، وتخص هذه المعاشات المتقاعدين والمجاهدين وأبناء وأرامل الشهداء، فالإعتمادات الخاصة بهذه النفقات هي إعتمادات تقديرية، فبالنسبة إلى عملية الدفع فإن المستفيد باعتباره حائز على سند دائن يتمثل في مقرر التسجيل ودفتر الإيصال، حيث يمكنه إظهار هذه السندات إلى المحاسب العمومي ليقبض المبلغ المستحق بعد الموافقة التي يبديها المحاسب العمومي على دفتر الإيصال.

○ الأموال الخاصة

هي أموال عمومية توضع تحت تصرف رئيس الجمهورية أو رئيس الحكومة ويتم تسليمها من طرف الوزراء ويطلق عليها الأموال السرية . وتعتبر هذه الأموال استثناء لمبدأ تخصيص النفقات لأنها تخرج من مبدأ الحد الأقصى للإعتمادات المخصص لنفقة معينة، لذلك فإن المحاسب العمومي يضع تحت تصرف المسير(الوزير أو الوالي) الأموال المخصصة في حدود الإعتمادات الإجمالية التي يستعملها المسير بكل حرية، لكن عليه إرسال كشف خاص بتوظيف تلك الأموال لرئيس الجمهورية أو رئيس الحكومة حسب الحالة .

○ أجور أعضاء الإدارة السياسية وأعضاء الحكومة

إن هذا النوع من النفقات يظهر عن طريق تخصيصات ممنوحة في إطار نفقات التسيير للدولة وتشمل: أجور رئيس الجمهورية، رئيسي غرفتي البرلمان، رئيس المجلس الدستوري، حيث يتم تنفيذ تسبيق شهري لهؤلاء الأعضاء بأمر من وزير المالية.

الفصل الخامس: مراقبة تنفيذ الميزانية العمومية

تمهيد

يقصد بالرقابة على تنفيذ الميزانية العمومية التأكد من أن الميزانية قد تم تنفيذها وفق مضمون الرخصة التي منحها السلطة التشريعية وبواسطة الرقابة يتم التحقق من أن صرف النفقات العمومية وتحصيل الإيرادات العمومية لسنة مالية يتوافق مع الأهداف المحددة في الميزانية العمومية. والرقابة تكشف عن الأخطاء وتبين مراكز الضعف والانحراف وتحدد الميزانية بقصد اقتراح الحلول وضمان حسن تطبيق الميزانية العمومية الحكومية ولا بد في سبيل كل ذلك أن يقوم بأعمال الرقابة جهاز مستقل يتمتع أعضاءه بتجريد والاختصاص في العمل المخول لهم. وفي هذا الصدد، يعالج هذا الفصل مختلف الجوانب المتعلقة بالرقابة على تنفيذ العمليات المالية وفقا لما جاءت به النصوص التشريعية والتنظيمية.

أولاً: الرقابة مفهومها وأهدافها

أ- مفهوم الرقابة

يقصد بالرقابة بصفة عامة، كل نشاط قانوني، وكل تصرف تقوم به الأجهزة المختصة، والتي من خلالها يتم التأكد من شرعية و قانونية و ملائمة تسيير الأموال العمومية كما يقصد بها التحكم والتوجيه الذي يقوم فيه شخص أو جماعة أو هيئة رسمية أو شعبية في أمر أو موضوع أو سلوك استنادا لضوابط ومعايير متفق عليها سلفا بغية التخلص من الأخطاء التي تهدر الجهد والمال في طريق الوصول إلى تحقيق الأهداف المرسومة. ولفعالية الرقابة فلا بد من توفر مرتكزات ثلاثة هي:

- وجود قانون تستمد منه الجهة الرقابية قوتها وسلطتها؛
- وجود قواعد ومعايير سلوك تسري على الجهات الخاضعة للرقابة؛
- وجود قوانين صارمة لها القدرة الصلاحية لمعاقبة المخالفين للضوابط الرقابية.

أما الرقابة الحكومية فهي مجموعة الإجراءات التي تضعها الحكومة للتأكد من التنفيذ الفعلي للخطط والبرامج المرسومة من قبلها لتحديد الانحرافات والأخطاء إن وجدت ودراسة أسبابها لعلاج نقاط الضعف التي تسببت فيها وبالمقابل تشجيع نقاط القوة والنجاح .

