



كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم
التجارية

قسم علوم التسيير



محاضرات في المحاسبة العمومية

تخصص : السنة الثالثة تسيير عمومي – علوم التسيير –

من إعداد : د. بومدين حسين أستاذ محاضر أ

2022 / 2021

مقدمة:

نشأت المحاسبة منذ أن شعر الإنسان بحاجته إلى وجود سجلات و إثبات قيود تظهر أثر العمليات الاقتصادية التي يقوم بها خلال فترة زمنية معينة.

و يعود تاريخ المحاسبة إلى استخدام البابليين والمصريين القدماء و الإغريق و الرومان لسجلات محاسبية على أساس الكميات, كتسجيل كميات المحاصيل التي ترد إلى مخازن الدولة و الكميات المصروفة منها بهدف وضع نظام عادل لتوزيعها و الاحتفاظ الفائض لفترات الكساد. و على الرغم من أن هذه السجلات لم تكن تمثل نظاما محاسبيا متكاملًا إلا أنها كانت تفي بحاجات المجتمع في ذلك الوقت و تحقق الأهداف المرجوة منها.

ثم تطورت المحاسبة نتيجة تطور العوامل الاقتصادية السياسية, الاجتماعية و القانونية في المجتمعات المختلفة و خلال فترات متتالية بشكل يجعلها تلبي حاجات المجتمع في إثبات العمليات التجارية و المالية للمنشآت و التجمعات و الأفراد.

و لعل من أهم العوامل التي ساهمت في تطور المحاسبة ما يلي :

- الثورة الصناعية :

التي شملت جميع أنحاء أوروبا و التي أدت إلى تطور المحاسبة من حيث أهدافها و تطبيقاتها و القوائم المالية التي تستعملها بشكل يمكن من توفير البيانات و المعلومات المالية الضرورية لضمان حقوق الشركاء في الشركات و تحديد نتيجة الأعمال و كذا تكاليف المشروع و مقدار الأرباح الواجب توزيعها على الشركاء.

- اعتماد وحدة النقد في المعاملات :

بدلاً من نظام المقايضة يعتبر من العوامل التي أدت إلى تطور وحدة القياس في الأنظمة المحاسبية بشكل فعال مكن من إثبات القيود المحاسبية و إعداد القوائم المالية بوحدة نقد محددة.

- متطلبات الحكومة الضريبية :

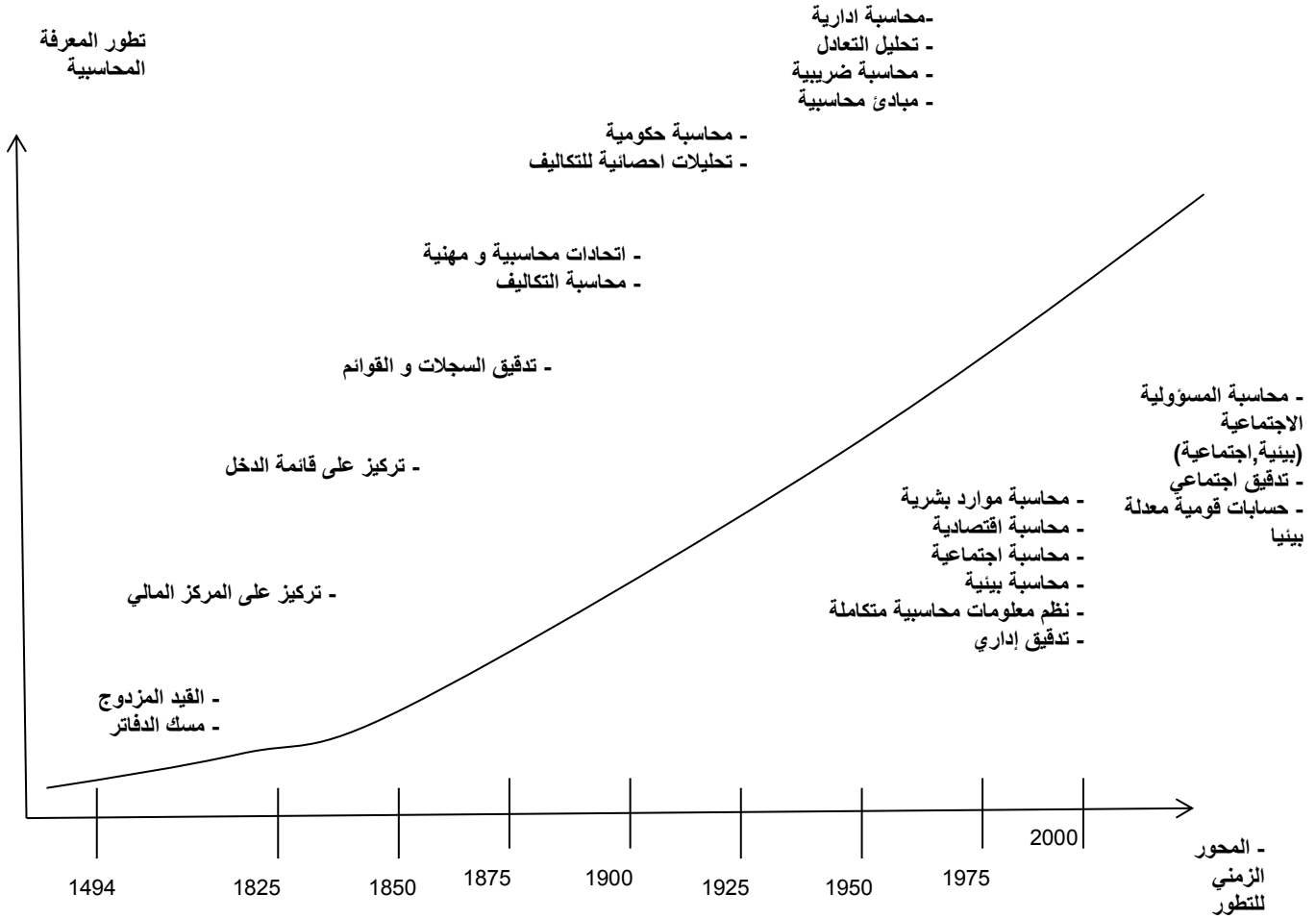
و التي تفرضها عن طريق القانون الأمر الذي تطلب إيجاد آلية لتحديد دخل الشركات و المؤسسات الخاضع للضريبة مما أدى إلى تطور المحاسبة و إيجاد نظم محاسبية خاصة تعرف بالمحاسبة الضريبية

تمكن من إعداد القوائم المالية لغايات ضريبية.

- الحاجة إلى البيانات المالية للمستثمرين :

لمعرفة أعمال الشركات التي يساهمون فيها والعائد المحتمل من هذه الشركات لاتخاذ قرارات الاستثمار في الاستثمار أو معرفة الفرص الاستثمارية المتاحة و التي تحقق أعلى عائد بأقل التكاليف, قد ساهمت في تطور المحاسبة و آلياتها.

منحنى التطور التاريخي للمحاسبة :



و مع تطور الدور الاقتصادي و الاجتماعي للدولة و ازدياد نفقاتها العامة و تطور إيراداتها العامة ، برزت أهمية المحاسبة العمومية كوسيلة لتنفيذ الميزانية العامة و ميزانيات الهيئات العمومية و الجماعات الإقليمية ، و هي محاسبة تهدف إلى تسجيل و تبويب و تلخيص العمليات المالية العمومية بغرض تحليل النتائج و تقديم البيانات و المعلومات اللازمة لصنع القرار العام.

و بما أن الهيئات العمومية التي لها طابع إداري يتم تسييرها عن طريق القوانين و التنظيمات و اللوائح كما أن هدفها يتمثل في تقديم خدمات بدون هدف الربح و الذي يختلف عن هدف الوحدات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الربح ، جعل من قواعد و أسس ومبادئ المحاسبة العمومية المطبقة على القطاع العام الذي لا يهدف إلى تحقيق الربح ، تتأثر بالجانب القانوني و الجانب الإداري و الجانب المحاسبي و هو على خلاف المحاسبة التجارية المطبقة على الوحدات الاقتصادية.

وفي هذه المطبوعة البيداغوجية سنفصل أكثر في تعريف المحاسبة العمومية (الحكومية) من مختلف الجوانب سواء القانوني أو الإداري أو المحاسبي ، كما سيتم عرض مصادر المحاسبة العمومية ومن أين تستمد قواعدها ومبادئها ، ثم سيتم توضيح الكيفية التي يتم بها تنفيذ الإيرادات العامة و النفقات العامة و الأعوان المكلفون بذلك ، و بما أن المحاسبة العمومية تعتبر وسيلة من وسائل حماية المال العام فسيتم عرض الإجراءات المحاسبية في الرقابة على المال العام ومختلف الهيئات المخولة بذلك و نختم هذه المطبوعة بأسئلة و تمارين محلولة لزيادة الفهم و الاستيعاب لمختلف المفاهيم المطروحة.

الفصل الأول : عموميات حول الميزانية العمومية1. نظرة على المالية العامة :أ. مجال المالية العامة :

دراسة المالية العامة تشمل مالية الدولة و مالية كل الأشخاص العامون في القانون العام.

و يمكن القول أن المالية العامة تشمل أربعة قطاعات :

- قطاع الدولة (مركزي).
- قطاع الجماعات المحلية و الإدارات العمومية.
- الهيئات و المؤسسات الصناعية و التجارية للقطاع العام.
- قطاع الحماية الاجتماعية.

ب. التطور التاريخي للمالية العامة :

تطور مفهوم المالية العامة بتطور مفهوم الدولة من دولة حارسة إلى دولة متدخلة ، و يمكن عرض الملامح المالية للدولة في كلا المدرستين.

🚩 المالية العامة في ظل الدولة الحارسة “ المدرسة الكلاسيكية ” :

نتج عن ميلاد الثورتين الفرنسية و الصناعية ظهور المذهب الفردي الحر ، و كان من أشهر رواده في

الاقتصاد "آدم سميث" الذي حدد وظائف الدولة في أضيق نطاق أهمها ما يلي :

— الدفاع عن المجتمع و حمايته من أي عدوان خارجي.

— تحقيق العدالة و الأمن في الداخل.

— القيام بالمشروعات التي لا يوفرها الأفراد.

و اصطلاح على تسمية الدولة في ظل هذا المذهب بـ "الدولة الحارسة" و يضمن النظام الحر (الذي يمتلك فيه الأفراد كل أدوات الإنتاج و يعملون بكل حرية) للذين يعيشون في ظله السعادة و الرفاهية حيث يؤدي إلى أقصى إشباع ممكن بالنسبة للمستهلك و يحصل المنتجون على أقصى ربح ممكن.

و قد اهتمت المالية العامة في ظل هذا المذهب فقط بالقواعد القانونية " قانون المحاسبة, قانون الضرائب, قانون الميزانية " , و هذا ناتج عن الدور المحدود الموكل للدولة التي تركت مجمل النشاطات الأخرى للخواص.

و من أهم السمات المالية للدولة في ظل هذا المذهب ما يلي :

- لا يسمح للدولة بالتدخل في سير الاقتصاد لأن وظيفتها الحراسة.
- الإيرادات تكون عادية و تهدف فقط لتمويل الخزينة.
- يجب أن تكون النفقات عادية لتتمكن الدولة من أداء دورها المحدود ، تمولها إيرادات عادية .

— لا يتم اللجوء إلى الاقتراض إلا في حدود ضيقة.

— تلتزم الدولة بوحدة الميزانية و توازنها (الحيد—ميزانية غير منتجة — ميزانية مغلقة).

- أن تكون المالية العامة حيادية بحيث لا تؤثر على الوضع الاقتصادي أو الاجتماعي أو السياسي.

✚ المالية العامة في ظل الدولة المتدخلة “ المدرسة الحديثة ”

نشأت الرأسمالية الحديثة علاجا لأخطاء و أزمات شديدة هزت الاقتصاد من جميع جوانبه أهمها :

- أن جهاز السوق لم يحقق الأهداف المرجوة .
 - المنافسة الكاملة لم تكن واقعية.
 - حرية الأفراد في تحقيق مصالحهم فشلت في تحقيق الحاجات العامة.
 - حدوث أزمات اقتصادية دورية .
- و لهذه الأسباب و غيرها أصبح دور الدولة في النظام الرأسمالي الحديث يرمي بالإضافة إلى واجب الدفاع و الأمن و العدالة , إلى تحقيق التوازن السياسي و الاجتماعي و الاقتصادي بين أفراد المجتمع . و بعد الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929 جاءت النظرية الكينزية بمفهوم حديث لدور الدولة حيث نادى بضرورة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية لتنشيط الطلب الكلي فسميت بدولة الرعاية أو العناية (تبحث عن الرفاهية الاجتماعية)، و تميزت المالية العامة لدى هذه المدرسة بـ :
- بقي حق الفرد محفوظا في تملك أدوات الإنتاج.

• أنها أصبحت تهتم بدراسة الوسائل التي من خلالها تبحث الدولة ليس فقط عن تغطية نفقات إيرادات، وإنما التدخل في مختلف ميادين النشاط الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، وبالتالي وصل دور الدولة إلى نهاية الحياد و اللجوء إلى العجز المقصود.

• الاهتمام بظواهر كانت مهمشة من قبل كالآثار التي تخلفها النفقات العمومية (منتجة أو غير منتجة)، آثار التوازن و العجز و الآثار الجبائية على سلوك المتعاملين.

• أصبح النشاط الاقتصادي يتميز بوجود قطاع عام تشرف عليه الدولة لتحقيق المنفعة العامة.

• لم تعد الإيرادات العامة حيادية بل صارت أداة للتأثير في مختلف المجالات.

• يمكن استخدام الضريبة لمكافحة التضخم النقدي.

• يمكن استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل.

• يمكن استعمال الضريبة لتوجيه النشاط الاقتصادي.

• يمكن استعمال الرسوم الجمركية لحماية المنتج المحلي.

• أصبح مسموحا للدولة اللجوء للاقتراض.

• تميزت النفقات العامة بالتزايد و الارتفاع نظرا لتوسع تدخل الدولة.

إيرادات فترة الأزمة + إيرادات فترة الرخاء = نفقات فترة الأزمة + نفقات فترة الرخاء.

2. الميزانية العامة :

أ. قوانين المالية :

في إطار المخطط الوطني المتعدد السنوات للتنمية الاقتصادية و الاجتماعية يتم تحديد طبيعة و حجم التخصيصات المتعلقة بالإيرادات و النفقات المالية للدولة في ما يسمى بقوانين المالية.

فقوانين المالية ما هي في الحقيقة إلا ترجمة رقمية لبرنامج نشاط اقتصادي و اجتماعي معد وفقا لمعايير المخطط الوطني , و بهذا المفهوم فإن قانون المالية يحدد حجم النفقات و الوسائل المالية الكفيلة بتغطيتها , و يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع هي :

+ قانون المالية للسنة : يصادق عليه للسنة المقبلة و هو يقدر و يميز لكل سنة مجموع إيرادات و

نفقات الدولة و الوسائل المالية الأخرى المتعلقة بقسمي التسيير و التجهيز و الاستثمار العمومي.

+ قانون المالية التكميلي : هو قانون يكمل أو يصحح خلال السنة المالية أحكام قانون المالية

للسنة الحالية و هو حالة استثنائية بالنسبة لمبدأ السنوية و مبدأ الوحدة في الميزانية.

+ قانون ضبط الميزانية : هو الوثيقة التي يثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية و عند الاقتضاء قانون

المالية التكميلي و هو وسيلة رقابة تسمح للبرلمان بمراقبة الترخيصات الممنوحة مع عمليات الانجاز

الفعلية للحكومة و تتم المصادقة عليه خلال الثلاث (3) سنوات التي تلي تنفيذ قانون المالية.

+ الحسابات الخاصة : هي حسابات مفتوحة في كتابات الخزينة العمومية تبين عمليات الإيرادات

و عمليات النفقات لمصالح الدولة المنجزة عن طريق تنفيذ قانون المالية لكن خارج الميزانية العامة

للدولة لأغراض خاصة في تمويلها أو لخصائص استثنائية (كحسابات التخصيص الخاص ،
حسابات التجارة الخارجية ...)

ب. تعريف الميزانية :

تشكل الميزانية العامة للدولة من الإيرادات و النفقات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية و الموزعة وفق الأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها. (المادة 6 من القانون رقم 17-84 المؤرخ في 7 جويلية 1984).

و الميزانية هي الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة بالتسيير و التجهيز و الاستثمار العمومي و ترخص بها. (المادة 3 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990).
و بالتالي يمكن تعريف الميزانية على أنها : الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية ، و بالتفصيل مجموع الإيرادات و النفقات النهائية للدولة و الخاصة بقسمي التسيير و التجهيز و الاستثمار العمومي و ترخص بها لمدة زمنية معينة عادة ما تكون سنة ، بما يتوافق مع أهداف السياسة الاقتصادية و الاجتماعية للمجتمع. إذا هي “ تقدير و إجازة ”

خصائص الميزانية :

- تحتوي على تقدير مفصل لجميع برامج الإنفاق العمومي و بنود الإيرادات العامة المتوقع تحصيلها.
- الأرقام المتضمنة في الميزانية عبارة عن تقديرات و ليست فعلية.
- الميزانية العمومية لا يمكن تنفيذها إلا بعد اعتمادها من طرف هيئة تشريعية .

