



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عمار ثليجي بالأغواط

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



التخصص: تسيير عمومي

الموضوع:

دور المحاسب العمومي في تسيير ميزانية الجامعة

دراسة حالة بجامعة عمار ثليجي بالأغواط

إشراف الأستاذ:

د. جوبر أمين

إعداد الطالبتين:

بن بوعبدالله يسرى

عبد العالي مروة

السنة الجامعية: 2023/2022



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عمار ثليجي بالأغواط

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



التخصص: تسيير عمومي

الموضوع:

دور المحاسب العمومي في تسيير ميزانية الجامعة

دراسة حالة بجامعة عمار ثليجي بالأغواط

إشراف الأستاذ:

د. أمين جوبر

إعداد الطالبتين:

بن بوعبدالله يسرى

عبد العالي مروة

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

إلى من أفضّلها على نفسي، ولمّ لا؛ فلقد ضحّت من
أجلي ولم تدّخر جهدًا في سبيل إسعادي على الدوام
(أمّي الحبيبة).

نسير في دروب الحياة، ويبقى من يُسيطر على أذهاننا
في كل مسلك نسلكه صاحب الوجه الطيب،
والأفعال الحسنة. فلم يبخل عليّ طيلة حياته (والدي
العزیز).

إلى زوجي الحبيب وسندي في الحياة "أحمد"

إلى جميع إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى أصدقائي، وجميع من وقفوا بجواري وساعدوني
بكل ما يملكون، وفي أصعدة كثيرة أقدم لكم هذا

يسرى



إهداء

إلى صاحب السيرة العطرة، والفكر المُستنير؛ فلقد
كان له الفضل الأَوَّل في بلوغي التعليم العالي (والذي
الحبيب)، أطال الله في عُمره.

إلى من وضعتني على طريق الحياة وراعتني حتى صرت
كبيرة (أمي الغالية)

إلى إخوتي؛ من كان لهم بالغ الأثر في كثير من
العقبات والصعاب. إلى جميع أساتذتي الكرام؛ ممن لم
يتوانوا في مد يد العون لي أُهدي إليكم بحثي هذا

مرورة



شكر وعرّفان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين
سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين، وبعد
فإننا نشكر الله تعالى على فضله حيث أتاح لنا إنجاز هذا العمل بفضله،
فله الحمد أولاً وآخراً. ثم نشكر أولئك الأخيار الذين مددوا لنا يدَ
المساعدة، خلال هذه الفترة

وفي مقدمتهم أستاذي المشرف الدكتور: الذي
لم يدخر جهداً في مساعدتي، كما أشكر القائمين على جامعة عمار
ثليجي بالأغواط

يسرى ومروة



ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تأكيد دور المحاسب العمومي في تنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وذلك من خلال إستنادها على إطار تشريعي يمنح لها الصلاحيات الكاملة لضمان حسن تسيير الأملاك العمومية، لا سيما قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث تطرقنا إلى الإطار النظري للمحاسبة العمومية للتعرف على نظامها المحاسبي وقواعدها ومبادئها وأشكالها ويتطلب إعداد وتنفيذ الميزانية العمومية القيام بالعمليات المالية من طرف شخصين ذوي أدوار منفصلة، ولكنها متكاملة ويتعلق الأمر بأعوان المحاسبة العمومية وهو كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

من خلال النتائج توصلنا إلى أن ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري لا تكون مؤهلة لتنفيذ إن لم توضع في إطارها القانوني الذي جاء به نظام المحاسبة العمومية. كما أشارت الدراسة إلى دور المحاسب العمومي في عملية مراقبة وتنفيذ الميزانية، إذ أن له صفة المراقب للنفقات العمومية والمنفذ لها في ذات الوقت، وبهذا فالمحاسب العمومي يراقب مشروعية التحصيل للإيرادات أو الدفع للنفقات التي تعد كمرحلة رابعة من مراحل تنفيذ النفقة، وهذا بخلاف رقابة الأمر بالصرف التي هي رقابة ملائمة، الأمر الذي يجعل مهامه ذات قيمة وأهمية بالغة، باعتبارها تمثل المرحلة الأخيرة من مراحل تنفيذ النفقات.

الكلمات المفتاحية: المحاسب العمومي، الميزانية، النفقات العمومية.

Abstract:

This Study Aims To Confirm The Role Of The Public Accountant In Implementing The Budget Of Public Institutions Of An Administrative Nature, By Basing It On A Legislative Framework That Grants It Full Powers To Ensure The Proper Management Of Public Property, Especially Law 90-21 Related To Public Accounting, Where We Touched On The Theoretical Framework Of Accounting The Public Account To Get Acquainted With Its Accounting System, Rules, Principles And Forms, And The Preparation And Implementation Of The Balance Sheet Requires The Carrying Out Of Financial Operations By Two Persons With Separate Roles, But They Are Integrated.

Through The Results, We Concluded That The Budget Of Public Institutions Of An Administrative Nature Is Not Eligible For Implementation If

It Is Not Placed Within The Legal Framework That Came With The Public Accounting System.

The Study Also Referred To The Role Of The Public Accountant In The Process Of Monitoring And Implementing The Budget, As He Has The Capacity Of The Observer Of Public Expenditures And The Executor Of Them At The Same Time. Which Is An Appropriate Control, Which Makes His Tasks Of Great Value And Importance, As It Represents The Last Stage Of The Stages Of Implementation Of Expenditures.

Keywords: Public Accountant, Budget, Public Expenditures



فهرس المحتويات



/	إهداء
/	شكر وعران
/	ملخص الدراسة
/	فهرس المحتويات
أ-و	مقدمة
الفصل الأول: الأعوان المكلفون بتنفيذ ميزانية الجامعة	
8	تمهيد
9	المبحث الأول: الأمر بالصرف
9	المطلب الأول: تعريف الأمر بالصرف و إعماده
11	المطلب الثاني: أصناف الأمر بالصرف
15	المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات الأمر بالصرف
21	المبحث الثاني: المحاسب العمومي
21	المطلب الأول: تعريف المحاسب العمومي و تعيينه
26	المطلب الثاني: أصناف المحاسبين العموميين
30	المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي
35	المبحث الثالث: مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
35	المطلب الأول: تعريف الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
36	المطلب الثاني: أهداف تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
39	المطلب الثالث: استثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
45	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للميزانية	
47	تمهيد
48	المبحث الأول: الإطار العام للميزانية العامة
48	المطلب الأول: ماهية الميزانية وأهميتها

50	المطلب الثاني: مبادئ الميزانية العامة
53	المطلب الثالث: أهمية الميزانية العامة
55	المبحث الثاني: مبادئ الميزانية العامة للدولة
56	المطلب الأول: مبدأ سنوية الميزانية
62	المطلب الثاني: مبدأ وحدة الميزانية
66	المطلب الثالث: مبدأ عمومية الموازنة (الشمولية)
68	المطلب الرابع: مبدأ توازن الموازنة
70	المبحث الثالث: دورة الميزانية العامة للدولة
70	المطلب الأول: مرحلة إعداد وتحضير الميزانية العامة
75	المطلب الثاني: مرحلة اعتماد الميزانية العامة
76	المطلب الثالث: مرحلة تنفيذ الميزانية العامة
78	المطلب الرابع: مرحلة الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة
81	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة حالة بجامعة الأغواط	
83	تمهيد
84	المبحث الأول: تقديم جامعة عمار ثليجي الأغواط
84	المطلب الأول: التعريف بجامعة الأغواط
84	المطلب الثاني: مهام وأهداف الجامعة
86	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لجامعة عمار ثليجي بالأغواط
94	المبحث الثاني: مراحل تحضير وتنفيذ ميزانية التسيير
94	المطلب الأول: ميزانية المؤسسة (الأولية، الإضافية، الحساب الإداري)
95	المطلب الثاني: المداورات وقرارات تحويل الإعتمادات
96	المطلب الثالث: عمليات قسم إيرادات ونفقات التسيير
100	المبحث الثالث: دور المحاسب العمومي في تنفيذ العمليات المالية

100	المطلب الأول: دور المحاسب العمومي في تنفيذ العمليات المالية
101	المطلب الثاني: تنفيذ ميزانية جامعة الأغواط
106	المطلب الثالث: الحساب الختامي
108	خلاصة الفصل
110	خاتمة
/	قائمة المصادر المراجع
/	قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

01	نموزج لبطاقة التزام
02	نموزج عن مذكرة رفض للمراقب المالي
03	الميزانية العامة للميزانية الأولية
04	نسخة من السجلات الأولية
05	نموزج عن حوالة الدفع
06	نسخة من التصريح الضريبي
07	نسخة امن مستخرج الإعتمادات
08	نسخة من قرار تحويل الإعتمادات

قائمة الأشكال:

20	شكل توضيحي للأمر بالصرف
29	شكل توضيحي للمحاسب العمومي وأصنافه
84	الهيكل التنظيمي
85	الهيكل التنظيمي البيداغوجي لجامعة عمار ثليجي بالأغواط

قائمة الجداول:

91	يبين العدد الإجمالي للأساتذة والموظفين
91	يبين العدد للكليات



مقدمة



إن التطور الذي شهده نشاط الدولة في تنوعه وازدياد حجمه بعد أن كان ينحصر في أداء الوظائف السيادية، كالدفاع والعدالة والأمن، صاحبه في المقابل تطور في المحاسبة العمومية، إذ انتقلت من تسجيل لعمليات الإنفاق وتحصيل الإيرادات والتي كانت تمثل مبالغ بسيطة تبعا للنشاط المحدود للدولة، إلى مواكبة الاتجاهات والتطورات الأخرى التي سار نحوها نشاط الدولة والمتمثل أساسا في التخطيط الاقتصادي والاجتماعي الشامل والذي تبعه زيادة في التخطيط الإقتصادي والاجتماعي الشامل، والذي تبعه زيادة في الإيرادات وتنوع مصادرها والنفقات وتنوع مجالاتها، حيث أصبحت المحاسبة العمومية تعتنى وبشكل كبير بتقديم البيانات المالية الكاملة، ضمن تقارير مناسبة وبتوقيت محدد إلى مختلف الجهات المسؤولة، فهي على ضوء هذا تعتبر أداة مهمة من أدوات الإدارة العامة في فرض الرقابة على الأموال العامة إنفاقا وتحصيلا.

كما أنها أصبحت أداة للدولة ومصدر مهما للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط الاقتصادي والمالي، وللمحاسبة العمومية تسميات أخرى تختلف من بلد لآخر فنجدتها تسمى كذلك بمحاسبة الأموال العامة والمحاسبة الحكومية.

إن من واجبات الدولة القيام بتلبية حاجات المواطنين وتقديم الخدمات العمومية اللازمة لهم مما يؤدي إلى ظهور نفقات يجب أن تلتزم بما وتقوم بتغطيتها عن طريق توفير الموارد المالية اللازمة.

وكان لزاما على الدولة أن تجد الطريقة أو الكيفية التي تحصل بها إيراداتها، ثم تحديد مجال تصريفها حسب الأولويات التي يفرضها الواقع الإقتصادي والإقتصادي.

بهذا تبرز أهمية الميزانية العامة للدولة والتي تعبر عن خيارات السلطة العامة السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تسمح بإشباع الحاجات العامة في إطار ما يتقرر في هذا: من إجراءات وتدابير مالية تتعلق بتحضير الميزانية وتنفيذها وضبط الأموال العامة

عند جبايتها وإنفاقها ومراقبتها رقابة فعالة تحول دون العبث بها وإعداد الحساب الختامي لمختلف قطاعات الدولة.

وتعتبر الميزانية العامة للدولة بمثابة بيان لما تتوقع السلطة التنفيذية أن تنفقه وأن تحصله من إيرادات مالية خلال مدة قادمة، تقدر بعام واحد في أغلب الأحوال.

وتعد الميزانية العامة للدولة بما تتضمنه من بنود النفقات والإيرادات ومبالغها بمثابة برنامج عمل الحكومة في الفترة المقبلة، حيث يعكس هذا البرنامج سياستها في كافة المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها، ومن خلال ما تنصرف إليه أوجه الإنفاق والإيرادات المختلفة.

إن توقع نفقات وإيرادات الدولة عن الفترة التي تغطيها الميزانية العامة لا يمكن أن يتحقق بمعزل عن التوقع الخاص بالنشاط الاقتصادي ومستواه للمجتمع بأسره في نفس المدة، بل يجب أن يتم التوقع الأول بمراعاة كاملة للتوقع الأخير.

إن انجاز العمليات المالية للهيئات العمومية في مجال تنفيذ ميزانياتها، تتطلب وجود قواعد ونصوص قانونية تتحكم فيها وتنظمها، وعليه تعتبر المحاسبة العمومية القناة الرئيسية التي تمر عبرها مختلف سياسات الدولة من الناحية المالية، وتعتبر المحاسبة العمومية أداة فعالة في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، كما تحدد التزامات أعوان التنفيذ وخاصة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم.

وتتشكل الميزانية العامة للدولة من جانبين جانب الإيرادات وجانب النفقات، ومن أجل تنفيذها تعين الدولة أشخاصا مؤهلين عمليا وقانونيا لضمان حسن القيام بتنفيذ مختلف العمليات المالية ولحماية الأموال العمومية من كل أشكال الإنحراف والغش والتلاعب.

ويعتبر المحاسب العمومي من أهم الأعوان المخولون بتنفيذ الميزانيات العامة حرصا منه على ضمان سير مصالح الهيئات العمومية التي يشرف عليها، حيث أوكل له المشرع مجموعة من المهام المرتبطة بتنفيذ الميزانية، لاسيما تحصيل الإيرادات العامة وصرف

النفقات العامة لأنه يختص دون غيره بمسؤولية حيازة وتداول المال العام، وكذلك الرقابة على أعمال الأمر بالصرف.

1. إشكالية الدراسة:

يمكن صياغة إشكالية هذه الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

- ما هو الدور الذي يؤتيه المحاسب العمومي في إطار تنفيذ الميزانيات العمومية؟.
- وللإجابة عن التساؤل الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:
- ما المقصود بالميزانيات العمومية؟ وما مبادئها؟ وما هي مراحل إعدادها؟.
- من هو المحاسب العمومي؟ وما هي مسؤولياته والتزاماته؟.
- ما دور المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية.

2. فرضيات الدراسة:

لمعالجة التساؤل الرئيسي وللإجابة على مختلف الأسئلة المتعلقة به، وضعنا الفرضية التالية كنقطة إنطلاق لهذه الدراسة:

للمحاسب العمومي دور بالغ في تنفيذ الميزانيات العمومية من خلال السهر على إحترام التعليمات والقوانين المتعلقة بصرف المال العام وتحصيله والرقابة عليه.

3. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في معرفة ماهية المحاسبة العمومية والدور المحاسب العمومي في الحفاظ على المال العام، وكذا تكمن أهمية هذه الدراسة في الإهتمام المتزايد للدولة عموما والجزائر خصوصا بهذا الجهاز التنفيذي والرقابي للأموال العمومية وتأتي أهمية الموضوع كذلك من خلال الدور المغيب للمحاسب العمومي من جهة وقلة البحوث الأكاديمي من جهة أخرى.

4. أهداف الدراسة:

- تمت أهداف هذه الدراسة في: التعرف على الإطار العام للمحاسبة العمومية.
- التعرف على الميزانيات: العمومية ومراحل إعدادها وتنفيذها.
- إبراز مسؤوليات وإلتزامات المحاسب العمومي.
- عرض أدوار ومهام المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانيات العمومية على مستوى جامعة عمار ثليجي بالأغواط.

5. أسباب إختيار الموضوع:

- تمثلت أهم الأسباب التي دفعتنا لإختيار هذا الموضوع فيما يلي:
- الإرتباط الوثيق للموضوع بمجال تخصصنا (تسيير).
- حداثة الموضوع من حيث الطرح وخاصة بعد التحيين في القوانين والأنظمة التي تحكمه.
- قلة الدراسة التي تناولت هذا الموضوع في كليتنا ومحاولة إثراء مكتبتنا بهذه المواضيع.
- نظام محاسبي يتماشى مع أنواع المؤسسات العمومية التي تستحوذ على نسبة 90% من المؤسسات الإجمالية في الجزائر.
- الميول والرغبة الشخصية في تناول هذا الموضوع.
- إمكانية مواصلة البحث عن الموضوع.

6. حدود الدراسة:

الحدود الزمانية: طبقت الدراسة الميدانية خلال الفترة بين: فيفري 2023 إلى غاية ماي 2023.

الحدود المكانية: إن البحث التطبيقي يسعى إلى إسقاط مقاربات وصياغتها في الواقع العملي تكملة للجانب النظري، وبالتالي إقتصر المجال الذي اخترناه للدراسة الميدانية على جامعة عمار ثليجي - الأغواط.

7. المنهج المستخدم في الدراسة:

بالنظر لطبيعة الموضوع وقصد معالجة الإشكالية بطريقة جيدة قمنا بالاعتماد على المنهج الوصفي لضبط مختلف المفاهيم، إنطلاقاً من التعريف بالمحاسب العمومي، مروراً بأصنافهم ومهامهم، إلى العمليات المالية المنفذة وغيرها من المفاهيم، وكذلك المنهج التحليلي الذي يركز على جمع البيانات ولمعلومات من ميدان الدراسة وتصنيفها وتدوينها ومحاولة تفسيرها وتحليلها، ثم استخلاص النتائج.

8. صعوبات البحث:

لقد واجهتنا صعوبات في بحثنا هذا نلخص أهمها في النقاط التالية:

- قلة المراجع في الموضوع وخاصة المحلية منها بما يتعلق بالمحاسبة العمومية وكذا المحاسب العمومي مما جعل إسقاط هذه الدراسة على الجزائر أمراً في غاية الصعوبة.
- قلة الدراسات السابقة في الموضوع خاصة من قبل الباحثين الجزائريين، مما جعل هذه الدراسة تشوبها الكثير من النقائص.
- إختلاف النظم المحاسبية من بلد إلى آخر جعل موضوعها يتصف بالعمومية في معظم نقاطه.

هيكل البحث:

للإجابة على الأسئلة المطروحة في الإشكالية تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول: حيث يتناول الفصل الأول عرض الإطار النظري للأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية.

الفصل الثاني لعرض ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري حيث تناولنا فيه الإطار العام للميزانية العامة للدولة من خلال التطرق فيه إلى ماهية الميزانية العامة وعناصرها وكذا مبادئها وأهميتها بالإضافة إلى ماهية المؤسسات العمومية وأنواعها وكذا كيفية إعداد ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمصادقة عليها وتنفيذ عملياتها.

الفصل الثالث تطرقنا إلى دراسة حالة سابقة لمؤسسة تربية كمثال لكيفية إعداد وتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري من خلال مبحثين، المبحث الأول خصص للتعريف بالمؤسسة، هيكلها، أهميتها، أما المبحث الثاني خصص لكيفية إعداد وتنفيذ الميزانية مع إضافة دراسة تحليلية بالنسب الدائرية من أجل التعرف على مصدر الإيرادات من جهة وجانب النفقات وفيما تتفقه بصفاتها مؤسسة عمومية ذات طابع إداري هدفها تحقيق المنفعة العامة للمجتمع.



الفصل الأول

الأعوان المكلفون بتنفيذ ميزانية الجامعة



تمهيد

بعد التصويت على ميزانية الجامعة والمصادقة عليها من قبل السلطة الوصائية تبدأ عملية تنفيذ الميزانية بعد اعتمادها والمتمثلة في تحصيل الإيرادات وصرف النفقات التي تتم خلال السنة المالية، إلا أنها تجب الإشارة أن هذه المرحلة تعتبر من أدق المراحل، فميزانية الجامعة تعد كل سنة مالية وتهدف إلى إقامة تنسيق بين النفقات والإيرادات قصد الوصول إلى توازن مالي واقتصادي تماشياً مع أهداف الدولة والجماعة المحلية سواء الإقتصادية والاجتماعية والسياسية، يشرف على تنفيذ الميزانية عونان منفصلان ومستقلان عن بعضهما البعض هما الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

المبحث الأول: الأمر بالصرف

تعتبر مهمة الأمر بالصرف من المهام التي تسري في الحدود القانونية للوظيفة ويمثل كل أمر بالصرف عون تنفيذ للمحاسبة العمومية حيث تسند له عملية تسيير الميزانية أو اعتمادات المالية للميزانية وهذا ما يجعله يتخصص بالمرحلة الإدارية والتي يمكن أن تجعله يخضع إلى سلطات مختلفة وذلك تحت رقابة المحاسب العمومي وكذلك للتأكد من مدى مطابقة كل الأوامر مع القانون والأنظمة المعمول بها.

حيث الأمر بالصرف تابع لسلطة وزارة الداخلية والجماعات المحلية في حين المحاسب العمومي موظف لدى وزارة المالية¹.

المطلب الأول: تعريف الأمر بالصرف و إعماله

أ. تعريف الأمر بالصرف: هو شخص له صفة قانونية باسم الدولة أو الجماعة المحلية أو مؤسسة عمومية لإبرام تصرف أو اثبات و تصفية حق دين والأمر بتحصيل هذا الحق أو تسديد الدين الناشئ².

يمكن تعريف الأمر بالصرف على أنه الشخص الذي يعمل باسم الدولة والمجموعات المحلية أو المؤسسات العمومية ويقوم بعملية التعاقد وبتصفية دين الغير أو قيمته أو تحصيل الإيرادات العامة ويأمر بصرف النفقات وفي هذا الإطار فيتحقق من حقوق الهيئات العمومية³.

كما عرفته المادة 23 من قانون 90/21 يعد أمرا بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص مؤهل لتنفيذ عمليات الميزانية المتعلقة بإجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند لأمر بالتحصيل في جانب الإيرادات والقيام في جانب النفقات بإجراءات الإلتزام والتصفية

¹– Cherif Rahmani, Les Finances Des Communes Algériennes, CASBAH Edition, Alger, 2eme Edition, 2009, P 104.

²– علي زغدود المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 131.

³– علي زغدود، المرجع نفسه، ص 131.

والأمر بالصرف أو تحرير الحوالات فيما يتعلق بالنفقات¹، وقد يكون الأمر بالصرف معينا أو منتخبا معينا مثل: الوالي أو المدير العام في إدارة عمومية كما يكون منتخبا كرئيس المجلس الشعبي البلدي).

كما عرفته المادة 2 من قانون 97-68- يعد أمرا بالصرف حسب مفهوم هذا القانون الموظف المعين قانونا في منصب مسؤول تسييرا للوسائل المالية والبشرية والمادية الذي تفوض له السلطة وفقا للمواد 26 و 28 و 29 من قانون رقم 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، ويكون معتمدا قانونا طبقا للتنظيم الجاري العمل به².

ويخول التعيين أو الانتخاب لوظيفة صفة الأمر بالصرف وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة، وكما يجب اعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين المكلفين بالإيرادات والنفقات الذين يأمرهم بتنفيذها" فالأمر بالصرف هو السلطة الماسكة للقرار في الميدان المالي³.

تعيين الأمر بالصرف: يتم تعيين الأمر بالصرف العمومي إما عن طريق التعيين مثل الوالي على مستوى الولاية الذي يتم تعيينه بقرار صادر من وزارة الداخلية أو عن طريق الانتخاب مثل رئيس المجلس الشعبي البلدي بعد عملية انتخاب المجالس المحلية على مستوى البلديات.

ب. اعتماد الأمر بالصرف من طرف المحاسب العمومي: كل أمر بالصرف العمومي يجب أن يكون معتمدا لدى المحاسب العمومي، -المادة 24 قانون 90-21 من المتعلق بالمحاسبة العمومية- المتواجد في إقليمه، وذلك حتى يكون معروف لدى المحاسب ومعرفة

¹ - المادة 23 من قانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت، 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 35، الصادر في 15/08/1990.

² - المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 97-26 المؤرخ في 21 جويلية 1997 الذي يحدد الإجراءات المتعلقة بالإلتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها وضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم.

³ - دنيدي يحي المالية العمومية، دار الخلدونية للنشر ، ط 2 ، الجزائر 2014، ص 110.

صلاحياته أيضا، و يتم اعتماد الأمر بالصرف بواسطة إيداع نموذج الإمضاء أو نسخة من مرسوم أو قرار التعيين لدى المحاسب العمومي¹.

ينتهي الإعتماد بانتهاء مهام الامر بالصرف المادة 2 من القرار رقم 1 المؤرخ في 06/01/1991 المتعلق باعتماد الامر بالصرف لدى المحاسبين العموميين²، حيث يتم الإحتفاظ بملف الاعتماد لدى المحاسب العمومي في حافظة ويكون نموذج التوقيع على سجل خاص³، وطريقة تسليم هذه النماذج بالإمضاء تخضع لإجراءات معينة، وهي أن ينتقل الأمر بالصرف الى مكتب المحاسب العمومي ويبدأ الاعتماد من تاريخ التوقيع على هذا السجل الخاص وينتهي بانتقال الأمر بالصرف أو المستفيد من التفويض أو انتهاء مهامهم⁴.

المطلب الثاني: أصناف الأمور بالصرف

حسب نص المادة 25 من قانون 90-21 و المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 يوجد صنفين من بالصرف أمور بالصرف رئيسيون أو ابتدائيون وأمور بالصرف ثانويين إلا أن المادة 73 من قانون المالية التكميلي لسنة 1992، حيث عدلت في المادة 25 من قانون 90-21 وجاءت بصنف آخر وهو الامر بالصرف الوحيد⁵.

¹ - المادة 31 من قانون 90-21، نفس المرجع .

² - عمر دباخ وآخرون الدليل العام لمراجعة الحسابات ، مجلس المحاسبة ، الجزائر، ص 22.

³ - العربي بوعمران محمد، المحاسبة العمومية، الصفحات الزرقاء الدولية، الجزائر، 2014، ص 30.

⁴ - أحمد بوجلال، ما مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، رسالة ماجستير، كلية العلوم

الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي الأغواط، الجزائر، 2009/2010، ص 20.

⁵ - العربي بوعمران، المرجع السابق، ص 27.

ينقسم الأمرون بالصرف إلى:

1. الأمرون بالصرف الرئيسيون:

حسب المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 313-91 فإن الأمرون بالصرف الرئيسيون هم الذين يصدرون أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين¹.

وحسب المادة 26 من قانون 21/90 فإن الأمرين بالصرف الأساسيين هم²:

- 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 المعنيون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من الميزانية الملحقة.

- المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة 02 من المادة 23 أعلاه.

2. الأمرين بالصرف الثانويين:

حسب المادة 8 من مرسوم 313-91 فإن الأمرين بالصرف الثانويين هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الإعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدينين³.

¹ المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 313-91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها.

² المادة 26 من القانون 90-21، مرجع سابق.

³ المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 313-91، المرجع السابق.

أما المادة 27 من قانون 90-21 فنصت على أن الأمرين بالصرف الثانويين مسؤولون عن ميزانية التسيير بصفتهم رؤساء مصالح الغير مركزة للوظائف المحددة في المادة 23 المشار إليها سابقا، إن أغلب الأمرين بالصرف الثانويين هم رؤساء المصالح الخارجية لمختلف الوزارات (محلي/ جهوي لكن وجود مصلحة غير مركزة لهيئة عمومية لا يعني بالضرورة حصول مسيرها على صفة الأمر بالصرف ثانوي، فقد لا تكون لهذه المصلحة صلاحيات مالية¹.

ومن أجل ضمان السير الحسن والمستمر للهيئات العمومية التي يشرف عليها الأمرين بالصرف لأبد من تعيين من ينوب عليهم وهذا حسب المادة 28 و29 من قانون 90-1 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

لا يستطيع الأمر بالصرف الثانوي تفويض سلطته لغيره لكنه يستطيع تفويض توقيعه فالأمر بالصرف الرئيسي يمكن له تفويض سلطته أو استخلافه في حالة الغياب أو حصول مانع وذلك بموجب عقد تعيين يبلغ للمحاسب العمومي ويعد هذا التفويض إنتقالا للسلطة وبالتالي إنتقال المسؤولية أما تفويض الإمضاء أو التوقيع يكون من الأمر بالصرف الرئيسي والثانوي لصالح الموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم².

3. الأمر بالصرف الوحيد:

نصت المادة 73 من قانون المالية التكميلي لسنة 1992 فقرة 03 المعدلة للمادة 93 من قانون 90-21 على أنه يطبق الوالي، بصفته أمر بالصرف وحيد برامج التجهيز العمومي الغير مركزة المنصوص عليها سنويا والمسجلة الوالي أمر بالصرف وحيد لأنه من جهة ليس لديه ميزانية خاصة به يسيرها، وإنما في رقم دليله 262 وقد سمي، يقوم بتنفيذ عمليات مالية مسجلة في الميزانية العامة للدولة والخاصة بمختلف القطاعات، وبالتالي لم يكن ممكنا إعتباره أمر بالصرف رئيسيا لهذه العمليات من جهة اخرى لم يكن أمرا بالصرف

¹ - العربي بوعمران محمد، المرجع السابق، ص 28.

² - المرجع نفسه، ص 28.

ثانويا لكونه لم تقوض له اعتمادات بل تخصص له نهائيا في بداية كل سنة لتطبيق البرنامج السنوي للتجهيز PSD.

بالنسبة لعمليات التجهيز اللامركزية والمسجلة باسم الوالي في نطاق عمليات تجهيز القطاعات اللامركزية وهو الأمر بالصرف الوحيد لأنه يمثل جميع السلطات المركزية والقطاعات الوزارية¹.

4. الأمر بالصرف المستخلفون:

وهؤلاء لا يتدخلون إلا بصفة استثنائية لتعويض الأمرين بالصرف المختصين في حالة غيابهم أو حدوث مانع لهم، ويقوم بتعيينهم الأمر بالصرف مع تبليغ المحاسب العمومي المكلف بذلك، المادة 28 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية².

5. الأمر بالصرف المفوضون:

يمكن للأمرين بالصرف الأساسيين أو الثانويين تفويض توقيع للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة، وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم تحت مسؤوليتهم³، ونقصد هنا تفويض التوقيع أي ان لم يتخلوا على سلطة الإعتمادات مادام المفوضون لم يمضوا إتفاقا بنفقة.

ومن الشروط الخاصة بتفويض الصلاحيات حسب القانون 90-1 المتعلق بالمحاسبة العمومية:

- أن يكون المفوض أمرا بالصرف (رئيسي، ثانوي، وحيد).
- أن يكون التفويض في حدود اختصاص الامر بالصرف.
- أن يكون تفويض الامضاء لصالح موظف، مرسوم وهذا التفويض شخصي يزول بمجرد انتهاء مهام أحد طرفيه.

¹ - أحمد بوجلال، المرجع السابق، ص19.

² - المادة 28 من المرسوم 90-21، مرجع سبق ذكره.

³ - المادة 29 من قانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

- أن يكون الموظف موضوع تحت السلطة الادارية المباشرة للأمر بالصرف.
- الأمر بالصرف المفوض لصالحه ينفذ العمليات المالية ولكن تبقى المسؤولية تابعة للأمر بالصرف الأصلي، مهام أمر بالصرف بالتفويض بنهاية وظيفة الأمر بالصرف الأصلي أو الموظف، مع الاشارة إلى أن وتنتهي هذا التفويض يمكن سحبه وفق نفس الإجراءات المتخذ بها¹.

المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات الأمر بالصرف

1. **مهام الامر بالصرف:** يختص الأمر بالصرف بتنفيذ المراحل الادارية للعمليات المالية، حيث يقوم بتنفيذ إجراءات الالتزام التصفية وإصدار سند الأمر بالدفع من جانب النفقات، والإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الايرادات.

أولاً: تنفيذ النفقات

إذا كانت مبالغ الايرادات تبقى مبالغ محتملة ومتوقعة فان قانون الميزانية ينص على الحد الاقصى للمبالغ المسموح بإنفاقها لكل غرض حيث لا يجوز للإدارة تجاوز الاعتمادات المقررة².

1. **الالتزام:** هو الإجراء الذي بواسطته ينشئ الأمر بالصرف العمومي دينا على عاتق الهيئة.

2. **التصفية:** تتمثل من جهة في ملاحظة أن الذين قد نشأ فعلا وهذا بالتأكيد على أن التجهيزات والأشغال المطلوبة قد تم إنشائها وفقا لما ورد في الطلبية أي وفق ما ورد في الالتزام، وبموجب التصفية يتم تحديد المبلغ الصحيح.

¹ عبد المطلب ببيصار، دور " أعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية دراسة تحليلية لميزانية البلدية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 12، عدد 01، الجزائر 2021، ص 151.

² محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003، ص 107

3. الأمر بالدفع: هو الإجراء الذي بموجبه يقوم الأمر بالصرف إعطاء أمر للمحاسب العمومي بتسديد الدين على عاتق الهيئة العمومية، ويأخذ الأمر بالدفع شكل وثيقة مكتوبة أو للدفع أو حوالة الدفع.

أما فيما يخص الإيرادات:

ثانياً: تنفيذ الإيرادات

لتنفيذ النفقات يجب أن تكون هناك إيرادات التي تغذي الصناديق العمومية بالأموال، هذه الموارد العمومية متنوعة ومتعددة ولكن تشترك كلها في عنصر مهم بنها وهو أنها تقبض من طرف المحاسب العمومي المختص لفائدة الهيئات والمؤسسات المحددة في المادة الأولى من القانون 90-21 (الدولة الميزانيات الملحقة الولايات البلديات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري مجلس المحاسبة، المجلس الدستوري، البرلمان)¹.

وعلى غرار النفقات العمومية فان تنفيذ الإيرادات من طرف الأمر بالصرف يمر عبر ثلاث مراحل وهي:

1. **الاثبات (تحديد حقوق الدولة):** تتمثل في تثبيت حق الدولة على الغير بإجراء معاينة و ابراز الوقائع المادية الاولية التي تتعلق بإنشاء أو إحداث حق الدائن العمومي المترتب في ذمة مدين الدولة².

2. **التصفية:** يحدد المبلغ الصحيح الذي تقوم الدولة بتحصيله من الغير تحديد دقيق للدين العمومي المستحق³.

¹ - محمد الصغير بعلى يسرى أبو العلا، نفس المرجع، ص 104.

² - المادة 16 من القانون 90/21، مرجع سبق ذكره.

³ - المادة 17 من القانون 90-21، مرجع نفسه.

3. الأمر بالتحصيل: إصدار السند لتحصيل حقوق الهيئات العمومية الذي يبين فيه طبيعة الإيراد وقيمه النقدية وتعيين المدين واجال ومكان الدفع ويرسل الامر بالصرف سند التحصيل بعد تحريره الى المحاسب العمومي ليتولى عملية التحصيل¹.

تتلخص مهام الأمر بالصرف في النقاط التالية:

- إعتاد الميزانية التقديرية وعرضها على مجلس إدارة الهيئة العمومية ثم تقديمها إلى السلطات المعنية مرفقة بتقرير تبريري لهذه المبالغ المقررة.
- يعتبر الشخص الوحيد المحول له إصدار سندات التحصيل وقبول الهبات.
- متابعة الميزانية بعد المصادقة عليها حسب المواد والفقرات المسجلة مع احترام المبالغ المعتمدة.
- المحافظة على ممتلكات الهيئات العمومية والقيام بعمليات الصيانة اللازمة لضمان الاستغلال الأمثل للإمكانات المادية والمحافظة على كل الوثائق المحاسبية المتعلقة بعمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات كما سلف ذكره.
- تقديم الحساب الإداري للهيئة العمومية والمتعلق بالسنة المالية الى كل من الوزارة الوصية ومجلس المحاسبة وذلك في الآجال المحددة².

2. مسؤوليات الأمر بالصرف:

- الأمر بالصرف العمومي مسؤول على الإثباتات الكتابية التي يسلمها كما أنه مسؤول على الأفعال اللاشعورية والأخطاء التي يرتكبها والتي يمكن أن تكتشفها المراقبة الحسابية للوثائق وذلك في حدود الأحكام القانونية المقررة في هذا المجال.

¹- يوسف جيلالي النظام القانوني للأمر بالصرف في القانون الجزائري"، مجلة القانون العدد 06 2016، المركز الجامعي أحمد زبانة غليزان، ص 93.

²- سكوتي خالد "دور الأمر بالصرف في مراقبة الميزانية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد العاشر العدد الثاني الجزء الثاني، دون سنة، دون هيئة اصدار الجلفة، ص 515.

- الآمرون بالصرف مسؤلون مدنيا وجزئيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية وبهذه الصفة فهم مسؤلون شخصا على مسك جرد الممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم¹، لهذا حمل المشرع الجزائري الأمر بالصرف العمومي بالمسؤوليات التالية:

أ. **المسؤولية السياسية:** تشمل هذه المسؤولية خصوصا أعضاء الحكومة كالوزراء والمنتخبين الذين لهم صفة الأمر بالصرف كرؤساء المجالس الشعبية البلدية، إن هذه المسؤوليات تحد من خرق التشريعات وللحفاظ على مكتسبات الأمة، اذ يمكن معاقبة الوزير إذا ارتكب أخطاء، إلا أن هذه المسؤولية تعتبر صعبة التطبيق.

ب. **المسؤولية المدنية:** يتم تعويض الضرر للهيئة العمومية إذا أخطأ الأمر بالصرف، ويصدر مجلس المحاسبة في حق الأمر بالصرف عقوبة مالية إذا كانت النفقات المدفوعة أكبر مما يستطيع الأمر بالصرف، فالمسؤولية المدنية باعتبارها، قانونية إلا أنها صعبة التطبيق نظرا لعدة أسباب منها:

- يمكن تبرير أخطاء الأمرين بالصرف ذلك لأن توقعاتهم تقديرية صادرة على حسن النية، تدخل المراقبة المالية بصفة قبلية تعتبر غطاء مخفيا لمسؤولية الأمر بالصرف العمومي.

ج. **المسؤولية الجنائية:** حتى تقوم المسؤولية الجنائية للأمر بالصرف العمومي يجب ان تكون المخالفة المالية قد ارتكبتها أثناء تأديته لوظائفه²، ومنها السرقة، الإختلاس والغش.

كلما أسفر الملف المحقق فيه عن وجود أعمال إجرامية ضارة بالخزينة العمومية يقوم المراقب المالي بإخبار السلطات المعنية، وكذلك إخبار النائب العام المختص بذلك محليا ويرسل الملف المعني إلى السلطات المعنية.

¹ - المادة 32 من قانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

² - المادة 88، "الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، المؤرخ في 17 جويلية 1995، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 39.

د. المسؤولية التأديبية: تطبق هذه المسؤولية على الأمرين بالصرف الثانويين بحيث أي خطأ يرتكبونه يعرضهم لعقوبة تأديبية تتمثل في التوبيخ الإنذار... إلخ فيكون محل مساءلة من قبل المسؤول السلمي الأعلى منه وهذه المسؤولية قليلا ما تقام مقارنة بالمسؤولية السياسية وذلك للأسباب التالية:

- في مجال التسيير الإداري لا يمكن نسب الأخطاء لموظف واحد فقط قصد تغطية الأخطاء التي تدل على سوء التسيير المالي، فإن المسؤول السلمي غالبا ما يفضل عدم تطبيق العقوبة التأديبية على الموظفين تحت إشرافه وقد يكون هو السبب في المخالفات المنسوبة لهؤلاء الموظفين مثل حالة تنفيذ أوامر وزير من طرف أمر صرف ثانوي¹.

- بإمكان الأمر بالصرف تبرير أفعاله بحسن النية.

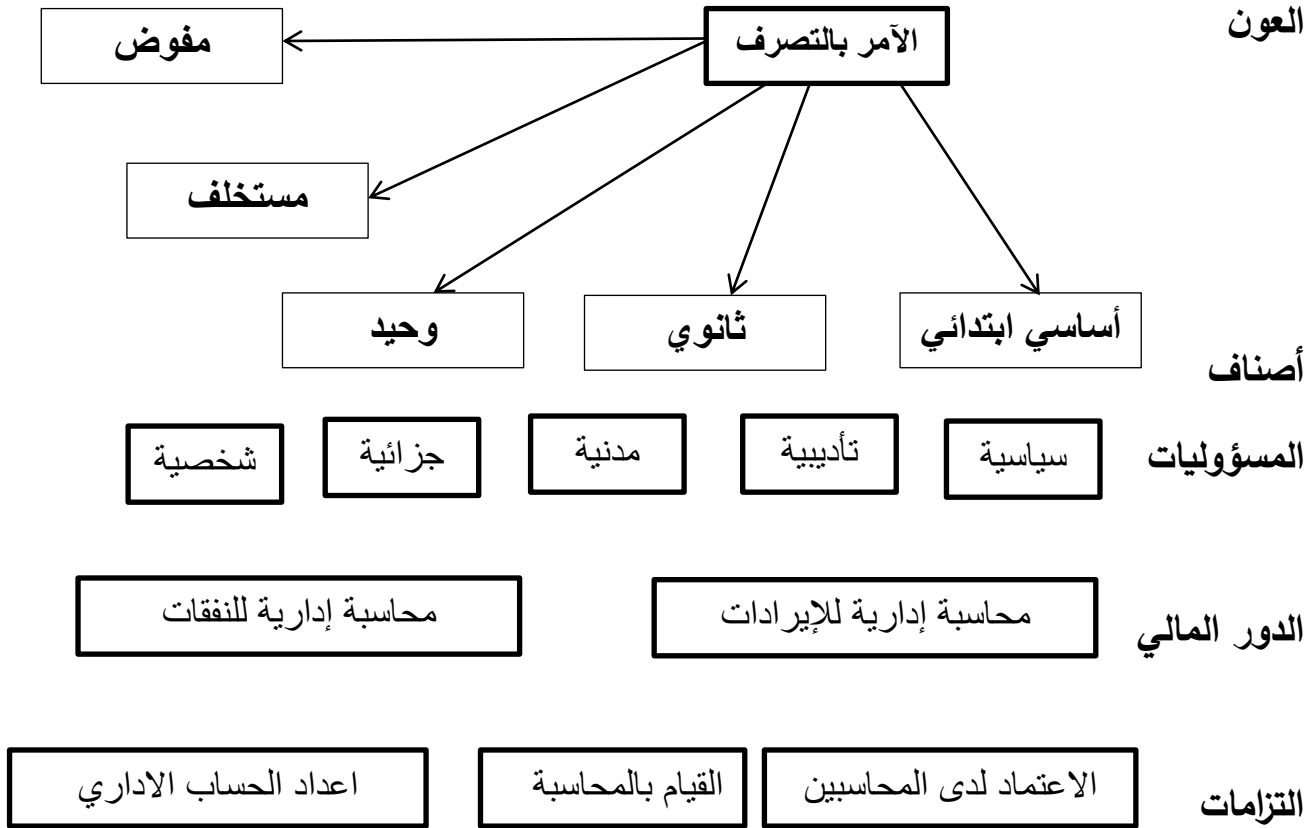
هـ. المسؤولية عن عدم مراعاة الانضباط الميزاني والمالي: إن التحقيق في المخالفات والمعاقبة عليها من إختصاص مجلس المحاسبة ممثلا في غرفة الإنضباط الميزاني والمالي. فمسؤولو وأعوان الهيئات العمومية الذين تقحم مسؤوليتهم بسبب الأخطاء والمخالفات لقواعد الإنضباط الميزاني والمالي أو الخرق لحكم من الاحكام التشريعية والتنظيمية، أو تجاهل التزاماتهم لكسب امتياز مالي أو غير مبرر لصالحهم أو لغيرهم على حساب الدولة أو الهيئة العمومية، حيث يتعرضون لعقوبة الغرامة، التي قد يصل مبلغها الاقصى إلى المبلغ الذي يتقاضاه المسؤول أو العون المعني كمرتب سنوي اجمالي عند ارتكاب الخطأ أو المخالفة حسب الحالات.

ويكون الأمر بالصرف مسؤولا شخصيا وماليا طبقا للتشريع والتنظيم الجاري بهما العمل².

¹ - سكوتي خالد ، المرجع السابق، ص 516.

² - أحمد بوجلال، المرجع السابق، ص 35.

الشكل رقم 01: شكل توضيحي للأمر بالتصرف



المصدر: العربي بوعمران محمد، مرجع سبق ذكره، ص 31.

المبحث الثاني: المحاسب العمومي

يقوم المحاسب العمومي بمهام حساسة في مجال تنفيذ الميزانية لأنه يختص دون غيره بمسؤولية حيازة وتداول المال العام.

المطلب الأول: تعريف المحاسب العمومي و تعيينه

المحاسبون العموميون موظفون يتم تعيينهم من طرف وزير المالية وهم مكلفون بالقيام بعدد من العمليات المختلفة المحدد في القانون¹، كما يعتبر محاسبا عموميا كذلك كل من يكلف قانونا بمسك الحسابات الخاصة بالأموال العمومية وحراستها وتعد أموالا عمومية كل ما يتعلق بميزانية الدولة وحسابات خزنتها أو ميزانيات الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري².

وقد عرفته المادة 33 من قانون 90-21 يعد محاسبا عموميا كل شخص معين قانونا للقيام بالعمليات المحددة في المادتين 18 و 21 والمتمثلة في:

- 1- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛
- 2- ضمان حراسة الأموال والسندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها؛
- 3- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والموارد، مع القيام بمسك الحسابات وحركة الموجودات³.

ويتم تعيين المحاسبين العموميين أو اعتمادهم من قبل الوزير المكلف بالمالية وعلى كل محاسب عمومي أن يقوم بتأدية القسم المهني قبل توليه ممارسة المهام الموكلة إليه.

¹ الطاهر زروق تأدية النفقات العمومية سلسلة الكتب الإلكترونية على موقع المفيد في المالية العامة، 2022، ص 8.

² لوني نصيرة محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، الجزائر 2013-2014، ص 10.

³ المادة 33 من القانون 90-21 مرجع سبق ذكره.

وبهذا يلاحظ أن دور المحاسب العمومي مزدوج فهو يقوم بتنفيذ النفقات والإيرادات من جهة ويؤدي دورا رقابيا هاما من جهة أخرى¹.

والمحاسب العمومي هو الموظف أو العون العمومي المرخص له قانونا التصرف في الأموال العمومية أو الاموال الخاصة المنظمة.

يبين هذا التعرف ثلاثة عناصر أساسية لمفهوم المحاسب العمومي:

- صفة الموظف أو العون العمومي، حيث أن كل المحاسبين العموميين هم موظفون لدى الدولة (وزارة المالية)، أو لدى هيئات عمومية أخرى.
 - الترخيص القانوني الذي يتمثل في تعيين المحاسبين العموميين أو اعتمادهم من طرف وزير المالية.
 - التصرف في الاموال العمومية الذي يشمل أساسا تحصيل الإيرادات ودفع النفقات حركة الاموال والقيم العمومية وحفظها².
- أ. **تعيين المحاسب العمومي:** يخضع المحاسب العمومي المعين إلى سلطة وزير المالية، بحيث المحاسب الذي يتم تعيينه يكون إما موظف لدى المؤسسة، أو لدى وزارة المالية، يتم تعيين المحاسبون العموميون من طرف وزير المالية حسب الشروط القانونية الخاصة بكل أصناف المحاسبين³.