ويقصد بالإجراءات الخطوات المعاقبة والمراحل المتسلسلة التي بقصد من ورائها تنفيذ الأعمال وإنجاز الأنشطة والتي يتخللها الروتين والبيروقراطية وبقية أمراض الأجهزة الإدارية والدول النامية عموما والمتخلفة على وجه الخصوص.

تهدف الرقابة على الميزانية العمومية إلى تحقيق الأهداف:

- تطبيق القوانين والتعليمات والتوجيهات الصادرة عن مختلف السلطات والمؤسسات والإدارات الحكومية بصورة صحيحة لتحقيق الأهداف والنتائج المرجوة منها؛

- الحد من مظاهر الفساد المالي والإداري في دوائر الدولة والدوائر المدنية المرتبطة بها بعقود أو تعهدات أو بأي شكل من أشكال الشراكة منعا لإهدار المال العام؛
 - الحفاظ على النشاط عن توجهاته الحقيقية؛
 - تحديد مدى التزام الجهات التنفيذية بما أقرته ووافقت عليه التشريعية في المجلس التشريعي والموضح في الموازنة العامة للدولة؛
 - التأكد من أن عمليات التنمية ومشروعاتها كافة لاسيما المشاريع الإنتاجية تسير وفق الخطة او الخطط الحكومية بدقة ونجاح؛
 - تحديد السلبيات والأزمات والإخفاقات التي ترافق النشاطات الحكومية لوضع البدائل الناجحة والحلول السريعة لتجاوزها والسير قدما في عمليات التنفيذ؛
 - ضمان وصول الخدمات المقررة للمواطنين كخدمات توفير المياه الصالحة للشرب والكهرباء والرعاية الصحية والاجتماعية والتعليم والأمن والاستقرار وغيرها.
- كما تهدف الرقابة خاصة الحرص على تنفيذ البرامج المسطرة من خلال تقييم السياسات العامة فيما يلي:
- المقارنة بين تكاليف البرامج والأهداف المقررة؛
 - ضمان عدم تعدي الهيئة الخاضعة للرقابة على صلاحيات غيرها؛
 - ضمان تحقيق المشاريع المبرمجة في الأجال المحددة وبالنوعية المطلوبة؛
 - ضمان حسن تسيير أملاك الهيئات العمومية، والموارد المالية والبشرية، بطريقة تضمن تحقيق الأهداف المسطرة.

ب- شروط الرقابة

- لا يمكن لأية رقابة حكومية سواء كانت رقابة إدارية أو مالية أو قضائية أو برلمانية تحقيق أهدافها وتنفيذ الواجبات الملقاة على عاتقها مالم تتوفر شروط عدة أهمها:
- السلطة القانونية:** بمعنى أن الجهة الرقابية تستمد سلطتها من قوانين وتشريعات وأنظمة وتعليمات متفق عليها بعد إقرارها من قبل السلطات التشريعية في البلاد وهو من يعطي الجهة الرقابية تخويلا عاما بممارسة أعمالها وفق هذه القوانين.
- الاختصاص:** نظرا لتوسع وتنوع نشاطات الحياة العامة وزيادة تعقيد هذه النشاطات فقد تنوعت اختصاصات الرقابة الحكومية تبعا لذلك ما جعل الحكومات تشكل أكثر من جهة رقابية لكل جهة منها اختصاصها ومناخها الذي تعمل فيه.
- توفر المعلومات:** لا يمكن لأية جهة رقابية ممارسة نشاطها بدون وجود المعلومات اللازمة عن سير العمليات الإدارية والمالية والقانونية التي تضطلع الجهة بمراقبتها لكي تتمكن من إصدار أحكامها التقييمية وفقا للمعلومات والمعطيات المتوفرة لديها.

وجود المعايير: ويقصد بها تحديد المقاييس والواصفات المثالية للأداء الناجح وقد تكون هذه المقاييس كمية أو قيمة أو زمنية أو نسبية أي أن هناك نماذج مثالية سابقة يمكن القياس عليها من خلال الأداء والنتائج وحجم الهدر والخسائر والربح كذلك من خلال المقارنة.