- مدة الميزانية العامة عادة سنة .
 - الميزانية العامة تعكس أهداف الدولة الاقتصادية و الاجتماعية و الثقافية و السياسية.
- مراحل الميزانية العامة : تمر الميزانية العامة بأربعة مراحل أساسية : التحضير - المصادقة - التنفيذ - المراقبة .

- ✓ المرحلة الأولى " التحضير " : تقوم بها الهيئة التنفيذية (الحكومة) عبر مختلف أجهزتها.
- ✓ المرحلة الثانية " المصادقة " : تقوم بها الهيئة التشريعية (البرلمان) و هي بمثابة الترخيص للحكومة و إجازة للقيام بعملية تنفيذ الميزانية.
- ✓ المرحلة الثالثة " التنفيذ " : تقوم بها أيضا الهيئة التنفيذية (الحكومة) بعد حصولها على الإجازة من البرلمان.
- ✓ المرحلة الرابعة " المراقبة " : و هي الرقابة الخارجية ، التي تقوم بها الهيئة القضائية المتمثلة خصوصا في مجالس المحاسبة. و تعد مرحلة المراقبة من أهم المراحل التي يمر بها تنفيذ الميزانية العامة ، سواء كانت رقابة سابقة أو لاحقة ، خارجية أو داخلية ، لأنها تعتبر بمثابة التأكد من مدى احترام الأعوان المكلفون بالتنفيذ للقوانين و التنظيمات المعمول بها.

ج. قواعد الميزانية:

للميزانية العامة قواعد يتم التقيد بها من اجل تحضيرها تتمثل فيما يلي:

قاعدة السنوية:

و هي تقضي بان الحكومة تعد كل سنة ميزانية لعام مقبل و تعرضها على السلطة التشريعية للحصول على موافقتها و لا تعطى هذه الموافقة مبدئيا إلا لسنة واحدة.

الاستثناءات على القاعدة:

-الميزانية الشهرية

-الميزانية الاثنى عشرية.

- الميزانية الإضافية

- رخص البرامج.

قاعدة الوحدة :

و تعني هذه القاعدة بان تدرج جميع إيرادات الدولة و جميع نفقاتها التي تتوقعها خلال السنة المالية المقبلة في وثيقة واحدة ، لتسهيل توضيح المركز المالي للدولة.

الاستثناءات على القاعدة:

- الميزانيات المستقلة

- الميزانية الاستثنائية

- الميزانية الملحق

قاعدة العمومية (عدم تخصيص الإيرادات - تخصيص النفقات)

يقصد بهذه القاعدة أن تكون الميزانية عامة و شاملة لكل الإيرادات و النفقات المتعلقة بالدولة

، دون أي زيادة أو نقصان.

الاستثناءات على القاعدة:

- أرصدة المساهمات.

- إجراء إعادة الاعتماد.

قاعدة توازن الميزانية :

و تعني أن يتساوى مجموع إيرادات الميزانية بمجموع نفقاتها ، و هو ما يعبر عنه بالتوازن

المحاسبي.

الاستثناءات على القاعدة :

- العجز المقصود في الميزانية.

الفصل الثاني : مفهوم المحاسبة العمومية ، أهدافها و أسسها :

1. النظريات المحاسبية :

النظرية المحاسبية هي مجموعة الفرضيات و المفاهيم و القواعد و المبادئ المتناسقة و المتكاملة التي تهدف

إلى تفسير الحقائق المحاسبية و إرشاد المحاسبين في اثبات و تحليل العمليات المحاسبية.

و قد عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين النظرية المحاسبية بأنها :

” مجموعة متناسقة و مترابطة من المفاهيم و الفروض والأحكام العملية و المنطقية التي تسهل عمل المحاسب

وتوضح له الأمور وترشده في تعريف وقياس وإيصال المعلومات الاقتصادية و البيانات المالية لذوي العلاقة.“

و قد ساعد اختلاف المحاسبين في تفسير و تطبيق النظريات المحاسبية على الوحدات المحاسبية في خلق نقاش علمي مهني للمبادئ و القواعد المحاسبية مما أدى إلى تطورها. و من أهم تلك النظريات المحاسبية:

أ. نظرية الملكية الشخصية (أصحاب المشروع):

لقد انتشر استخدام هذه النظرية قبل منتصف القرن التاسع عشر حيث كانت تسود المشروعات الفردية و الشركات العادية التي تقوم على أساس التكافل والتضامن بين الشركاء، لذلك يعتبر أصحاب هذه النظرية أن شخصية المشروع هي في الحقيقة شخصية الأفراد مالكي المشروع و قد اعتمدت على الفرضيات التالية:

- أن المحور الرئيسي لأي مشروع هو العلاقة التعاقدية بين الشركاء.
 - أن الهدف من أي مشروع هو تحقيق أكبر ربح ممكن لأصحاب المشروع.
 - أن إدارة المشروع يتولاها أصحاب المشروع.
 - أن أصول المشروع ملكية جماعية لأصحاب المشروع و ليست مملوكة للمشروع.
 - أن خصوم المشروع تعتبر التزاما جماعيا على أصحاب المشروع و ليس على المشروع.
- و يمكن تمثيل معادلة النظرية كما يلي:

$$\text{مجموع الموجودات} - \text{مجموع المطلوبات} = \text{حق أصحاب المشروع}$$

ب. نظرية الشخصية المعنوية المستقلة :

ظهرت هذه النظرية في الجزء الأخير من القرن التاسع عشر و أوائل القرن العشرين, و ذلك نتيجة انتشار شركات المساهمة التي تميزت بالشخصية المعنوية المستقلة عن شخصية المساهمين.

و قد أعطت هذه النظرية الأهمية القصوى للمشروع نفسه باعتباره شخصية معنوية حمايتها لا تقل أهمية عن حماية مصلحة الفرد , و تعتمد هذه النظرية على الفرضيات التالية :

- أن المحور الرئيسي لأي مشروع هو مجموع الأصول و الأموال التي يقدمها المساهمون في أعمال المشروع و ليست العلاقة التعاقدية بينهم كما هو الحال في نظرية الملكية الشخصية.

- أن الهدف من المشروع لا يقتصر على تحقيق أرباح لأصحابه بل يشمل تحقيق أغراض اجتماعية بوحى من المساهمين.

- أن إدارة المشروع منفصلة عن الملكية حيث ترسم الإدارة السياسات للمشروع بوحى من المصلحة العامة للمشروع و ليس بوحى من المساهمين.

- أن أصول المشروع مملوكة للمشروع نفسه باعتباره شخصية معنوية أما المساهمون فلهم حق الأرباح القابلة للتوزيع و الحق في الأصول عند التصفية.

- أن الخصوم على المشروع و ليست على المساهمين و تنحصر مسؤولية المساهمين بمقدار مساهمتهم في المشروع.

و يمكن تمثيل معادلة هذه النظرية كما يلي : الأصول = الخصوم (التزامات و رأس المال)

ج. نظرية الأموال المخصصة:

تعتبر هذه النظرية أساسا عمليا للمحاسبة في القطاع العام, فهي تبنى على أساس أن الوحدة الإدارية مركز نشاط كأساس للمحاسبة بحيث تركز على الأموال لا على أصحاب المشروع أو المشروع نفسه.

و تعتمد هذه النظرية على الفرضيات التالية:

- اعتبار الوحدة الإدارية كأساس للمحاسبة.

- التركيز على الأموال بدل التركيز على أصحاب المشروع أو المشروع.

- مفهوم الأموال يشمل مجموعة الأصول النقدية التي تخصص لأداء أنشطة و وظائف اقتصادية معينة.

معادلة هذه النظرية هي: الأصول و الموارد المخصصة = القيود على استخدام الأصول و الموارد.

د. نظرية الحقوق المتبقية:

يقوم مفهومها على التوسط بين نظرية الملكية الشخصية و نظرية الشخصية المعنوية المستقلة حيث تبني هذه النظرية على أساس أن جميع المستثمرين خارجون عنه باستثناء المساهمين الذين يملكون أسهما عادية و يمكن تمثيل معادلة هذه النظرية كما يلي :

الموجودات - الالتزامات و حقوق الملكية = الحقوق المتبقية.

2. مفهوم المحاسبة و أهدافها:

اختلفت الآراء حول تعريف المحاسبة حيث أن هناك العديد من التعاريف منها ما يلي :

- المحاسبة هي مجموعة من المبادئ و القواعد التي تبحث في مجال تحليل و تسجيل و تبويب العمليات المالية للمشروع و إعداد القوائم المالية التي تظهر نتيجة أعمال المشروع خلال فترة ما و المركز المالي في تاريخ معين.

- المحاسبة هي عملية تسجيل المعاملات المالية و العمليات الاقتصادية التي تعبر عن نشاط الوحدة الاقتصادية

من واقع المستندات الموثقة لهذه العمليات و تصنيفها و تحليلها و عرض النتائج و تفسيرها لذوي العلاقة داخل و خارج الوحدة الاقتصادية لتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة.

كما تعرف جمعية المحاسبين الأمريكيين المحاسبة بأنها - عملية تحديد و قياس و إيصال المعلومات الاقتصادية لتمكن مستعملي هذه المعلومات من الحكم و اتخاذ القرارات.

أ. الأهداف الرئيسية للمحاسبة :

- قياس نتيجة أعمال المشاريع خلال فترة زمنية معينة.
- قياس الموارد التي يمتلكها المشروع في تاريخ معين.

- قياس التدفقات النقدية للمنشآت خلال فترة معينة.
- اظهار الالتزامات المترتبة على المشروع للغير.
- قياس التغيرات في حقوق الملكية.
- تحديد حقوق الملكية لأصحاب المشروع.
- قياس التغيرات في الموجودات و المطلوبات خلال فترة معينة.

ب. فروع المحاسبة : يمكن تقسيم المحاسبة إلى الفروع المتخصصة التالية :

- **المحاسبة المالية :** تشمل المبادئ و القواعد التي تبحث في مجال تحليل و تسجيل و تبويب العمليات المالية و إظهار نتيجة الأعمال و المركز المالي .
- **محاسبة التكاليف :** تبحث فيما يخص تحديد كلفة مرحلة إنتاجية أو أمر تشغيلي أو وحدة إنتاجية أو خدمة معينة حيث لا تقتصر محاسبة التكاليف على المنشآت الصناعية و انما تستخدم في المنشآت الخدمية.
- **المحاسبة الحكومية :** تتمثل في تسجيل عمليات تحصيل و صرف الموارد الحكومية وتقديم التقارير الدورية عنها و عن نتائجها بهدف الرقابة و التخطيط للمحافظة على الأموال العامة.
- **المحاسبة الضريبية :** تبحث في عرض البيانات المحاسبية اللازمة لأغراض فرض الضرائب وفقا لأحكام التشريعات الضريبية .
- **المحاسبة الادارية :** تشمل مجموعة من الأدوات و الوسائل التي يمكن عن طريقها أن تساعد إدارة المشروع في اتخاذ القرارات المناسبة.

- محاسبة المسؤولية الاجتماعية : تبحث في القرارات و الطرق و الإجراءات التدبيرية التي تعتبر تطور و رفاهية المجتمع هدفا لها.

3. مفهوم المحاسبة العمومية:

تعرف المحاسبة العمومية بأنها مجموعة القواعد القانونية و التقنية المطبقة على كافة عمليات إثبات تحصيل و صرف موارد الدولة ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات و نتائجها لمختلف الجهات :

(الإدارة الوصية, السلطة التشريعية, السلطة القضائية, المستثمرون و رجال الأعمال, الباحثون و الدارسون) , مع تحديد التزامات و مسؤوليات الآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين.

- كما يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها فرع من فروع المحاسبة يشمل المبادئ و القواعد التي تبحث في مجال تحليل و تسجيل و تبويب عمليات تحصيل موارد الدولة و صرفها و إعداد التقارير حول هذه الأنشطة لإظهار نتائجها.

- و قد تعددت تعاريف المحاسبة العمومية كل حسب الزاوية التي ينظر منها لماهية المحاسبة, حيث أن هناك تعريف قانوني و تعريف تقني و تعريف إداري.

التعريف القانوني:

”هي مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة“

التعريف التقني:

”هي مجموعة القواعد الخاصة بعرض الحسابات العمومية“

التعريف الإداري:

”هي قواعد عرض الحسابات العمومية و تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين“

4. أهداف المحاسبة العمومية:

ترمي المحاسبة العمومية باعتبارها وسيلة و نظام تسيير و مراقبة للأموال العامة إلى تحقيق عدة أهداف منها:

- حماية الأموال العمومية من كل أشكال التلاعب و الغش.
- إثبات العمليات المالية التي تقوم بها مختلف الهيئات الحكومية.
- ضمان احترام تنفيذ الميزانية في إطار القواعد و التقنيات المحاسبية المعمول بها.
- إظهار المركز المالي الفعلي للدولة أو هيئاتها في نهاية كل سنة مالية.
- توفير البيانات و المعلومات اللازمة للتخطيط المالي.
- توفير البيانات اللازمة لتحسين أداء و تسيير الهيئات العمومية .

5. الأسس المحاسبية :

هناك عدة أسس محاسبية يمكن تطبيقها في القطاعات المختلفة و منها القطاع العمومي:

- الأساس النقدي :

بموجب هذا الأساس يتم تحميل الحساب الختامي للسنة المالية بجميع النفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة و الإيرادات التي قبضت فعلا خلالها .

و يتم ذلك بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات أو الإيرادات تخص السنة الحالية أو السابقة أو اللاحقة .

مميزات هذا الأساس :

- الوضوح و سهولة الفهم و التطبيق من قبل المحاسبين.
- سرعة إعداد و إقفال الحسابات الختامية للدولة في نهاية السنة المالية.
- يمكن الإدارة العمومية من الربط بين إيراداتها و نفقاتها
- يظهر الموقف المالي للخزينة العامة بشكل دقيق و واضح.
- يعتبر واقعي حيث لا يحتاج تطبيقه استخدام عوامل التقدير الشخصي.

الآخذ على الأساس النقدي :

- لا يمكن من إظهار المركز المالي بصورة سليمة, حيث لا يظهر الالتزامات المترتبة على الهيئات الحكومية المستحقة و غير المدفوعة.
- لا يمكن من تطبيق قاعدة موحدة للمقارنة السليمة للإيرادات و النفقات العامة للسنوات المختلفة.
- استخدام هذا الأساس يضعف الرقابة المالية على الحسابات العمومية و العمليات المالية في الهيئات العامة.

- استخدام هذا الأساس لا يمكن من إثبات جميع العمليات المالية حيث يقتصر على إثبات عمليات القبض و الدفع الفعلية فقط.

- استخدام هذا الأساس يشجع الهيئات العمومية على الصرف قبل نهاية السنة المالية لاستنفاد الاعتمادات الباقية أو تأجيل الصرف للسنة المالية القادمة لتخفيف العبء على السنة المالية الحالية.

مثال 01:

في 2003/07/1 قامت إحدى الهيئات العامة التي تستخدم الأساس النقدي باستئجار مبنى بأجرة سنوية قدرها 240 ألف دينار فدفعت 90% من الأجرة السنوية عند إبرام العقد بشيك على البنك، على أن تدفع 10% الباقية في نهاية السنة.

المطلوب : إثبات القيود المحاسبية اليومية؟

الحل :

216000 دج من ح/ نفقات استأجار مبنى (فصل-مادة)

216000 إلى ح/البنك

- يلاحظ أنه وفقا للأساس النقدي يتم إثبات ما يتم دفعه فعلا بغض النظر عن الفترة التي يمثلها

المبلغ المدفوع حيث تم تحميل السنة المالية 2003 نفقات استأجار أعلى مما كان يجب دفعه

خلال هذه السنة حقا و هو 50% من مبلغ الإيجار.

- أساس الاستحقاق :

يعتمد أساس الاستحقاق على تحميل الحساب الختامي للسنة المالية بالنفقات و الإيرادات التي تحققت فعلا خلال تلك السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات قد دفعت أو لم تدفع و الإيرادات قبضت أم لم تقبض.

و بالتالي فإن البيانات المالية المعدة على أساس الاستحقاق تمكن من معرفة الالتزامات والموارد المالية التي سيتم دفعها أو قبضها في المستقبل ، لذلك فإن البيانات المالية التي تعتمد أساس الاستحقاق تعتبر أكثر فائدة .

مميزات هذا الأساس :

- يمكن من سهولة المقارنة بين إيرادات و نفقات الدولة لسنوات مختلفة.
- يمكن من إظهار المركز المالي للدولة بصورة حقيقية و عادلة.
- يوفر بيانات مالية مناسبة للتحليل المالي السليم.
- يمكن من التمييز بين النفقات الإيرادية و الرأسمالية لأنه يوجب إثبات استهلاك الأصول الثابتة و تكوين مخصصات الاهتلاك.