1. إذا كان موظف لدى الهيئة يتم اقتراح ذلك الموظف من طرف مدير الهيئة على الوزارة الوصية، وإذا لم تبدي عليه أي اعتراض يقدم ملفه إلى وزارة المالية التي بدورها تقوم بدراسته، فإذا لم يكن هناك أي اعتراض موضوعي تمنحه الاعتماد الذي هو شرط أساسي لمباشرته في المنصب الجديد كمحاسب عمومي.

¹ - سكوتي خالد، "دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 09، العدد 03، سنة 2020، جامعة غرداية، ص 93.

² - أحمد بوجلال، المرجع السابق، ص 20، 21.

³ - المادة 34 من المرسوم التنفيذي 9-1-313، مرجع سبق ذكره.

2. إذا كان موظف لدى الوزارة الوصية: تقوم هذه الأخيرة بتقديم ملف ترشحه إلى مدير المؤسسة المعنية فإذا وافق عليه ولم يكن هناك أي اعتراض تقوم بتعيينه.

3. إذا كان موظف لدى وزارة المالية: يتم اقتراحه على الوزارة الوصية، التي تقترحه على رئيس المؤسسة المعنية وإذا لم يكن هناك أي اعتراض موضوعي أو قانوني فإنها تتخذ الإجراءات الإدارية اللازمة التي تسمح لها بمباشرة مهامه الجديدة وذلك بإصدار قرار تعيينه في هذا المنصب الذي يعتبر وظيفة وليس رتبة إدارية.

إذا يتم تعيين المحاسبين العموميين من طرف الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساسا لسلطته، ويشتمل تعيين محاسبي الدولة وفق ما جاء به المرسوم التنفيذي 03-41 المتمم للمرسوم التنفيذي -91-311 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم من بينهم أمناء الخزينة في البلدية المادة 07 من المرسوم رقم (40-03 المعدل والمتمم المرسوم التنفيذي رقم 91-129 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة وصلاحياتها وعملها، حيث يتصف امناء الخزينة في البلدية بصفة المحاسبين الثانويين وهم كذلك محاسبين رئيسيين أثناء تنفيذ ميزانية البلدية"¹.

فتعيين المحاسب العمومي على مستوى خزينة البلدية يتم وفقا للتعيين المباشر من طرف وزير المالية، بناء على اختياره هو دون حاجة لاقتراح من جهة ادارية أخرى وهذا ما يحيلنا إلى أحكام المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 311-11 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم التي توضح المحاسبين العموميين الذين يتم تعيينهم مباشرة من الوزير المكلف بالمالية وهم:

¹ - يمينة نويوة وآخرون، الرقابة على ميزانية البلدية، مذكرة ماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، الجزائر، 2017/2018، ص 17.

- العون المحاسب المركزي للخزينة- أمين الخزينة المركزي أمين الخزينة الرئيسي- أمناء الخزائن في الولايات- أمناء الخزائن البلديات- أمناء الخزائن في المراكز الإستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية - قابضوا الضرائب - قابضوا أملاك الدولة - قابضوا الجمارك - محافظو الرهون.

فحسب المرسوم التنفيذي رقم 06-326 الذي يحدد قائمة المناصب العليا المصالح الخارجية للخزينة وشروط التعيين فيها وتصنيفها وذلك في المواد، 3، 4 مكرر 5 مكرر، 6، 7 مكرر تبعا لمختلف الأصناف يتم تعيين أمناء خزائن البلديات وفقا لمجموعة من الشروط المنصوص عليها قانونا¹.

ب. تنصيب المحاسب العمومي:

بعد تعيين المحاسب العمومي أو اعتماده من طرف وزير المالية وأدائه اليمين القانونية في حالة تعيينه لأول مرة، يتم تنصيب المحاسب العمومي في مهامه من طرف ممثل وزير المالية (المادة 04 من القرار المشترك المؤرخ في 06/01/1991 المتعلق بتنصيب وتسليم مهام المحاسبين العموميين، يترتب على هذا التنصيب الرسمي تحرير محضر تسليم المهام الذي يجب توقيعه حضوريا من قبل المحاسب المنصب والمحاسب المنتهية مهامه، بحيث يوضح هذا المحضر وضعية كل من الاموال النقدية والقيم وعناصر الجرد للمصلحة المحاسبية كما يرفق ببيان لبواقي التحصيل وبواقي الدفع حالات المقاربة المحاسبية البيانات المفصلة للأرصدة والموازنة العامة للعمليات المالية.

تكمن أهمية تسليم المهام في تحديد بداية سريان مفعول مسؤولية المحاسب المنصب وكذا مدى مسؤوليته عن تسيير سلفه، بالإضافة الى بداية الحساب فيما يخص مهلة التحفظ المقدرة بـ 03 أشهر حسب المادة 10 من القرار الوزاري المؤرخ في 06/01/1991².

¹ حرفوش ليلة وإفوراخ فروجة، دور المحاسب العمومي والمفتشية العامة للمالية في الرقابة على مالية الجماعات الاقليمية مذكرة ماستر، قسم القانون العام، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، الجزائر، 2015/2016، ص ص 10-11.

² العربي بوعمران، محمد المرجع السابق، ص 34.

هناك ثلاثة حالات لتتصيب المحاسب العمومي¹:

1. إذا كانت المؤسسة حديثة النشأة: فالمحاسب العمومي يعتبر الأول بالنسبة لها وبالتالي ينصب مهامه الجديدة من قبل الرئيس أو مدير المؤسسة بعد اطلاع هذا الأخير على قرار التعيين والاعتماد الصادر من وزارة المالية ويتم توقيع التتصيب من قبل المدير المؤسسة والمحاسب العمومي.

2. في حالة استقالة المحاسب العمومي الأول: يتم تعويضه بمحاسبه آخر بحيث يتم إقفال كل دفاتر بالسجلات المحاسبية بعد آخر عملية تسجيل قام بها المحاسب السابق مباشرة، وذلك لوضع خط أسفل السجل، يوقع عليه كل من المحاسب السابق والمحاسب الجديد عندما تتم عملية تحضير محضر التتصيب وتسليم المهام الذي يتضمن كل المعلومات المتعلقة بالحسابات المالية وأرصده كما يمكن أن يتضمن المحضر بعض التحفظات التي يدلي بها المحاسب الجديد ثم يتم توقيع محضر التتصيب.

3. في حالة وفاة المحاسب العمومي: يتم تبليغ وزارة المالية وبعد الاتصال بجهاز العدالة فإنه يتم تعيين لجنة من الخبراء تتمثل مهمتها في إقفال الدفاتر الحسابية الرئيسية والاطلاع على تفاصيل الوثائق وتسجيل موجودات الصندوق من السيولة النقدية والمستندات المحاسبية، بعد ذلك يتم تحديد محضر إثبات الوضعية المالية للمؤسسة من طرف لجنة العدالة التي تقدم المحضر للقاضي الذي يقدمه لوزارة المالية التي تقوم بدورها بتقديم نسخ منها إلى كل من الوزارة الوصية بعدا يتم تشكيل لجنة دورها تسليم المهام للمحاسب الجديد. وللإشارة فقط فإن:

التعيين (Nomination) خاص بالموظفين التابعين لوزارة المالية.

أما الاعتماد (Agrément) فهو خاص بالمحاسبين الخارجيين عن وزارة المالية².

¹ - الصادق الأسود: "المحاسبة العمومية كأداة للرقابة والتسيير"، رسالة ماجستير المدرسة العليا للمنجمت الجزائر 1992-1993، ص 12.

² - عبد المطلب بيسار، المرجع السابق، ص 152.

المطلب الثاني: أصناف المحاسبين العموميين

لقد صنف المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07-09-1991 والمتعلق لإجراءات المحاسبة التي يمسه الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةهم ومحتواها حيث نصت المادة 09 على ما يلي: "يكون المحاسبون إما رئيسيين أو ثانويين بصفة مخصص أو مفوض¹.

1. **المحاسب العمومي الرئيسي:** وهو المكلف بالتنفيذ للعمليات المالية على سبيل التخصيص، وهذا عن طريق التنفيذ النهائي في سجلاته المحاسبية لكل العمليات المأمورة بها وذلك من صندوقه ويكون مسئولاً مباشراً أمام المجلس الأعلى للمحاسبة، وذلك عن طريق تقديم حسابات التسيير بصفة دورية إلى للمحاسبة وطبقاً لنص المادة 31 من المرسوم التنفيذي -91-313 فإن المحاسبين العموميين الرئيسيين التابعين للدولة هم²:

أ. **أمين الخزينة المركزية:** المكلف بتنفيذ الأوامر الخاصة بالعمليات المالية للدولة الوزارات، الهيئة العمومة ذات الطابع الإداري، تنفيذ المحاسبة العمومية للدولة على المستوى المركزي ومن بينها تنفيذ عمليات الخزينة للدولة لا سيما الدين ومراقبة صناديق التسبيقات والإيرادات لدى مختلف الوزارات.

ب. **أمين الخزينة الرئيسية:** المكلف بتنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالحسابات الخاصة للخرينة وتعيين محاسب عمومي مكلف بالنسبة لمعاشات المجاهدين وذوي الحقوق ومعاشات أفراد الجيش والتقاعدات المدفوعة من ميزانية الدولة لأنها تعتبر شبه ديون على عاتق الدولة³.

¹ المادة 09 من المرسوم التنفيذي 9-1-313 ، مرجع سبق ذكره.

² سكوتي خالد، دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية، المرجع السابق، ص 23.

³ أحمد بوجلال، المرجع السابق ، ص 22.

ج. **العون المحاسبي المركزي للخرينة:** وهو محاسب دون صندوق يقوم بتجميع محاسبة أبناء الخزائن لكل الولايات ومكلف بتحديد الوضعية المالية للخرينة وتنفيذ العمليات الخاصة بالحساب الجاري للخرينة المفتوح لدى البنك المركزي والحساب الجاري البريدي المفتوح لدى البريد وتسيير الحساب الخاص للخرينة المتعلق بالتسبيقات، القروض وكذلك مسك حساب التسديد مع الخارج.

د. **أمين الخرينة الولائية:** وهو محاسب عمومي رئيسي منصب من طرف وزير المالية على رأس خرينة كل ولاية مكلف بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات لميزانية الدولة والولاية والهيئات العمومية يقوم كذلك بمراقبة التسبيقات وأعوان المحاسبة للهيئات الإدارية على مستوى الولاية.

إضافة إلى ذلك يقوم بالتحقيق مع توافق حسابات التسيير مع الحساب الإداري للأمر بالصرف في الولاية، إلى جانب الإرسال الشهري للوضعية المالية للخرينة الولائية إلى العون المحاسبي المركزي للخرينة.

2. **المحاسب العمومي الثانوي:** هو الذي يقوم بالعمليات المالية على سبيل التفويض، بحيث يقوم بتجميع عملياته لدى المحاسب العمومي الرئيسي لأنه يقوم بعملية التنفيذ الفعلي لحساب المحاسب العمومي الرئيسي¹، ويتصف بصفة المحاسب العمومي الثانوي كل من (قابضو الضرائب، قابضو أملاك الدولة، قابضو الجمارك، محافظو الرهون، أمناء خزائن البلديات والقطاعات الصحية والمركز الاستشفائية الجامعية، محاسبو المحافظة العقارية) كما يتصف بصفة المحاسبين الثانويين للبريد والمواصلات السلوكية واللاسلكية.

قابضو البريد والمواصلات السلوكية واللاسلكية.

- رؤساء البريد والمواصلات السلوكية واللاسلكية².

¹ - المادة 11 من المرسوم -91-313، مرجع سبق ذكره.

² - المواد 32 و33 من المرسوم -91-313، مرجع سبق ذكره.

3. المحاسبون الرئيسيون و الثانويين في نفس الوقت:

نجد في هذه الفئة كل من:

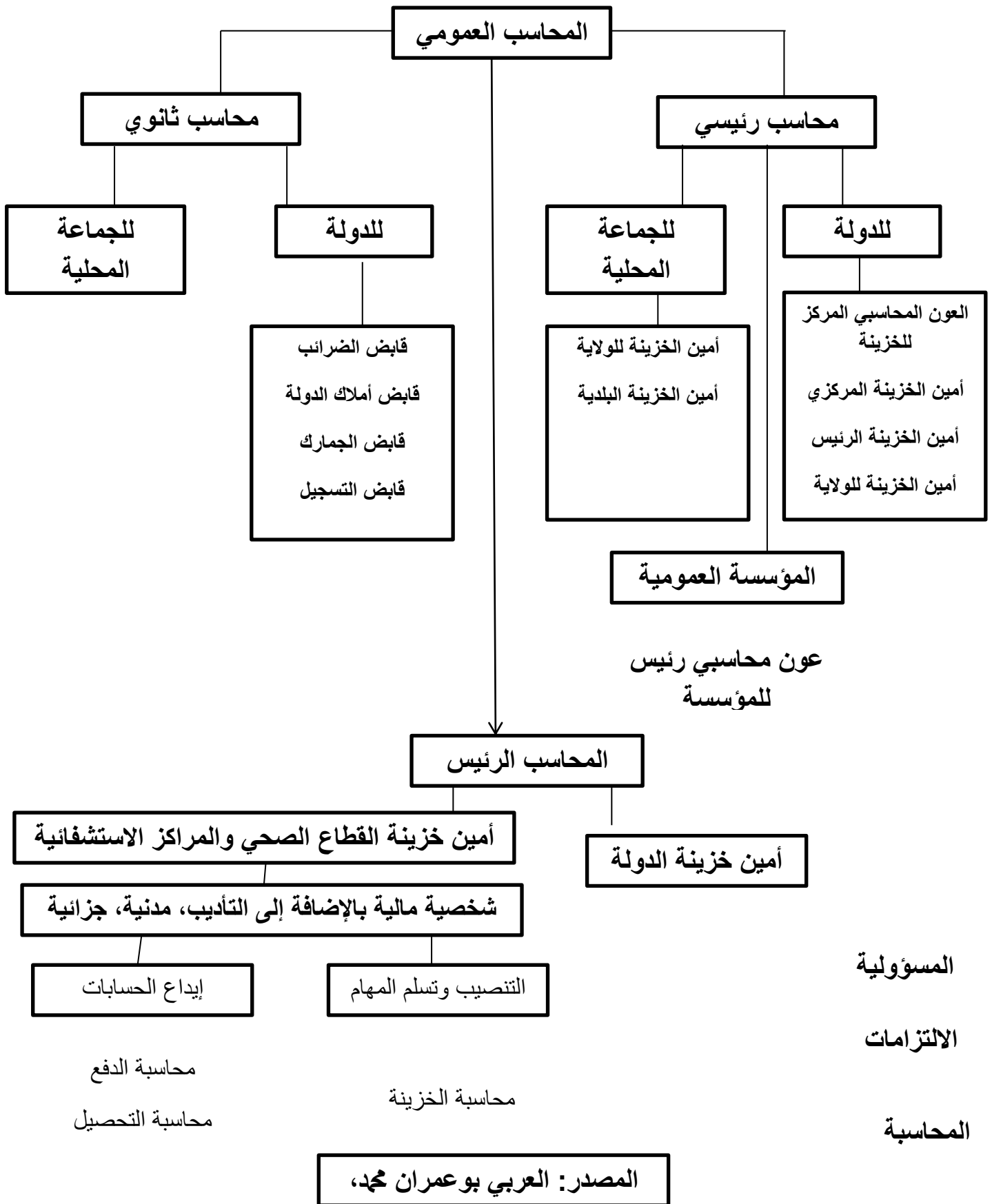
أمناء خزائن البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية فهم محاسبون ثانويين حسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 03-42 المؤرخ في 19/01/2003 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 91-313 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها ولكون أن عملياتهم يتم مركزتها من طرف محاسبين رئيسيين (أمناء خزائن) الولايات وتعد هذه الفئة كمحاسبين رئيسيين تنفيذهم لميزانية البلدية حسب المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 03-42 المؤرخ في 19/01/2003 المعدلة لأحكام المادة 54 من المرسوم التنفيذي -31391 السالف الذكر حيث تنص في الفقرة الأولى منها " أمين خزينة البلدية هو المحاسب الرئيسي لميزانية البلدية"¹.

وعليه يكون أمين خزينة البلدية محاسبا عموميا على مستوى البلدية وهذا ما أكدته المادة 205 من القانون 10-11 المتعلق بالبلدية "يمارس مهام أمين الخزينة البلدية محاسب عمومي معين طبقا للتنظيم"².

¹ - العربي بوعمران محمد، المرجع السابق، ص 33.

² - المادة 205 من القانون 10-11 المؤرخ في 22/07/2011 المتعلق بالبلدية الجريدة الرسمية رقم 37 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

الشكل رقم 02: شكل توضيحي للمحاسب العمومي وأصنافه



المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي

1. مهام المحاسب العمومي: يقوم المحاسب العمومي بالمهام التالية التي حددتها النصوص القانونية والتنظيمية لاسيما أحكام القانون 90-21 والمرسوم التنفيذي 91-313¹.
 - مسك محاسبة الهيئات العمومية بواسطة الدفاتر المحاسبية الرئيسية وكذلك الثانوية؛
 - تحصيل الإيرادات تنفيذا لأوامر تحصيلها الصادرة اليهم من الأمرين بالصرف أو المسددة لهم مباشرة من المدينين حسب طبيعة الإيراد وإجراءات تحصيله)؛
 - دفع النفقات (تنفيذا لأوامر أو حوالات الدفع الصادرة اليهم من الأمرين بالصرف أو السندات المقدمة اليهم من قبل الدائنين، أو بمبادرة منهم في بعض الحالات)²؛
 - يقوم بتداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات و العائدات والموارد و يضمن حراستها؛
 - يتصرف في الأموال الموجودة بحوزة الهيئات العمومية وذلك في إطار تنفيذ الميزانية ويعد مسئولا عنها؛
 - مطالب بإصدار الوضعية المالية للهيئات العمومية التي تمثلها كل ثلاثة أشهر وإرسالها للوزارة الوصية في الآجال المحددة؛
 - مطالب بإصدار حسابات التسيير الخاص بالسنة المالية وإرسالها في الآجال المحددة إلى مجلس المحاسبة.

يتدخل المحاسب العمومي في المرحلة الأخيرة من تنفيذ الميزانية، حيث يقوم بتنفيذ مرحلة تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات المرخصة في الميزانية، ونتيجة لذلك، يعتبر المحاسب العمومي العون المكلف قانونا بحيازة وحراسة وتداول الأموال والقيم العمومية، إضافة إلى المهام المرتبطة بإجراء القيود المحاسبية ومسك السجلات المحاسبية القانونية للعمليات التي يقوم بتنفيذها واعداد حساب التسيير سنويا وإيداعه في الآجال المحددة قانونا

¹ أحمد سويقات الرقابة على أعمال الإدارة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014/2015، ص 175.

² سكوتي خالد، دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية، مرجع سابق، ص 93.

لدى مجلس المحاسبة، والمحافظة على وثائق إثبات العمليات المالية والمستندات والسجلات المحاسبية لجميع العمليات التي يقوم بها¹.

وفي هذا الإطار، يمكن التمييز بين المهام المحاسبية والمهام المتعلقة بمراقبة تنفيذ الميزانية لأن عملية تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات لا تعتبر عمليات تحويلات مالية بسيطة بل تخضع لشروط قانونية وإجراءات تنظيمية يجب التحقق من توفيرها قبل تنفيذها. أما من جانب تنفيذ الإيرادات فإن المحاسب العمومي يتكفل تحت مسؤوليته الشخصية والمالية عن اتخاذ إجراءات التحصيل القانونية ابتداءً من تاريخ استلام سندات الأمر بالتحصيل المحررة من طرف الأمر بالصرف، وذلك بعد أن يتحقق بأن هذا الأخير مرخص له قانوناً بتحصيل الإيرادات.

وتجدر الإشارة في هذا المجال بأن المحاسب العمومي مسؤول عن متابعة تطبيق إجراءات التحصيل بالتراضي ثم إستعمال الأدوات القانونية للتحصيل الإجباري للإيرادات العمومية، ولا يعتبر مسؤولاً عن الأخطاء المرتكبة في تحديد الوعاء أو عند تصفية الحقوق التي يتولى تحصيلها من القانون².

2. مسؤوليات المحاسب العمومي: تكون مسؤولية المحاسب العمومي مالية وشخصية على جميع عمليات القسم الذي يريده منذ تاريخ تنصيبه إلى تاريخ إنتهاء مهامه³، حيث تولت المواد من 38 الى 46 . 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية حالات قيام مسؤوليته وكيفية حمايته فلا تقوم مسؤولية المحاسب العمومي إلا بقرار من وزير المالية أو بمقرر من مجلس المحاسبة⁴، ولقد اعتبر المشرع الجزائري مدة عشرة سنوات كافية لتقادم مسؤولية المحاسب العمومي حيث نصت المادة 63 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية

¹ - شلال زهير، آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أمجد بوقرة بومرداس الجزائر، 2013/2014، ص 111.

² - شلال زهير المرجع نفسه، ص 111.

³ - المادة 38 من قانون 21-90، مرجع سبق ذكره.

⁴ - المادة 46 من القانون 21-90 مرجع سبق ذكره.

على أن "يجب أن تحفظ الأوراق الإثباتية الخاصة بعمليات التسيير للأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين إلى غاية تقديمها للأجهزة المكلفة بتصفية الحسابات أو إلى غاية إنقضاء أجل عشر سنوات"¹.

تكون مسؤولية المحاسب العمومي مسؤولية مالية عندما يثبت نقص من الأموال والقيم وبذلك يتعين عليه ان يسدد وجوبا من أمواله الخاصة مبلغا يساوي البواقي الحسابية المكلف بها² إذ ينتج الباقي إما عن عجز في حسابات الصندوق أو إما عن طريق إيراد غير محصل أو نفقة مدفوعة خطأ أو عن ضياع ملك من الأموال.

ومن خلال إستقراء المواد سابقة الذكر نستنتج أن للمحاسب العمومي ثلاث أنواع من

المسؤوليات وهي:

- أن يكون مسئولا عن أفعاله الشخصية؛
- يكون مسئولا عن تصرفات غيره؛
- له مسؤولية مالية على عاتقه.

فحينما لا يقوم بتنفيذ التزاماته الرقابية المحددة في المادة 36 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تقم مسؤوليته لأن دور المحاسب العمومي المكلف بالدفع التحقق من شرعية النفقات، إبتداءا من الإلتزام القانوني بالنفقة على أساس سند الدفع (أمر أو حوالة الدفع المدعوم بالوثائق التبريرية).

وبالتالي وطبقا للمادة 36 من القانون 90-1 السالف الذكر يجب علي المحاسب العمومي قبل قبول دفع أي نفقة مقدمة من طرف الأمر بالصرف أن يقوم بمراقبة شرعيتها من خلال التأكد من العناصر التالية:

¹ - المادة 63 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

² - المادة 03 من المرسوم 91-312 مؤرخ في 07/09/1991 يحدد شروط الاخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراء مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتابة تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين جريدة الرسمية عدد 43 لسنة 1991 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

1. مطابقة العملية مع القوانين والانظمة المعمول بها: مراقبة إحترام مختلف الإجراءات والمراحل لتنفيذ النفقات العمومية مثل مجال إبرام الصفقات العمومية.
 2. صفة الامر بالصرف: التحقق من صفة توقيع صاحب الحوالة طبقا لنموذج التوقيع المرسل عند إعتقاد الأمر بالصرف لدى المحاسب العمومي أو المفوض المعين قانونا.
 3. توفر الاعتمادات: يفترض فيما يتعلق بالإعتمادات أن الأبواب والمواد مزودة بشكل كاف (بالنسبة للإعتمادات المحددة وأن المبلغ الكلي للسنة المالية لا يتجاوز لكل مادة الإعتمادات المرخص بها).
- باستثناء الأحكام التشريعية الصريحة لا يمكن إجراء نفقة تتجاوز الاعتمادات المفتوحة ضمن الشروط المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات التي تسري على مختلف الهيئات.
- فيما يتعلق بالجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري التأكد أيضا من وجود أموال في الخزينة LA TRESORERIE كافية أثناء الدفع (المادة 48 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية¹.
4. التقييد الدقيق للنفقة: ينبغي أن يتحقق المحاسب من كون النفقة مقيدة بشكل صحيح في الباب والمادة المعنية وفي السنة المالية ذات الصلة حيث ينبغي إيلاء أهمية خاصة للتقييدات الخاطئة الهادفة الى إخفاء تجاوز في الاعتمادات إذ يتوجب على المحاسب العمل على إعادة تقييد مبلغ النفقة في بابها أو مادتها المناسبة والتحقق من توفر الاعتمادات فيه أثناء الحدث المولد للنفقة.