وجود العقوبات: تبقى أحكام الرقابة حبرا على ورق ما لم تساندها العقوبات والانضباطية والإدارية والجزائية بحق المخالفين والمسئولين والمتجاوزين على الشروط والقوانين العامة والخاصة في الأنشطة الحكومية فتطبيق العقوبات بحق هؤلاء يعزز دور الرقابة ويدفع الآخرين إلى عدم تجاوز الأطر الموضوعية للسلوك والنشاط الحكومي.

ثانيا: أنواع الرقابة

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

أ-رقابة داخلية

تكمن أهمية الرقابة الداخلية كونها تتم في معظمها قبل أن تصرف الأموال، فهي تهدف إلى كشف و تحليل المشاكل الممكن حدوثها وتفاديها ومعالجتها قبل حدوثها رقابة وقائية أو مانعة.

1- رقابة المراقب المالي

تكفل المراقب المالي، فضلا عن الاختصاصات التي يسندها إليه القانون الأساسي الخاص، بالمهام التي تم حصرها في المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 414-92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالرقابة المسبقة للنفقات التي يلتزم بها فيما يلي:

- يقوم بمسك تعداد المستخدمين ومتابعته حسب كل باب من أبواب الميزانية؛
- يمسك سجلات تدوين التأشيريات والرفض؛
- يمسك محاسبة الالتزامات حسب الشروط؛
- يرسل المراقب المالي بمناسبة المهام التي يقوم بها إلى الوزير المكلف بالميزانية حالات دورية معدة لإعلام المصالح المختصة بتطور الالتزام بالنفقات وبتعداد المستخدمين؛
- يرسل المراقب المالي في نهاية كل سنة مالية إلى الوزير المكلف بالميزانية على سبيل العرض، وإلى الأمرين بالصرف على سبيل الإعلام، تقريرا يستعرض فيه شروط التنفيذ والصعوبات التي لقيها إن وجدت في مجال تطبيق التنظيم والمخالفات التي لاحظها في تسيير الأملاك العمومية، وكذا كل الاقتراحات التي من شأنها أن تحسن شروط صرف الميزانية؛
- المراقب المالي مسؤول عن سير مجموع المصالح الموضوعة تحت سلطته وعن التأشيريات التي يسلمها. المراقب المالي المساعد مسؤول في حدود الاختصاصات التي يفوضها إليه المراقب المالي، عن الأعمال التي يقوم بها وعن التأشيريات التي يسلمها بعنوان الرقابة المسبقة على النحو المحدد في القانون. وتسقط عنه المسؤولية المنصوص عليها أعلاه عندما تطبق أحكام التعاضي. كما يلزم المراقبون الماليون والمراقبون الماليون

المساعدون بالسر المهني لدى دراسة الملفات والقرارات التي يطلعون عليها، وبذلك لا بد من توفير لهم الحماية أثناء ممارسة مهامهم من كل ضغط أو تدخل من شأنهما الإضرار بأداء مهامهم.

أ-2- رقابة المحاسب العمومي

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

- السهر على صحة توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به،
- التحقق مسبقا من توفر الاعتمادات،
- إثبات صحة النفقات بوضع تأشيرة على الوثائق الخاصة بالنفقات أو تعديل رفض التأشيرة عند الاقتضاء وضمن الآجال المحددة عن طريق التنظيم والتي تراعي فيها طبيعة الوثيقة،
- تقديم نصائح للأمر بالصرف في المجال المالي،
- إعلام وزير المالية شهريا بصحة توظيف النفقات والوضعية العامة للاعتمادات المفتوحة والنفقات الموظفة.

وقد أسندت إلى المحاسب العمومي مهمة ثانية وتتمثل في إعداد تحصيل الإيرادات العمومية المقررة في الميزانية مع اتخاذ كل الإجراءات من أجل التحصيل سواء بالطرق.

أ-3- الرقابة الوصائية

وهي الرقابة التي تمارسها السلطات المركزية على الهيئات اللامركزية المرفقية (المؤسسات العامة) وهي مشروعات حكومية خدمية ذات طابع تجاري، لها شخصيتها المستقلة، لها مجالس إدارة مستقلة عن الأجهزة المركزية وتتمتع بالاستقلال المالي (لا تحصل على مواردها من ميزانية الدولة)، والاستقلال الإداري بحيث لا تخضع لأنظمة الخدمة المدنية فلها أنظمتها الخاصة. وتشمل أيضا الرقابة على الإدارة المحلية اللامركزية الإقليمية أو الجغرافية أو إدارة الأقاليم والولايات والتي تظهر عند توزيع الدولة الوظيفة الإدارية بين الحكومة المركزية وبين الهيئات المحلية.

بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري نجد المفتشيات العامة للمالية الوزارية، وبالنسبة للجماعات المحلية فإن الأشخاص الموكلة لهم ممارسة الرقابة الوصائية على الميزانية هم: الوالي ، رئيس الدائرة، المجلس الشعبي الولائي، المجلس الشعبي البلدي.

ب- الرقابة الخارجية

الرقابة الخارجية هي تلك الرقابة التي تمارس خارج التنظيم من قبل الأجهزة الرقابية المختصة، والتي تعهد إلى هيئات مستقلة وغير خاضعة للسلطة التنفيذية.

ب-1- رقابة البرلمان

وقد نص الدستور المعدل سنة 1996 على أن السلطة التشريعية يمارسها برلمان يتكون من غرفتين وهما: المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، فالمؤسسات الدستورية وأجهزة الرقابة والمجالس الشعبية المنتخبة مكلفة

بالتحقيق في تطابق العمل التشريعي والتنفيذي مع الدستور، وفي ظروف استخدام الوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها. حيث تتم الرقابة بإحدى الطرق التالية:

- العرض على المجلس والتصويت؛
- لجان التحقيق؛
- الأسئلة الشفوية والكتابية؛
- الاستجواب.

العرض والتصويت

حسب الدستور الجزائري في مادته 179:

- تقدم الحكومة لكل غرفة من البرلمان عرضا عن استعمال الاعتمادات المالية التي أقرتها لكل سنة مالية. تُختتم السنة المالية فيما يخص البرلمان، بالتصويت على قانون يتضمن تسوية ميزانية السنة المالية المعنية من قبل كل غرفة من البرلمان.
- تدرس مشاريع واقتراحات القوانين حسب إجراء التصويت مع المناقشة العامة أو إجراء التصويت مع المناقشة المحدودة أو بدون مناقشة حسب القانون العضوي 99-02 المادة 9.

لجان التحقيق

حسب الدستور الجزائري في مادته 180:

- يمكن لكل غرفة من البرلمان، في إطار اختصاصاتها، أن تنشئ في أي وقت لجان تحقيق في قضايا ذات مصلحة عامة. لا يمكن إنشاء لجنة تحقيق بخصوص وقائع تكون محل إجراء قضائي.
- يتم إنشاء لجنة التحقيق من المجلس الشعبي الوطني أو مجلس الأمة بالتصويت على اقتراح لائحة يودعها لدى مكتب المجلس الشعبي الوطني أو مجلس الأمة ويوقعها، على الأقل، عشرون (20) نائبا أو عشرون (20) عضوا في مجلس الأمة حسب المادة 77 من القانون العضوي 99-02.

تكتسي لجان التحقيق طابعا مؤقتا وتنتهي مهمتها بإيداع تقريرها أو على الأكثر بانقضاء أجل ستة (6) أشهر قابلة للتمديد ابتداء من تاريخ المصادقة على لائحة إنشائها، ولا يمكن أن يعاد تشكيلها لنفس الموضوع قبل انقضاء أجل اثني عشر (12) شهرا ابتداء من تاريخ انتهاء مهمتها.

الاستجواب والاستماع

حسب الدستوري الجزائري في مادته 151:

- يمكن أعضاء البرلمان استجواب الحكومة في إحدى قضايا الساعة. ويكون الجواب خلال أجل أقصاه ثلاثون يوما.
- يبلغ رئيس المجلس الشعبي الوطني أو رئيس مجلس الأمة نص الاستجواب الذي يوقعه، حسب الحالة، على الأقل ثلاثون (30) نائبا أو ثلاثون (30) عضوا في مجلس الأمة، إلى رئيس الحكومة خلال الثماني والأربعين (48) ساعة الموالية لإيداعه حسب المادة 65 من القانون العضوي 99-02.

- يمكن لجان البرلمان أن تستمع إلى أعضاء الحكومة.