المتأخذ على هذا الأساس :

- استخدام هذا الأساس يتطلب إجراء قيود التسوية في نهاية السنة المالية الأمر الذي يؤدي إلى تأخير اقفال الحسابات مدة طويلة بعد نهاية السنة المالية مما يؤدي إلى تأخر إعداد الميزانيات القادمة.

- استخدام هذا الأساس يدخل فيه عنصر التقدير الشخصي , كاحتساب الاهتلاك الذي يتم تقديره من قبل المختصين.
- استخدام هذا الأساس يحتاج إلى أشخاص ذوي معرفة علمية وعملية في الأمور المحاسبية لا تتوفر في الهيئات العمومية.
- كلفة استخدام هذا الأساس أعلى من كلفة الأساس النقدي.

مثال 02:

المطلوب : إثبات قيود اليومية في المثال السابق باستخدام أساس الاستحقاق؟

الحل :

120000 دج من ح / نفقات استأجار مبنى (فصل-مادة)

96000 دج من ح / نفقات استأجار مدفوعة مسبقا

216000 إلى ح / البنك

و يمكن إثباتها بطريقة أخرى بحيث يتم إجراء التسوية في نهاية السنة كما يلي :

216000 دج من ح / نفقات استأجار مبنى (فصل-مادة)

216000 إلى ح / البنك

96000 دج من ح / نفقات استأجار مدفوعة مسبقا (فصل-مادة)

96000 إلى ح / نفقات استأجار مبنى

- أساس الالتزام (النقدي المعدل):

يعتمد هذا الأساس على تحميل الحساب الختامي بالنفقات التي تم الارتباط بها خلال السنة المالية بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات قد تحققت أو دفعت خلال السنة أم لا و أن الإيرادات تتحقق عند قبضها.

مميزات هذا الأساس :

- يمكن المقارنة بين النفقات و الإيرادات العامة لسنوات مختلفة بسهولة.
- يوفر بيانات مالية تساعد على التحليل المالي.
- يمكن من توفير الأموال اللازمة لتسديد الالتزامات المترتبة على الهيئات العمومية و دفعها لمستحقيها عند تنفيذ الخدمات.
- يعتبر مناسباً للمشاريع التي تستمر أكثر من سنة بحيث يمكن من توفير الاعتمادات اللازمة لتنفيذ هذه المشاريع المتعاقد عليها.

المتأخذ على هذا الأساس:

- استخدام هذا الأساس يشجع الهيئات العمومية على استغلال الاعتمادات غير الملتزم بها مما يؤدي إلى زيادة الانفاق الحكومي في السنوات القادمة.

- استخدام هذا الأساس يؤدي إلى تحميل السنة المالية بمبالغ لا تتعلق بها.

- استخدام هذا الأساس يوجب معالجة الإيرادات العامة بطريقة غير التي تعالج بها النفقات العامة مما يؤدي إلى عدم التحكم بالتدفقات النقدية للهيئات العمومية.

- استخدام هذا الأساس يحتاج إلى أشخاص ذوي معرفة علمية و عملية في المحاسبة.

تطبيقات

تمرين 01: لدينا تقديرات لموارد ضريبة في ميزانية الدولة لسنة 1996 كما يلي:

المليون دج	الموارد الضريبية	
70	ضرائب مباشرة	01
130	رسوم على رقم الأعمال	02
5	ضرائب على المنتوجات	03
95	رسوم جمركية	04
10	رسوم التسجيل	05

فإذا علمت أن الإيرادات من الضرائب السابقة المتحققة و المقبوضة لسنة 1996 كما يلي:

المقبوض فعلا	التحقيق	الموارد الضريبية	
68	75	ضرائب مباشرة	01
125	135	رسوم على رقم الأعمال	02
4.5	5	ضرائب على المنتوجات	03
85	90	رسوم جمركية	04
9	10	رسوم التسجيل	05

المطلوب: إثبات القيود الإجمالية وفقا للأساس النقدي؟ ثم وفقا لأساس الإستحقاق؟

الحل: - القيود الإجمالية وفقا للأساس النقدي

بموجب هذا الأساس يتم اثبات الإيرادات التي قبضت فعلا كما يلي :

291.5 م دج من ح/الخزينة العامة / إيرادات عامة

68 م دج ح/ ضرائب مباشرة

125 م دج ح/ رسوم على رقم الأعمال

4.5 م دج ح/ ضرائب على المنتوجات

85 م دج ح / رسوم جمركية

9 م دج ح / رسوم التسجيل

- القيود الإجمالية وفقا لأساس الاستحقاق

بموجب هذا الأساس يتم اثبات الإيرادات المتحققة خلال الفترة المالية كما يلي :

291.5 م دج من ح / الخزينة العامة / إيرادات عامة

23.5 م دج من ح / إيرادات عامة مستحقة القبض

75 م دج ح / ضرائب مباشرة

135 م دج ح / رسوم على رقم الأعمال

5 م دج ح / ضرائب على المنتوجات

90 م دج ح / رسوم جمركية

10 م دج ح / رسوم التسجيل

تمرين 02: إذا كان قانون المالية لسنة 1996 في الجزائر يظهر إتمادات الميزانية كما يلي:

- نفقات جارية (نفقات قسم التسيير) : 600 م دج

- نفقات رأسمالية (نفقات قسم التجهيز) : 180 م دج

فإذا علمت أن النفقات المستحقة الدفع و المدفوعة لسنة 1996 قد بلغت ما يلي:

مدفوعة فعلا

مستحقة الدفع

- نفقات جارية : 580 م دج 550.6 م دج

- نفقات رأسمالية : 174 م دج 174 م دج

المطلوب : إثبات القيود الإجمالية وفقا للأساس النقدي؟ ثم وفقا لأساس الاستحقاق؟

الحل : - القيود الإجمالية وفقا للأساس النقدي

بموجب هذا الأساس يتم اثبات النفقات المدفوعة فعلا كما يلي :

550.6 م دج من ح/النفقات الجارية

174 م دج من ح/النفقات الرأسمالية

724.6 م دج إلى ح/الخزينة العامة

القيود الإجمالية وفقا لأساس الاستحقاق

بموجب هذا الأساس يتم اثبات النفقات المستحقة الدفع كما يلي :

580 م دج من ح/النفقات الجارية

174 م دج من ح/النفقات الرأسمالية

724.6 م دج إلى ح/الخزينة العامة

29.4 م دج إلى ح/نفقات جارية مستحقة الدفع

6. مجال المحاسبة العمومية و مصادرها :

أ- مجال المحاسبة العمومية :

هناك مجالين للمحاسبة العمومية يمكن حصرهما في جانبين هما :

- الجانب العضوي و المتعلق بالهيآت العمومية:

الهيآت العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية هي المذكورة في قانون المحاسبة العمومية و هي :
”الدولة , المجلس الدستوري , المجلس الشعبي الوطني مجلس المحاسبة , الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري“

و ما يميز هذه الهيآت عن غيرها هو:

- كونها أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام , فإن إدارتها تتم وفق قواعد القانون الإداري.
- تتصرف أحيانا كسلطات عمومية (توجه أوامر أو نواهي و تفرض التزامات على المواطنين).
- تعتمد محاسبين عموميين من قبل وزارة المالية يكلفون بتحصيل إيراداتها و صرف نفقاتها و مزاوله كل العمليات المالية الخاصة بها.

- الجانب المادي المتعلق بالعمليات المالية و المحاسبية:

و هي العمليات الناتجة عن تنفيذ ميزانيات الهيآت العمومية من طرف الآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و هي تتعلق بصفة عامة بما يلي :

- تنفيذ الإيرادا و النفقات العامة
- القيام بعمليات الخزينة.
- تسيير الممتلكات العامة

- مسك محاسبة مع تقديم تقارير محاسبية.

ب - قواعد (مصادر) المحاسبة العمومية :

يعد التشريع و التنظيم المصدرين الأساسيين لقواعد المحاسبة العمومية و من مصادر القواعد القانونية في الجزائر نجد ما يلي :

- **الدستور** : حيث نص دستور 1996 على بعض الأحكام المتعلقة بالأموال العامة كتلك المتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الإعتمادات المالية من طرف الحكومة , أو تلك الخاصة بتكليف أجهزة الرقابة بالتحقيق في ملائمة استخدام و تسيير الوسائل المادية و الأموال العمومية.

- **القانون رقم 84-17** : المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل و المتمم و المتعلق بقوانين المالية حيث نص على عدة أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية.

- **القانون رقم 90-21** : المؤرخ في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية, و يعتبر المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية.

- **المراسيم التنفيذية** : و هي مجموعة من النصوص التنظيمية المطبقة على مختلف الجوانب في مجال المحاسبة العمومية منها :

- المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 المحدد لالتزامات و مسؤوليات المحاسبين.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 و المتعلق بتعيين و اعتماد المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 و المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين و إجراءات مراجعة باقي الحسابات , و كفايات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 و المحدد لإجراءات المحاسبة التي بمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كيفياتها و محتواها.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 و المتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

7. المحاسبة العمومية , الوطنية و الخاصة :

أ. المحاسبة العمومية و المحاسبة الوطنية:

تهتم المحاسبة الوطنية بمجموع النشاط الاقتصادي للوطن يسجل في حسابات تدعى ” الحسابات الوطنية “ أو ” حسابات الأمة “ فهي إذا تجمع القطاع الخاص و القطاع العام و تبين مستوى تطور بعض المجموعات التي تميز الاقتصاد الوطني مثلاً : الناتج الداخلي الخام, الاستهلاك الكلي, الاستثمار و المبادلات مع العالم الخارجي. و لها هدف مميز يتمثل في الإعلام, فهي تقوم بتحليل و دراسة مجموع العمليات التي تقوم بها كل قطاعات الاقتصاد الوطني (مؤسسات, عائلات, إدارات,

مؤسسات مالية) من أجل مساعدة السلطات العمومية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسة الاقتصادية.

أما المحاسبة العمومية فهي جد محدودة بما أنها لا تقوم بتسجيل إلا عمليات الإدارات العمومية (الدولة , الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري).

لكن هدفها أكبر من هدف المحاسبة الوطنية, فهي ليست إعلامية فقط و إنما يتم تسجيل عمليات الأعوان العموميين للتأكد من صحتها و بالخصوص لتمكين مراقبتها.

ب. المحاسبة العمومية و المحاسبة الخاصة: المحاسبة الخاصة أو (التجارية) هي عبارة عن أداة تنظيمية

و إعلامية تسمح بمعاينة المعطيات الحسابية لهيئة قانونية كما تعطينا, بعد الاستغلال, معلومات حول

الأملاك (أصول و خصوم), نتائج فترة ما, و تكوين التكاليف و الأسعار. فهي تحدد نشاط

المؤسسات لتمكين الفاعلين من اتخاذ القرارات المناسبة.

أما هدفها الأساسي فيتمثل في متابعة تحول الأصول عن طريق مختلف الحسابات لتحديد الربح أو الخسارة.

أما المحاسبة العمومية فهي على خلاف ذلك, حيث ترمي إلى مراقبة استعمال الاعتمادات التي

استهلكت في شكل نفقات عمومية بدون أن ينتج عن هذا الاستعمال لا ربح و لا خسارة.

حيث أن عمليات الأعوان العموميين لا تحدد عن طريق البحث عن الربح, و لكن عن طريق ضمان الخدمة العمومية.

إذن المهمة الأساسية للمحاسبة العمومية تتمثل في ضمان مطابقة تنفيذ النفقات مع الإجازات في الميزانية.

فالمحاسبة العمومية في الجزائر تعتمد الأساس النقدي فهي إذا بالدرجة الأولى محاسبة صندوق تعنى بما يدخل و يخرج من خزانة الدولة, أما المحاسبة الخاصة فهي تعتمد أساس الاستحقاق حيث أن الديون و القروض تسجل محاسبيا من وقت انشائها.

و من أجل تحديث عرض حسابات المحاسبة العمومية فإنه يجري القيام بمحاولات تقريب المحاسبة العمومية من محاسبة النتائج و الأهداف.

الفصل الثالث : مبادئ المحاسبة العمومية

1. نظرة على مبادئ المحاسبة العمومية :

تتداخل مبادئ الميزانية مع مبادئ المحاسبة العمومية حيث تعتبر مبادئ الميزانية أيضا مبادئ للمحاسبة العمومية باعتبار المحاسبة العمومية أداة لتنفيذ الميزانية ، لكن هناك مبادئ إضافية متعلقة خصوصا

باجراءات المحاسبة العمومية منها :

- مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي: باعتباره المبدأ الأساسي سنفصل فيه لاحقاً
- مبدأ وحدة الخزينة : يدخل ضمن مبادئ الميزانية " عدم تخصيص إيراد معين لنفقة معينة " و يعني أنه لا يمكن أن يكون إلا صندوق واحد لكل محاسب عمومي ، كما أن كل الأموال في

الصندوق تغطي جميع النفقات المأمور بصرفها.

- مبدأ التفرقة بين الشرعية و الملائمة : و الشرعية تعني المطابقة القانونية و هي من اختصاص المحاسب العمومي أما الملائمة فهي من اختصاص الأمر بالصرف وتدخل في نوعية التسيير.

2. مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي

أ. التعريف بالمبدأ :

يعتبر مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام المحاسبة العمومية ، و باعتباره أهم و أقدم مبدأ تركز عليه إجراءات المحاسبة العمومية سنفصل فيه أكثر. يعني هذا المبدأ ، أن تنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية يكون بصفة منفصلة و يتم من خلال :

- مرحلتين مختلفتين .

- و فئتين مختلفتين من الأعوان .

ب. إجراءات أخرى تعزز المبدأ (التنافي)

نص قانون المحاسبة العمومية على التنافي بين وظيفتي الأمر بالصرف و المحاسب العمومي في المادة 55 منه.

- تعارض الوظائف :

و يتمثل أساسا في تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي.
و لا يقتصر تعارض الوظائف في التنافي بين مهام هؤلاء بل يمتد ليشمل أزواج الأمرين بالصرف الذين لا يجوز لهم أن يكونوا محاسبين عموميين مخصصين لديهم.
كما أن بعض القوانين تنص على بعض الحالات الخاصة لتعارض وظائف المحاسبين مع غيرها من الوظائف الأخرى مثل :

- النص في قانون الانتخابات على عدم قابلية انتخاب محاسبي البلديات أعضاء في المجالس الشعبية البلدية.

- و عدم قابلية انتخاب محاسبي الولايات أعضاء في المجالس الشعبية الولائية أو المجلس الشعبي الوطني ، و هذا خلال ممارسة مهامهم و لمدة سنة بعد التوقف عن العمل في دائرة الاختصاص.

• ملاحظة :

يهدف تطبيق هذا المبدأ و ما يتبعه من إجراءات معقدة إلى فرض رقابة صارمة و فعالة على تنفيذ الميزانية للهيئات العمومية ، غير أنه في بعض الأحيان تؤدي هاته الصرامة إلى البطء في تنفيذ العمليات

المالية ، الأمر الذي استوجب وجود استثناءات تعمل على التخفيف من إجراءات هذا المبدأ في بعض العمليات المالية ، و منها :

ج. الاستثناءات على المبدأ في مجال النفقات

هناك استثناءات على المبدأ في مجال النفقات ، نصت عليها المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم

93-01 المتضمن قانون المالية لسنة 1993 ، لكنها محدودة ، تتمثل في ما يلي :

1. حالات الدفع بدون أمر بالدفع مسبق : هذه الحالات يتم فيها الدفع مسبقا ، ثم تسوى الوضعية من طرف الأمر بالصرف ، بإصدارهم لأوامر بالدفع بعد التحقق من شرعيتها.

أ- الدفع بواسطة وكالات التسبيقات.

يمكن للهيئات العمومية إنشاء مصلحة خاصة ، تسمى وكالة التسبيقات لدفع نفقات صغيرة و هذا طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993 و المحدد لكيفيات إنشاء و تنظيم و سير وكالات الإيرادات و النفقات.

ب - دفع أصل رأس المال و فوائده المستحقة على قروض الدولة ، و كذا خسائر الصرف المتعلقة بأصل رأس المال.

ج - دفع النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي ، الممولة من المساعدات الخارجية.

حالات الدفع بدون أمر بالدفع : و هي ثلاث حالات يتم فيها الدفع مباشرة من طرف المحاسبين

العموميين المكلفين بذلك ، دون أي تدخل سابق أو لاحق للآمرين بالصرف.

أ- دفع معاشات المجاهدين ، و التقاعد المسددة من ميزانية الدولة.

ب - دفع رواتب أعضاء القيادة السياسية و الحكومة.

ج - دفع المصاريف و الأموال الخصوصية (أو الأموال السرية)

الاستثناءات على المبدأ في مجال الإيرادات : هناك حالتين شائعتين تتمثلان في :

● الجباية نقدا : و هي القاعدة المعممة في مجال الإيرادات مثل دفع الضرائب غير المباشرة ،

الحقوق الجمركية حقوق التسجيل ... إلخ. و الإيرادات من هذا النوع يمكن تحصيلها من طرف المحاسبين

دون تدخل الأمرين بالصرف.