¹ - عمر دباخ وآخرون، المرجع السابق، ص22، 23.

5. الطابع الإبرائي للنفقة: حينما يوافق المحاسب على دفع نفقة يمارس دوره كأمين صندوق يقوم حينئذ بتسديدها وينبغي أن يحرر هذا التسديد الهيئة العمومية من دينها، ومن أجل ذلك يجب علي المحاسب العمومي التأكد من أن الدفع يتم للدائن الحقيقيين إنطلاقاً من الوثائق المقدمة (فواتير اشعار بالدفع، حوالة، عقد إتفاقية).

6. الخدمة المنجزة: بموجب التنظيم المعمول به لا يمكن لأي نفقة عمومية أن تكون موضوع أمر بالصرف ولا تسديد إذا لم يتم انجاز الخدمة الموافقة لها فعلاً.

ولكن ليس من واجب المحاسب أن يتحقق مادياً من حقيقة الخدمة المنجزة ولكن عليه فقط التأكد أن هذه من الأخيرة مصادق عليها قانوناً من طرف شخص مؤهل¹.

7. أن الديون لم تسقط اجالها أو أنها محل معارضة: النفقات التي تقادمت بمرور أربع سنوات يجب على المحاسب العمومي رفض دفعها، كما يجب عليه تنفيذ المعارضات الواردة آلية بخصوص نفقات معينة تعييناً دقيقاً من أجل تنفيذ التحصيل الجبري على أصحابها.

8- التحقق من وجود مختلف التأشيرات والمراقبة المنصوص عليها قانوناً: منها تأشيرة لجنة الصفقات العمومية وتأشيرة المراقبة المالية وتأشيرة المصالح التقنية، حسب حالة كل نفقة².

¹ - عمر دباخ وآخرون، المرجع نفسه، ص 25.

² - شلال زهير، المرجع السابق، ص 133، 134.

المبحث الثالث: مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يقول مونتيسكيو في كتابه "روح القوانين" "السلطة تحد السلطة" وهو يتكلم عن الفصل بين السلطات الثلاث: التشريعية التنفيذية والقضائية وليس ببعيد عن هذا نجد في المحاسبة العمومية مبدأ مشابه له يتمثل في مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف وهذا ما يقتضي استقلالية المحاسب العمومي وحمايته من كل الضغوطات التي قد يتعرض لها¹. فيعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ التي يقوم عليها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والذي يهدف إلى تقسيم العمليات المالية لتنفيذ الميزانية بين أعوان المحاسبة العمومية إلى مهام إدارية من إختصاص الأمر بالصرف ومهام محاسبية من إختصاص المحاسب العمومي، فيعتبر أمر بالصرف ذلك الإداري الذي يأمر بدفع النفقة والمحاسب العمومي هو الذي توضع لديه الأموال العمومية اللازمة لدفع هذه النفقة².

ويتناول هذا المبحث عرض المفاهيم الأساسية لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

المطلب الأول: تعريف الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يقتضي تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي التفريق بين الوظائف الإدارية التي لها صلاحيات الأمر والتقدير، والوظائف المحاسبية التي لها صلاحيات التنفيذ³.

¹ - بولرواح محمد، عمليات الميزانية وعمليات الخزينة مذكرة نهاية الدراسة المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، 2005/2006، ص 16.

² - نينديني يحي، المرجع السابق، ص 109.

³ - جمال العمارة، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، ط 1، مصر، 2004، ص 148.

حيث تم تكريس هذا المبدأ في نظام المحاسبة العمومية وفق القانون رقم 1909 والذي يحدد مجال واختصاص كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي دون أن يتدخل كل عون في مجال اختصاص الآخر، هذه الازدواجية في أعوان تنفيذ عمليات الميزانية تعتبر قاعدة أساسية لسلامة التطبيق في الهيئات العمومية¹.

ويركز مفهوم هذا المبدأ على تقسيم المهام والسلطات بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، إذ يكون لكل منهما الآخر دون وجود علاقة الرئيس ومروسيه بينهما، حيث يقوم الأمر بالصرف تحت مسؤوليته بتنفيذ إجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالدفع من جانب النفقات وتنفيذ إجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات في حين المحاسب العمومي يختص وتحت مسؤوليته الشخصية والمالية بتنفيذ مرحلة تسديد النفقات وتحصيل الإيرادات.

حيث حسب المادة 55 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تتناهى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العموميين ولذا يعد الأمر بالصرف الحساب الإداري والمحاسب العمومي حساب التسيير، وهذا هو الشائع بين رئيس المجلس الشعبي البلدي وأمين خزينة البلدية².

المطلب الثاني: أهداف تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

رغم اختلاف الأدوار التي يقوم بها إلا أنها متكاملة وتكمن أهداف هذا المبدأ فيما يلي:

أ. تقسيم المهام:

فقانون المحاسبة العمومية يفرق بوضوح ما بين تسيير الميزانية وتسيير الأموال، فتسيير إعمادات الميزانية من مهام الأمرين بالصرف بممارسة سلطة الميزانية فحين أن تسيير الأموال فهي مهمة مسندة فقط للمحاسبين العموميين بممارسة سلكة الصندوق واعتبارا

¹- Ali Bissaad, Droit De Comptabilité Publique, Houma Algérie, 2004, P:15.

²- عباس عبد الحفيظ، تقييم فعالية النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية دراسة حالة نفقات ولاية تلمسان وبلدية منصورة، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2011/2012، ص 38.

من هذا الفصل في المهام فإن كل العمليات المالية العمومية من إيرادات ونفقات عمومية تتضمن مجموعتين من الأفعال الأولى أفعال قانونية وإدارية وتقنية وهي أفعال تدخل ضمن اختصاص ومهام الأمر بالصرف، أما الأفعال الأخرى التي تتطلب استخدام وتخزين الأموال العمومية فهي أفعال محاسبية ومن اختصاص المحاسب العمومي¹.

هذه التفرقة ما بين المهام الإدارية والمحاسبية تشكل أساس النظام المالي العمومي، فهي تضمن أساس كون الذي يعطي الأمر ليس هو نفس الشخص الذي ينفذه إذ أنه في بعض الحالات يمكن للمحاسب العمومي رفض تسديد نفقة معينة، إذا رأى أن هناك نفصاً أو خطأ قانونياً في ملف النفقة المعنية بالرفض يكون الأمر بالصرف قد غفل عنها، وهو الأمر الذي لا نجده في المؤسسات الخاصة وهي ميزة تنفرد بها المؤسسات العمومية التي تخضع لنظام المحاسبة العمومية.

ب. وحدة الصندوق:

كل الأموال العمومية توضع في صندوق واحد تحت مراقبة وزارة المالية، وعلى هذا الأساس نجد أن كل المحاسبين العموميين هم تحت وصاية ومراقبة ومتابعة واحدة ألا وهي وزارة المالية، ويعود لها الأمر في قبول اعتماد المحاسبين العموميين وترقيتهم وكل ما يتعلق بمسارهم الوظيفي، وذلك استناداً للمادة 34 من القانون رقم 90-21، في حين نجد أن الأمرين بالصرف يخضعون لقوانين أساسية مختلفة كما نجدهم إما يعينون أو ينتخبون كما أنهم يخضعون السلطات مختلفة ومتعددة.

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

¹ - منصور الزين، محاسبة عمومية، محاضرات مقياس المحاسبة العمومية قسم العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير جامعة سعد دحلب البلدة، ص 5.

ج. سهولة المراقبة:

كل أمر بالصرف نجده مرافق بمحاسب عمومي محدد الذي يتولى مراقبة أعمال الأمر بالصرف لأنه يتوفر على كل المعلومات المتعلقة بالميزانية المتخصصة للهيئة المعنية، وفي الواقع الرقابة متبادلة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، الأمر بالصرف يراقب الصندوق ويطلع على حركة الأموال أعمال المحاسبة والمحاسب العمومي يطلع ويتابع الأعمال التي تخص المرحلة الإدارية للأعمال المالية العمومية التي يقوم بها الأمر بالصرف.

هذه العملية تسهل مراقبة الهيئات الخارجية بمجرد المقارنة بين المحاسبتين الإدارية الحساب الإداري للأمر بالصرف والمحاسبة المالية (حساب التسيير) للمحاسب العمومي الذين تم إعدادهما في نهاية السنة¹.

د. محاربة الغش و سوء الاستخدام:

بعد إقرار أن الشخص الذي يلتزم بالنفقة ليس المكلف بدفعها أو الذي يقرر الإيراد العمومي ليس هو نفس الشخص المكلف بتحصيله، لذلك فإن مبدأ الفصل جعل من الصعب تحويل الأموال عن غير الوجهة المخصصة لها أو سرقتها أو استعمالها في غير محلها، حيث أن الأمر بالصرف يراقب المحاسب والعكس صحيح، والواحد منهما لا يستطيع التصرف بمعزل عن الآخر، لذلك اعتبر مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كمبدأ أساسي كرس للحفاظ على المال العام وحمايته من كل أنواع التلاعب وكل أساليب الغش².

¹ - منصورى الزين، المرجع نفسه، ص 5.

² - Ali Bissaad, Op. Cit. p :11.

يتحدد مضمون هذا المبدأ في الفصل بين السلطات من منظوره الإداري ليطمير تسيير الميزانية على تسيير الأموال، وتبرز سلطتان منفصلتان ومتكاملتان وهي سلطة الميزانية للأمر بالصرف وسلطة الخزينة للمحاسب العمومي¹.

المطلب الثالث: استثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يبين نظام المحاسبة العمومية تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كقاعدة أساسية لتنفيذ العمليات المالية للدولة، لكن لا يخلو هذا المبدأ من إستثناءات وضعت لتسهيل تنفيذ مجموعة من العمليات ذات طابع خاص، وعلى الأساس يقوم هذا المبدأ على مجموعة من الإستثناءات من جانب تنفيذ الإيرادات وأخرى من جانب تنفيذ النفقات المنظمة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 مايو 1993 الذي يحدد كفيات أحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها².

أولاً: إستثناءات 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 المجموع المبالغ المحصلة من تسوية العملية وتقبيدها، في سجلات المحاسب العمومي.

¹ - العربي بوعمران، محمد المرجع السابق، ص 18.

² - المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05/05/1993 يحدد كيفية أحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها الجريدة الرسمية العدد رقم 30 سنة 1993 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

وعلى هذا الأساس يشكل إجراء فتح صناديق تحصيل الإيرادات إستثناء المبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لأنه يسمح للأمر بالصرف بتنفيذ مرحلة التحصيل والتي تعتبر في الأصل من مهام المحاسب العمومي¹.

هناك حالتان أكثر شيوعاً فيما يخص الإستثناءات في مجال الإيرادات على مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وهما:

أ. **الجباية نقداً:** وهي القاعدة في مجال الإيرادات المثبتة حسب تصريحات المدينين بها أنفسهم، مثل الضرائب غير المباشرة الحقوق الجمركية وحقوق التسجيل إلخ، فهذا النوع من الإيرادات يمكن تحصيلها مباشرة من طرف المحاسبين أي دون تدخل الأمر بالصرف.

ب. **وكالات الإيرادات:** وكيل الإيرادات الذي يعينه الأمر بالصرف وإعتماده من طرف المحاسب العمومي المختص، فيقوم هذا الوكيل بقبض حصيلة الإيرادات مباشرة ويقوم دورياً وفي خلال الأسبوع بنقلها إلى صندوق المحاسب العمومي المختص².

وعلى هذا الأساس يسمح للأمر بالصرف القيام بتنفيذ مرحلة تحصيل الإيرادات والتي تعتبر في الأصل مهمة المحاسب العمومي بالتالي دمج وظيفتين في شخص واحد³.

ثانياً: إستثناءات المبدأ من جانب تنفيذ النفقات

يمكن للأمر بالصرف وترخيص مسبق من وزارة المالية فتح صناديق التسبيقات من أجل تسديد النفقات ذات طابع إستعجالي 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 الإجمالي لتسوية العمليات التي قام بها المحاسب

¹ - شلال زهير، المرجع السابق، ص 120.

² - أحمد بوجلال، المرجع السابق، ص 32.

³ - حرفوش ليلة وافوراح فروجة، المرجع السابق، ص 28.

العمومي الذي يسترجع الأموال المسبقة ويقوم بالقيود النهائي للعمليات في سجلات المحاسبة¹.

وفي هذا الإطار تحدد المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 93-108، والتي تحدد طبيعة النفقات التي تدفع عن طريق الوكالات على النحو الآتي²:

- نفقات صغيرة تخص الأدوات والتسيير؛

- أجور الموظفين العاملين بالساعة أو اليوم؛

- تسبيقات عن مصاريف المهمات؛

- الأشغال المنجزة في الوكالات.

بناء على ما سبق تشكل هذه العمليات إستثناء لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لأن التسديد سبق مرحلة إصدار الأمر بالدفع، إضافة إلى الأمر بالصرف هو الذي قام بتنفيذ عملية تسديد النفقات مكان المحاسب العمومي³.

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

النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف مسبق:

وتتعلق بالحالات الآتية:

- الدفع بواسطة وكالات التسبيق؛

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

¹ - شلال زهير، المرجع السابق، ص 120.

² - المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05/05/1993 المتعلق بكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وتسييرها.

³ - شلال زهير، مرجع سابق، ص 121.

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

وتقوم هذه العمليات على دفع النفقات دون تقيد بالإجراءات المألوفة لتنفيذ النفقات العمومية ومن دون أمر مسبق بدفعها من قبل الأمر بالصرف ليتم تسويتها بعد ذلك من قبل هذا الأخير بإصدار أوامر وحوالات دفع التسوية بعد التحقق من صحة وشرعية النفقات.

النفقات بدون أمر بالصرف:

وتكون في ثلاثة حالات:

- معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المسددة من ميزانية الدولة؛

- رواتب أعضاء القيادة السياسية والحكومة؛

- المصاريف والأموال الخاصة¹.

فهذه الصور من النفقات تدفع من قبل المحاسب العمومي دون تدخل سابق أو لاحق من قبل الأمر بالصرف نظرا للطابع التكراري لهذه المصاريف والإمتيازات التي تتميز بها السلطات العليا في الدولة والطبيعة الخاصة لبعض الأنشطة والعمليات السرية².

ووفق نص المادة 55 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تتنافي وظيفة الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لأنه لا يمكن، جمع المنصبين في شخص واحد³، كما لا يجوز لأزواج الأمرين بالصرف أن يكونوا محاسبين معينين لديهم بأي حال من الأحوال وفق المادة 56 من القانون رقم 90-21 السالف الذكر.

¹- شلال زهير، نفس المرجع، ص 121.

²- المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19/01/1993 المتضمن لقانون المالية 1993.

³- المادة 55 و56 من القانون 90-21، مرجع سابق.

إضافة إلى ذلك فإن تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى تقسيم وحدة نشاط الإدارة عند تنفيذ الميزانية إلى مراحل إدارية وأخرى محاسبية والفصل التام بينهما، ولكن كل مرحلة تعتبر مكملة للأخرى حيث أن الأمر بالصرف لا يستطيع أن يقوم بنفسه بالتسديد، وكذا المحاسب لا يستطيع أن يدفع من دون استلام على سند الأمر بالصرف.

- لا يشترط في تعيين الأمر بالصرف مؤهلات ذات طابع محاسبي على عكس المحاسب العمومي¹.

إن 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 هذه السلطة تقييدها، رخص قانون المحاسبة العمومية للأمر بالصرف استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي².

إجراء التسخير:

حسب نص المادة 30 من القانون رقم 90-21 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".

وبهذا يعتبر المحاسب العمومي في مركز قوة مقارنة مع الأمر بالصرف عند رفض تسديد حوالات الدفع الذي يجب أن يكون مبررا وذلك من أجل تقادي وضعية الانسداد وضمان السير الحسن للمرافق العامة وعدم تعطيل المصلحة العامة، وبهذا رخص المشرع للأمر بالصرف استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي وذلك وفق المادتين 47 و 48 من القانون رقم 1908 المتعلق بالمحاسبة العمومية وكذا المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، لا سيما المادة 01 والتي

¹ - حسين عواضة المالية العامة، دار النهضة العربية، ط 6، لبنان، 1983، ص 198.

² - شلال زهير، المرجع السابق، ص 123.

تؤكد على أنه يمكن للأمرين بالصرف إذا ما قام المحاسبين العموميين بإيقاف عملية تسديد النفقة أن يطالبوا منهم كتابيا وتحت مسؤوليتهم دفعها¹.

وعلى هذا الأساس، يتجسد إجراء التسخير في الطلب الكتابي المحرر من طرف الأمر بالصرف وتحت مسؤوليته المباشرة والذي يطالب من خلاله المحاسب بشكل صريح وواضح تسديد النفقة، وبالتالي إذا إمتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية وتنتقل الى الأمر بالصرف، بشرط أن يرسل تقريرا مفصلا عن العملية لوزير المالية خلال خمسة عشرة يوما من تاريخ تنفيذها المادة 03 من المرسوم رقم 91-314 المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

- يمنع عليه الإستجابة بالتسخير إذا كان الرفض معللا بما يلي²:

- عدم توفر الإعتمادات عدم توفر أموال الخزينة، إلا بالنسبة للدولة إنعدام إثبات الخدمة طابع النفقة غير الإبرائي.

- إنعدام تأشيرة المراقب المالي أو تأشيرة لجنة الصفقات المختصة أو المصالح المؤهلة حينما تكون منصوص عليها في القوانين والتنظيم المعمول به.

مما سبق يتضح جليا أن طبيعة المسؤولية المالية والشخصية المفروضة على للمحاسب العمومي كونه ملزم بالتعويض على الأضرار التي تلحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص تجعله حريصا على التأكد من توفر كل الشروط القانونية لقبول تنفيذ العمليات الموكلة له ومن جهة أخرى تجعله حريصا أكثر على الحفاظ على أمواله ونفسه كون أن المسؤولية تمس شخصه و أملاكه ما يدفع به الى اتخاذ قرارات الرفض لتفادي العقوبات التي تسلط عليه وهذا ما يعرقل السير الحسن والسريع للعمليات المالية على المستوى المحلي خاصة.

¹ - عمر دباخ و آخرون، المرجع السابق، ص 9.

² - بشير يلس شاوش، المالية العامة المبادئ العامة وتطبيقها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2013، ص 223.

خلاصة الفصل

من خلال ما تناولناه في هذا الفصل نستخلص أن لتنفيذ الميزانية يتطلب تدخل نوعين من الأعوان الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كل حسب مهامه وطبيعة عمله المحددة قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وكذا مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي الذي أقره المشرع وأكد عليه في حماية المال العام، وعليه فإن ميزانية الجماعات المحلية تعد أداة فعالة لتسيير مصالح الجماعات المحلية وعملية تحضيرها وتنفيذها تتم في الإطار الذي حدده القانون، حيث تتم هذه العملية تحت أعين هيئات رقابية مختلفة لضمان شرعيتها ومصداقيتها باستمرار لذا تم تحديد صلاحياتهم ومسؤولياتهم عند تنفيذ العمليات المالية لميزانية الجامعة النجاعة ومشروعية التنفيذ ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها.



الفصل الثاني

الإطار المفاهيمي للميزانية



تمهيد

تمت الميزانية العامة في الوقت الحاضر، الوثيقة الأساسية لدراسة المالية العامة لأية دولة من الدول، فالميزانية العامة تتضمن تقديرا للإيرادات العامة والنفقات العامة، عن مدة قادمة، فهي خطة مالية للدولة، تهدف إلى إشباع الحاجات العامة في ضوء الظروف والأهداف السياسية والاقتصادية والمالية القائمة في المجتمع، فهي المرآة التي تعكس نشاط الدولة وتعبر عن دورها، إذن فالدولة لا تستطيع مباشرة نشاطها دون إنفاق، ولا يمكنها أن تنفق دون الحصول على الإيرادات الضرورية لهذه الغاية، وعلى هذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار العام للميزانية العامة

المبحث الثاني: مبادئ الميزانية العامة

المبحث الثالث: اعداد ميزانية المؤسسة العمومية

المبحث الأول: الإطار العام للميزانية العامة

إن الميزانية العامة تعتبر أداة هامة وأساسية من أدوات السياسة المالية من خلال تنفيذ البرامج والخطط العامة وفق مبادئ وقواعد تحكمها، وتوفير الرقابة والإشراف على النشاط الحكومي وبالذات من جانبه المالي من أجل تحقيق الأهداف العامة للدولة والمجتمع.

المطلب الأول: ماهية الميزانية وأهميتها

الفرع الأول: تعريف الميزانية العامة

إن الميزانية العامة هي وثيقة مالية تبين إنفاق الحكومة وإيراداتها، والموازنة بينهما، بما يحقق أهداف الدولة، والتي تعد من قبل السلطة المالية سنويا، وتصادق عليها السلطة التشريعية¹.

- يعرفها المشرع الجزائري في المادة الثالثة من القانون 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنها "الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والإستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال وترخص بها".

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

- تعرف على أنها وثيقة هامة مصادق عليها من طرف البرلمان، تهدف إلى تقدير النفقات الضرورية لإشباع الحاجات العامة والإيرادات اللازمة لتغطية النفقات في فترة مقبلة عادة ما تكون سنة.²

¹ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 279.

² محرز محمد عباس، إقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، 2010، ص 317.

وللميزانية العامة عدة خصائص وتتمثل فيما يلي: أنها وثيقة محاسبية أي لها صيغة تقنية محاسبية حيث أنها تنقسم إلى جانبين، جانب الإيرادات وجانب النفقات، وأنها وثيقة تقديرية وقاعدة لمراقبة الأداء أي هي مرجع أساسي لقياس حجم ونسبة ما يتم إنجازه من برامج مسطرة خلال الفترة المحددة.¹

ومنه يمكن إبراز العناصر الأساسية التي تقوم عليها الميزانية العمومية في الآتي:²

1. **عصر التنبؤ والتقدير:** ومعناه أن الإيرادات التي أعدت بناء عليها الميزانية لغرض تغطية نفقات محددة هي في الأساس تقديرية، مبنية على تحصيلات تمت في السنة المنصرمة وعلى هذا الأساس فإن السلطة العمومية من الممكن أن تلجأ إلى ميزانية إضافية نتيجة ما يمكن أن ينجر عن تقديرات الميزانية الأولية.
2. **عصر الترخيص والإعتماد:** ومعناه أن الميزانية لا تصبح قابلة للتنفيذ إلا بعد المصادقة عليها وبالتالي الترخيص بتنفيذها وعلى هذا الأساس فإن الأمر بالصرف عند إنقضاء السنة المالية ولم تصرف فيها الإعتمادات المرخصة والمخصصة له فإنه يحتاج إلى ترخيص من الجهة الوصية لاستعمال الرصيد المتبقي هذا ما يخص نفقات التسيير، أما نفقات الإستثمار فإن كانت هناك رخص برامج فإنها تبقى سارية المفعول دون تحديد المدة وبالتالي حتى يتم إلغائها.
3. **عصر السنوية:** ومعنى ذلك أن كل ما جاء في الميزانية يجب أن ينفذ خلال السنة أي أن الإعتمادات المرصودة لا بد من صرفها خلال السنة المعنية، ونفس الشيء بالنسبة للإيرادات التي يجب تحصل خلال نفس السنة.
4. **عصر الوحدة:** ويقصد بها أن كل النفقات والإيرادات ترد في وثيقة واحدة.