الأسئلة الشفوية والكتابية

حسب الدستور الجزائري في مادته 152:

- يمكن لأعضاء البرلمان أن يوجهوا أي سؤال شفوي أو كتابي إلى أي عضو في الحكومة بمن فيهم الوزير المكلف بالمالية، ويكون الجواب عن السؤال الكتابي كتابيًا خلال أجل أقصاه ثلاثون يوما. بالنسبة للأسئلة الشفوية، يجب ألا يتعدى أجل الجواب ثلاثين يوما.
- يعقد كل من المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، بالتداول، جلسة أسبوعية تخصص لأجوبة الحكومة على الأسئلة الشفوية للنواب وأعضاء مجلس الأمة.
- إذا رأت أي من الغرفتين أن جواب عضو الحكومة، شفويًا كان أو كتابيًا، يبرر إجراء مناقشة، تجري المناقشة حسب الشروط التي ينص عليها النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة.
- تنشر الأسئلة والأجوبة طبقاً للشروط التي يخضع لها نشر محاضر مناقشات البرلمان.

ب-2- رقابة مجلس المحاسبة

ينظم مجلس المحاسبة لممارسة وظيفة الرقابة في غرف ذات اختصاص وطني وفي غرف ذات اختصاص إقليمي قابلة للانقسام إلى فروع، حيث تمارس الغرف والفروع الصلاحيات القضائية وكذلك الصلاحيات الإدارية بمناسبة الأعمال التقييمية والتحقيقات التي تقوم بها في إطار اختصاصات المجلس، في حين تتولى الغرف ذات الاختصاص الإقليمي الرقابة البعدية على مالية الجماعات الإقليمية والهيئات العمومية التابعة لاختصاصها. يسند دور النيابة العامة إلى الناظر العام، ويساعده في ذلك نزار مساعدون.

كما أنه لمجلس المحاسبة كتابة ضبط، تسند تحت سلطة رئيس مجلس المحاسبة، لكتاب ضبط رئيسي يساعده كتاب ضبط. يشتمل مجلس المحاسبة أيضا على أقسام تقنية ومصالح إدارية، تكلف الأقسام التقنية بتقديم الدعم الضروري للقيام بمهام المجلس وتحسين أدائه، ويمكنها أن تشارك في عمليات التدقيق والتحقيق والتقييم. أما المصالح الإدارية فتكلف بتسيير مالية المجلس ومستخدميه ووسائله المادية. يعين أمين عام لمجلس المحاسبة بمرسوم، بناء على اقتراح من رئيس المجلس، حيث يتولى تنشيط أعمال أقسام المجلس التقنية ومصالحه الإدارية، ومتابعتها، والتنسيق بينها، تحت سلطة رئيس مجلس المحاسبة.

يصدر النظام الداخلي لمجلس المحاسبة بمرسوم رئاسي باقتراح من رئيس مجلس المحاسبة، بعد استشارة تشكيلة كل الغرف مجتمعة، حيث يحدد تسيير مصالح المجلس، وعلى الخصوص، عدد الغرف الوطنية، وعدد فروعها عند الاقتضاء، وكذلك ميدان تدخلها. كما يحدد عدد الغرف ذات الاختصاص الإقليمي ومقر وجودها، ومهام كتابة الضبط وصلاحياتها وكذلك تنظيم النظارة العامة وتشكيلها والأقسام التقنية والمصالح الإدارية والهيكل والأجهزة الأخرى الضرورية لعمل المجلس وممارسة مهامه.

يتكون مجلس المحاسبة من القضاة الآتي ذكرهم:

من جهة:

- رئيس مجلس المحاسبة، نائب الرئيس، رؤساء الغرف،
- رؤساء الفروع، المستشارون، المحاسبون،

ومن جهة أخرى:

- الناظر العام، الناظر المساعدون.