وكالات الإيرادات : يمكن للهيئات العمومية إنشاء مصلحة خاصة ، تسمى وكالة الإيرادات

لتحصيل مختلف الإيرادات ، باستثناء الضرائب و الرسوم و الأتاوات التي تقرها قوانين الجباية و

الجمارك و الأملاك الوطنية. و هذا طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي

1993 و المحدد لكيفيات إنشاء و تنظيم و سير وكالات الإيرادات و النفقات.

فوكيل الإيرادات يقبض مباشرة حصيلة الإيرادات المعنية كأسعار خدمات ما مقدمة ... إلخ. ثم يقوم

دوريا بنقلها إلى صندوق المحاسب.

د. عواقب خرق المبدأ : إذا حدث و تدخل أحد الأعوان في اختصاصات عون آخر ، فيعتبر هذا

التدخل خرقاً لمبدأ الفصل بينهما و يحملهما تبعات مختلفة :

- إذا قام المحاسب بتحصيل إيراد دون سند تحصيل صادر عن الأمر بالصرف و دون أن يكون من الاستثناءات ، يمكن أن يجعل منه مرتكب لجريمة الغدر أو الابتزاز أو الإختلاس.
- أما إذا قام بدفع نفقة بدون أمر بالدفع و بدون أن تتكون الاستثناءات ، فيمكن أن يتعرض لإقحام مسؤوليته المالية الشخصية.

- إذا قام الأمر بالصرف بالتدخل في إختصاص المحاسب العمومي في تحصيل إيرادات أو مداولة الأموال و القيم ، يصبح بهذه الصفة محاسباً فعلياً يتحمل بالتالي نفس الالتزامات و المسؤوليات التي هي على عاتق المحاسب العمومي ، إضافة إلى العقوبات الجزائية عن جريمة انتحال الصفة أو اغتصاب الوظيفة.

الفصل الرابع : إجراءات المحاسبة العمومية في تنفيذ العمليات المالية

1. مراحل تنفيذ العمليات المالية :

إن إجراءات تنفيذ الميزانية العامة للدولة تخضع لمجمل قواعد المحاسبة العمومية (أعوان التنفيذ و مراحل التنفيذ). و قد وجدت قواعد صارمة يتم بمقتضاها تنفيذ الميزانية لضمان الاستخدام القانوني للأموال العمومية.

- على مرحلتين مختلفتين (مرحلة إدارية و مرحلة محاسبية)
- و من طرف فئتين مختلفتين و منفصلتين من الأعوان (الآمر بالصرف و المحاسب العمومي)

المرحلة الإدارية

- و هي من اختصاص الأمر بالصرف يقوم فيها بما يلي :
- الالتزام بالنفقة أو إثبات الإيراد.
- التصفية.
- الأمر بدفع النفقة أو الأمر بتحصيل الإيراد.

المرحلة المحاسبية

- و هي من اختصاص المحاسب العمومي يقوم من خلالها بما يلي :
- دفع النفقات .
- تحصيل الإيرادات .

2. أعوان التنفيذ :

يُضطلع بتنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية فئتين مستقلتين من الأعوان هما.

أ. الأمرون بالصرف :

الأمر بالصرف هو كل شخص مؤهل لإثبات دين (حق) لهيئة عمومية و تصفيته و الأمر بتحصيله.

أو لإنشاء دين (الالتزام بنفقة) و تصفيته و الأمر بدفعه.

و يكون الأمرون بالصرف حسب المادة 25 من قانون المحاسبة العمومية :

- أمر بالصرف رئيسي (ابتدائي أو أساسي) : و هو الذي تخصص له مباشرة الاعتمادات

المرخص بها في الميزانية مثل : (الوزير ، الوالي ، رئيس المجلس الشعبي البلدي ... إلخ)

و قد نصت المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 91 / 313 على أن :

الأمرين بالصرف الابتدائيين هم الذين يصدرون :

- أوامر بالدفع لفائدة الدائنين.

- أوامر الإيرادات ضد المدينين

- و أوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين.

- أمرين بالصرف ثانويين : هو الذي تفوض له الاعتمادات من قبل الأمر بالصرف الرئيسي مثل

: (رئيس مصلحة غير ممرضة لوزارة ، رئيس بعثة دبلوماسية ، عميد كلية ... إلخ).

و هم يصدرن :

- حوالات دفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة.

- و أوامر الإيرادات ضد المدينين.

- **الآمر بالصرف الوحيد** : سمي في الجزائر الوالي بالآمر بالصرف الوحيد و هذا :

عندما يقوم بتنفيذ العمليات المالية المسجلة في ميزانية الدولة و الخاصة بمختلف الوزارات ، و بالتالي

فهو في هذا الوضع ، ليس آمرا بالصرف رئيسيا و لا آمرا بالصرف ثانوي ، و الاعتمادات لا

تفوض له بل تخصص له نهائيا في بداية كل سنة.

و بالتالي : منذ صدور قانون المحاسبة العمومية أصبح الوالي آمرا بالصرف وحيد في برامج التجهيز

العمومي غير المركزة و المسجلة باسمه.

التزامات الأمرين بالصرف و مسؤولياتهم :

الإلتزامات : يخضع الأمرين بالصرف لالتزامات خاصة بممارسة صلاحياتهم :

- قبل بداية ممارسة هم ملزمون باعتماد أنفسهم لدى المحاسبين العموميين.

- و هم ملزمون بمسك محاسبة خاصة بتسييرهم المالي (محاسبة إدارية) و تقديم حسابات نتائج هذا

التسيير.

• مسؤولياتهم :

1. المسؤولية السياسية : لأنهم محل مساءلة من طرف الهيئة التي أقرت الاعتمادات المالية و رخصت لهم باستعمالها في إطار أهداف سياسة مالية معينة.

2. المسؤولية التأديبية : و هي مساءلة الأمر بالصرف من قبل المسؤول السلمي الأعلى له الذي يمكن أن يسلط عليه عقوبة قانونية.

3. المسؤولية المدنية : أساسها الخطأ الشخصي الذي قد يرتكبه الأمر بالصرف و الضرر الذي يمكن أن يلحق الهيئة العمومية ، و تطبيق العقوبة يعني إجباره على تعويض ذلك الضرر من ماله الخاص.

4. المسؤولية الجزائية : الأمر بالصرف الذي يرتكب مخالفة في التسيير المالي يكون لها وصف الجريمة الجزائية طبقا لقانون العقوبات (اختلاس ، غدر ، تبديد) يكون مبدئيا محل مساءلة جزائية من طرف الجهة القضائية المختصة.

5. المسؤولية عن عدم مراعاة الانضباط المالي و الميزاني : تختص بزجر المخالفات لقواعد الميزانية و المحاسبة العمومية ، فمسؤولية الأعوان في مثل هذه الأخطاء تجعلهم يتعرضون لعقوبة الغرامة التي يصل مبلغها الأقصى إلى المرتب السنوي للعون أو ضعف هذا المبلغ.

ب. المحاسبون العموميون :

يعرف المحاسب العمومي بأنه : “ الموظف أو العون العمومي المرخص له قانونا للتصرف في الأموال العمومية أو الأموال الخاصة المنظمة ”

العناصر الأساسية لمفهوم المحاسب العمومي:

- صفة الموظف العمومي لدى الدولة (ملحقون بوزارة المالية)
- الترخيص القانوني (تعيينهم و اعتمادهم يتم من وزير المالية)
- التصرف في الأموال العمومية (تحصيل الإيرادات)

أهم وظائف المحاسب العمومي :

يتمثل دور المحاسبين العموميين في تنفيذ الميزانيات و مختلف العمليات المالية و هذا بالقيام

بمختلف الوظائف التالية :

- ✓ تحصيل الإيرادات : تنفيذاً لأوامر تحصيلها أو المسددة مباشرة
- ✓ دفع النفقات : تنفيذاً لأوامر الدفع الصادرة إليهم أو السندات المقدمة لهم من قبل الدائنين أو بمبادرة منهم في بعض الحالات.
- ✓ تنفيذ عمليات الخزينة : المتمثلة أساساً في حركة الأموال نقداً و القيم المعبأة مثل السندات المضمونة و القابلة للتحويل إلى نقود , و حسابات الودائع و الحسابات الجارية و حسابات الديون المستحقة.
- ✓ حفظ الأموال و القيم المملوكة للهيئات العمومية أو المودعة لديها.

✓ مسك المحاسبة التي تبين العمليات المنفذة من قبلهم.

✓ المحافظة على سندات الإثبات و الوثائق المحاسبية.

الصفات المختلفة للمحاسبين العموميين :

أ. المحاسبون الرئيسيون و المحاسبون الثانويون

لمعرفة من له صفة محاسب رئيسي أو محاسب ثانوي يمكن الرجوع لأحكام المرسوم التنفيذي

رقم 313/91 و الذي ينص على ما يلي :

- يكون المحاسبون إما رئيسيين أو ثانويين

- و المحاسبون الرئيسيون هم المكلفون بتنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية .

- أما المحاسبون الثانويون فهم الذين يتولى جميع عملياتهم محاسب رئيسي .

و يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة :

- العون المحاسب المركزي للخزينة .

- أمين الخزينة المركزي و أمين الخزينة الرئيسي

- أمناء الخزينة في الولاية.

- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقمة

و يتصف بصفة المحاسبين الثانويين :

- قابضو الضرائب.

- قابضو أملاك الدولة.

- قابضو الجمارك.

- محافظو الرهون.

أما بالنسبة للجماعات المحلية فالمحاسبون الرئيسيون هم :

- أمين خزينة الولاية هو المحاسب الرئيسي لميزانية الولاية.

- أمين خزينة البلدية هو المحاسب الرئيسي لميزانية البلدية.

- و لا يوجد محاسبون ثانويون للجماعات المحلية.

أما بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري :

- هناك أعوان محاسبون رئيسيون خاصون بهذه المؤسسات .

- يعتمد وزير المالية أو ممثله محاسبين ثانويين إذا كان نص إنشاء المؤسسة يتوخى وجودهم.

ب. المحاسبون بالنقود و المحاسبون بالمواد :

باعتبار المحاسبين العموميين أمناء صندوق فهم يمارسون وظائفهم كمحاسبين بالنقود ، و

عندما يكلفون بحفظ مواد أو أشياء مملوكة أو مودعة لدى الهيئات العمومية فيوصفون

بالمحاسبين بالمواد.

ج. المحاسبون المخصصون و المحاسبون الموكلون و محاسبو الترتيب :

- المحاسبون المخصصون هم المخولون بأن يقيّدوا نهائيا في كتاباتهم الحسابية العمليات المأمور بها من صندوقهم و التي يحاسبون عليها أمام مجلس المحاسبة.
- المحاسبون المفوضون (الموكلون) هم الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المخصصين.
- أما المحاسبون الذين يتولون تركيز أو تجميع العمليات المنفذة من طرف غيرهم من المحاسبين فيسمون بمحاسب الترتيب.

د. المحاسبون القانونيون و المحاسبون الفعليون :

المحاسبون القانونيون هم المعينون قانونا و هم وحدهم المخولون التصرف في الأموال و القيم العمومية، لكن إذا حدث و تدخل بعض الأشخاص في هذه المهام عن قصد أو جهل فإنهم يصبحون محاسبين فعليين ، و يسمى تصرفهم الغير قانوني بالتسيير الفعلي ، و يخضعون لنفس التزامات و مسؤوليات المحاسبين القانونيين ، إضافة للمتابعة الجزائية عن اغتصاب الوظيفة.

التزامات المحاسبين العموميين و مسؤولياتهم :

1. التزاماتهم :

- بالإضافة إلى أن المحاسبين العموميين يخضعون للالتزامات المقررة في قانون الوظيفة العمومي و القانون الخاص بسلكهم باعتبارهم موظفين عموميين ، فهم يخضعون لجملة من الالتزامات الخاصة بممارسة مهامهم كمحاسبين عموميين منها :
- التنصيب و تسليم المهام :

بعد تعيين المحاسب العمومي من قبل وزير المالية و أدائه اليمين القانونية (في حالة تعيينه لأول مرة) و اكتاب تأمين على مسؤوليته المالية ، يتم تنصيب المحاسب العمومي في مهامه من طرف وزيرالمالية أو ممثله ، و يترتب عن هذا التنصيب الرسمي تحرير محضر تسليم المهام الذي يجب توقيعه حضوريا من قبل المحاسب المباشر لمهامه و المحاسب المنتهية مهامه ، ليتم تحديد مدى مسؤولية المحاسب الجديد عن تسيير سلفه.

- إيداع الحسابات :

المحاسبون العموميون ملزمون بإيداع حسابات تسييرهم بعد نهاية كل سنة مالية أو عند انتهاء مهامهم ، لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة لمراجعتها و البت في مسؤولياتهم عن هذا التسيير.

2. مسؤوليات المحاسبين العموميين :

كغيرهم من الموظفين يمكن أن يتعرض المحاسبون العموميون إلى المسؤولية التأديبية أو الجزائية أو المدنية.

إضافة إلى ذلك يمكن أن يتعرضوا إلى مسؤولية خاصة بهم و هي المسؤولية الشخصية و المالية ، التي تقوم عند عدم مراعاة قواعد المحاسبة العمومية و تهدف إلى إجبارهم على تعويض الضرر.

و تمتد مسؤولية المحاسبين العموميين لتتعلق بالمهام التي يضطلعون بها و هي :

- تحصيل الإيرادات
- دفع النفقات.
- حراسة الأموال و القيم.
- تداول الأموال و القيم.
- مسك المحاسبة.
- المحافظة على سندات الإثبات و وثائق المحاسبة.
- كما تمثل مسؤوليتهم عمل الغير(أي الأعوان التابعين لهم)

3. عمليات الإيرادات العامة :

أ. لمحة عن الإيرادات العامة:

يقصد بالإيرادات العامة أنها مجموعة المداخل التي تحصل عليها الدولة من مصادر مختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة بهدف تحقيق التوازن الاقتصادي و الاجتماعي.

أما محاسبيا فالإيراد العمومي هو كل دين أو (حق) مستحق لهيئة عمومية ما ، و تعرف الإيرادات أيضا بأنها مجموع الموارد المقابلة لمجموع الأعباء (النفقات) المقدرة في الميزانية. و تصنف حقوق الهيئات العمومية أو (ديونها) من حيث مصدرها إلى صنفين :

- **ديون القانون العام:** المتمثلة في الضرائب و الرسوم و الحقوق التي تفرضها الدولة عن طريق القانون الجبائي الذي يعتبر فرع من فروع القانون العام.

- **ديون القانون الخاص :** لأن مصدرها هو القانون الخاص و تحصل عليها الهيئات العمومية من التصرف في أملاكها الخاصة.

مبادئ تنفيذ الإيرادات العامة:

- يخضع تحصيل الإيرادات إلى مجموعة من المبادئ و القواعد الأساسية تتمثل في :
- يحكم تحصيل الإيرادات قاعدة أساسية هي : " عدم تخصيص الإيرادات " و التي مفادها أن تختلط كل الإيرادات التي تحصلها الخزينة العامة لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كافة النفقات العامة دون تمييز .
- غير أنه يمكن أن يكون لهذه القاعدة استثناءات كتخصيص بعض القروض العامة أو الضرائب أو الرسوم لأغراض أو فئات معينة.
- تسقط ديون الدولة كقاعدة عامة بمرور أربع سنوات دون القيام بأي إجراء من أجل تحصيلها الجبائي .

- يجب مراعاة مواعيد التحصيل و إجراءاته المنصوص عليها في القانون.
- تلتزم الجهات الإدارية المختصة بتحصيل الإيرادات على اختلافها.

ب. إجراءات تنفيذ الإيرادات العامة: تمر إجراءات تنفيذ الإيرادات بمرحلتين :

- المرحلة الإدارية: المرحلة الإدارية كلها من اختصاص الأمر بالصرف يقوم فيها بمايلي

- **الإثبات** : و هو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي.
- **التصفية** : و تتمثل في تحديد مبلغ الدين العمومي القابل للتحصيل.
- **الأمر بالتحصيل** : باستثناء حالات الديون التي لا تحتاج بطبيعتها إلى إصدار مسبق لأوامر تحصيل فإن الأمر بتحصيل الإيرادات العمومية هو كقاعدة عامة من صلاحيات الأمرين بالصرف وحدهم.

- المرحلة المحاسبية: المرحلة المحاسبية من اختصاص المحاسب و يقوم فيها بمايلي

- **التحصيل** : تبدأ إجراءات تحصيل الإيرادات العمومية حين يتكفل المحاسبون العموميون في تدويناتهم المحاسبية بأوامر تحصيلها الصادرة عن الأمرين بالصرف ، أي قبول تحصيلها بعد التحقق من الترخيص بذلك قانونا.

بعد إيفاء هذه الالتزامات يقوم المحاسب بتحصيل الإيرادات المتكفل بها و يتم ذلك بطريقتين :

1. التحصيل الودي : و هو القاعدة

2. التحصيل الجبري : و يتم هذا الإجراء إذا تخلف المدينون عن التسديد بعد استنفاد إجراءات التحصيل الودي ، بحيث يتعين على المحاسب العمومي الشروع في تطبيق إجراءات التحصيل الجبري ، و هذا يجعل أوامر تحصيل الإيرادات تنفيذية .