¹ جمال لعامرة، تطور فكرة ومفهوم الموازنة العامة للدولة، مجلة العلوم الإنسانية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2001، ص 115.

² الدكتور منصور الزين، درس في المحاسبة العمومية، أستاذ محاضر بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة دحلب، بليدة، ص 14.

5. عنصر الشمولية: ويعني ذلك يجب ذكر جميع الإيرادات والنفقات في وثيقة واحدة وفقا لمجموعات متجانسة من حيث الطبيعة.

المطلب الثاني: مبادئ الميزانية العامة

إن الميزانية العامة خضعت وتخضع للعديد من المبادئ أو القواعد التي تستند إليها وبهدف التعرف وبشكل واضح على الوضع المالي للدولة ونشاطاتها من خلال ما تظهره الميزانية العامة باعتبارها تمثل برنامج الدولة في المجالات التي ترتبط بدورها، ورغم درجة الإلتزام بهذه المبادئ أو القواعد للميزانية العامة قد لا يكون تاما إذ أن مقتضيات عمل الدولة ومتطلباتها قد تقتضي خروجاً على هذه القواعد بدرجة أو أخرى، وحسب حاجة الإقتصاد والمجتمع ومن بين أهم هذه المبادئ أو القواعد ما يأتي:¹

أولاً: مبدأ السنوية

إن سنوية الميزانية تعني أن الموازنة بين تقدير الإيرادات العامة للدولة ونفقاتها ينبغي أن تتم بصورة مستمرة ومنتظمة كل سنة، ويعني هذا المبدأ أيضاً أن الميزانية يجب أن تقرر بإعتماد سنوي من السلطة التشريعية مما يسمح بمراقبة ناجحة وفي نفس الوقت غير معرقة للهينة التنفيذية، وهذا ماجاءت به نص المادة 03 من قانون المالية 84/17 "قانون المالية للسنة يقدر ويرخص بالنسبة لكل سنة مدنية مجمل موارد الدولة وأعبائها"².

إستثناءات الواردة على المبدأ: نظرا إلى بعض الإيرادات والنفقات التي تتضمنها الميزانية قد تتصل بفترة تزيد على السنة، وتتجاوز السنة التي تضمنها ولذا تطول مناقشات الميزانية ولا تتم التصويت عليها من قبل 31 ديسمبر، فيقوم البرلمان على منح الحكومة رخص شهرية، حيث نصت المادة 69 من قانون المالية 84/17 في حالة ما إذا كان تاريخ المصادقة على قانون المالية للسنة المعنية لا يسمح بتطبيق أحكامه عند تاريخ أول يناير

¹ حسين الصغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001، ص 98.

² فوزي عطوي، المالية العامة- النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 351،

من السنة المالية المعنية، على سبيل المثال الميزانيات المخصصة للبرامج والمخططات الاقتصادية والاجتماعية التي يستغرق تنفيذها في الميدان عدة سنوات.

ثانياً: مبدأ الوحدة

يعني تضمين الميزانية كافة التقديرات الخاصة بإيرادات الدولة ونفقاتها ولكل المؤسسات والجهات التابعة للدولة في ميزانية واحدة، بحيث تشمل جميع النشاط المالي للدولة تقدم على شكل مبسط على شكل دفعات دون أن يكون لكل قسم منها موارد خاصة.¹

1. **إستثناءات الواردة على المبدأ:** إن تطور النشاط المالي للدولة، وزيادة أهمية المالية العامة واتساع دور الدولة ونشاطها، إقتضى وجود العديد من الميزانيات بجانب الميزانية العامة أو الميزانيات الملحقة بها ومن بين هذه الإستثناءات ما يلي:

2. **الميزانيات المستقلة:** يقصد بها كل من ميزانيات المصالح العمومية والهيآت المحلية والمؤسسات التي تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة على شخصية الدولة (مثل ميزانية الجماعات المحلية).

3. **الميزانيات الغير عادية:** وتحدث في حالات استثنائية وغير طبيعية كحصول كوارث طبيعية أو حروب والتي تقتضي وضع ميزانية استثنائية مستقلة عن ميزانية الدولة يتم بموجبها معالجة الحالات الاستثنائية، حيث تتضمن نفقات غير عادية لتأمين متطلبات الحرب مثلاً.²

4. **الحسابات الخاصة على الخزينة:** يتم تسجيل إيرادات في خزينة الدولة ولا تعتبر إيرادات عامة وتسجيل نفقات في خزينة الدولة ولا تعتبر نفقات عامة، مثال ذلك التأمين الذي يدفعه المقاولون المتعاقدون مع الحكومة ضماناً لتنفيذ مشروع معين ولا يعتبر إيرادا

¹ - زينب كريم الدواوي، دور الإدارة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 168.

² - الدكتور فليح حسن خلف، المالية العامة، عالم الكتب الحديث، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص 290.

عاما لأن الدولة سوف تعيده إليهم عندما ينتهون من تنفيذ أعمالهم على النحو المتفق عليه وعند رد هذه الأموال لأصحابها فإن ذلك لا يعتبر نفقة عامة رغم خروجه من خزينة الدولة¹.

ثالثا: مبدأ العمومية أو الشمولية

عمومية الميزانية العامة يعني شمولها الإجمالي التقديرات الخاصة بكافة الإيرادات والنفقات العامة دون أي مقاصة بينهما، وهو مبدأ يكمل مبدأ وحدة الميزانية عن طريق التسجيل التفصيلي لكل تقدير لإيراد أو نفقة وهذه الطريقة توضح نتيجة نشاط الدولة مما ييسر مهمة البرلمان في الرقابة على بنود الميزانية ورقابة داخلية في مرحلة تنفيذ الميزانية وتؤدي هذه القاعدة إلى قواعد فرعية متصلة بها وهي قاعدة أو مبدأ عدم تخصيص الإيرادات وقاعدة تخصيص النفقات.

رابعا: مبدأ التوازن

إن يعني تساوي النفقات العامة مع الإيرادات العامة في الميزانية العامة للدولة وفي هذا الاتجاه ذهبت المادة 121 من الدستور حينما نصت على ما يلي "لا يقبل اقتراح أي قانون مضمونه أو نتيجته تخصيص الموارد العمومية، أو زيادة النفقات العمومية إلا إذا كان مرفوقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح تنفيذها"².

إلا أن تطور دور الدولة وإتساع نطاق تدخلها في كافة النشاطات الاقتصادية والاجتماعية أدى إلى تغيير أهميته المالية العامة والنشاط المالي للدولة وتغير دورهما تبعا لذلك وهو الأمر الذي اقتضى معه الحفاظ على التوازن الحسابي للميزانية، والذي يتضمن المساواة المحاسبية لجانبين النفقات العامة والإيرادات العامة من خلال إمكانية تحقيق التوازن بينهما أو من خلال عجز الإيرادات عن تغطية النفقات فتوازن الميزانية محاسبيا لا يعني

¹ - الدكتورة سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، كلية الحقوق، جامعتي الاسكندرية وبيروت العربية، 2009، ص 343.

² - أ. د. محمد صغير بعلي، أ. د. يسري أبو العلاء "المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2003، ص 97.

أنها متوازنة من الناحية الماليّة وأن هذا العجز أو الفائض يمكن أن يكون مستهدفاً ويحقق أهداف اجتماعية أو اقتصادية في دور المالية الحديثة فمثلاً من خلال إرتفاع الإيرادات على النفقات كفرض الضرائب ذاتها يمكن أن يحقق عدالة أكبر في توزيع الدخل من خلال تقليل دخول الفئات المرتفعة الدخل وكذا الأمر ذاته في حالة العجز أي زيادة النفقات على الإيرادات كتقديم خدمات إعانات أوسع للفئات الأقل دخلاً وأصبح مبدأ وجود عجز في الميزانية أمر شائع، ويتم معالجة العجز إما بالاقتراض أو بضغط الإنفاق أو زيادة الإيراد أو بكليهما معا (ضغط الإنفاق وزيادة الإيرادات).

المطلب الثالث: أهمية الميزانية العامة

الميزانية العامة باعتبارها البرنامج المالي للدولة والذي من خلاله تستخدم الدولة خطة مالية ووظيفية في تنفيذ نفقاتها وتحصيل إيراداتها لتحقيق التوازن المالي فلها أهمية كبيرة على كل المستويات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمالية وغيرها¹.

أولاً: الأهمية المالية

تكمن أهمية الميزانية العامة في أنها تعد المرآة العاكسة لحالة الاقتصاد وظروفه في دولة ما، وكذا الحياة السياسية وظروفها في دولة من الدول وفي فترة زمنية معينة وأحسن دليل على ذلك يظهر في الدور الذي تؤديه كل من الإيرادات والنفقات باعتبارها أحد موضوعات الميزانية العامة حيث تكشف عن الظروف السياسية والاقتصادية للدولة فالموازنة هي المرآة التي تعكس المركز المالي للدولة لأنها وثيقة مالية تفصل وتعدد كل المصادر التي تدر الإيرادات العامة خلال السنة المالية، كما أنها تضع الجداول المفصلة للنفقات العامة والأغراض التي اعتمدت لأجلها لذلك فهي تكشف حقيقة الوضع المالي للدولة.²

¹ - المرسي السيد حجازي، مبادئ الإقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 2002، ص 484.

² - د. عادل فليح العلي، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 467.

ثانيا: الأهمية الاقتصادية

تعتبر الميزانية العامة أداة تساعد في توجيه الإقتصاد الوطني، فهناك علاقة وثيقة بين النشاط المالي للدولة (الميزانية) والأوضاع الاقتصادية بكل ظواهرها من تضخم وانكماش وانتعاش، لقد أصبح الهدف وراء الموازنة العامة هي السعي لتحقيق الاستقرار الإقتصادي، فقد إنتهى التحليل الاقتصادي الحديث إلى استخدام المالية العامة وبخاصة عجز الميزانية (التمويل بالعجز) وفائضها كأداة لتحقيق توازن الإقتصاد القومي عند مستوى التشغيل الكامل.¹

ثالثا: الأهمية الإجتماعية

منح السلطة التشريعية القدرة على تقييم المدخلات والمخرجات الناجمة عن الموازنة ومدى فعاليتها في تحقيق الأهداف التنموية على الصعيد الاجتماعي والقضاء على التفاوت بين مدخول الأفراد، مع ضمان وصول بعض الخدمات العامة دون مقابل للفئة ذات الدخل المحدود معتمدة في ذلك على الضرائب في المقام الأول ثم تأت مدفوعاتها (الإعانات) إلى الأفراد في المقام الثاني.²

رابعا: الأهمية السياسية

تعد الميزانية العامة من قبل السلطة المالية والتي يصادق عليها من طرف البرلمان أي السلطة التشريعية، وهذا الاعتماد يعد بمثابة الموافقة من ممثلي الشعب على خطة عمل الحكومة وعلى سياستها المالية والاقتصادية بصفة عامة أي أن الميزانية العامة تعتبر أداة هامة وأساسية في تحقيق أهداف الدولة، وذلك تبعا لطبيعة نظامها الاقتصادي والسياسي.

¹ مفتاح فاطمة، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، رسالة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011، ص 42-44.

² عبد الله خبابة، أساسيات في إقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الجزائر، 2009، ص 263.

المبحث الثاني: مبادئ الميزانية العامة للدولة

يوجد عدد من القواعد العلمية اتفق الفكر التقليدي على ضرورة مراعاتها عند إعداد وتحضير الميزانية العامة، ولكن مع تغير دور الدولة في النشاط الاقتصادي من مفهوم الدولة الحيادية إلى مفهوم الدولة الإيجابية، تغير وتطور مفهوم الميزانية العامة، ليواكب تلك التغيرات.¹

إن مبادئ الميزانية العامة هي قواعد نظرية كما وصفها فقهاء المالية العامة وكتبها ومنه من بالغ بقيمتها وزاد عددها ومنهم من قسمها من حيث الأهمية إلى مبادئ أساسية وأخرى ثانوية، وتختلف قيمة هذه المبادئ في الزمان والمكان وفق التشريع الوضعي لكل دولة.²

إن مراعاة تطبيق القواعد العلمية للميزانية العمومية عند إعدادها وتحضيرها ليس بالصور التي رسمها الفكر التقليدي، ولكن في ضوء التغيرات والتطورات الحديثة يمكن أن يحقق العديد من الفوائد منها:

- تصبح الميزانية العامة للدولة معبرة تعبيراً صادقاً وواضحاً عن النشاط المالي للدولة؟.
- تساعد السلطة التشريعية على دراسة مشروع الميزانية بسهولة مما يزيد من قدرتها على تحقيق رقابة فعالة.
- تساعد السلطة التشريعية على تحديد مدى التزام السلطة التنفيذية بدورها.

¹ - سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، لبنان، 2008، ص 583.

² - خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص 277.

المطلب الأول: مبدأ سنوية الميزانية

في هذا المطلب سنتطرق إلى ما يلي:

الفرع الأول: تعريف مبدأ السنوية

يتم إعداد الميزانية لمدة سنة بصفة عامة إذ جرت العادة على اعتبار هذه المدة نموذجية لتقدير نفقات وإيرادات الدولة والدلالة على ذلك فإن علينا أن نتصور المصاعب التي قد تنجم عن إعداد الموازنة لفترة أطول أو أقل من العام.¹

فإذا كانت هذه الدورة أقل من سنة مالية فإن ذلك يؤدي إلى عرض الميزانية العامة على السلطة التشريعية عدة مرات خلال السنة المالية وإطالة فترة المناقشات البرلمانية، وإذا كانت هذه الدورة أكثر من سنة مالية فإنها من شأنها إضعاف رقابة السلطة التشريعية بسبب إطالة مدة الدورة وتقلب الظروف الاقتصادية، فالسنة إذن هي المدة الطبيعية التي نستطيع خلالها تصوير الوضع المالي للدولة، وكذلك الحكومة لا تستطيع أن تعد أكثر من ميزانية واحدة خلال العام، وبالمقابل لا تستطيع السلطة التشريعية التخلي عن مهمتها أكثر من سنة كذلك تكون هذه العملية محفوفة بالأخطاء، والمخاطر وسوء التقدير والتفاوت في حالة كان التقدير أقل من سنة.²

وتأخذ الجزائر بقاعدة سنوية الميزانية صراحة حيث تأكدت في عدة مواد تنص على أنه يقر ويرخص قانون المالية بالنسبة لكل سنة مدنية، مجمل موارد الدولة وأعبائها وكذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية، كما يقرر ويرخص علاوة على ذلك المصاريف المخصصة للتجهيزات العمومية وكذلك النفقات بالرأس مال.³

¹ - مجدي شهاب، أصول الإقتصاد العام للمالية العامة، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004، ص 132.

² - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 282.

³ - المادة 3 من القانون رقم 84-17، المؤرخ في 1984/7/7، المتعلق بقانون المالية المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 28، السنة 1984.

الفرع الثاني: إستثناءات مبدأ سنوية الميزانية العامة

إن لمبدأ سنوية الميزانية العديد من الإستثناءات، وتتضمن هذه الإستثناءات الموافقة على نفقات وإيرادات لمدة لا تقل عن السنة، وبعضها الآخر يتضمن مدة الموازنة كلها وبعضها لأكثر من سنة، ومثال ذلك الميزانيات الاستثنائية لأمر طارئ (طوفان، حرب...) ومن أكثر الإستثناءات شيوعاً ما يلي¹:

أولاً: عمليات برامج التجهيز

تشكل إدارة عمليات التجهيز إستثناء هاماً لقاعدة سنوية الميزانية العامة في الجزائر بحيث يبدو أن التطبيق الدقيق لهذه القاعدة مستحيل في كثير من الحالات، خصوصاً قبل إعادة النظر في مجمل الميزانية العامة بمناسبة كل فحص سنوي.

إن بعض العمليات المالية في الميزانية العامة للدولة، وخصوصاً الإستثمارات العمومية لا يمكن منطقياً تنفيذها وتنفيذها في آجال قصيرة نسبياً، لا يتعدى مداها السنة الواحدة، وعليه يصبح أمر تجزئتها إلى شرائح، تتلائم والتطبيق الصارم لقاعدة السنوية.

ومن هنا يأتي التمييز الأساسي في النظام المالي الجزائري بين رخص البرامج واعتمادات الدفع.

يطبق نظام رخص البرامج على نفقات الاستثمار والنفقات برأس المال لميزانية الدولة والتي تخص الاستثمارات الإدارية البحتة (بناءات عقارية، طرق، جسور...) ويطبق كذلك على النفقات برأس المال للميزانيات الملحقة للمؤسسات العمومية، إذ أن رخص البرامج متعددة السنوات فهي تمثل الحد الأعلى للنفقات التي يؤذن للأمين بالصرف باستعمالها في تنفيذ الاستثمارات المخططة، وتبقى صالحة دون أي تحديد لمدتها حتى يتم إلغائها إذن تمثل رخص البرامج التكلفة التقديرية لكل عملية من المخطط².

¹ - سوزي عدلي ناشد، المالية العامة- النفقات والإيرادات، ط1، منشورات حلب الحقوقية، لبنان، 2006، ص 296.

² - محمد عباس محرز، إقتصاديات المالية العامة، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 339.

أما اعتمادات الدفع فهي سنوية، وتمثل التخصيصات السنوية التي يمكن الأمر بصرفها أو تحويلها أو دفعها لتغطية الالتزامات المبرمة في إطار رخص البرامج المطبقة، حيث تشكل اعتمادات الدفع الأقساط السنوية لتمويل كل عمليات الفصل المعني.

وبمعنى آخر تحدد برامج التجهيز قائمة المشاريع التي سوف تنجز في أفق أربع سنوات على سبيل المثال، وكذا من التنفيذ وفي كل سنة تقوم الخزينة العمومية بدفع الاعتمادات الضرورية لتنفيذ المقطع السنوي للنفقات وتجسيدها لقرار يتضمن منح اعتمادات الدفع ممضي بالاشتراك بين الوزير المكلف بالمالية والسلطة المكلفة بالتخطيط.¹

ثانيا: الموازنات الشهرية (الموازنات الاثني عشرة المؤقتة)

من المعروف أن السلطة التشريعية تعطي اعتماد سنوي لموازنة الدولة، تقوم خلالها السلطة التنفيذية بتنفيذ برامج الإيرادات والنفقات المعتمدة كما هو محدد بقانون المالية، وبمجرد انتهاء السنة المالية للميزانية ينتهي مفعول الاعتماد، ومن ثم لا تستطيع الحكومة أن تقوم بتحصيل أية إيرادات أو القيام بتمويل وتنفيذ أية برامج اتقافية، إلا بعد الحصول على اعتماد جديد من السلطة التشريعية ولكن في بعض الحالات قد تبدأ السنة المالية الجديدة لأسباب عديدة قد يرجع جزء منها إلى تأخير السلطة التنفيذية في إرسال مشروع الميزانية العامة للسلطة التشريعية عن المدة التي يحددها القانون أو زيادة حدة المناقشات المتعلقة بالميزانية.²

وتعدد نقاط الخلاف بين السلطة التشريعية والتنفيذية وعدم التوصل إلى حلول للنقاط الخلافية في الفترة المحددة أي قبل بداية السنة المالية الجديدة ومن ثم لا يتم اعتماد وإقرار الميزانية في الوقت الملائم الذي يسمح بالعمل بها في بداية السنة المالية الجديدة، ولهذا من

¹ - جمال لعمارة، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، مرجع سابق، ص 91.

² - سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 299، 300.

المفروض أن يتوقف النشاط الحكومي عن الإنفاق والجباية إلى غاية صدور قانون الميزانية الجديد.¹

أيضا في حالة ما إذا كان تاريخ المصادقة على قانون المالية للسنة المعنية لا يسمح بتطبيق أحكامه عند تاريخ أول جانفي من السنة المالية المعتبرة وعلى هذا يواصل موقتا تنفيذ إيرادات ونفقات الميزانية العامة للدولة حسب الشروط التالية:

- بالنسبة للإيرادات طبقا للشروط والنسب وكيفيات تحصيل النسب المعمول بها تطبيقا لقانون المالية السابق.

- بالنسبة لنفقات التسيير في حدود 12/1 من مبلغ الإعتمادات المفتوحة بالنسبة للسنة المالية للميزانية السابقة وذلك لشهر أو لمدة ثلاثة أشهر.

- بالنسبة لاعتمادات الاستثمار وفي حدود ربع الحصة المالية المخصصة لكل قطاع ولكل مسير، كما ينتج عن توزيع اعتمادات الدفع المتعلقة بالمخطط السنوي للسنة المالية السابقة.

يواصل تنفيذ مشاريع الميزانية الملحة وأحكام ذات الطابع التشريعي والمطبقة على الحسابات الخاصة للخرينة طبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسيورها قبل بداية السنة المالية الجديدة للميزانية.²

ثالثا: ترحيل الإعتمادات

يعتبر ترحيل الاعتمادات أحد المخارج المستعملة لتجاوز قاعدة سنوية الميزانية العامة، وهو إجراء يسمح للحكومة بأن يقدم تحت غطاء التقديرات السنوية، نفقات متعددة السنوات، وكذلك فإن ترحيل الاعتمادات يمثل الرخصة الممنوحة لمصلحة ما باستعمالها خلال السنة المالية التالية، الرصيد غير المستعمل من التخصيصات الممنوحة لها بعنوان سنة محددة.

¹ - سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة مدخل تحليلي معاصر، مرجع سابق، ص 588.

² - جمال لعامرة، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، مرجع سابق، ص 93، 94.

ومن حيث المبدأ فإنه يمنع ترحيل الاعتمادات من سنة مالية إلى السنة المالية الموالية لها، وهذا ابتداء من 31 ديسمبر من السنة المالية المعتمدة غير أن بعض التعديلات ترد على المبدأ.

1. فيما يخص نفقات التسيير:

لقد رخص أول قانون مالية، صدر بعد استقلال الجزائر، بترحيل الاعتمادات غير المستعملة في 31 ديسمبر 1962، بقرار من وزير المالية وذلك بالنسبة لعدد من أبواب الميزانية العامة، وخصوصا تلك المتعلقة بالدعم الاقتصادي والاجتماعي واعتمادات صيانة المباني و العتاد.

كما لا تقفل الإعانات والتخصيصات الممنوحة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، حسب إجراءات الميزانية الجاري بها العمل، ما لم تستخدم أو تتفق بمجملها في نهاية السنة المالية، حيث تبقى مكتسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. ويقضي ذلك ترحيلها لتغطية نفقات مستقبلية للسنة أو السنوات الموالية، وأما الاعتمادات المخصصة لباقي أبواب النفقات العادية فإنه يمنع ترحيلها.¹

2. في مجال نفقات التجهيز:

وعلى العكس من ذلك فإن ترحيل نفقات التجهيز ممكن واختياري في إطار رخص البرامج، وفي ظل هذه الشروط فإن اعتمادات الدفع المتوفرة في نهاية السنة، يتم ترحيلها كليا من طرف المصالح المالية المعنية ومصالح التخطيط، ومن الناحية العملية، فإن هذا الترحيل شبه آلي.²

¹ - المرجع نفسه، ص 92.

² - المرجع نفسه، ص 93.

رابعاً: الميزانية المؤقتة

تعتبر الميزانية المؤقتة إحدى الاستثناءات التي ترد على قاعدة السنوية، وهي ميزانية محددة بثلاثة أشهر، وذلك في حالة اعتماد الميزانية العامة من قبل الهيئة التشريعية، علماً أن هذه الميزانية يمكن أن تكون لأكثر من سنة أو أقل في حالة تغير بداية أو نهاية السنة في دولة ما¹.