صلاحية مجلس المحاسبة

- يمارس مجلس المحاسبة رقابته على أساس الوثائق المقدمة، أو في عين المكان فجائيا أو بعد التبليغ، ويتمتع في هذا الصدد بحق الاطلاع وبصلاحيات التحري المنصوص عليها في الأمر 95/20.
- تستثني رقابة مجلس المحاسبة أي تدخل في إدارة وتسيير الهيئات التي تخضع لرقابته وأية إعادة نظر في صحة وجدوى السياسات وأهداف البرامج التي سطرته الإدارة أو مسؤولوا الهيئات التي تمت مراقبتها.
- يعد المجلس تقريرا سنويا يرسله إلى رئيس الجمهورية، يبين فيه المعايير والملاحظات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحرياته، مرفقة بالتوصيات التي يرى أنه يجب تقديمها وكذلك ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك، وينشر هذا التقرير كليا أو جزئيا في الجريدة الرسمية، كما ترسل نسخة منه إلى الهيئة التشريعية.
- يمكن لرئيس الجمهورية أن يخطر مجلس المحاسبة بكل ملف أو مسألة ذات أهمية وطنية تدخل في نطاق اختصاصاته، وعلى المجلس أن يطلع رئيس الجمهورية بالتفصيل اللازم عن كل ذلك. كما يمكن للمجلس أن يعلم رئيس الجمهورية بأية مسألة تكتسي أهمية خاصة، وتدخل في نطاق اختصاصه، كلما رأى ذلك مفيدا.
- يمكن لرئيس الهيئة التشريعية، ورئيس الحكومة، ورئيس المجموعة البرلمانية، أن يعرض على مجلس المحاسبة، دراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية التي تدخل في نطاق اختصاص المجلس.
- يستشار مجلس المحاسبة في المشاريع التمهيدية للقوانين المتضمنة ضبط الميزانية، وترسل الحكومة التقارير التقييمية التي يعدها المجلس لهذا الغرض، إلى الهيئة التشريعية، مرفقة بمشروع القانون الخاص بها. كما يمكن استشارة المجلس في مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمالية العمومية.
- يطلع مجلس المحاسبة مسؤولي الهيئات التي كانت محل رقابة، وكذلك السلطات المعنية، على نتائج رقابته. وتطلع السلطات الإدارية ومسؤولوا الهيئات التي كانت محل رقابة، المجلس على الأجوبة الخاصة بنتائج الرقابة.
- إذا عاين مجلس المحاسبة أثناء تحقيقاته حالات أو وقائع أو مخالفات تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بأموال الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقابته، يطلع فورا مسؤولي المصالح المعنية وسلطاتها السلمية أو الوصية وكذلك كل سلطة أخرى مؤهلة، قصد اتخاذ الإجراءات التي يقتضيها تسيير الأموال العمومية تسييرا سليما. وإذا أثبت أثناء رقابته أنه تم قبض أو حيازة مبالغ بصفة غير قانونية من قبل

أشخاص طبيعيين أو معنويين، وتبقى هذه المبالغ مستحقة للدولة أو الجماعة الإقليمية أو المرفق العمومي، يطلع فورا السلطة المختصة بذلك قصد استرجاع المبالغ المستحقة بكل الطرق القانونية.

إذا لاحظ مجلس المحاسبة أثناء ممارسة رقابته، نقائص في النصوص التي تسري على شروط استعمال المالية والوسائل الخاصة بالهيئات التي كانت محل رقبته وتسييرها ومحاسبتها ومراقبتها، يطلع السلطات المعنية بمعيناته وملاحظاته مصحوبة بالتوصيات التي يعتقد أنه من واجبه تقديمها. وإذا لاحظ أثناء ممارسة رقبته وقائع يمكن وصفها وصفا جزئيا، يرسل الملف إلى النائب العام المختص إقليميا بغرض المتابعات القضائية، ويطلع وزير العدل على ذلك، ويشعر المجلس بهذا الإرسال الأشخاص المعنويين والسلطة التي يتبعونها.

مجالات رقابة مجلس المحاسبة

- تخضع لرقابة مجلس المحاسبة، مصالح الدولة والجماعات الإقليمية، والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها، التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية.
- يراقب المجلس حسن استعمال الهيئات الخاضعة لرقابته، الموارد والأموال والقيم والوسائل المادية العمومية، وقيم نوعية تسييرها من حيث الفعالية والأداء والاقتصاد.
- وفي مجال تقديم حسابات المحاسبين العموميين ومراجعتها ومراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، تترتب عن معيّناته الجزاءات القضائية في الحالات المنصوص عليها في الأمر 95/20.
- تخضع أيضا لرقابته، المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا، والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها، كلها ذات طبيعة عمومية.
- كما يؤهل المجلس، لمراقبة تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات، مهما يكن وضعها القانوني، التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزءا من رأسمالها.
- تخضع لرقابته أيضا، الهيئات التي تقوم في إطار التشريع والتنظيم المعمول بهما، بتسيير النظم الإجبارية للتأمين والحماية الاجتماعيين.
- يؤهل مجلس المحاسبة لمراقبة نتائج استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة، لاسيما في شكل إعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جبائية، مهما يكن المستفيد منها، وتقييمها.
- ويمكنه أيضا مراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات، مهما تكن وضعيتها القانونية، التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية أو الثقافية على الخصوص، ذلك بمناسبة حملات التضامن الوطني.
- ويوصى في نهاية تحرياته وتحقيقاته، بكل الإجراءات التي يراها ملائمة من أجل تحسين ذلك.