4. عمليات النفقات العامة :

أ. تعريف النفقات العامة:

النفقة العامة هي مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامة ، و يمكن تصنيف النفقات العامة إلى صنفين حسب أقسام الميزانية العامة :

- نفقات التسيير: تسمى كذلك باعتمادات التسيير تغطي الأعباء العادية الضرورية لتسيير المصالح العمومية المسجلة في الميزانية العامة لدولة ، و ترتبط هذه النفقات بالنشاط العادي واليومي للدولة والتي تمكنها من تسيير مرافقها العمومية قصد اشباع الحاجات العامة.
- نفقات التجهيز: هي نفقات ذات طابع نهائي مخصصة لتنفيذ المخطط الوطني السنوي للتنمية كما أنها عبارة عن استثمارات ذات طابع اقتصادي واجتماعي واداري تشمل أساسا قطاعات الفلاحة والري ، المنشآت القاعدية في المجال الاداري والتربوي الاجتماعي والثقافي، القطاع الاقتصادي و قطاعات النقل و البناء و السياحة.

ب. إجراءات تنفيذ النفقات العامة: يمر تنفيذ النفقات العمومية بمرحلتين هما :

- المرحلة الإدارية : من اختصاص الأمرين بالصرف ، يقوم فيها بمبايلي
- الالتزام : و هو التصرف الذي بمقتضاه تثبت الهيئات العمومية ما عليها من التزام ينتج عنه عبء مالي ، و هو مصدر النفقات العمومية.

تمارس على قرارات الالتزام التي يصدرها الآمرون بالصرف رقابة تدعى "مراقبة الالتزام بالنفقات " و هذا قبل أن تترتب عنها ديون اتجاه الهيئات العمومية ، و تمارس وظيفة الرقابة المالية القبلية من طرف موظفين تابعين لوزارة المالية برتبة : مراقبين ماليين . سنتطرق لهذه الوظيفة بالتفصيل في فصل الرقابة.

- **التصفية :** و هو الإجراء الذي بموجبه يتم :

✓ التحقق من وجود الدين و ضبط مبلغ النفقة.

✓ تطبيق قاعدة أداء الخدمة و التي تعني أنه لا يمكن صرف النفقات العمومية إلا بعد تنفيذ

موضوعها.

- **لأمر بالصرف :** و هو قرار إداري يعطى بموجبه الأمر للمحاسب العمومي لدفع النفقة المصفاة.

المرحلة المحاسبية : من اختصاص المحاسب العمومي ، يقوم فيه بمايلي

• **الدفع :** و هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي.

• طرق دفع النفقات العمومية :

1. الدفع نقدا : إذا لم يتجاوز مبلغها الحد النقدي المقرر عن طريق التنظيم المعمول به.

2. الدفع بالتحويل : إلى حساب جاري يكون إجباري إذا تجاوز مبلغ الدفع السقف المحدد

3. الدفع بواسطة حوالة بريدية : إذا لم يتجاوز مبلغها الحد النقدي المقرر.

4. المقاصة :

الفصل الخامس : الرقابة على تنفيذ العمليات المالية :

1. لمحة عامة عن الرقابة

أ. تعريفها :

يقصد بها لغة إعادة النظر أو إعادة الإطلاع مرة أخرى.

أما معناها الاصطلاحي : فهي فحص السندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة أو المؤسسة فحصا دقيقا حتى يتأكد المراقب المختص من أن الوثائق الخاصة بالصفقات أو التقارير المالية سليمة.

و نعني بالرقابة أيضا :

- المتابعة و التحقق من الاستعمال الحسن للإمكانيات البشرية و المالية وكذلك الوثائق والحسابات.
- المتابعة و التحقق من احترام القوانين و المراسيم و التعليمات الموضوعة كمقياس لعمل المسيرين .
- توجيه المسيرين ، و معاقبة المخالفين.

ب. الأهداف المرجوة من الرقابة :

- هدفها الأساسي هو أن يكون عمل السلطة التنفيذية وفق المسار الذي رخصته لها السلطة التشريعية.

- ضمان الاستعمال السليم و العقلاني للاعتمادات الممنوحة وذلك بإتباع القواعد القانونية و التنظيمية لضمان احترام إجازة الميزانية.
- تجنب الوقوع في الأخطاء لتحقيق نمو اقتصادي و اجتماعي.
- المحافظة على المال العام من التبذير و العمل على ضرورة تحقيق النفقة لغايتها المرجوة.
- كشف الأخطاء المرتكبة عند تنفيذ الميزانية من طرف المكلفين مع تقديم النصح لهم أو معاقبتهم إذا تطلب الأمر ذلك.

عموما: الهدف من الرقابة ليس فقط تسليط العقوبات على المخالفات و الأخطاء التي يرتكبها الموظفون القائمون على تنفيذ الميزانية، بل أيضا تهدف إلى تقديم النصح لهم لتفادي الأخطاء مستقبلا.

ج. أنواع الرقابة : تتخذ الرقابة عدة أشكال منها :

1. من حيث هدف الرقابة :

✓ رقابة قانونية

✓ رقابة نوعية التسيير

2. من حيث طبيعة الأشخاص محل الرقابة :

✓ رقابة على الآمرين بالصرف

✓ رقابة على المحاسبين العموميين

3. من حيث الزمن الذي تمارس فيه :

✓ رقابة قبلية

✓ رقابة آنية

✓ رقابة بعدية

4. من حيث السلطة التي تمارس الرقابة المالية :

✓ رقابة إدارية

✓ رقابة قضائية

✓ رقابة سياسية

ملاحظة :

إن عرض مختلف الرقابات حسب التقسيم المعتمد، و وفقا للمنهج المتبع غالبا ما يؤدي إلى نفس النتيجة أي تداخل مختلف الأصناف و بروز كل أشكال الرقابة أو أهمها على الأقل.

د. مبادئ الرقابة على العمليات المالية :

1. مبدأ الشرعية و النظامية :

أ. مبدأ الشرعية :

✓ صرف النفقات و تحصيل الإيرادات لا يتم إلا بواسطة إجازة قانونية مسبقة

✓ تنفيذ النفقات و الإيرادات لا يتم إلا من طرف شخص مؤهل قانونا.

ب. مبدأ نظامية العمل المالي :

✓ نظامية عملية التسيير

✓ موافقة العمليات المالية للتشريعات و اللوائح

✓ انتظام و صحة القيود المحاسبية

2. مبدأ الفعالية و المردودية :

✓ فعالية التسيير

✓ مردودية العمل الإداري

2. الرقابة المالية القبلية :

و تكمن في مراقبة الالتزام بالنفقات بحيث تمارس على قرارات الأمرين بالصرف قبل أن تترتب

عنها ديون اتجاه الهيئات العمومية. و تمارس وظيفة الرقابة المالية القبلية من طرف موظفين تابعين

لوزارة المالية برتبة : مراقبين ماليين .

- تعريف الالتزام :

يعتبر الالتزام الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين , و تكون نتيجته عبء على الميزانية

و بالتالي يجب مراقبته (احترازا) لكي يمنع الالتزام الغير قانوني للنفقات العمومية .

- مجال تطبيقها :

طبقا للمادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 فان نطاق تطبيق الرقابة القبلية على

الالتزام بالنفقات يشمل ما يلي :

- ميزانيات المؤسسات والإدارات التابعة للدولة
- الميزانيات الملحقه والحسابات الخاصة
- ميزانيات الولايات
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري
- ويستثنى من ذلك المجلس الشعبي الوطني
- أما البلديات فقد بدأت الرقابة عليها منذ سنة 2012 بالتدريج لتشمل جميع البلديات.

- محتوى هذه الرقابة :

- القرارات التي تشملها الرقابة القبلية هي :
- قرارات التعيين و التثبيت و التي تخص الحياة المهنية و دفع المرتبات باستثناء الترقية في الدرجة
 - الجداول الاسمية التي تعد عند نهاية كل سنة.
 - الجداول الأصلية الأولية أو المعدلة.
 - الالتزام بنفقات التسيير و التجهيز و الاستثمار.
 - كل مقرر وزاري يتضمن إعانة أو تفويض اعتماد أو تكفل بالإلحاق أو تحويل اعتمادات.

- كل التزام يتعلق بتسديد مصاريف التكاليف الملحقمة و النفقات التي تصرف من الإدارة المباشرة , و المثبتة بفواتير نهائية.

و يمارس المراقب المالي في مجال الالتزام رقابة كاملة شكلا و مضمونا تشمل ما يلي:

- صفة الأمر بالصرف.
- مطابقة الالتزام و العقود للقوانين و التنظيمات المعمول بها.
- توفر الاعتمادات أو المناصب المالية.
- التخصيص القانوني للنفقة حسب المدونة.
- وجود التأشيرات أو الآراء المسبقة المنصوص عليها حسب التنظيم المعمول به.
- مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة.

- إجراءات هذه الرقابة :

✓ تسليم التأشيرة : تنتهي رقابة النفقات الملتزم بها بتأشيرة توضع على استمارة الالتزام.

✓ الرفض : تكون الالتزامات الغير قانونية موضوع رفض مؤقت أو نهائي .

✓ التغاضي : في حالة رفض نهائي للالتزام بالنفقات يمكن الأمر بالصرف أن يطلب

التغاضي "Le Passer Outre" عن ذلك تحت مسؤوليته بمقرر معلل , يعلم به

الوزير المكلف بالميزانية.

❖ ملاحظة :

لا يمكن حصول التغاضي في حالة رفض نهائي ناتج عن العناصر الآتية :

✓ صفة الأمر بالصرف.

✓ عدم توفر الاعتمادات أو انعدامها.

✓ انعدام التأشيرات أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به.

✓ انعدام الوثائق الثبوتية المتعلقة بالالتزام.

✓ التخصيص الغير القانوني للالتزام .

- مهام أخرى للمراقب المالي :

يمارس المراقب المالي أربعة مهام أخرى مهمة :

✓ مهمة محاسب : بحيث يمسك المراقب المالي نوعين من المحاسبة

(محاسبة الالتزام بالنفقات و محاسبة تعداد المستخدمين)

✓ مهمة مستشار للأمر بالصرف : يساعد الأمر بالصرف في حدود اختصاصه

للتنفيذ الجيد للميزانية

✓ مهمة الإعلام لوزير المالية : بالتقارير السنوية .

✓ الرقابة الخاصة: و هي رقابة بعدية تهدف إلى تخفيف قواعد تنفيذ النفقات العامة.

3. رقابة المحاسبين العموميين

أ. على الإيرادات :

يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف

أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بتحصيل الإيرادات .

كما يجب عليهم أيضا مراقبة صحة إلغاء أوامر التحصيل .

بعد إيفاء هذه الالتزامات يقوم المحاسب بتحصيل الإيرادات المتكفل بها و يتم ذلك بطريقتين

:

1. التحصيل الودي : و هو القاعدة

2. التحصيل الجبري : و هذا يجعل أوامر تحصيل الإيرادات تنفيذية .

ب. على النفقات :

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

✓ شرعية النفقة

✓ صفة الأمر بالصرف أو المفوض عنه

✓ توفر الإعتمادات

✓ التخصيص القانوني للنفقة وفقا للمدونة المحاسبية

✓ وجود تأشيرات الرقابة القبلية

✓ تبرير أداء الخدمة

✓ صحة حساب عمليات التصفية

✓ التقادم المسقط الرباعي

✓ الصحة القانونية للدفع (الطابع الابرائي)

✓ توفر أموال الخزينة.

❖ طرق دفع النفقات العمومية :

1. الدفع نقدا: إذا لم يتجاوز مبلغها الحد المقرر عن طريق التنظيم المعمول به.
2. الدفع بالتحويل: إلى حساب جاري يكون إجباري إذا تجاوز مبلغ الدفع السقف المحدد
4. الدفع بواسطة حوالة بريدية: إذا لم يتجاوز مبلغها الحد المقرر .
5. المقاصة: الاقتطاع مباشرة من مبلغ النفقة في حالة صاحب النفقة يكون مدين للخزينة العمومية.

❖ تسخير الأمر بالصرف للمحاسب :

إذا رفض المحاسب العمومي القيام بالدفع تعسفا يمكن للأمر بالصرف أن يطلب منه كتابيا و تحت مسؤوليته أن يصرف النظر عن هذا الرفض و يسمى هذا الإجراء بـ " التسخير " ،
ينجر عنه إعداد تقرير عن أسباب هذا التسخير يوجه من طرف المحاسب لوزير المالية.

4. الرقابة لجان الصفقات :

تبنى الرقابة على الصفقات في عمومها على التأكد من احترام مبادئ عامة هي :

- حرية الوصول للطلبات العمومية :

- المساواة في معاملة المرشحين :

- شفافية الإجراءات :

1. تعريف الصفقة العمومية :

هي عقد مكتوب وفقا للتشريع المعمول به ، و تبرم وفقا للشروط المنصوص عليها في القوانين

و المراسيم و التنظيمات المعمول بها ، و هذا قصد إنجاز الأشغال واقتناء المواد والخدمات

والدراسات لحساب المصلحة المتعاقدة (هيئة عمومية).

2. مجالات تطبيق الصفقات العمومية :

- مجمل الإدارات العمومية للدولة.
- الهيئات الوطنية المستقلة.
- الولايات والبلديات.
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- مراكز البحث والتنمية.
- المؤسسات العمومية الخصوصية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي .

- المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني.
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

3. كفاءات و إجراءات إبرام الصفقات :

إن إبرام الصفقات العمومية تعرض الاستجابة للأهداف المسطرة مسبقا والتي تدور أغلبها حول التسيير الجيد للأموال العمومية كذلك من أهدافها تفضيل المصلحة العامة على المصلحة الخاصة والمحافظة على توازن مصالح الطرفين.

وتبرم الصفقات العمومية تبعا لنوعين من الإجراءات :

- إجراء المناقصة.

- إجراء التراضي.

4. الرقابة القبلية الداخلية على الصفقات العمومية :

تمارس من قبل لجان فتح الأظرفة أو العروض و لجان تقييمها و هي خاصة بمختلف صيغ المناقصة.

يمكن الإشارة أيضا إلى أن هذ اللجان يمكن أن تدمج حسب تغير النصوص المنظمة للصفقات العمومية.

❖ معايير اختيار المتعامل المتعاقد :

- ✓ المؤهلات التي يحوزها العارض.
- ✓ القدرات البشرية و التقنية التي يضمنها الانجاز المشروع.
- ✓ آجال الانجاز أو التنفيذ.
- ✓ المبالغ المتعلقة بالصفقة.
- ✓ طرق التسديد التي يقترحها العارض.
- ✓ ضمانات التنفيذ و هي ضمانات مالية و بنكية.
- ✓ نوعية السلعة أو الأداء و أساليب الانجاز.
- ✓ الاندماج في الاقتصاد الوطني للمنتوج المقترح.

رقابة الوصاية القبلية :

- تتم داخل نفس الإدارة وفق التسلسل الهرمي و من أهدافها :
- ✓ التحقق من مطابقة الصفقة لأهداف الفعالية الاقتصادية.
 - ✓ التأكد من أن العملية موضوع الصفقة تدخل في إطار البرامج و الأسبقيات المرسومة للقطاع.

5. الرقابة القبلية الخارجية :

- رقابة لجان الصفقات المختصة :

تحدث لدى كل مصلحة متعاقدة لجنة مراقبة على الصفقات محددة بموجب أسقف مالية تكفل

ما يلي :

✓ دراسة مشاريع الصفقات .

✓ دراسة دفاتر الشروط .

أصناف لجان الصفقات :

✓ اللجان الوطنية للصفقات (لجنة الأشغال , لجنة اللوازم , لجنة الدراسات) .

تتكون اللجنة الوطنية لصفقات الأشغال من :

وزير المالية أو ممثله رئيسا - ممثل وزير المالية : قسم الصفقات العمومية، نائب الرئيس - ممثل وزير الدفاع - ممثل وزير الداخلية والجماعات المحلية - ممثل وزير الخارجية - ممثلان عن وزير المالية - ممثل وزير العدل - ممثل الموارد المائية - ممثل وزير النقل - ممثل وزير الأشغال - ممثل وزير التجارة - ممثل وزير السكن والعمران - ممثل وزير الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار - ممثل الوزير الوصي عن المصلحة المتعاقدة عندما تكون هذه المصلحة غير ممثلة في اللجنة .

بالنسبة لصفقات اللوازم فإنها تتكون من:

وزير المالية أو ممثله رئيسا - ممثل وزير المالية , نائب للرئيس - ممثل وزير الدفاع - ممثل وزير الداخلية والجماعات المحلية - ممثلين عن وزير المالية - ممثل وزير التربية الوطنية - ممثل وزير العدل - ممثل وزير التجارة - ممثل وزير التعليم العالي والبحث العلمي - ممثل وزير التكوين والتعليم المهنيين - ممثل وزير الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات ممثل وزير الصناعة والمؤسسات الصغيرة

والمتوسطة وترقية الاستثمار - ممثل الوزير الوصي عن المصلحة المتعاقدة عندما تكون هذه المصلحة غير ممثلة في اللجنة .