وفي الجزائر آخر سنة 1962م بلغ عدم الاستقرار الاقتصادي والنقدي مستوى لا يمكن معه إجراء التقديرات السنوية للميزانية العمومية للدولة لسنة 1963م، لذلك تم اللجوء إلى الميزانية المؤقتة وهي ميزانية ثلاثية، ولا يتعلق الأمر بثلاث وثائق مؤقتة ومجمدة، ولكن تقديرات ورخص أعطيت لثلاثي واحد، ومن المعلوم أن توقعاتها سوف تعدل باعتمادات تكميلية².

خامساً: الإعتمادات التكميلية

الإعتمادات التكميلية هي الإجراء الأكثر شيوعاً الذي يسمح للحكومات بإجراء بعض اللمسات خلال السنة على التقديرات الأولية، ومنح بعض الرخص التكميلية، وهي التي تضمها قوانين المالية والمعتلة والمكتلة التي لها نفس الدرجة القانونية لقانون المالية الأولي. وهذه هي إحدى أكثر المخالفات التي ترد على قاعدة سنوية الميزانية العامة، حتى أصبحت القوانين المالية المعتلة والمكتلة ظاهرة مألوفة في الجزائر³.

ومن هذا المنظور تجدر الإشارة إلى أن القانون الجزائري لا يضع قيوداً لعدد أو لمدى التغييرات المدخلة بقوانين المالية المعدلة لأنه مبدئياً بإمكانها الإخلال بالتوازن المالي الأولي.

¹ - المرجع نفسه، ص 300، 301.

² - محمود حسين الوادي وزكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007، ص 164.

³ - محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2008، ص 533.

المطلب الثاني: مبدأ وحدة الميزانية

في هذا المطلب سنتطرق إلى ما يلي:

الفرع الأول: تعريف مبدأ وحدة الميزانية

يقصد بوحدة الميزانية، أن تسجل كافة النفقات والإيرادات العامة المتوقع تنفيذها للسنة القادمة في وثيقة واحدة، تساعد هذه القاعدة في سهولة التعرف على المركز المالي للدولة، وكذلك تبين نسبة الإيرادات والنفقات في الدخل القومي، مما يمكن من معرفة تأثير الميزانية العامة على الدخل القومي ودورها في إعادة توزيعه، إضافة إلى تيسير مهمة السلطة التشريعية في الرقابة على مفردات الميزانية العامة.¹

الفرع الثاني: خصائص مبدأ وحدة الميزانية

- يتصف بالوضوح والسهولة لمن يريد أن يقف على حقيقة المركز المالي للدولة حيث أن للدولة حسابا واحدا؟.
- يؤدي إلى سهولة تحديد نسبة الإيرادات والنفقات العامة إلى مجموع الدخل القومي بوجود أرقامها في سقف واحد للموازنة العامة.
- يساعد السلطة التشريعية علي أن تفرض رقابتها على تخصيص النفقات العامة حسب وجوه الإنفاق الأكثر ضرورة.
- يحول مبدأ وحدة الموازنة دون تلاعب الجهاز الحكومي في ماهية الإنفاق والإعتماد.
- يكشف عن إساءة استعمال النفقات العامة وعن التبذير في إنفاقها.
- يساعد على إيجاد نظام محاسبي موحد لحسابات الحكومة وإدارتها المختلفة.
- يدعم أسلوب التخطيط لأن الموازنة العامة للدولة ما هي إلا الوجه المالي للخطة الاقتصادية.²

¹ - يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد ودرار، سعيد عبد العزيز عثمان، سميرة إبراهيم أيوب، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص 353، 354.

² - محمد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 510.

الفرع الثالث: إستثناءات قاعدة وحدة الميزانية العامة للدولة

وعلى الرغم من الفوائد التي تحققها قاعدة وحدة الموازنة، فإنها لا تخلو من الاستثناءات، وتبرز هذه الاستثناءات منافع أخرى منها السياسية والاقتصادية والمالية، لذلك نجد ميزانيات أخرى إلى جانب الميزانية العامة¹.

أولاً: الموازونات الملحقة

توضع هذه الموازونات الخاصة لبعض الإدارات العامة التي تمارس نشاطا تجاريا، صناعيا اجتماعيا أو ثقافيا لمعرفة حقيقة نشاطها وأوضاعها، بصورة منفصلة عن الإدارات الأخرى الداخلة نفقاتها في الموازنة، ولهذا تلحق بالموازنة العامة للصلة الوثيقة بينهما، فما تحققه الإدارات من أرباح يعتبر من الواردات العامة وما تكبده من خسائر يعتبر من النفقات العامة².

كما أنها تعرض على البرلمان وتدرس فيه وتقر من قبله كالموازنة العامة العادية، وتنفذ وتراقب وفقا للأصول العامة، مع بعض الفوارق التي يبرها وضعها الخاص، ونقصد به استقلالها المالي عن الدولة، دون أن يكون لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الدولة. فالموازنة الملحقة إذن لا تشكل خروجاً على وحدة الموازنة، فهي لا تخرج عن كونها إعادة تبويب من الناحية الحسابية لنفقات وواردات بعض الإدارات العامة بهدف الاطلاع على كيفية وحقيقة سير نشاطها³.

¹ - علي زغدود، مرجع سابق، ص 101.

² - جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والإتجاهات الحديثة، ط1، دار الفجر للنشر والتوزيع، مصر، 2004، ص 112، 113.

³ - نفس المرجع، ص 124.

ثانيا: الموازنات غير العادية (الاستثنائية)

يرتبط وجود الموازنات المستقلة بتطور مهام الدولة الحديثة، بعد أن أصبحت دولة متخلفة تمارس أنشطة صناعية وتجارية كانت مقتصرة في الماضي على الأفراد، ولذلك فقد دعت الضرورة إلى عدم تطبيق الأصول المالية العادية على المؤسسات العامة الصناعية والتجارية التي تنشئها الدولة لهذه الغاية إذا أرادت أن تمارس نشاطها الاستثماري التجاري أو الصناعي على الوجه الأكمل، ومن هنا أتت فكرة الموازنات المستقلة الخاصة بهذه المؤسسات¹.

ومن مميزات الموازنات المستقلة:

- أنها توضع لمؤسسات عامة ذات استقلال مالي وإداري، وذات شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الدولة؟.
- أنها تقسم إلى قسمين: الأول يتناول الأعمال التأسيسية التي يمكن تمويلها كلها بواردات المؤسسة العادية، والثاني يتناول نفقات الاستثمار العادية التي تمويلها بالواردات العادية، علما بأن قاعدة سنوية الموازنة لا تطبق على القسم الأول للأعمال التأسيسية، الذي تغطي نفقاته أحيانا بالقروض.
- يقنطع سنويا من واردات الاستثمار المبالغ اللازمة بإيجاد مال احتياطي، وتأمين استهلاك التجهيزات، وادخار الأدوات اللازمة للمؤسسة العامة.
- أن واردات المؤسسة العامة تنفق على حاجاتها الخاصة.
- لا تعرض الموازنات المستقلة على السلطة التشريعية من أجل المصادقة عليها، بل تقرها مجالس إدارتها.
- وتعرض للمصادقة عليها من طرف وزارة المالية والوزارة الوصية.

¹ - محمد عباس محرز، إقتصاديات المالية العامة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 434، 435.

ثالثا: حسابات الخزينة خارج الموازنة

هي حسابات ليس لها علاقة مباشرة بإيرادات الموازنة ونفقاتها، إذ أنها عبارة عن مبالغ تخرج من خزانة الدولة بصيغة نفقة عامة إلا أنها ليست كذلك لأنها سترد إليها في وقت لاحق كالسلف المؤقتة، كما قد يدخل فيها مبالغ هي الأخرى لا تعد إيرادات عامة، نظرا لأن الخزينة ستخرجها إلى مستحقيها في وقت لاحق، كما هو الحال في مبالغ التأمينات.

لذا فإن مثل هذه الحسابات لا تدخل ضمن الموازنة العامة وإن كان يشترط عرضها على السلطة التشريعية.

رابعا: الميزانيات المستقلة

وهي الخاصة بموازنات المرافق والمشروعات العامة ذات الشخصية الاعتبارية المستقلة، إذ يستتبع الاستقلال في الشخصية الممنوح لها قيامها بوظائفها المختلف، أن تكون لها موازنة خاصة بها مستقلة عن موازنة الدولة دون حاجة إلى نص تشريعي صريح يقرر ذلك، ولا يستتبع استقلال المرفق أو المشروع العام بموازنة مستقلة أن يسعى بمفرده لتحقيق توازن ميزانيته أو أن يسعى إلى احتكار موارده، إذ أنه في الحالة التي تكشف نتيجة النشاط الذي يقوم به عن عجز فإن الأمر قد يؤدي إلى منحه إعانة من موازنة الدولة ويكون حكمها حكم الإعانة للقطاع الخاص، كما أن تحقيقه لفائض يمكن ترحيله إلى هذه الموازنة الأخيرة وفقا لتوجهات السياسة الاقتصادية والمالية في الاقتصاد القومي، كذلك قد يحتفظ به المرفق أو المشروع العام.¹

أما فيما يتعلق بمدى رقابة السلطة التشريعية فإنها لا تعرض عليها أصلا، وبالتالي تناقشها ولا تعتمدها، وإنما يناقشها ويعتمدها مجلس إدارة المرفق أو الهيئة، بعيدا عن الرقابة البرلمانية.

¹ - عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة - مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية، لبنان، 1992، ص 301.

وبهذا تعتبر الموازنات المستقلة استثناء حقيقيا لقاعدة وحدة الموازنة لا من الناحية المالية فحسب، وإنما من الناحية السياسية أيضا.

المطلب الثالث: مبدأ عمومية الموازنة (الشمولية)

في هذا المطلب سنتطرق إلى ما يلي:

الفرع الأول: تعريف مبدأ عمومية الموازنة

ويعني هذا المبدأ إظهار كافة تقديرات الإيرادات العامة والنفقات العامة في الموازنة بصورة تفصيلية دون إجراء مقاصة بينهما لكل هيئة أو جهة حكومية، وأن تكون الإيرادات الواردة بها غير مخصصة لنفقات معينة بالذات فإما لتغطية نفقات الدولة بصفة عامة.

ويستلزم تحصيل الإيرادات العامة القيام ببعض النفقات، كما أن كثيرا من وحدات القطاع العام تتمتع بإيرادات ضخمة، ولهذا توجد طريقتان لإدراج الإيرادات والنفقات في الميزانية العامة¹:

الطريقة الأولى: وتسمى بطريقة الناتج الصافي، ومؤداها إجراء مقاصة بين إيرادات كل وحدة ونفقاتها بحيث لا يظهر في الميزانية إلا نتيجة المقاصة، أي صافي الإيرادات أو صافي النفقات.

الطريقة الثانية: وتسمى بطريقة الموازنة الشاملة وفحواها، أن تدرج في الميزانية كل نفقة وكل إيراد مهما كان مقداره ودون إجراء أي مقاصة بينهما، والطريقة الثانية هي المتبعة كمبدأ، أي مبدأ العمومية والشمول وذلك لاعتبارات معنة بعضها سياسي والآخر مالي.

¹ - لطفي فاروق زلاسي، دور الرقابة المالية في تسيير وترشيد النفقات العمومية، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر، الجزائر، (الوادي)، 2015، ص 17.

أولاً: الاعتبارات السياسية

تتمثل في إتاحة الفرصة للسلطة التشريعية لمراقبة تسيير الإدارة الحكومية، فيما يتعلق بنفقاتها الخاصة اللازمة لتسييرها، ذلك أن إتباع طريقة الناتج الصافي يحجب عن السلطة المذكورة كل ما يتعلق بتفاصيل نفقات المرافق العامة ولا يظهر سوى رصيد هذه المرافق في الميزانية دائناً كان الرصيد أو مديناً.

ثانياً: الاعتبارات المالية

تتمثل في محاربة الإسراف في الإنفاق الحكومي حيث أن إتباع طريقة الناتج الصافي أو الميزانية الصافية من شأنها أن تتيح للمرفق الذي يحقق إيرادات تفوق نفقاته أن يشرف في هذه النفقات بدون مقتضى اعتماداً على أنه لن يظهر في ميزانيته إلا فائض الإيرادات على النفقات وعلى أنه يجد رقابة من السلطة التشريعية على بنود نفقاته.

وإذا كان مبدأ عمومية الميزانية يرمي إلى إحكام رقابة السلطة التشريعية على النشاط المالي للحكومة بإجازتها لتفاصيل إيرادات ونفقات المرافق العامة فهناك قاعدتان إلى جانبه تستهدفان تحقيق نفس الغرض¹.

1. قاعدة عدم تخصيص الإيراد:

أن لا يخصص إيراد معين من أوجه الإيرادات للنفق على وجه معين من أوجه النفقات، أي أن يتم تحصيل جميع الإيرادات أياً كان نوعها وأياً كانت الوحدة التي تقوم بتحصيلها لحساب الخزينة العامة، دون تخصيص حتى تتاح الفرصة لاستخدام إجمالي الإيرادات العامة وتوزيعها على كافة أوجه الإنفاق دون التقيد بتوزيع محدد.

¹ - سعيد علي العبيدي، مرجع سابق، ص 211.

إن الإخلال بهذه القاعدة يؤدي إلى وضعين:

وأن تكون حصيلة الإيراد أكثر من اللازم فيدفع الحكومة إلى الإسراف في الإنفاق دون ضرورة إلى ذلك؛ كأن تكون الحصيلة أقل من اللازم فيؤدي إلى عدم تنفيذ الأعمال أو تنفيذها بدرجة منخفضة.

2. قاعدة عدم تخصيص الإعتمادات:

وتعني هذه القاعدة وهي الأكثر أهمية أن اعتماد السلطة التشريعية للنفقات لا يجوز أن يكون إجمالياً بل يجب أن يختص مبلغ معين لكل وجه من أوجه الإنفاق العام، فلا يجوز أن يكون إعداد واعتماد النفقات كمبلغ إجمالي يترك للحكومة أمر توزيعه على أوجه الإنفاق المختلفة وفق مشيئتها، وإلا ضاعت الحكمة من رسم البرامج والسياسات لتوجيه الموارد الاقتصادية للمجتمع نحو استخداماتها المثلى على السلطة التشريعية مراقبة الإنفاق الحكومي في تفصيلاته وتقييم الأداء.¹

وعليه فمبدأ عمومية الميزانية يعني أن تظهر في وثيقة الميزانية كافة تقديرات النفقات وكافة تقديرات الإيرادات دون أي مقاصة بين الإثنين وهذا المبدأ يمثل مبدأ وحدة الميزانية.

المطلب الرابع: مبدأ توازن الموازنة

يقصد بمبدأ توازن الموازنة العامة أن لا تزيد الإيرادات عن النفقات أو العكس وهذا يعني أن الموازنة تعتبر متوازنة إذا تعادلت الإيرادات مع النفقات، وتعتبر الموازنة في حالة عجز إذا زادت النفقات عن الإيرادات مما تضطر الدولة إلى تمويل ذلك العجز إما عن طريق الاقتراض العام الداخلي أو الخارجي أو استخدام الاحتياطات أو أية أساليب أخرى لتمويل العجز في الموازنة".

وفي نطاق تحليلنا لمضمون هذا المبدأ والوقوف على مدى ملائمته للمفهوم الحديث للموازنة فإننا سوف نميز بين مفهومين:

¹ - محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 440.

الفرع الأول: التعريف من جانب المفهوم التقليدي

تستلزم النظرية المالية التقليدية العمل على توازن الموازنة أي عدم الالتجاء إلى القروض أو الإصدار النقدي الجديد، وقد جعلت هذه النظرية من هذا المبدأ معيار للحكم على سلامة السياسة المالية وهدفا لها، ويقصد بهذا المبدأ في ظل النظريّة المالية التقليدية أن تغطي الإيرادات العامة العادية النفقات العامة العادية وعلى هذا فإذا استخدمت القرض لتمويل نفقات عامة استثمارية تغطي إيرادا يمكن أن يغطي أصل القرض وفوائده ول نكون أمام عجز في الموازنة العامة ما دامت النظرية المالية التقليدية تحمّ الالتجاء إلى عجز الموازنة فإتها تحرم أيضا الأخذ بفكرة فائض في الموازنة يدفع السلطة التشريعية بزيادة النفقات العامة ذات الطابع السياسي، فضلا عن أن تحقيق فائض من شأنه أن يعرقل النشاط الاقتصادي عن طريق دفعه نحو الانكماش نظرا لزيادة مستوى الإيرادات العامة وهي تمثل اقتطاعا عن مستوى النفقات العامة.

ومن ثم فإن التوازن في ظل النظرية التقليدية يستلزم وجود موازنة عامة بلا عجز وبلا فائض أي موازنة عامة تتعادل فيها حسابيا كفة الإيرادات العامة والنفقات العامة¹.

الفرع الثاني: التعريف من جانب المفهوم الحديث

أما النظرية الحديثة في المالية العامة فلم تعد تنظر إلى العجز في الميزانية على أنه كارثة مالية محققة ولكن ليس معنى ذلك أن الفكر المالي المعاصر يستبعد فكر التوازن، كل ما هنالك أنه يميل إلى أن يستبدل فكرة التوازن المالي البحت بفكرة أوسع منها، هي فكرة لتوازن الاقتصادي العام حتى ولو أدى هذا إلى حدوث عجز موقت في الموازنة، وهذا يطلق عليه نظرية العجز المنظم، لذلك يجب على الدولة في حالة الكساد أي عندما يكون الاقتصاد القومي، بدون حالة العمالة الكاملة، أن تعمل كل ما من شأنه زيادة الطلب الكلي

¹ - يسري أبو العلاء ومحمد الصغير بعلي، مرجع سابق، ص 103، 104.

الفعلي حتى تنتعش الحياة الاقتصادية، وتزداد العمالة إلى الحد الذي تصل فيه إلى تشغيل كل الطاقة لإنتاجية للاقتصاد القومي.

المبحث الثالث: دورة الميزانية العامة للدولة

في هذا المبحث سنتطرق لكيفية إعداد الميزانية لمختلف إجراءات تحضير الميزانية العامة وكذلك الاعتماد في الميزانية العامة وتنفيذها والرقابة عليها.

المطلب الأول: مرحلة إعداد وتحضير الميزانية العامة

إن عملية إعداد وتحضير الموازنة العامة المرحلة الأولى من مرحلة دورة الميزانية، ومن المتوقع أن تختلف عملية الإعداد والتحضير فيما بين الدول لاختلاف النظم السياسية السائدة، واختلاف التشريعات الدستورية والقانونية.

تقوم السلطة التنفيذية بتحديد الخدمات العامة التي يتعين أدائها في السنة المالية المقبلة، وتقدير النفقات والإيرادات العامة، وقد يشترك البرلمان مع الحكومة (في البلدان التي توجد لها أنظمة برلمانية في اتخاذ المبادرة للقيام بهذه التقديرات الممثلة لمكونات الجدول لمحاسبي التقديري.¹

الفرع الأول: السلطة المختصة بتحضير الموازنة العامة

تتولى الحكومة مهمة تحضير الموازنة العامة من حيث الإيرادات والنفقات حتى يتسنى إدراجها في مشروع الموازنة، وتتولى السلطة التنفيذية أي الحكومة في مختلف بلاد العالم مسؤولية تحضير الموازنة وقد تشارك بعض المجالس البرلمانية في بعض البلدان في عملية تحضير الموازنة، ويبقى مع ذلك عبر مسؤولية تحضير الموازنة على عاتق الحكومة بصفة أساسية.

¹ - محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 442.

ويرجع تحمل السلطة التنفيذية لهذه المسؤولية لعدد من الأسباب:

- تعتبر الميزانية العامة للدولة بمثابة البرنامج السياسي والاقتصادي والاجتماعي لعمل الحكومة، خلال السنة المقبلة مما يستلزم قيامها بجميع مراحل البرنامج الحكومي بحيث يمكن محاسبة الحكومة بعد نهاية السنة المالية على مدى تحقيقها لما التزمت به من برامج وسياسيات وأهداف في خطتها السنوية.

- إن إعداد الميزانية العامة يتطلب دراسة واقعية لجهة تحديد النفقات ولجهة تقدير الإيرادات وهذا يستدعي توافر معلومات وإحصاءات كثيرة، لا يمكن أن تقدمها إلا السلطة التنفيذية كونها المسؤولة عن تسيير المرافق العامة لاعتبار أن السلطة التنفيذية أقل تأثراً بآراء الناخبين ورغباتهم من السلطة التشريعية، وأكثر معرفة بمتطلبات التوازن الجهوي والعدالة الاجتماعية وحاجات الإنفاق العام، وإمكانيات وقدرات الإقتصاد الوطني على تحمل أعباء التنفيذ وهذا ما يستلزم قيام الحكومة بأمر إعداد الميزانية العامة.¹

الفرع الثاني: الإجراءات الفنية المتبعة بصدد تحضير الميزانية العامة

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

وبمعنى آخر فإن هذه المرحلة تبدأ عادة من الوحدات الحكومية الصغيرة حيث نتولى كل مصلحة أو هيئة أو مؤسسة عامة إعادة 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 الوزارة التابعة لها، وتقوم هذه الأخيرة بمراجعتها وتنقيحها ويكون من سلطتها إجراء التعديلات الجوهرية التي تراها ملائمة، ثم تقوم بإدراجها في مشروع واحد متكامل لميزانية الدولة، حيث يرفع مع البيان المالي إلى السلطة

¹ - محمود حسين الوادي وزكريا أحمد عزام، مرجع سابق، ص 167.

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 إذا اقتضى الأمر، ويكون مشروع الموازنة الذي يرسل إلى اللجنة المالية بالوزارة مرفقا بمذكرة تفسيرية، وتعد اللجنة المالية في الوزارة مشروع الموازنة، ويتم عرضه على مجلس الوزراء الذي يتولى عرضه بعد ذلك على السلطة التشريعية في الموعد المنصوص عليه في الدستور.¹

الفرع الثالث: الأساليب المتبعة لتقدير الإيرادات والنفقات الواردة في الموازنة

تختلف الطرق والأساليب المتبعة لتقدير كل من النفقات والإيرادات العامة الواردة في الميزانية العامة وإن كان الهدف الذي تسعى إليه السلطة التنفيذية المختصة بإعداد وتحضير الميزانية هو أن تكون تقديراتها مطابقة للواقع بقدر الإمكان لكي تتمكن من تنفيذ السياسة المالية المقررة للدولة دون حدوث أي اضطرابات متعلقة بزيادة النفقات ونقص الإيرادات عما هو متوقع.

ويمكن تقدير النفقات والإيرادات في الميزانية العامة للدولة بعدة طرق:

أولاً: تقدير النفقات

يتم إعادة تقدير النفقات دون صعوبات تقنية كثيرة، حيث أن كل مرفق يحدد نفقاته المستقبلية على أساس حجم نفقاته السابقة مضاف إليها ما سيقوم به المرفق من نفقات خاصة بالاستثمارات أو الإنشاءات خلال السنة المالية المقبلة.

ويتم تقدير النفقات أو ما يعرف بالاعتمادات باستخدام عدة طرق:

¹ حمدي بم محمد بن صالح، الموازنة العامة، ط1، دار النفائس للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 193.

الإعتمادات المحددة والاعتمادات التقديرية:

تتمثل الاعتمادات المحددة في تلك الاعتمادات التي تكون ذات صفة متكررة سنويا كالرواتب والأجور...، ويتم تقدير هذه النفقات عادة على أساس تكاليفها التاريخية، أي في ضوء البيانات السابقة مع تعديلها وفقا للمتغيرات المتوقعة أن تسود في السنة التالية، أما الاعتمادات التقديرية هي تلك الاعتمادات التي لا تتوفر فيها صفة التكرار السنوي، إذ ينتهي الصرف فيها بمجرد تنفيذ العملية التي تم من أجلها رصد الاعتماد، كنفقات شراء الآلات والمعدات والبناءات... إلخ.