المفتشية العامة للمالية هي هيئة مستقلة للرقابة المالية تعمل عن السلطة المباشر لوزير المالية. وتُصنّف الرقابة المالية التي تقوم بها المفتشية ضمن أنواع الرقابة اللاحقة، لأنها تتولى رقابة أعمال المحاسبة المالية من خلال ما تم دفعه أو تحصيله، ولذلك فهي ليست رقابة تأشيريه كالتّي يقوم بها المراقب المالي وإنما رقابة تحقيقية وتقييمية.

أنشأت هذه المفتشية العامة بالمرسوم 80-53 المؤرخ في 1980/03/04 كما حددت صلاحيات هذه الهيئة، وكذا تنظيم الهيئات المركزية والجهوية لهذه الهيئة الرقابية، في ثلاثة مراسيم تنفيذية نشرت في الجريدة الرسمية رقم 50 المؤرخة في 7 سبتمبر 2008 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 المفتشية العامة.
- وقد حددت المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المذكور أعلاه كيفية المراقبة والتفتيش أو التحقيق أو الخبرة، والتي تقوم حسب الحالة على ما يلي:

- سير الرقابة الداخلية وفعالية هياكل التدقيق الداخلي،
- شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي،
- التسيير المالي والمحاسبي وتسيير الأملاك،
- إبرام الصفقات الطلبات العمومية وتنفيذها،
- دقة المحاسبات وصدقها وانتظامها،
- مستوى الانجازات مقارنة مع الأهداف،
- شروط تعبئة الموارد المالية،
- تسيير اعتمادات الميزانية واستعمال وسائل التسيير،
- شروط منح واستعمال المساعدات والإعانات التي تقدمها الدولة والجماعات الإقليمية والهيئات والمؤسسات العمومية.

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.

المراجع

أولاً: الكتب باللغة العربية

- جمال لعامرة، منهجية الميزانية العامة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2001.
- سوزي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار النشر الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- عبد الله عيد، عرفات ابراهيم، مالية الدولة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002.
- عبد المجيد دراز، سمير أيوب، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- على بساعد، محاضرات في المالية العامة، المعهد الوطني للمالية، القليعة، الجزائر، 1992.
- غازي عناية، أصول الميزانية العامة في الفكر المالي الإسلامي، دار الجيل للنشر الطبعة الأولى، بيروت، 1990.
- محمود الكفراوي، الرقابة المالية، دار النشر غير مذكور، القاهرة، 2008.
- منصور يونس، مبادئ المالية العامة، دار النشر غير مذكور، طرابلس، 2004.
- ناصر سعيدوني، النظام المالي للجزائر في الفترة العثمانية، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، 1979.

ثانياً: القوانين

- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لعام 1996 مرسوم رئاسي رقم 438/69 المؤرخ في 7 ديسمبر 1996 ، جريدة رسمية رقم 76 مؤرخ في 8 ديسمبر 1996 .
- القانون المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 02/03 المؤرخ في 10 أبريل 2002 والقانون رقم 08-19 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008.
- القانون العضوي رقم 99/02 الصادر في 8 مارس 1999 يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، جريدة رسمية عدد 15 مؤرخة في 5 ديسمبر 1999.
- قانون 12/07 مؤرخ في 21 فبراير 2012 متعلق بالولاية، جريدة رسمية رقم 12 مؤرخة في 29 فبراير 2102.
- القانون رقم 84/17 المحدد لقوانين المالية في الجزائر الصادر في 7 جويلية 1984 جريدة رسمية عدد 28 مؤرخة في 10 جويلية 1984.
- قانون رقم 21/90 مؤرخ في 15 أوت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية، جريدة رسمية رقم 35 مؤرخة في 15 أوت 1990.
- مرسوم رقم 53-80 مؤرخ في 1 مارس 1980 يتضمن إحداث المفتشية العامة للمالية، جريدة رسمية عدد 10 مؤرخة في 4 مارس 1980 .