لجنة الدراسات والخدمة تتشكل من:

وزير المالية أو ممثله رئيسا - ممثل وزير المالية، نائب للرئيس - ممثل وزير الداخلية والجماعات المحلية - ممثل وزير الدفاع - ممثل وزير الخارجية - ممثل وزير الموارد المائية - ممثل وزير النقل - ممثل الأشغال العمومية - ممثل وزير التعليم العالي والبحث العلمي - ممثل وزير السكن والعمارة - ممثل وزير الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار - ممثل الوزير الوصي عن المصلحة المتعاقدة عندما تكون هذه المصلحة غير ممثلة في اللجنة.

✓ اللجنة الوزارية للصفقات .

تكون هذه اللجنة كما جاء في المادة 133 من المرسوم الرئاسي من الوزير المعني أو ممثله رئيسا - ممثل المصلحة المتعاقدة - ممثلين اثنين عن وزير المالية: المديرية العامة للميزانية والمديرية العامة للمحاسبة - ممثل وزير التجارة.

تختص هذه اللجنة بمراقبة ودراسة مشاريع الصفقات التي تبرمها الإدارة المركزية فقط .

✓ اللجنة الولائية للصفقات: تتشكل هذه اللجنة من ما يلي :

* الوالي أو ممثله رئيسا

* ثلاثة ممثلين عن المجلس الشعبي الولائي

* ممثلين عن الوزير المكلف بالمالية : مصلحة الميزانية ومصلحة المحاسبة .

* مدير التخطيط وتهيئة الإقليم للولاية

* مدير السكن والتجهيزات العمومية للولاية

* مدير المصلحة التقنية المعنية بالخدمة في الولاية

تختص اللجنة الولائية للصفقات بدراسة مشاريع الصفقات والرقابة القبلية عليها التي تبرمها

الولاية والمصالح الغير ممرضة للدولة في حدود السقف المالي المحدد.

✓ اللجنة البلدية للصفقات: تتشكل هذه اللجنة من الأعضاء التاليين :

*رئيس المجلس الشعبي البلدي أو ممثله رئيسا.

*ممثل المصلحة المتعاقدة.

*منتخبين اثنين يمثلان المجلس الشعبي البلدي.

*ممثلين اثنين عن الوزير المكلف بالمالية: مصلحة الميزانية ومصلحة المحاسبة.

*ممثل المصلحة التقنية المعنية بالخدمة .

اللجنة البلدية المختصة بدراسة الصفقات التي تبرمها البلدية والمؤسسات العمومية المحلية

الموضوعة تحت سلطتها ، و في حدود السقف المالي المرخص به .

✓ لجنة الصفقات للمؤسسات العمومية المحلية.

حيث تختص هذه اللجنة بمراقبة ودراسة مشاريع الصفقات التي تبرمها إحدى المؤسسات أو الإدارات العمومية.

هي هيئة محدثة بموجب المرسوم رقم 53/80 المؤرخ في 01 مارس 1980 ، و تم تنظيم هياكلها ، و تحديد صلاحيات مصالحها الخارجية ، بالمرسومين التنفيذي رقم 32/92 و رقم 33/92 المؤرخين في 20 جانفي 1992 .

تمارس رقابتها تحت سلطة وزير المالية ، على التسيير المالي و المحاسبي لمصالح الدولة و الجماعات العمومية اللامركزية و الهيئات التالية :

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .
- صناديق الضمان الاجتماعي و التقاعد.
- المؤسسات العمومية الاقتصادية التي تستفيد من إعانات و استثمارات عمومية.
- جميع الهيئات العمومية التي تستفيد من إعانة من ميزانية الدولة.

❖ مهماتها :

تتكفل المفتشية العامة للمالية بعدة مهام منها :

أ. مهمة الرقابة على الأموال العمومية :

و هي المهمة الرئيسية للمفتشية ، بحيث تقوم بمهمة الرقابة على مختلف العمليات المالية و المحاسبية للهيئات العمومية ، ليتم تحرير تقرير الرقابة أو التفتيش ، يعمل على توجيه المسيرين أو كشف أخطائهم و تجاوزاتهم.

ب. مهمة الدراسات ذات الطابع المالي :

بالإضافة إلى مهمة الرقابة يمكن المفتشية العامة للمالية أن تكلف بانجاز مهام تتمثل في دراسات أو خبرات ذات طابع اقتصادي أو مالي أو تقني ، تحرر على اثرها مذكرة الدراسات.

ج. مهمة التقييم الاقتصادي و المالي :

جاء في المرسوم المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية أنه ، يمكن أن تطبق تدخلات المفتشية العامة للمالية كذلك على التقييم الاقتصادي و المالي في نشاط كلي شامل أو نشاط قطاعي أو فرعي ، بناء على طلب السلطات و الهيئات المؤهلة فتتولى بذلك ما يلي :

- تقوم بالدراسات و التحاليل الاقتصادية و المالية لتقدير فعالية و نجاعة التسيير .
- تقوم بدراسات مقارنة زمانية و مكانيا لمختلف طرق التسيير و معاييرها.
- تقوم بتحليل هيكلية مقانة لنوعية التسيير في مجموعات قطاعية.

6. رقابة مجلس المحاسبة :أ. التعريف بمجلس المحاسبة :

يعتبر مجلس المحاسبة هيئة قضائية مستقلة تمارس رقابتها البعدية على مالية الدولة و الجماعات المحلية و الهيئات العمومية و المؤسسات الاقتصادية العمومية و كل هيئة تخضع لقواعد القانون الإداري و المحاسبة العمومية ، و قد نصت مختلف الدساتير على إنشائه ، جاء في دستور 1996 " يؤسس مجلس محاسبة يكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة و الجماعات الإقليمية و المرافق العمومية ، يعد مجلس المحاسبة تقريراً سنوياً يرفعه إلى رئيس الجمهورية " .

و تهدف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة إلى التأكد من الامتثال لقوانين المالية و قواعد الميزانيات ، لاسيما ما يخص شرعية العمليات و الترخيص بها و تبرير الإيرادات و النفقات العمومية و الالتزامات الخاصة بها و كل عمل بتسيير الأملاك العمومية .

و تشمل الفحوصات اللاحقة التي يقوم بها مجلس المحاسبة ، التدقيق و التحقق من الحسابات أو من السنوات المالية المنصرمة و المستندات المثبتة التي يحولها الآمرون بالصرف أو المحاسبون العموميون لمجلس المحاسبة .

و يجب على كل أمر بالصرف و محاسب عمومي أن يودع حسابات تسيير السنة المالية المنصرمة و إدارتها لدى مجلس المحاسبة .

و يمكن أن تتم رقابة مجلس المحاسبة بناء على فحص الأوراق في عين المكان بطريقة مباغته أو بعد إشعار .

ب.تشكيل و تنظيم مجلس المحاسبة :

يتميز مجلس المحاسبة باستقلالية في التسيير ، حيث توضع تحت تصرفه الإمكانيات المادية و

البشرية الضرورية لحسن سير مصالحه و القيام بمهامه ، و يخضع هو الآخر إلى نظام المحاسبة

العمومية ، و ينتظم عمل المجلس في : مصالح مركزية ، غرف وطنية و غرف جهوية.

- المصالح المركزية: يشرف على إدارة مجلس المحاسبة رئيس يتولى التنظيم العام لأشغاله ، و

يساعده في ذلك نائب رئيس ، و من صلاحياته " - تمثيل المؤسسة على الصعيد الرسمي ،

- يتولى علاقات المجلس برئاسة الجمهورية و الهيئة التشريعية و رئاسة و أعضاء الحكومة ، -

يسهر على السير الحسن لأشغال المجلس ، - يعين رؤساء الغرف الوطنية و الجهوية كما

يمكنه أن يرأس جلسات الغرف ".

- كما أن لدى مجلس المحاسبة ناظر عام يساعد مجموعة ناظر ، يؤدي دور النائب العام ،

حيث يقوم بمهمة المراقبة العامة لشروط تطبيق القوانين و التنظيمات المعمول بها و من مهامه

" - السهر على التقديم المنتظم للحسابات ، - يتولى العلاقات بين المجلس و الجهات

القضائية و يتابع النتائج الخاصة بكل ملف ".

- الغرف الوطنية و الجهوية : هناك ثمان "08" غرف ذات اختصاص وطني مقرها مجلس

المحاسبة ، و تسعة "09" غرف ذات اختصاص جهوي تقوم بالرقابة البعدية لمالية الجماعات

الإقليمية و الهيئات العمومية التي تدخل في مجال اختصاصه ، و يتولى رؤساء الغرف تنسيق

الأشغال ضمن تشكيلاتهم و يسهرون على حسن سيرها لتحقيق أهداف البرامج المسطرة ،

كما يحدد رؤساء الغرف القضايا الواجب دراستها ، و يرأسون جلساتها و يديرون مداولات
الغرف.

ج. صلاحيات مجلس المحاسبة :

يشمل مجال اختصاص مجلس المحاسبة ، مصالح الدولة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات و
المرافق و الهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية ، إضافة
إلى ذلك تخضع لرقابة مجلس المحاسبة الهيئات التي تسير النظم الإجبارية للتأمين و الحماية
الإجتماعية .

و يمكن أن تكون الرقابة إدارية لتشمل جودة التسيير يقيم من خلالها شروط استعمال الهيئات
العمومية للموارد و الوسائل المادية و الأموال العمومية و تسييرها على مستوى الفعالية و النجاعة
الاقتصادية و هذا بالنظر إلى النتائج و الأهداف و الوسائل المستعملة ، و يترتب على التقييم
الذي يقوم به المجلس إعداد تقرير تقييمي يصدر فيه التوصيات و الاقتراحات لتحسين فعالية
التسيير.

كما يمكن أن تكون الرقابة قضائية بمراجعة الحسابات الإدارية للآمرين بالصرف و تصفية
حسابات المحاسبين العموميين ، و معاقبتهم في حالة مخالفتهم لقوانين المحاسبة العمومية.

7. الرقابة البرلمانية :

أ. تعريف البرلمان :

البرلمان هو مؤسسة تمثيلية تشريعية سياسية يناد بها سن القوانين والتشريعات في الدول الدستورية ، و قد أصبحت السلطة التشريعية في الجزائر بعد صدور دستور سنة 1996 تتألف من مجلسين بعدما كانت تأخذ بنظام المجلس الواحد ، و تجسدت هذه الازدواجية في البرلمان الجزائري من خلال المادة 98 من دستور 1996 والتي تنص على ما يلي:

" يمارس السلطة التشريعية برلمان يتكون من غرفتين وهما المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة ، وله السيادة في إعداد القانون والتصويت عليه " .

أما الرقابة البرلمانية فتعرف بأنها " الرقابة المتخصصة التي تضطلع بها الهيئات البرلمانية المختصة دستورا على الأموال التي تديرها السلطة التنفيذية ، بواسطة الوسائل الرقابية المقررة في الدستور والمنظمة بموجب قوانين أساسية عضوية وفي حدود الشروط والإجراءات الدستورية والقانونية المقررة والسارية المفعول وذلك لحماية المصالح العليا والحيوية للمجتمع والدولة وحقوق وحرريات الإنسان والمواطن من كافة أسباب ومخاطر ومظاهر البيروقراطية والفساد السياسي والإداري و المالي " .

ب. وسائل الرقابة البرلمانية :

تتمثل هذه الوسائل في ما يلي :

1 . السؤال

يراد بالسؤال استيضاح أمر من أمور الدولة يتمكن من خلاله أحد أعضاء البرلمان الطلب من الحكومة ككل أو من احد الوزراء توضيحاً بشأن موضوع معين يتعلق بتصرفات الدوائر المرتبطة بوزارتهم أو المسؤولين عنها، كما يمكن أن يتعلق السؤال بالموقف الذي ستخذه الوزاره بشأن موضوع معين.

2 . الاستجواب

يعد الاستجواب احد الوسائل الأساسية في الرقابة البرلمانية , ويراد بالاستجواب محاسبة الحكومة ككل أو احد أعضائها عن تصرفها في وضع سابق أو عن موقف سياسي ستعتمده في قضية ما , و لا يختلف الاستجواب عن السؤال في مضمونه , إلا انه يختلف عن السؤال بكونه أكثر أهمية منه لان الاستجواب ينتهي بقرار هام يتخذه البرلمان.

3 . التحقيق البرلماني

التحقيق وسيلة ناجعة لجمع المعلومات اللازمة حول موضوع معين يتولى البرلمان التحقيق بنفسه أو بواسطة اللجان المنتخبة من أعضائه , و لا يمنع أي عضو من أعضاء البرلمان حضور جلسات التحقيق لأنها ليست سرية .

4 . المسؤولية السياسية

إن أهم و أخطر صورة للرقابة البرلمانية على أعمال السلطة التنفيذية تتركز في مبدأ المسؤولية السياسية التي يراد بها حق البرلمان في سحب الثقة من الحكومة كلها كوحدة قائمة بذاتها , أو

من احد الوزراء ويترتب على هذا الإجراء وجوب استقالة الحكومة أو الوزير نتيجة سحب الثقة منهم .

ج. رقابة البرلمان على تنفيذ الميزانية :

مبدئيا يستطيع البرلمان متابعة تنفيذ الميزانية عن قرب ، و على هذا فالرقابة تمارس عن طريق وسيط هو لجنة المالية بالبرلمان ، كما يستطيع البرلمان عن طريق الأسئلة الشفوية أو الكتابية أن يطلبوا من وزير المالية أو الوزراء الآخرون معلومات مالية حول تنفيذ النفقات لمختلف المصالح ، كما يمكنهم أيضا إنشاء لجنة تحقيق أو رقابة حول سير أي مصلحة عمومية و التفتيش على تسييرها المالي.

كما أن للبرلمان فرصة أخرى لممارسة مهامه الرقابية أثناء السنة المالية ، على التسيير المالي للحكومة و هذا أثناء مناقشة مشروع قانون المالية التكميلي ، و من هنا يستطيع البرلمان طلب التوضيحات و التفسيرات الضرورية من الحكومة حول فتح الاعتمادات الجديدة أو إلغاء اعتمادات أو تحويل و تغيير تخصيص بعض الاعتمادات.

د. الرقابة المالية البعدية :

الرقابة البعدية للبرلمان تتم بالمصادقة على قانون ضبط الميزانية ، و يهدف هذا القانون إلى :

- تثبيت النتائج النهائية للتنفيذ ، أي المبالغ النهائية لتحصيل الإيرادات و صرف النفقات لنفس السنة ، و بالتالي التمكن من مقارنة أرقام قانون المالية الأولي أو قانون المالية التكميلي مع الأرقام النهائية التي تسمح للبرلمان بممارسة الرقابة على الحكومة و طلب التوضيحات حينما تكون هناك فوارق مهمة .

- يقر فتح الاعتمادات عن طريق مراسيم قبلية ، و يصادق على تجاوز الاعتمادات الناتج عن ضرورة قصوى.

- يسمح بانجاز حساب نتائج السنة الذي يحتوي على : " - مبلغ العجز أو الفائض الناتج عن الفرق بين إيرادات و نفقات الميزانية العامة ، - الأرباح أو الخسارة الناتجة عن تنفيذ الحسابات الخاصة للخزينة ، - الأرباح أو الخسارة الناتجة عند الاقتضاء عن تسيير عمليات الخزينة العمومية.

8. تحديث الرقابة على المالية العامة :

يتمثل مشروع تحديث نظام الميزانية العامة في الانتقال من ثقافة التسيير القائم على الوسائل إلى ثقافة التسيير القائم على النتائج و الأهداف ، و تتمثل المحاور الأساسية للإصلاح الميزاني في ما يلي :

- الإطار المتعدد السنوات : و هو يعبر عن توقعات للإيرادات و النفقات على مدى يفوق السنة ، و هذا لا يتعرض مع مبدأ سنوية الميزانية لأنه يقدم تفصيل للميزانية السنوية إضافة إلى توقعات لمدة سنتين مواليتين ($n+1$, $n+2$) .
- التسيير القائم على منطق النتائج : و بهذا يتم اللجوء إلى ميزانية تسمح بتحقيق أهداف الحكومة من خلال الانتقال من منطق الوسائل إلى منطق النتائج في تسيير الميزانية العامة و الذي يعتمد على : (- التسيير عن طريق البرامج لقسمي التسيير و التجهيز ، - استعمال مؤشرات الأداء و للتقييم و المقارنة بين النتائج المحققة و الأهداف المسطرة) .
- تقديم جديد لإطار الميزانية : بحيث يسمح بتوفير الشفافية اللازمة في تسيير الميزانية العامة و يسهل مهمة تصفحها ، و هذا بتوحيد تقديم قسمي التسيير و التجهيز عن طريق ما يعرف في قانون قوانين المالية الفرنسي " مهمة ، برنامج ، نشاط " .
- تفعيل دور الرقابة : إن هذا الإصلاح في تسيير الميزانية العامة يتطلب تعزيز كفاءة آليات الرقابة لتتلاءم مع التسيير القائم على النتائج و الأهداف ، و الحرية الممنوحة للمسيرين وفقا لهذا التحديث و ما ينجر عنها من مسؤولية كبيرة على عاتقهم ، تجعل مهمة الرقابة عليهم معقدة و ثقيلة ، بحيث أصبحت تشمل بالإضافة إلى الرقابة على التسيير ، الرقابة على الأداء ، و تتميز هذه الرقابة بجملة مزايا منها :

✓ أنها تشمل جوانب الاقتصاد و الكفاءة و الفعالية في النشاطات العمومية.