إعتمادات البرامج:

هذه الطريقة لتقدير النفقات تتعلق بالمشاريع التي يتطلب تنفيذها فترة طويلة ويتم تنفيذها بطريقتين:

الطريقة الأولى: يتم فيها تحديد مبلغ النفقات بصورة تقديرية ويتم إدراجه في ميزانية السنة الأولى على أن يتم إدراجه في ميزانية كل سنة من السنوات اللاحقة الجزء الذي ينتظر دفعه فعلا من النفقات وتسمى بطريقة اعتمادات الربط.

الطريقة الثانية: يتم إعداد قانون خاص مستقلا عن الميزانية يسمى بقانون البرامج، توافق عليه السلطة التشريعية، وبموجب هذا القانون يتم وضع برنامج مالي على أن يتم تنفيذه على عدة سنوات ويوافق على الاعتمادات اللازمة له، ويقسم هذا القانون ذاته البرامج على عدة سنوات ويقزر لكل جزء منها اعتمادات خاصة بها، تسمى هذه الطريقة بطريقة اعتمادات البرامج.

ثانيا: تقدير الإيرادات

يثير تقدير الإيرادات العامة صعوبات تقنية إذ أنه يرتبط أساسا بالتوقع فيما يتعلق بالظروف والمتغيرات الاقتصادية، التي قد تطرأ على الاقتصاد الوطني من أجل تحديد مصادر الإيرادات المختلفة في السنة المالية المقبلة، ويتم تقديرها باستخدام عدة طرق وهي:

التقدير الآلي:

تهدف طريقة التقدير الآلي أساسا إلى التوصل لوضع قواعد لتقدير الإيرادات تجنباً لاجتهادات الشخصية من أمثلتها طريقة السنة قبل الأخيرة وفيها يتم تقدير موارد الميزانية الجديدة على أساس الإيرادات الفعلية المدرجة في الحساب الختامي لآخر سنة مالية منتهية (وهي عادة السنة قبل الأخيرة) وطريقة الزيادة أو النقص النسبي والتي تقضي بأن يدون في مشروع الميزانية الجديدة أرقام الإيرادات وفق آخر سنة مالية منقضية بعد زيادتها بمعتل معتن.

التقدير المباشر:

هذه الطريقة ترمي بالأساس إلى التنبؤ باتجاهات كل مصدر من مصدر الإيرادات العامة على حدى، وتقدير الحصيلة بناء على هذه الدراسة المباشرة، فيطلب من كل مشروع (أو شركة) في القطاع العام، التنبؤ إيراداته للعام القادم، ويترك لكل وزارة أو هيئة عامة أو مصلحة حكومية تقدير ما تتوقع تحصيله من رسوم وإيرادات أخرى.

وتقوم وزارة المالية أو الخزينة بتقدير مباشر لأوعية الضرائب المختلفة ومقدار ما يتوقع تحصيله منها في السنة المالية المقبلة ومن الواضح أن كثير من الإيرادات ترتبط ارتباطا وثيقا بمستوى النشاط الاقتصادي في الدولة.¹

إضافة الزيادات:

على أساس متوسط الزيادات التي حدثت في الإيرادات العامة خلال الخمس سنوات السابقة، وتتميز بتحديد حجم الإيرادات والنفقات بصورة تحفظية، إلا أنه يعاب على هذه الطريقة أن الحياة الاقتصادية لاتسير في اتجاه ثابت، فغالبا ما تتأرجح مع الكساد والانتعاش من فترة إلى أخرى، وبالتالي من الصعب استخدام هذه الطريقة في تحديد حجم الإيرادات.

¹ - عناية غازي، المالية العامة والتشريع، دار البيارق للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص 224.

ومهما يكن نوع الطرق المتبعة في تقدير النفقات والإيرادات العامة فإن الهدف الذي تسعى السلطة المختصة لتحقيقه هو أن تكون تقديراتها مطابقة للواقع بقدر الإمكان، وذلك حتى يمكن تنفيذ السياسة المالية المقررة في الدولة، دون مفاجآت عنيفة تتمثل غالبا في زيادة النفقات عما كان متوقعا أو نقص تقديرات الإيرادات أو الأمرين معا.

المطلب الثاني: مرحلة اعتماد الميزانية العامة

تقدم الموازنة إلى السلطة التشريعية لإقرارها، ولا تكون نافذة المفعول إلا بعد الحصول على موافقة هذه السلطة وعند تقديم الموازنة إلى السلطة التشريعية تحال إلى اللجنة المالية لمناقشتها بالتفصيل ومن حقها طلب البيانات واستدعاء المسؤولين لمناقشتهم، بعد ذلك تنفذ اللجنة توصياتها إلى السلطة التشريعية.

ويتم مناقشة الموازنة على ثلاث مراحل هي:

الفرع الأول: مرحلة المناقشة العامة

حيث يعرض مشروع الميزانية العامة للدولة للمناقشة العامة في البرلمان وهذه المناقشة تنصت غالبا على كل الميزانية العامة وارتباطها بالأهداف العمومية كما يراها أعضاء المجلس.

الفرع الثاني: مرحلة المناقشة التفصيلية المتخصصة

وتضطلع به لجنة مختصة متفعة من المجلس النيابي (لجنة الشؤون الاقتصادية والمالية)، ولها أن تستعين بما تراه من خبراء استشاريين من خارج البرلمان، وتقوم اللجنة بمناقشة مشروع الموازنة في جوانبها التفصيلية، ثم ترفع بعد ذلك، تغريها إلى المجلس.

الفرع الثالث: مرحلة المناقشة النهائية

حسب الفقرة 12 من المادة 122 من الدستور للمجلس الشعبي الوطني: حق التصويت على ميزانية الدولة"، كما يقوم مجلس الكيمة لاحقاً بالمناقشة والمصادقة على قانون ميزانية الدولة حسب المادة 120 من الدستور خلافاً لبعض الأنظمة التي تخول للبرلمان التصويت على الميزانية باباً باباً فإن:

المادة 70 من القانون 17-84 المتعلق بقوانين المالية، تشير إلى التصويت على الميزانية العامة بصورة إجمالية، خلافاً لميزانيات الإدارة المحلية التي يصوت عليها باباً باباً وفصلاً فصلاً ومادة مادة، والقاعدة أن يصوت ويصادق البرلمان على ميزانية الدولة قبل بداية السنة المدنية الجديدة احتراماً لمبدأ الدستورية.

إذا وافق البرلمان على مشروع الموازنة، فإنه يقوم بإصدارها بمقتضى قانون يطلق عليه قانون المالية" وهو قانون يعتد الرقم الإجمالي لكل من النفقات العامة والإيرادات العامة، ويرفق به جدولان، يتضمن الأول بياناً تفصيلياً للنفقات والثاني بياناً تفصيلياً للإيرادات.

المطلب الثالث: مرحلة تنفيذ الميزانية العامة

بعد المصادقة على ميزانية الدولة من طرف السلطة التشريعية يقوم رئيس الجمهورية بإصدار القانون المتعلق بالميزانية ونشره في الجريدة الرسمية من أجل قيام الجهات والهيئات الإدارية المختصة بتنفيذها أي القيام بإجراء تحصيل الإيرادات ودفع النفقات التي أدرجت في هذه الموازنة بعد اعتمادها من طرف السلطة المختصة، إن أخطاء الإيرادات قد تعوض بعضها البعض، بحيث يزيد الإيراد في بعض البنود كما كان مقترراً ويقل في البعض الآخر، أما بالنسبة للنفقات فأخطاء التقدير لا تعوض إلا في حدود ضيقة.

ويتمثل ذلك في:

الفرع الأول: خطأ في تقدير الإيرادات

في مرحلة التنفيذ قد يحدث ألا تتطابق الإيرادات المحصلة فعلا والإيرادات الواردة في الميزانية العامة لنفس السنة فيحدث الآتي:

- نقص الإيراد الفعلي عن المقرر:

وقد يحدث عدم تطابق بنود الإيرادات بما يؤثر على المجموع الإجمالي للإيرادات وهذا لا يشكل مشكلة، إذ أنه يعتبر من بين الأخطاء المعوضة (زيادة في بند من الإيرادات يقابله عجز مماثل في آخر)، لأن الإيرادات في العادة لا تختص لمصروفات بذاتها وإنما تعتبر وعاء واحد يصرف منه برمته على أوجه الإنفاق.

وفي حالة وجود أخطاء، في التقديرات بحيث يقل الإيراد الفعلي المحصل عن الإيراد التقديري فمعنى ذلك هو كفاية الإيرادات لتنفيذ خطة الدولة ومشروعاتها، فتلجأ الحكومة إلى تغطية العجز عن طريق زيادة سعر الضريبة القائمة أو فرض ضرائب جديدة أو الاقتراض أو زيادة كمية النقد المصر.

- زيادة الإيراد الفعلي عن المقرر:

قد تحدث أخطاء في تقدير الإيرادات بحيث تنتج عنها زيادة في الإيرادات الفعلية عن الإيرادات المقدرة أي بمعنى زيادة في الإيرادات الفعلية عن المصروفات الفعلية، وينتج عن زيادة في الإيرادات دون استخدام، فتضاف هذه الزيادة إلى الحساب المالي الاحتياطي ويتم هذا في الحساب الختامي للدولة.¹

الفرع الثاني: خطأ في تقدير النفقات

فقد يحدث خطأ في تقدير النفقات يكتشف وقت التنفيذ، بحيث يقل الاعتماد المخصص لباب معين عن المصروف الفعلي، وفي هذه الحالة تلجأ السلطة المختصة من خلال وزارة المالية إلى السلطة التشريعية لموافقتها على اعتماد إضافي لتغطية هذا العجز

¹ - عبد الله خبابة، مرجع سابق، ص 265، 266.

وبشروط معقدة، قد يحدث خطأ بالنقص في بعض أبواب النفقات يعوضه زيادة في باب آخر وهو ما يعرف بالأخطاء المعوضة، فلا يتم تعويضها كما هو الحال في الإيرادات إلا في حدود ضيقة جداً، لأن القاعدة في اعتماد المصروفات هو تخصيصها، وسابق اعتمادها من السلطة التشريعية بابا بابا.

ومنه يتضح جلياً مدى أهمية التزام الدقة في التقدير لما يترتب عن أخطاء في التقدير، بالإضافة إلى عرقلة تنفيذ خطة الدولة، فتنفيذ الميزانية في واقع الأمر هو تحصيل الإيرادات وإنفاق النفقات طبقاً للوائح تحددها كل دولة تتفق ظروفها وطبيعتها.

المطلب الرابع: مرحلة الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة

بعد أن نتم دورة الموازنة المتمثلة في تحضير الاعتماد والتنفيذ تبدأ مرحلة أخرى هي مرحلة لابد للميزانية المرور بها وهي مرحلة الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة للتأكد من حسن إدارة الأموال العامة ومن مدى تطابق تقديرات الموازنة على ما تحقق منها فعلاً، فالسلطة التنفيذية قد تخرج عن الحدود التي حددها لها قانون الميزانية والتعليمات الصادرة بخصوصها من السلطة التشريعية عند المصادقة عليها ومن هنا تأتي أهمية الرقابة على تنفيذ ميزانية الدولة حتى يتم التنفيذ ضمن الحدود والتوجيهات العامة الصادرة من السلطة التشريعية.¹

وتأخذ الرقابة على تنفيذ الميزانية عدة صور مختلفة:

¹ - عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 561.

الفرع الأول: الرقابة الإدارية

تتولى وزارة المالية الرقابة الإدارية على تنفيذ الميزانية حيث يقوم الرؤساء من موظفي الحكومة بمراقبة مرؤوسيههم وكذلك مراقبة موظفي وزارة المالية عن طريق المراقبين الماليين ومديري الحسابات على عمليات المصرفيات التي يأمر بدفعها المختصون أو من ينوون عنه.

تتم الرقابة الإدارية من الناحية العملية في طريقتين أساسيتين:

أولاً: الرقابة الموضوعية

تعني انتقال الرئيس إلى مكان عمل المرؤوسين ليتأكد من مباشرته لعمله على نحو دقيق ومثالها أن ينتقل مدير المالية العامة إلى مكاتب رؤساء المصالح ورئيس المصلحة إلى مكاتب رؤساء الدوائر ورئيس الدائرة إلى مكاتب سائر الموظفين التابعين لها.

ثانياً: الرقابة على أساس الوثائق

هنا لا ينتقل الرئيس إلى محل عمل مرؤوسيه، ولكن يقوم بفحص أعمالهم من خلال التقارير والوثائق والملفات، وتبدو هذه الطريقة أيسر في التطبيق من الناحية العملية من الطريقة السابقة، حيث أن انتقال الرئيس إلى مكان عمل مرؤوسيه قد يؤدي وخاصة في الدول النامية إلى انضباط العمل ودفعه بصورة مؤقتة مما يؤثر بالسلب على سير العمل ولا يحقق الرقابة الفعالة على تنفيذ ميزانية الدولة، ولذلك فإن أغلب الدول تأخذ بالطريقة الثانية وهي الرقابة على أساس الوثائق (المستندات) وتنقسم الرقابة الإدارية من حيث توقيتها إلى الرقابة قبل تنفيذ الميزانية، وأخرى لتنفيذ الميزانية"¹.

¹ - محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 452.

الفرع الثاني: الرقابة التشريعية

هي تلك الرقابة التي تتولاها الهيئة التشريعية بما لها من سلطة مطلقة في الرقابة المالية، وتباشر السلطة التشريعية هذه المهمة بطرق مختلفة، فقد تتم الرقابة عن الهيئة التشريعية، مباشرة أثناء السنة المالية أو بعد خصمها للحساب الختامي عن طريق استجواب للوزراء كممثلين للسلطة التنفيذية وقد يترتب على إتباع هذا الأسلوب مسؤولية الوزراء السياسية وطرح الثقة بالوزراء واسقاطها إذا لم تحصل على غالبية الأصوات، وقد تتجاوز مسؤولية الوزراء عن المخالفات المالية حدود المسؤولية لتشمل في بعض الدول كفرنسا، مسؤوليتهم المدنية والجنائية.¹

الفرع الثالث: الرقابة القضائية

هي الرقابة التي تتولاها هيئة قضائية وتكون مسؤولة عن فحص الحسابات واكتشاف المخالفات وحوادث الغش والمترقة، وقد يعهد إليها بمحاكمة المسؤولين عن المخالفات المالية وإصدار العقوبات المنصوص عليها، أو قد تحدد مهمتها في اكتشاف المخالفات المالية ومطالبة المسؤولين بتدارك الموقف أو إحالتهم للقضاء الجنائي إذا استدعى الأمر، كما يطلب منها وضع تقرير سنوي لرئيس الجمهورية أو السلطة التشريعية أو الإثنين معاً، تعرض فيه ما اكتشفته من مخالفات مالية واقتراحها للتقليل من هذه المخالفات أو منعها في المستقبل، ومن أوضح الأمثلة على ذلك الرقابة المالية، محكمة المحاسبة في كل من فرنسا وإيطاليا وبلجيكا وغيرها.²

¹ - المرجع نفسه، ص 93.

² - سعيد علي العبيدي، إقتصاديات المالية العامة، ط1، دار دجلة للنشر والتوزيع، العراق، 2011، ص 204.

خلاصة الفصل

من خلال استعراضنا لمفهوم الميزانية وأهميتها استنتجنا أنه لزاما على كل هيئة عمومية تقدير إيراداتها ونفقاتها فالميزانية العامة تحظى بأهمية متزايدة تغطي أبعادا سياسية اقتصادية واجتماعية.

وتمر الميزانية بأربعة مراحل متكاملة ومتجانسة فيما بينهما ابتداءا بمرحلة التحضير والإعداد، مروراً بمرحلة الاعتماد والمصادقة، أما المرحلة الثالثة فهي مرحلة التنفيذ، وأخيرا مرحلة المراقبة.



الفصل الثالث

دراسة حالة بجامعة الأنغواط



تمهيد

لقد عرف تطور سريع لحجم النفقات العمومية في ميزانية المؤسسات العمومية، حيث تعرف النفقة بأنها مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عمومي يهدف إلى تحقيق منفعة عامة، فزيادة النفقات لا بد أن تقابلها زيادة المنفعة العامة وإشباع حاجات المجتمع، أما إذا كانت سوء تنفيذ الميزانية، فتعتبر ظاهرة سلبية وتبذير للأموال، وهنا تستمد عمليات تنفيذ النفقات أهميتها لذا أحاطها المشرع بقواعد صارمة تنظمها إجراءات معقدة تمر بها، حيث يتدخل في تنفيذ النفقات مجموعة من الأعوان المحاسبة العمومية.

لذا سنحاول في هذا الفصل التطبيقي تناول الجانب التطبيقي للدراسة التي قمنا بها وذلك باختيار جامعة عمار ثليجي بالأغواط (مصلحة المحاسبة)، حيث تطرقنا إلى العمليات التي تقوم بها ويكون المحاسب العمومي دور فيها.

المبحث الأول: تقديم جامعة عمار ثليجي الأغواط

تم إجراء الدراسة الميدانية بجامعة عمار ثليجي، وهي مؤسسة ذات طابع علمي وثقافي ومهني تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي توضع تحت وصاية الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث بالعلمي تم إنشاؤها بموجب مرسوم التنفيذي يحدد مقرا وعدد الكليات والمعاهد التي تكون منها جميع إختصاصاتها.

المطلب الأول: التعريف بجامعة الأغواط

إنطلق التعليم العالي بالأغواط في سنة 1986 بإنشاء المدرسة العليا للأساتذة التعليم التقني بموجب المرسوم التنفيذي رقم 86-165 المؤرخ في 1986/08/06 وفي سنة 1997 تمت ترقية المدرسة العليا إلى مركز جامعي بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 157-97 المؤرخ في 1997/05/10، ومنذ ذلك الوقت أصبحت تحمل اسم عمار ثليجي، وفي سنة 2001 تمت هيكلة المركز الجامعي إلى جامعة بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 270-01 المؤرخ في 2001/09/18، شملت آنذاك نيابات مديرية وثلاث كليات، في أوت 2010 أعيدت هيكلة الجامعة بالمرسوم التنفيذي رقم 198-10 المؤرخ في 15 رمضان 1431 الموافق لـ 2010/08/25 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 270-01 المؤرخ في 30 جمادى الثانية 1422 الموافق لـ 2001/09/18، المتضمن إنشاء جامعة الأغواط، بهذا المرسوم أصبحت الجامعة مهيكلة بـ 04 نيابات مديرية و 06 كليات ومعهد.¹

المطلب الثاني: مهام وأهداف الجامعة

1. مهام الجامعة:

- الجامعة مؤسسة عمومية ذات طابع علمي ومهني وثقافي تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة ماليا تعمل تحت وصاية وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.
- تكوين الإطارات الضرورية للتنمية الإقتصادية والإجتماعية والثقافية.

¹ - عن رئيس مصلحة الأرشيف بجامعة عمار ثليجي.

- تلقين الطلبة مناهج البحث العلمي وترقية التكوين بالبحث في سبيل البحث.
 - المساهمة في إنتاج ونشر معمم للعلم والمعارف وتحصيلها وتطويرها.
 - المشاركة في التكوين المتواصل.
- وتتمثل المهام الأساسية للجامعة في مجال البحث العلمي والتطوير التكنولوجي على الخصوص فيما يلي:

- المساهمة في الجهد الوطني للبحث العلمي والتطوير التكنولوجي.
 - ترقية الثقافة الوطنية ونشرها.
 - تثمين نتائج البحث العلمي ونشر الإعلام العلمي والتقني.
 - المشاركة ضمن الأسرة العلمية الثقافية الدولية في تبادل المعارف وإثرائها.
2. أهداف الجامعة:

أ. في مجال التكوين طويل المدى:

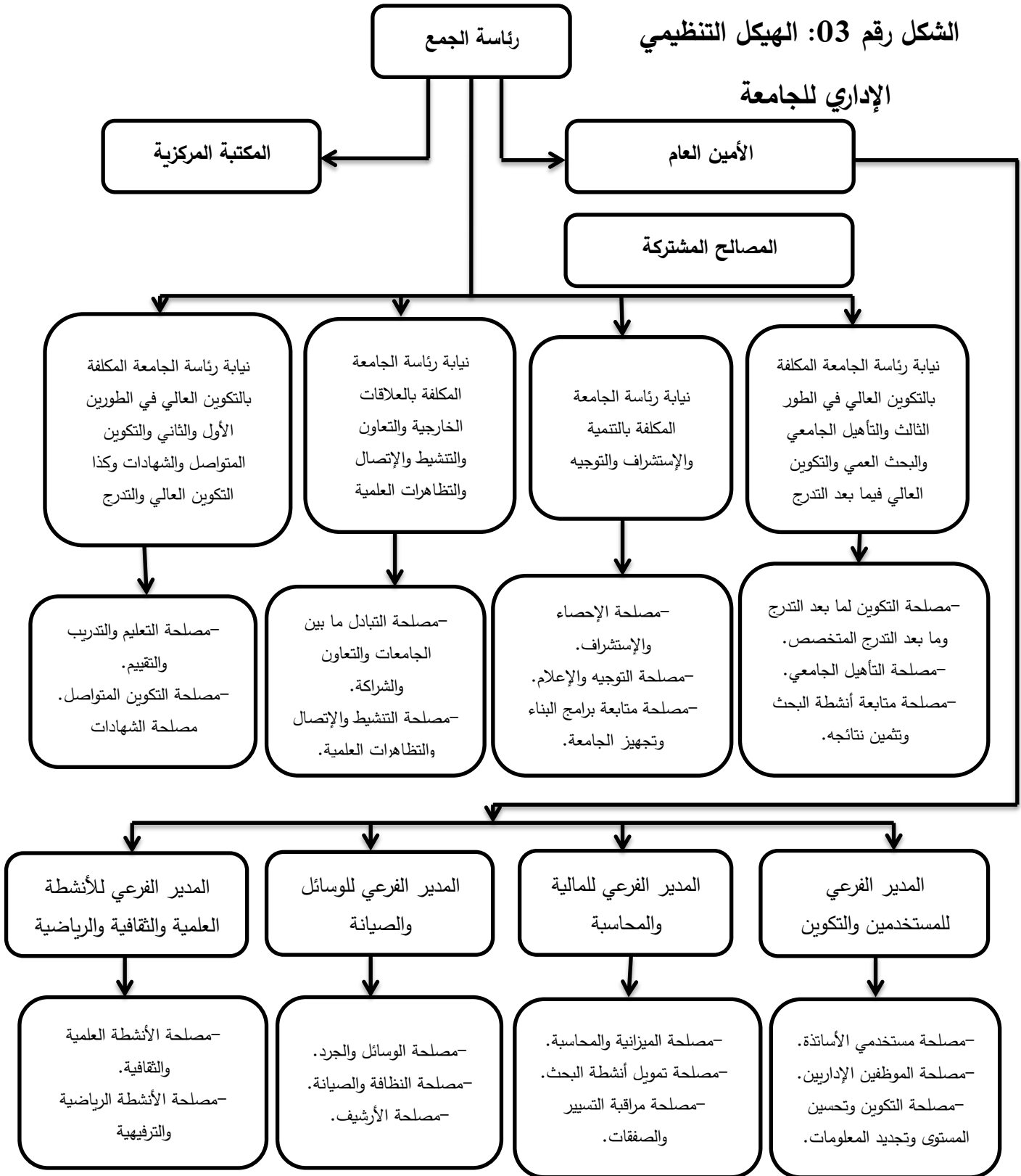
- يمكن الطلبة من اكتساب المعارف العلمية والثقافية واكتساب مناهج العمل النظرية والتطبيقية.