- ✓ تزود بمعلومات ذات اتصال وثيق بصنع القرارات.
- ✓ وضوح غايات و أهداف البرامج و المشاريع.
- ✓ وضوح المسؤوليات و الصلاحيات للتنفيذ.
- ✓ وضوح جودة و فعالية تنفيذ البرامج.
- ✓ جودة النتائج مقارنة مع التكاليف.

أسئلة تطبيقية مع نماذج للحلول :

السؤال 01 : ما الذي يتعين على المحاسب العمومي فعله قبل التكفل بسندات الإيرادات

التي يصدرها الأمر بالصرف ؟

السؤال 02 : ما الفرق بين التغاضي و التسخير ، و ما معنى التقادم المسقط الرباعي و أداء

الخدمة ؟

السؤال 03 : كيف يمكن أن تفسر أهمية رقابة مجلس المحاسبة و رقابة المفتشية العامة للمالية و

ما هي أهم الفروق بينهما ؟

السؤال 04 : ما هي أشكال الرقابة على الصفقات العمومية ؟

السؤال 05 : ما الفرق بين رقابة المراقب المالي و المحاسب العمومي ؟

السؤال 06 : هل الهدف من الرقابة فقط تسليط العقوبة على المخالفين ؟ و كيف يمكن للرقابة

أن تكون شرعية؟

السؤال 07 : لماذا يتم مراقبة الالتزام ؟

السؤال 08 : يتم تنفيذ الميزانية العامة (نفقات ، إيرادات ، صفقات) من طرف أعوان المحاسبة

العمومية ، فكيف تتم الرقابة عليهم ؟ و ما هي مختلف الأجهزة المكلفة بذلك ؟

السؤال 09 : ما هي أبرز معالم تحديث الرقابة على تنفيذ الميزانية ؟

السؤال 10 : حسب رأيك ما مصير رقابة المراقب المالي في ظل تحديث و إصلاح الميزانية ؟

السؤال 11 : كيف يمكن التمييز بين الأمر بالصرف الرئيسي و الثانوي ؟

السؤال 12 : كيف يمكن أن تفسر أهمية الرقابة الداخلية و الخارجية ؟

الإجابات النموذجية للأسئلة :السؤال 01 :

يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بتحصيل الإيرادات ، كما يجب عليه أيضا مراقبة صحة إلغاء أوامر التحصيل .

و بعد إيفاء هذه الالتزامات يقوم المحاسب بتحصيل الإيرادات المتكفل بها و يتم ذلك بطريقتين :

- التحصيل الودي : و هو القاعدة - التحصيل الجبري : و هذا يجعل أوامر تحصيل الإيرادات تنفيذية

السؤال 02 :

- التغاضي: هو طلب الأمر بالصرف من المراقب المالي بالتغاضي في حالة الرفض النهائي للالتزام بالنفقات و هذا تحت مسؤوليته و بمقرر معلل.

- أما التسخير: فهو تسخير الأمر بالصرف للمحاسب العمومي في حالة رفض هذا الأخير القيام بالدفع , و هذا بمقرر معلل من الأمر بالصرف و تحت مسؤوليته.

- التقادم المسقط الرباعي : هو أن حق الدائن لهيئة عمومية يسقط إذا لم يطالب به بعد مرور مدة أربع سنوات عليه باستثناء الحالات التي تكون فيها الهيئة العمومية هي السبب في عدم دفع الحق .

- تبرير أداء الخدمة : تعني أنه لا يمكن صرف النفقات العمومية إلا بعد تنفيذ موضوعها و يتم ذلك تحت مسؤولية الأمر بالصرف.

السؤال 03: تفسير أهمية رقابة مجلس المحاسبة و رقابة المفتشية العامة للمالية و أهم الفروق بينهما ؟

- رقابة مجلس المحاسبة : تمارسها السلطة القضائية عن طريق مجلس المحاسبة و هي رقابة قضائية مستقلة ، تكون غالبا لاحقة على الحسابات الختامية.
- رقابة المفتشية العامة للمالية : تمارس من قبل السلطة التنفيذية على نفسها أي أن المفتشية تابعة لوزارة المالية ، و يمكنها أن تكون سابقة ، آنية أو لاحقة .
- و من أهم الفروق بينهما هي أن :
- رقابة مجلس المحاسبة تكون أكثر فعالية و موضوعية لأنها رقابة مستقلة غير أنها لاحقة.
- رقابة المفتشية العامة للمالية تمتاز بأنها آنية ما يجعلها تلعب دور في حماية المال العام غير أنها ذاتية أي من قبل نفس السلطة.

السؤال 04 : أشكال الرقابة على الصفقات العمومية

- الرقابة الداخلية : تمارس من طرف المصلحة المتعاقدة عن طريق :
- 1- لجنة فتح الأظرفة : التي تجتمع علنية و بحضور المتعهدين.
- 2- لجنة تقييم العروض : تتشكل من أعضاء مؤهلين لتحليل العروض و تقييمها و ترتيبها طبقا لدفتر الشروط.

- **الرقابة الخارجية :** ترمي هذه الرقابة للتأكد من مطابقة الصفقات المعروضة على اللجنة للتشريع و

التنظيم المعمول بهما و تمارس هذه الرقابة من قبل لجان الصفقات المتمثلة في :

1- لجنة الصفقات الوطنية 2- لجنة الصفقات الوزارية 3- لجنة الصفقات الولائية 4- لجنة

الصفقات البلدية

- **رقابة الوصاية :** و التي تمارس من طرف السلطة الوصية للتحقق من مطابقة الصفقات لأهداف

الفعالية الاقتصادية.

السؤال 05 :

- **رقابة المراقب المالي:** هي رقابة على الالتزام الذي يقوم به الأمر بالصرف و تكون قبلية (أي

احترازية) .

- **رقابة المحاسب العمومي:** هي رقابة على أوامر التحصيل أو الدفع التي يصدرها الأمر بالصرف

للمحاسب العمومي و تكون أثناء التنفيذ.

السؤال 06 : هل الهدف من الرقابة فقط تسليط العقوبة على المخالفين ؟ و كيف يمكن للرقابة أن

تكون شرعية؟

- الهدف من الرقابة ليس فقط تسليط العقوبات على المخالفين ، بل تهدف إلى تقديم النصح

للموظفين القائمين على تنفيذ العمليات المالية لتفادي الأخطاء.

- تكون الرقابة شرعية (مبدأ الشرعية) بحيث لا يتم تنفيذ النفقات و الإيرادات إلا من طرف شخص مؤهل قانونا ، و لا يتم صرف النفقات إلا بواسطة موافقة قانونية مسبقة.

السؤال 07 : لماذا يتم مراقبة الالتزام ؟

- يتم مراقبة الالتزام احترازيا (حماية للمال العام)، لكي يمنع الالتزام الغير قانوني للنفقات العمومية.

السؤال 08 : يتم تنفيذ الميزانية العامة (نفقات ، إيرادات ، صفقات) من طرف أعوان المحاسبة

- العمومية ، فكيف تتم الرقابة عليهم ؟ و ما هي مختلف الأجهزة المكلفة بذلك ؟
- تبدأ هذه الرقابة بالرقابة على الالتزام ، ثم مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومية حيث تتم العمليات المالية في مرحلتين لتمارس الرقابة ، مرحلة إدارية للأمر بالصرف (الالتزام أو إثبات ، تصفية ، أمر بالدفع أو أمر بالتحويل) ومرحلة محاسبية للمحاسب (دفع ، تحويل) بعد هذه العمليات يتم تقديم الحسابات الختامية للأمر بالصرف و المحاسب العمومي لمجلس المحاسبة للرقابة ، كما يتم مناقشة قانون ضبط الميزانية بالنسبة للحكومة من طرف البرلمان ، أما الصفقات فإجراءات الرقابة عليها تمر بمرحلة فتح العروض ثم تقييمها ثم تعطي لجنة الصفقات رأيها في الصفقة.
- الأجهزة : المراقب المالي يراقب الالتزام ، المحاسب العمومي يراقب تنفيذ الإيرادات و النفقات ، المفتشية العامة للمالية تراقب كيفية التنفيذ من طرف الأعوان ، مجلس المحاسبة يراقب نتائج التنفيذ البرلمان يراقب الإجازة التي منحها ، لجان الصفقات تراقب الصفقات العمومية.

السؤال 09: ما هي أبرز معالم تحديث الرقابة على تنفيذ الميزانية ؟

- تسيير متعدد السنوات ، - ثنائية الحرية و المسؤولية للمسؤولين ، - التسيير بالأهداف و النتائج
- بدل الوسائل ، - إضفاء الشفافية على الميزانية ، - تقييم المسيرين على أساس الأداء و النتائج ،
- محاسبة عمومية مستوحاة من محاسبة الشركات .

السؤال 10: حسب رأيك ما مصير رقابة المراقب المالي في ظل تحديث و إصلاح الميزانية ؟

- في ظل إصلاح و تحديث الميزانية ، يتجه التسيير نحو منطق الأداء و النتائج و بالتالي إعطاء المسيرين حرية أكبر و تحميلهم مسؤولية أكبر ، و هذا لا يكون إلا إذا تم تخفيف الرقابة عليهم خاصة القبلية ،
- لفتح المجال للمبادرة لدى المسيرين لتحسين الأداء ، و بالتالي يمكن أن يختفي ضمن هذا الإصلاح دور المراقب المالي ، أو يتحول إلى دور استشاري أو مراقب ميزاني .

السؤال 11 : كيف يمكن التمييز بين الأمر بالصرف الرئيسي و الثانوي ؟

- الأمر بالصرف الرئيسي : هو الذي يصدر أوامر بالدفع لفائدة الدائنين و أوامر بالتحصيل ضد المدينين ، و أوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين .
- الأمر بالصرف الثانوي : هو المسؤول بصفته رئيس مصلحة غير مكرزة كما نص على ذلك القانون 21/90 ، و هو أيضا يصدر أوامر بالدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة له و أوامر بالتحصيل ضد المدينين .

السؤال 12 : كيف يمكن أن تفسر أهمية الرقابة الداخلية و الخارجية ؟

- **الرقابة الداخلية :** تمارسها السلطة التنفيذية عن طريق السلطة السلمية أو أجهزة إدارية مختلفة و يمكنها أن تكون سابقة , آنية أو لاحقة.
- **الرقابة الخارجية :** تمارس من قبل السلطة التشريعية أو القضائية على السلطة التنفيذية (كرقابة البرلمان , و رقابة مجلس المحاسبة) و يمكنها أن تكون سابقة , آنية أو لاحقة و هي أكثر فعالية لأنها رقابة مستقلة.

السؤال 13 : أعد أمر بالصرف وصل طلب شراء لوازم مكتب بمبلغ 200.000 دج ، و الاعتمادات المرصودة له في الميزانية لهذا الغرض تقدر بـ 250.000 دج ، أما السيولة بالخبزينة

فتقدر بمبلغ 150.000 دج.

- رتب الإجراءات التي يقوم بها كل الأعوان لدفع هذه النفقة العمومية.

السؤال 14 : قام أحد المحاسبين العموميين بتحصيل إيرادات جبائية ، و دفع نفقات معاشات تقاعد تدفع من ميزانية الدولة ، و نفقات وكالة التسيقات .

فما الذي يحتاجه حسب قواعد المحاسبة العمومية للقيام بهذه العمليات المالية ؟

السؤال 15 : ما هي خصائص المحاسب العمومي ؟

السؤال 16 : إذا حصل وقام أحد الموظفين في هيئة عمومية بتحصيل إيرادات معينة ، كيف نسميه في هذه الحالة ؟ و ما هي التزاماته و مسؤولياته ؟

السؤال 17 :

- كيف تعرف بأن مسؤول اداري أمر بالصرف ؟
- و إذا عرفت أن هذا المسؤول الإداري أمرا بالصرف ، كيف تعرف أنه رئيسي أو ثانوي ؟
- لماذا سمي الوالي بالأمر بالصرف الوحيد؟
- إذا تدخل الأمر بالصرف في مهام المحاسب العمومي و قام بتحصيل إيرادات كيف يسمى في هذه الحالة ؟ و ما هي مسؤولياته في هذه الحالة؟

السؤال 18 :

ماهي مراحل تنفيذ الإيرادات العمومية و من هم الأعوان المكلفون بذلك ؟

السؤال 19 : لدى هيئة عمومية مشروع ممول من مساعدات أجنبية ، كما أن لها وكالة لتحصيل الإيرادات ، ما هي الطريقة المتبعة من طرف المحاسب للقيام بهذه العمليات المالية ؟ علل إجابتك ؟

السؤال 20 : لدى أمر بالصرف ميزانية خاصة به و مبلغ الاعتمادات المخصص لاقتناء مواد و لوازم النظافة قدر بـ : 500.000 دج : قام هذا الأمر بالصرف بإعداد وصل طلب شراء مواد و لوازم النظافة بمبلغ 350.000 دج .

- كيف نسمي هذا الأمر بالصرف ؟ علل إجابتك ؟

- رتب الإجراءات التي يقوم بها كل الأعوان لتنفيذ و دفع هذه النفقة العمومية.
- إذا رفض المحاسب العمومي دفع النفقة نهائيا ، بادعائه أن النفقة غير مطابقة للقوانين و التنظيمات المعمول بها ، و اتضح للآمر بالصرف أن هذا الرفض تعسفي ، ما هو الإجراء الذي تنصحه به ؟ اشرح ذلك باختصار.

السؤال 21: لديك احصايات حول نفقات و إيرادات ميزانية عامة ما في سنة معينة وفقا للجدول التالي :

الانجازات (فعلا)	التحديدات	التقديرات	التعيين	
6300	6350	7000	نفقات الأجور	النفقات الوحدة مليون دج
3450	3450	3500	نفقات أدوات و لوازم	
8300	9000	8700	إيرادات الاستغلال	الإيرادات الوحدة مليون دج
15200	16000	15500	إيرادات الضرائب	

المطلوب: إثبات القيود الاجمالية وفقا للأساس النقدي ، ثم وفقا لأساس الاستحقاق ؟

الإجابة النموذجية

- السؤال 13 :** ترتيب الإجراءات التي يقوم بها كل الأعوان لدفع هذه النفقة العمومية:
- يقوم الأمر بالصرف بإعداد وصل طلب شراء لوازم مكتب (إلتزام) بمبلغ 200.000 دج

- يقوم المراقب المالي بالرقابة على الالتزام تشمل هنا (صفة الأمر بالصرف ، توفر الاعتمادات 250.000 دج ، مطابقة الالتزام و العقود للقوانين و التنظيمات المعمول بها ، التخصيص القانوني للنفقة حسب المدونة ، مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة) .
- يعطي المراقب المالي التأشيرة.
- يقوم الأمر بالصرف بالإجراءات الباقية لدفع النفقة (التصفية بما فيها أداء الخدمة ثم الأمر بالدفع)
- يقوم المحاسب العمومي بدور الرقابة ، و نتيجة عدم توفر السيولة (150.000 دج) يرفض الدفع إلى حين توفر السيولة الضرورية للدفع.

السؤال 14 : الذي يحتاجه المحاسب العمومي حسب قواعد المحاسبة العمومية للقيام بهذه العمليات المالية :

- لتحصيل إيرادات جبائية لا يحتاج المحاسب العمومي لأمر بالتحصيل لأنها تعتبر استثناء على مبدأ الفصل في مجال الإيرادات.
- لدفع نفقات معاشات تقاعد التي تدفع من ميزانية الدولة لا يحتاج المحاسب العمومي لأمر بالدفع لأن هذا النوع من النفقات يعتبر استثناء .
- لدفع نفقات وكالة التسيقات لا يحتاج المحاسب لأمر بالدفع مسبق فيدفع ثم تسوى الوضعية بعد ذلك بإصدار أمر بالدفع لاحق .

السؤال 15 : خصائص المحاسب العمومي :

- صفة الموظف العمومي لدى الدولة (ملحقون بوزارة المالية)
- الترخيص القانوني (تعيينهم و اعتمادهم يتم من وزير المالية)
- التصرف في الأموال العمومية (تحصيل الإيرادات ، دفع النفقات....)

السؤال 16 :

- إذا حدث و قام أي موظف عمومي عن قصد أو جهل بتحصيل إيراد ، فإنه يصبح محاسباً فعلياً ، و يسمى تصرفه الغير قانوني بالتسيير الفعلي .
- يخضع لنفس التزامات و مسؤوليات المحاسب القانوني ، إضافة للمتابعة الجزائية عن اغتصاب الوظيفة.

السؤال 17 :

1. يكون الأمر بالصرف أمرا بالصرف رئيسيا : إذا خصصت له الاعتمادات مباشرة في الميزانية من مهامه : اصدار أوامر بالدفع لفائدة الدائنين ، اصدار أوامر الإيرادات ضد المدينين ، اصدار أوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الآمرين بالصرف الثانويين.
2. يكون الأمر بالصرف أمرا بالصرف ثانويا إذا فوضت له الاعتمادات من طرف أمر بالصرف رئيسي من مهامه اصدار أوامر بالدفع لفائدة الدائنين ، اصدار أوامر الإيرادات ضد المدينين
3. سمي الوالي بالأمر بالصرف الوحيد لأنه تخصص له الاعتمادات في ميزانية الدولة و هو ليس أمرا بالصرف رئيسي كما لم تفوض له الاعتمادات و بالتالي هو ليس أمر بالصرف ثانوي ، و عليه عندما يقوم الوالي بتنفيذ ميزانية الدولة يسمى بالأمر بالصرف الوحيد.
4. الاستثناءات على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي في مجال الإيرادات تتمثل في :

- الجباية نقدا - التحصيل عن طريق وكالة الإيرادات

5. المحاسب الفعلي : إذا قام الأمر بالصرف بالتدخل في اختصاص المحاسب العمومي بتحصيل إيرادات يسمى في هذه الحالة **محاسب فعلي** يتحمل نفس مسؤوليات و التزامات المحاسب العمومي و يعاقب جزائيا على جريمة انتحال الصفة.

السؤال 18 : مراحل تنفيذ النفقات العمومية و الأعوان المكلفون بذلك :

- المرحلة الإدارية و هي من اختصاص الأمر بالصرف يقوم فيها بما يلي :
- يقوم الأمر بالصرف بإعداد التزام بالنفقة يرسله للمراقب المالي ليمنحه التأشيرة.
- يقوم المراقب المالي بالرقابة على الالتزام و يعطي التأشيرة بالموافقة.
- بعدها يقوم الأمر بالصرف بالإجراءات الباقية لتنفيذ و دفع النفقة (التصفية بما فيها أداء الخدمة ثم الأمر بالدفع للمحاسب العمومي). " و هنا تنتهي المرحلة الإدارية ".
- المرحلة المحاسبية و هي من اختصاص المحاسب العمومي يقوم فيها بما يلي :
- يقوم المحاسب العمومي بدور الرقابة :
- (صفة الأمر بالصرف ، توفر الاعتمادات ،التخصيص القانوني للنفقة ،وجود تأشيرات الرقابة القبلية ، تبرير أداء الخدمة ، صحة حسابات التصفية ، التقادم المسقط الرباعي ، الطابع الإبرائي ، توفر الأموال في الخزينة)
- و بعد توفر كل الشروط التي تسمح بالدفع يقوم بدفع مبلغ النفقة .

السؤال 19:

- حسب قواعد المحاسبة العمومية فإن المحاسب العمومي يقوم بما يلي :
- لدفع نفقات مشروع ممول من مساعدات خارجية لا يحتاج المحاسب لأمر بالدفع مسبق فيدفع ثم يطلب تسوية الوضعية من الأمر بالصرف "لأن هذا استثناء على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي " .

- لتحصيل إيرادات عن طريق وكالة الإيرادات لا يحتاج المحاسب لأمر بالتحصيل سابق، فيتم التحصيل من طرف الوكيل المحاسب ثم تسوى الوضعية الإدارية فيما بعد من طرف الأمر بالصرف، لأن هذا النوع من الإيرادات يعتبر استثناء على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.
- السؤال 20 :** ترتيب الإجراءات التي يقوم بها كل الأعوان لتنفيذ و دفع هذه النفقة العمومية:
- نسمي هذا الأمر بالصرف " أمر بالصرف رئيسي " لأن الاعتمادات مخصصة له مباشرة في ميزانية الدولة .
- يقوم الأمر بالصرف بإعداد وصل طلب شراء لوازم و أدوات مكتب (التزام) بمبلغ 350.000 دج يرسله للمراقب المالي ليمنحه التأشيرة.
- يقوم المراقب المالي بالرقابة على الالتزام.
- يعطي المراقب المالي التأشيرة بالموافقة.
- يقوم الأمر بالصرف بالإجراءات الباقية لتنفيذ و دفع النفقة (التصفية بما فيها أداء الخدمة ثم الأمر بالدفع للمحاسب العمومي). " و هذه المرحلة تسمى الإدارية ".
- يقوم المحاسب العمومي بدور الرقابة و بعد توفر كل الشروط التي تسمح بالدفع يقوم بالدفع .
- إذا رفض المحاسب العمومي دفع النفقة نهائيا و كان هذا الإجراء غير مبرر و تعسفي ، يمكن للأمر بالصرف أن يلجأ للتسخير : " و هو قرار معلل من الأمر بالصرف و تحت مسؤوليته " و تبلغ نسخة منه لوزير المالية.

السؤال 21 : اثبات القيود وفقا للأساس النقدي و الذي بموجبه يتم اثبات الإيرادات و النفقات المنجزة فعلا :

النفقات :

6300 م دج / ح نفقات الأجور

3450 م دج / ح نفقات أدوات و لوازم

9750 م دج / ح الخزينة العامة

الإيرادات :

23500 م دج / ح الخزينة العامة

8300 م دج / ح إيرادات الاستغلال

15200 م دج / ح إيرادات الضرائب

اثبات القيود وفقا لأساس الاستحقاق و الذي بموجبه يتم اثبات الايرادات و النفقات المحددة قبضت
أم لم تقبض :

النفقات :

6350 م دج / ح نفقات الأجور

3450 م دج / ح نفقات أدوات و لوازم

9750 م دج / ح الخزينة العامة

50 م دج / ح نفقات التسيير مستحقة الدفع

الايرادات :

23500 م دج / ح الخزينة العامة

1500 م دج / ح إيرادات عامة مستحقة القبض

9000 م دج / ح إيرادات الاستغلال

16000 م دج / ح إيرادات الضرائب

إمتحانات محلولة :

امتحان السداسي الخامس ليسانس تسيير عمومي - مقياس : المحاسبة العمومية

الأسئلة : أجب باختصار

السؤال 01 : (6ن) ما معنى تبرير أداء الخدمة ، و ما الفرق الرئيسي بين الأمر بالصرف الرئيسي و الثانوي ، و ما الذي نعنيه بوكالة التسبيقات ؟

السؤال 02: (9ن) أعد الأمر بالصرف وصل طلب شراء لوازم و أدوات مكتبية بمبلغ 500.000 دج ، و الاعتمادات المرصودة له في الميزانية لهذا الغرض تقدر بـ 500.000 دج

- رتب الإجراءات التي يقوم بها كل الأعوان لتنفيذ و دفع هذه النفقة العمومية.
- إذا رفض المراقب المالي منح التأشيرة للأمر بالصرف ، بادعائه أن النفقة غير مطابقة للقوانين و التنظيمات المعمول بها ، و اتضح للأمر بالصرف أن هذا الرفض تعسفي ، ما هو الإجراء الذي يمكنه القيام به ؟ اشرح ذلك باختصار.
- حينما أمر الأمر بالصرف المحاسب العمومي بالدفع ، وجد هذا الأخير أن تاريخ إجراءات هذه النفقة يعود لمدة ست (06) سنوات ، فما هو الإجراء الذي سيقوم به ؟

السؤال 03: (3ن) قام أحد المحاسبين العموميين بدفع نفقات معاشات تقاعد تدفع من ميزانية الدولة ، و نفقات فوائد دين عمومي لحلول أجلها .

فما الذي يحتاجه حسب قواعد المحاسبة العمومية للقيام بهذه العمليات المالية ؟

السؤال 04: (2ن) إذا حصل وقام الأمر بالصرف في هيئة عمومية بتحصيل إيرادات معينة نتيجة ظروف ما ، كيف نسميه في هذه الحالة و لماذا ؟ و ما هي التزاماته و مسؤولياته ؟

بالتوفيق

الإجابة النموذجية لامتحان : المحاسبة العمومية

السؤال 01: (6ن)

- تبرير أداء الخدمة : يعني أنه لا يمكن صرف النفقات العمومية إلا بعد تنفيذ موضوعها ، و هذا بقيام الأمر بالصرف بالإشهاد و التصديق على أن موضوع الفاتورة قد تم تنفيذه فعلا بالمبلغ المبين فيها.

- الفرق الرئيسي بين الأمر بالصرف الثانوي و الرئيسي: هو أن الأمر بالصرف الرئيسي تخصص له الاعتمادات في ميزانية أما الثانوي فيفوض له الاعتمادات الأمر بالصرف الرئيسي .

- وكالة التسبيقات : يمكن للهيئات العمومية إنشاء مصالح خاصة تسمى وكالات التسبيقات لتحصيل مختلف الإيرادات من غير الضرائب و الرسوم ، أو دفع تسبيقات على بعض النفقات ، و في هذه الحالة تتم المرحلة المحاسبية أولا أي التحصيل أو الدفع ثم تسوى العمليات إداريا من طرف الأمر بالصرف.

السؤال 02 : (9ن) ترتيب الإجراءات التي يقوم بها كل الأعوان لتنفيذ و دفع هذه النفقة العمومية:

- يقوم الأمر بالصرف بإعداد وصل طلب شراء لوازم و أدوات مكتب (التزام) بمبلغ 500.000 دج يرسله للمراقب المالي ليمنحه التأشيرة.
- يقوم المراقب المالي بالرقابة على الالتزام تشمل هنا (صفة الأمر بالصرف ، توفر الاعتمادات 500.000 دج ، مطابقة الالتزام و العقود للقوانين و التنظيمات المعمول بها ، التخصيص القانوني للنفقة حسب المدونة ، مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة) .

- يعطي المراقب المالي التأشيرة بالموافقة.
- يقوم الأمر بالصرف بالإجراءات الباقية لتنفيذ و دفع النفقة (التصفية بما فيها أداء الخدمة ثم الأمر بالدفع للمحاسب العمومي). " و هذه المرحلة تسمى الإدارية ".
- يقوم المحاسب العمومي بدور الرقابة (صفة الأمر بالصرف ، توفر الاعتمادات ، التخصيص القانوني للنفقة ، وجود تأشيرات الرقابة القبلية ، تبرير أداء الخدمة ، صحة حسابات التصفية ، التقادم المسقط الرباعي ، الطابع الإبرائي ، توفر الأموال في الخزينة) و بعد توفر كل الشروط التي تسمح بالدفع يقوم بذلك .
- إذا رفض المراقب المالي التأشير على الالتزام و كان هذا الإجراء غير مبرر و تعسفي ، يمكن للأمر بالصرف أن يطلب منه صرف النظر عن هذا الرفض بما يسمى " التغاضي " ، و هذا بمقرر معلل تحت مسؤولية الأمر بالصرف و تبلغ نسخة منه لوزير المالية.
- إذا اتضح للمحاسب أن تاريخ إجراء هذه النفقة يعود لمدة ست سنوات "أي يفوق أربع سنوات " يسقط حق الدائن للهيئة العمومية إذا لم يطالب به بعد مرور مدة أربع سنوات باستثناء الحالات التي تكون فيها الهيئة العمومية هي السبب في عدم دفع الحق ، و يسمى هذا الإجراء بـ " التقادم المسقط الرباعي ".

السؤال 03 : (2ن)

الذي يحتاجه المحاسب العمومي حسب قواعد المحاسبة العمومية للقيام بهذه العمليات المالية :

- لدفع نفقات معاشات تقاعد التي تدفع من ميزانية الدولة لا يحتاج المحاسب العمومي لأمر بالدفع لا سابق و لا لاحق لأن هذا النوع من النفقات يعتبر استثناء على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي .
- لدفع نفقات فوائد دين عمومي لا يحتاج المحاسب لأمر بالدفع مسبق فيقوم بالدفع ثم يطلب تسوية الوضعية من الأمر بالصرف بعد ذلك بإصدار أمر بالدفع لاحق " و هذا أيضا استثناء على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي " .

السؤال 04:(3ن)

- إذا حصل و قام أمر بالصرف عن قصد أو جهل بتحصيل إيراد ، فإنه يصبح محاسبا فعليا ، و يسمى تصرفه الغير قانوني بالتسيير الفعلي .
- يخضع لنفس التزامات و مسؤوليات المحاسب القانوني ، إضافة للمتابعة الجزائية عن انتحال الصفة و اغتصاب الوظيفة نتيجة خرقه لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي.

المراجع :

1. حسام أبو علي الحجاوي – الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الحكومية –
2. محمد مسعي – المحاسبة العمومية –
3. Ali Bissaad – Droit de la comptabilité publique-
4. Raymond Muzellec – Finances publiques-
5. Jacques Fontanel – Evaluation des politiques publiques –
6. René Demeestère – Le contrôle de gestion dans le
secteur public –
7. Henri Guillaume et autre – Gestion publique , l’Etat et la
performance –
8. Paul Marie Gaudmet et Joel Molinier – Finances
publiques , Budget / Trésor –

9. Manuel de Contrôle des dépenses engagées – Ministère
des Finances , Direction générale du Budget .6

10. القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل 15 أوت 1990
متعلق بالمحاسبة العمومية.

11. قانون رقم 84-17 مؤرخ في 17 جويلية 1984 متعلق بقوانين المالية معدل
بالقانون رقم 80-05 المؤرخ في 12/01/1988 و القانون رقم 89-24 المؤرخ في
1989/12/31.

12. المرسوم الرئاسي رقم 02-250 المؤرخ في 24 جويلية 2002 المتعلق بتنظيم
الصفقات العمومية.

13. المراسيم التنفيذية رقم (91-311) ، (91-312) ، (91-313) ، (91 –
314) متعلقة بإجراءات المحاسبة العمومية المؤرخة في 07/09/1991 .

14. المرسوم التنفيذي المعدل و المتمم رقم 03-42 المؤرخ في 19/01/2003
المتعلق بالمحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كفاءاتها و محتواها.

15. المرسوم التنفيذي رقم 97-268 المؤرخ في 21/07/1997 المحدد للإجراءات
المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية و تنفيذها.

الفهرس :

01	مقدمة
04	الفصل الأول : عوميات حول الميزانية
04	1. نظرة على المالية العامة
04	أ. مجال المالية العامة
04	ب. التطور التاريخي للمالية العامة
07	2. الميزانية العامة
07	أ. قوانين المالية
09	ب. تعريف الميزانية
11	ج. قواعد الميزانية
13	الفصل الثاني : مفهوم المحاسبة ، أهدافها ، أسسها و مجاها
13	1. النظريات المحاسبية
15	2. مفهوم المحاسبة و أهدافها
16	أ. الأهداف الرئيسية للمحاسبة
16	ب. فروع المحاسبة

- 17 3. مفهوم المحاسبة العمومية
- 18 4. أهداف المحاسبة العمومية
- 19 5. الأسس المحاسبية
- 28 6. مجال المحاسبة العمومية و مصادرها
- 28 أ. مجال المحاسبة العمومية
- 29 ب. قواعد (مصادر) المحاسبة العمومية
- 30 7. المحاسبة العمومية ، الوطنية و الخاصة
- 30 أ. المحاسبة العمومية و المحاسبة الوطنية
- 31 ب. المحاسبة العمومية و المحاسبة الخاصة
- 33 الفصل الثالث : مبادئ المحاسبة العمومية
- 33 1. نظرة على مبادئ المحاسبة العمومية
- 33 2. مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي
- 33 أ. التعريف بالمبدأ
- 34 ب. إجراءات أخرى تعزز المبدأ
- 35 ج. الإستثناءات على المبدأ

- 37 د. عواقب خرق المبدأ
- 38 الفصل الرابع : إجراءات المحاسبة العمومية في تنفيذ العمليات المالية
- 38 1. مراحل تنفيذ العمليات المالية
- 38 أ. المرحلة الإدارية
- 38 ب. المرحلة المحاسبية
- 39 2. أعوان التنفيذ
- 39 أ. الآمرون بالصرف
- 42 ب. المحاسبون العموميون
- 47 3. عمليات الإيرادات العامة
- 47 أ. لحظة عن الإيرادات العامة
- 48 ب. إجراءات تنفيذ الإيرادات العامة
- 49 4. عمليات النفقات العامة
- 49 أ. تعريف النفقات العامة
- 49 ب. إجراءات تنفيذ النفقات العامة

51	الفصل الخامس : الرقابة على تنفيذ العمليات المالية
51	1. لمحة عن الرقابة
51	أ. تعريفها
51	ب. الأهداف المرجوة من الرقابة
52	ج. أنواع الرقابة
53	د. مبادئ الرقابة على العمليات المالية
58	2. الرقابة المالية القبلية
58	3. رقابة المحاسبين العموميين
58	أ. على الإيرادات
58	ب. على النفقات
60	4. رقابة لجان الصفقات
67	5. رقابة المفتشية العامة للمالية
69	6. رقابة مجلس المحاسبة
72	7. الرقابة البرلمانية
75	8. تحديث الرقابة على المالية العامة

78	أسئلة تطبيقية مع نماذج للحلول
97	المراجع
100	الفهرس