- تمكين الطلبة من إمكانية تفسير قدراتهم في استيعاب الأسس العلمية اللازمة لكل نمط من التكوين واكتساب العناصر المساعدة على اختيار مهني.

ب. في مجال التكوين التكنولوجي والعالي والبحث العلمي:

- تحضر الدخول في الحياة المهنية بعد اكتساب تأهيل معين أو توجيههم إلى التكوين للترج طويل المدى بكفاءة مطلوبة.
- تعميق المعارف في تخصص أساسي.
- التغيير الأولي لتقنيات التفكير والتجربة الضرورية في النشاطات المهنية والبحث.

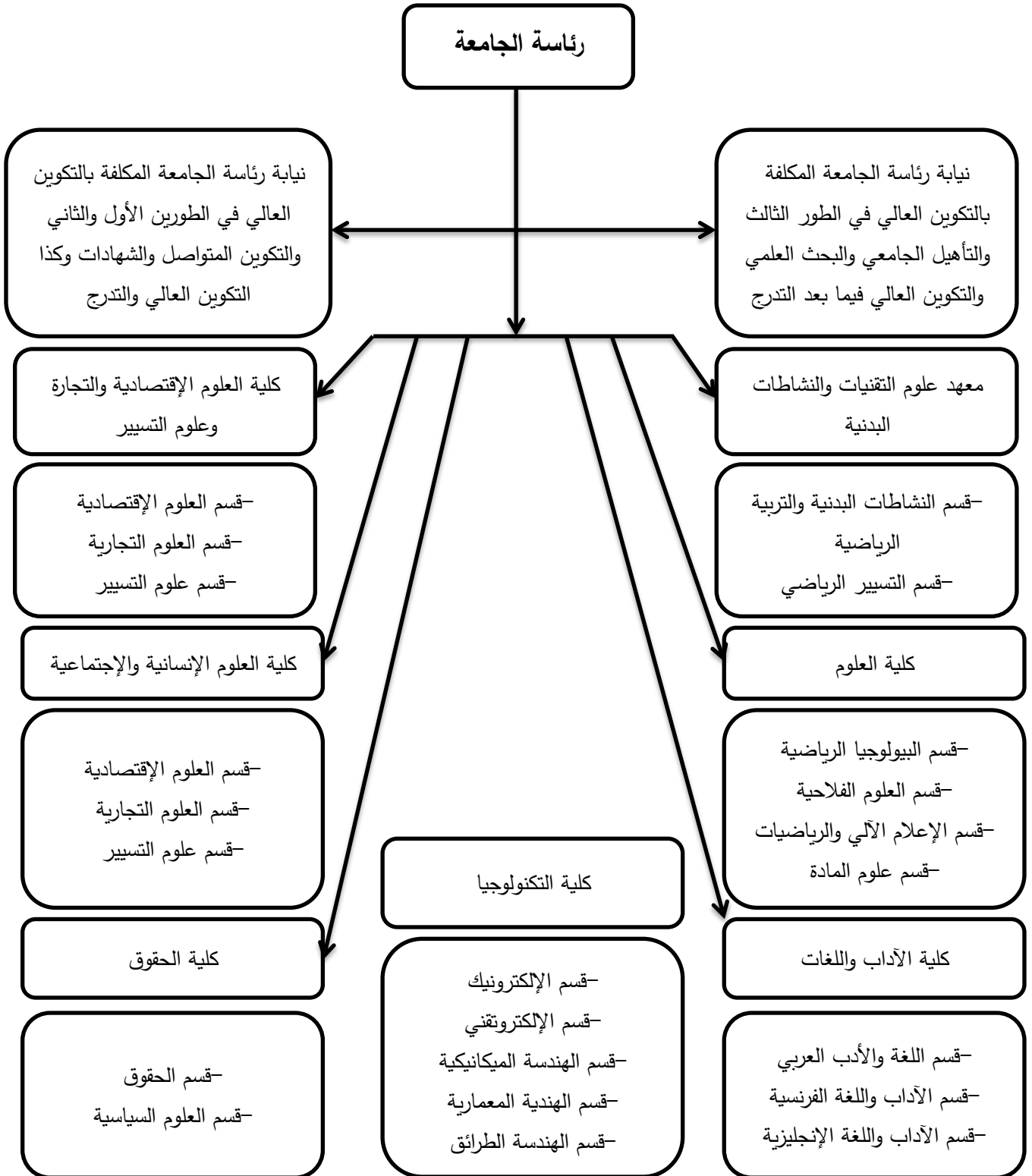
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لجامعة عمار ثليجي بالأغواط¹



المصدر: المديرية الفرعية للمستخدمين والتكوين

¹ عن رئيس مصلحة الأرشيف بجامعة عمار ثليجي بالأغواط.

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي البيداغوجي لجامعة عمار ثليجي بالأغواط¹



المصدر: المديرية الفرعية للمستخدمين والتكوين

¹ عن رئيس مصلحة الأرشيف بجامعة عمار ثليجي بالأغواط.

يمثل الهيكل التنظيمي الإطار الذي يضم مجموعة الأنشطة مقسمة على شكل إدارات وأقسام أو غير ذلك من الوحدات التنظيمية إلى أن نصل في نهاية إلى العمال نفسها، ويساعد هذا التقسيم للأنشطة على تحديد الواجبات التي تنطوي عليها كل عمل وبالتالي تحديد المسؤوليات التي تقع على الأفراد الذين سيكلفون بهذه الأعمال، ولكي يضطلع كل الأفراد بهذه المسؤوليات، فإنه يفرض لكل منهم السلطة اللازمة، كما يوضح التقسيم العلاقات بين الأعمال والمراكز والأقسام والإدارات والتعاون المتوقع من كل أجزاء التنظيم.

ومن خلال هذا التعريف يتبين أن الهيكل التنظيمي يحدد الإدارات أو المصالح المختلفة للتنظيم كما أنه يحدد المسؤوليات التي تقع على الأفراد خاصة المسؤولين والسلطة المفوضة لهم، والعلاقة بين هذه المصالح بحيث تتفاعل بينها بطريقة منظمة لتحقيق أهداف المؤسسة.¹

عند تحليل الهيكل التنظيمي للجامعة نجده يرتكز على:

1. رئاسة الجامعة:

يعين رئيس الجامعة من بين الأساتذة ذوي رتبة أستاذ التعليم العالي وفي حالة وجودهم، من بين الأساتذة المحاضرين، رئيس الجامعة مسؤول عن السير العام للجامعة مع احترام صلاحيات هيئتها الأخرى، وبهذه الصفة يتولى المهام التالية:

- يمثل الجامعة أيام القضاء وجميع أعمال الحياة المهنية.
- يمارس السلطة السليمة على جميع المستخدمين.
- يبرم كل صفقة أو إتفاقية وعقد وإتفاق في إطار التنظيم المعمول به.
- يسهر على تطبيق التشريع والتنظيم المعمول به في مجال التعليم والتدريس.
- هو الأمر بالصرف الرئيسي لميزانية الجامعة.

¹ - عن رئيس مصلحة الأرشيف بجامعة عمار ثلجي.

- يصدر تفويض إتمادات التسيير إلى عمداء الكليات ومديري المعاهد والملحقات عند الاقتضاء.
 - يفوض الإمضاء إلى عمداء الكليات ومديري المعاهد عند الاقتضاء.
 - يعين مستخدمى الجامعة الذين لم تتقرر طريقة لتعيينهم.
 - يتخذ كل التدابير من شأنها أن تحسن نشاطات التكوين والبحث للجامعة مع مراعاة صلاحيات هيئتها الأخرى.
 - يسهر على احترام النظام الداخلي للجامعة الذي يعد مشروعه ويقدمه إلى مجلس الإدارة ليوافق عليه.
 - يكون مسؤولاً على حفظ المن والانبضباط داخل الجامعة.
 - يمنح الشهادات بتفويض من الوزير المكلف بالتعليم العالى.
 - يضمن حفظ الأرشيف وصيانتة.
 - يساعد رئيس الجامعة في تسيير المسائل المشتركة بين رئاسة الجامعات مكونات الأخرى مجلس مديريةية يضم نواب رئيس الجامعة وعمداء الكليات ومديري المعاهدة ومديري الملحقات إن وجدت.
2. **هيئات الجامعة:** تتمثل هيئات الجامعة في:¹
- 1.2. **مجلس الإدارة:** يتولى أمانته الأمين العام للجامعة، وتكمن مهمته في تداول ما يلي:
- مخططات تنمية الجامعة على المدى القصير والمتوسط والطويل.
 - إقتراحات برمجة أعمال التكوين والبحث.
 - إقتراحات برامج التبادل والتعاون العلمي الوطني والدولي.
 - الحصيلة السنوية للتكوين والبحث للجامعة.
 - مشاريع مخطط تسيير الموارد البشرية للجامعة.
 - قبول الهبات والوصايا والتبرعات والإعانات المختلفة.

¹ عن رئيس مصلحة الأرشيف بجامعة عمار ثلجي.

- شراء العقارات أو بيعها أو إيجارها.
- الإقتراضات الواجب القيام بها.
- مشاريع إنشاء فروع واقتناء أسهم.
- الكشف التقديري للمداخل الخاصة بالجامعة وكيفيات استعمالها في إطار مخطط تنمية الجامعة.
- إتفاقات الشراكة مع مختلف القطاعات الإجتماعية- الإقتصادية.
- النظام الداخلي للجامعة.
- التقرير السنوي عن نشاطات الجامعة الذي يقدمه رئيس الجامعة.
- يدرس مجلس الإدارة ويقترح كل تدابير من شأنها تحسين سير الجامعة وتسهيل أهدافها.

2.2. المجلس العلمي:

- يبيد المجلس العلمي للجامعة آراءه وتوصياته على الخصوص فيما يلي:
- المخططات السنوية والمتعددة السنوات للتكوين والبحث العلمي.
 - مشاريع إنشاء أو حل الكليات والمعاهد والأقسام، وعند الاقتضاء الملحقات ووحدات البحث ومخابر البحث.
 - برامج التبادل والتعاون العلمي والوطني والدولي.
 - حصائل التكوين والبحث العلمي.
 - برامج شراكة الجامعة مع مختلف القطاعات الإجتماعية والإقتصادية.
 - برامج التظاهرات العلمية للجامعة.
 - أعمال تثنمين نتائج البحث.
 - حصائل ومشاريع إقتناء الوثائق العلمية والتقنية.¹

¹ - عن رئيس مصلحة الأرشيف بجامعة عمار ثلجي.

ويقترح توجيهات سياسات البحث والوثائق العلمية والتقنية للجامعة، ويبيدي رأيه في كل المسائل الأخرى ذات الطابع البيداغوجي والعلمي التي يعرضها عليه رئيسه.

كما يساعد رئيس الجامعة في مهامه حسب الهيكل التنظيمي:

- الأمين العام.
- مسؤول المكتبة المركزية للجامعة.
- نائب رئيس الجامعة للتكوين العالي والتكوين المتواصل والشهادات.
- نائب رئيس الجامعة وترقية البحث العلمي والعلاقات الخارجية والتعاون.
- نائب رئيس الجامعة للتنمية والاستشراف والتوجيه.
- 3. الأمانة العامة: تتكفل الأمانة العامة بما يلي:
- ضمان تسيير المسار المهني لمستخدمي الجامعة مع احترام صلاحيات الكلية في هذا المجال.

- تحضير مشروع ميزانية الجامعة ومتابعة تنفيذها.
- ضمان متابعة تمويل أنشطة المخابر ووحدات البحث.
- السهر على سير الحسن للمصالح المشتركة للجامعة.
- وضع برامج الأنشطة الثقافية والرياضية للجامعة وترقيتها.
- ضمان متابعة وتنسيق مخططات الأمن الداخلي للجامعة بالتنسيق مع المكتب الوزاري للأمن الداخلي.

- ضمان تسيير وحفظ الأرشيف والتوثيق لمديرية الجامعة.
- ضمان مكتب تنظيم (bureau d'ordre) الجامعة وتسييره.

تشتمل الأمانة العامة المديرية الفرعية التالية:

- المديرية الفرعية للمالية والمحاسبة.
- المديرية الفرعية للوسائل والصيانة.
- المديرية الفرعية للأنشطة العلمية والثقافية والرياضية.

وسنركز على المديرية الفرعية للمستخدمين والتكوين باعتبار أن موضوع دراستنا يتركز عليها:¹

تتكفل المديرية الفرعية للمستخدمين بما يلي:

- تسيير المسار المهني للمستخدمين.
- إعداد وتنفيذ مخططات التكوين وتحسين المستوى وتجديد معلومات المستخدمين الإداريين والتقنيين وأعاون المصالح للجامعة.
- ضمان تسيير تعداد مستخدمي الجامعة مع ضمان التوزيع المنسجم بين الكليات.
- تنسيق إعداد وتنفيذ مخططات تسيير المواد البشرية.
- تشمل المديرية الفرعية للمستخدمين المصالح التالية:
- مصلحة مستخدمي الأساتذة.
- مصلحة الموفين الإداريين والتقنيين وأعاون المصالح.
- مصلحة التكوين والتحسين المستوى وتجديد المعلومات.

نشير إلى أن الجامعة تشتمل ست كليات ومعهد:

1. كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
2. كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية.
3. كلية الحقوق والعلوم السياسية.
4. كلية التكنولوجيا.
5. كلية الآداب واللغات.
6. كلية العلوم والهندسة.

➤ معهد علوم التقنيات والنشاطات البدنية والرياضية.

ولكل كلية هيكل تنظيمي كما هو مبين في الهيكل التنظيمي البيداغوجي للجامعة.

¹ - عن رئيس مصلحة الأرشيف بجامعة عمار ثلجي.

الجدول رقم (01): يبين العدد الإجمالي للأساتذة والموظفين.

العدد	البيان
1031	أستاذ
1064	مجموع موظفي الجامعة الإداريين

المصدر: المديرية الفرعية للمستخدمين والتكوين.¹

الجدول رقم 02: يبين العدد لكلليات.

العدد	البيان
01	كلية الحقوق
01	كلية التكنولوجيا
01	كلية الأدب
01	كلية الإقتصاد
01	كلية العلوم الإنسانية
01	كلية العلوم الإجتماعية
01	كلية الطب
01	كلية الهندسة
01	معهد الرياضة والتقنيات البدنية

¹ - عن رئيس مصلحة الأرشيف بجامعة عمار ثلجي.

المبحث الثاني: مراحل تحضير وتنفيذ ميزانية التسيير

المطلب الأول: ميزانية المؤسسة (الأولية، الإضافية، الحساب الإداري)

1. الميزانية الأولية:

سميت بالأولية لأنها أول ميزانية تعدها المؤسسة (مصلحة المحاسبة) خلال السنة المعنية وهي توضع قبل بدأ السنة المالية، بالضبط قبل 31-10 من سنة تنفيذها والميزانية الأولية عبارة عن كشف تنبؤي بنفقات وإيرادات المؤسسة والتي تبني على مجموعة من الوثائق.

بعد إعداد الميزانية الأولية بمصلحة المحاسبة ترسل إلى المراقب المالي تحت إشراف مديرية المؤسسة ليتم المصادق عليها، ثم ترجع إلى مصلحة المحاسبة بعد المصادقة عليها فترسل نسخة منها إلى المحاسبة العمومي وأمين الخزينة لكي يقوم بعمليات التي تقوم بها مصلحة الحاسبة إستنادا إلى الميزانية الأولية.

حيث يعتمد عليها، ليتأكد من صحة العمليات التي تقوم بها المؤسسة، من خلال التدقيق من مدى مطابقة النفقات التي تقوم بها، وما هو مذكور في الميزانية الأولية.

2. الميزانية الإضافية:

وهي ميزانية تسمح بتعديل النفقات والإيرادات خلال السنة المالية تبعا لنتائج السنة المالية سابقا، فالميزانية الإضافية هي ميزانية الأولية مضاف إليها ترحيل بواقي الحساب الإداري والتغيرات في الإيرادات و النفقات تراها المؤسسة ضرورية للسنة المعنية وبالتالي تعتبر الميزانية الإضافية ترحيلية، وتعتبر معدلة لأنه يمكن زيادة وتخفيض النفقات والمصادق عليها في الميزانية الأولية.

بالنسبة للميزانية الإضافية تتخذ نفس الإجراءات التي تتبع الميزانية الأولية، حيث ترسل نسخة إلى المحاسب العمومي لمطابقة كل عمليات التي تقوم بها البلدية إستنادا إلى الميزانية الإضافية.

3. الحساب الإداري:

يعد المحاسب العمومي عند نهاية الفترة الإضافية لسنة المالية الحساب الإداري للمؤسسة، ويعرض على أمين الخزينة للمصادقة.

تتم المصادقة على الحساب الإداري وإعداد حساب التسيير وكذا تقريب الدوري للكتابات طبقاً للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

المطلب الثاني: المداولات وقرارات تحويل الإعتمادات

1. المداولات:

تتم عملية المصادقة على الميزانية للمؤسسة، فتح إعتمادات جديدة، إقتطاع وتحويل مبالغ من باب إلى باب أو من مادة إلى مادة يكون عن طريق مداولة يطرحها الأمر بالصرف إلى أعضائه كي يصادقوا على العملية ثم ترسل إلى المراقب المالي لكي يصادق عليها.

وبعد ذلك ترسل نسخة أصلية من المداولة إلى المحاسب العمومي لكي يراقب صحة العمليات التي تقوم بها مصلحة المحاسبة وفقاً لما جاء في المداولة.

ويوجد بعض العمليات في الميزانية لا يوافق عليها المحاسب العمومي إلا بوجود مداولات لها، من أمثلة عن تلك المداولات ما يلي:

- فتح الإعتمادات المالية.
- إقتطاع وتحويل مبلغ مالي.
- التصويت على الحساب الإداري.
- التصويت على الميزانية الأولية.
- التصويت على الميزانية الإضافية.
- طلب رخصة لتسوية مبالغ مالية.
- تأمين العقارات والمنقولات.

- الإشتراك في المجلات والصحف.
 - الترخيص لمنح إعانة مالية لفائدة الخدمات الإجتماعية لمستخدمي المؤسسة.
 - دمج المبالغ المتبقية من العمليات المختتمة نهائيا.
- 2. قرارات تحويل الإعتمادات:**

تتم في حالة إقتطاع وتحويل مبالغ من باب إلى باب بعد المصادقة على مداولة إقتطاع وتحويل مبلغ مالي من باب إلى باب.

وبعد ذلك ترسل نسخة أصلية من قرار تحويل القروض إلى المحاسب العمومي لكي يراقب صحة العمليات التي تقوم بها مصلحة المحاسبة وفق ما جاء في قرار تحويل الإعتمادات أن عملية إقتطاع وتحويل الإعتمادات بالإضافة إلى المداولة يستلزم قرار تحويل الإعتمادات.

فالقرار يستند إلى قوانين تشريعية منصوص عليها قانونا مثل (قانون المالية، قانون المحاسبة العمومية، قانون الولاية) بالإضافة إلى المداولة التي رخصت للعملية.

ويوضح القرار المبلغ المخصص للإقتطاع ويكون مرفق بجدول يحدد:

- المبلغ المخصص للإقتطاع، المجموعة، الباب، الباب الفصلي، المادة.
- المجموعة، الباب، الباب الفصلي والمادة المحول عليها.

المطلب الثالث: عمليات قسم إيرادات ونفقات التسيير

حيث أن نفقات التسيير مقسمة إلى ثلاث أقسام:

- النفقات الإجبارية مثل الأجور.
- النفقات الضرورية للمصالح مثل الهاتف وأدوات المكتب.
- النفقات الإختيارية مثل الإعانات.

الفرع الأول: الإلتزام بنفقات التسيير

الإلتزام هو تصرف قانوني أدى إلى نشوء إلتزام اتجاه الغير، وهو الأمر الذي يثبت بموجبه نشوء الدين وقد يكون:

إلتزام قانوني: هو القيام بتصرف قانوني أدى إلى نشوء الإلتزام، كإمضاء صفقة أو عقد أو قرار قضائي.

إلتزام محاسبي: هو تخصيص إتمادات للعملية الناتجة عن الإلتزام.

بعد أداء الخدمة لصالح المؤسسة أو شراء عتاد أو لوازم، تصل إلى مصلحة المحاسبة فاتورة الخدمة تحدد فيه نوعية الخدمة وكذلك المبلغ المستلزم دفعه من طرف المؤسسة.

فمثلا إذا كانت فاتورة شراء لوازم يجب التأشير عليها من طرف مسير المخزن، للتأكد من أن السلعة قد دخلت المخزن، بعد أن يرى مدير المؤسسة الفاتورة يمضي خلفها بصحة الفاتورة أي تم أداء الخدمة وكذلك المبلغ المقرر تسديده.

بعد ذلك يتم إصدار بطاقة إلتزام لتلك النفقة حيث تحدد ما يلي:

- المجموعة، الباب الفصلي ومادة تلك النفقة.
 - المبلغ السابق المتبقي للمادة، مبلغ النفقة، المبلغ الجديد المتبقي للمادة.
- بعد ذلك ترسل ثلاث نسخ لبطاقة الإلتزام إلى المراقب المالي مع نسختين من الفاتورة. إن دور المراقب المالي في هذه المرحلة يكون مراقبة صحة العملية بمراقبة ما يلي:
- وجود إتمادات مالية للنفقة المحددة في بطاقة الإلتزام.
 - هل أن المادة المحددة في بطاقة الإلتزام تفسر النفقة.
- بعد المراقبة التي يقوم بها المراقب المالي إذا كانت عملية النفقة صحيحة يؤشر على بطاقة الإلتزام، أما إذا كانت بها أخطاء يقوم برفضها مؤقتا.

بعد التأشير عليها من طرف المراقب المالي ترجع إلى مصلحة المحاسبة، ثم ترسل نسخة من بطاقة الإلتزام مؤشر عليها بالإضافة إلى نسخة من الفاتورة وحوالة الدفع إلى المحاسب العمومي.

حيث لا يسدد المحاسب العمومي مبلغ الفاتورة حتى يتأكد من تأشير المراقب المالي لبطاقة الإلتزام.

الفرع الثاني: حوالة الدفع

بعد إصدار بطاقة الإلتزام للنفقة فيما يخص قسم التسيير من طرف مصلحة المحاسبة ويمضي عليها الأمر بالصرف، ترسل إلى المراقب المالي قصد تأشير على بطاقة الإلتزام.

بعد رجوع بطاقة الإلتزام للنفقة مؤشر عليها من طرف المراقب المالي ترسل نسخة منها بالإضافة إلى حوالة دفع النفقة وفاتورة النفقة إلى المحاسب العمومي فيقوم بمراقبة صحة العملية ثم يسدد الفاتورة.

يجب أن تحتوي حوالة الدفع على مبلغ الحوالة، المادة والباب الفصلي المخصص للنفقة.

ويجب على الحوالة أن تحتوي على موضوع النفقة وتحديد الدائن بذكر اسمه أن شخص طبيعي أو اسمه الإجتماعي إذا كان شخص معنوي وتحديد المؤسسة المصرفية التي يملك فيها رقم الحساب، وتوضيح مبلغ الحوالة بالأرقام والحروف وذكر رقم الفاتورة وتاريخها. بعد أن يراقب المحاسب العمومي كل من بطاقة الإلتزام على أن تكون مؤشرة من طرف المراقب المالي وصحة المعلومات الموجودة في الحوالة يقوم بصرف الحوالة إلى المستفيد منها.

الفرع الثالث: التصريح بالدفع والأمر بالتسديد

بعد قيام المحاسب العمومي بصرف مبلغ النفقة يقوم بإصدار تصريح بدفع النفقة إلى مستفيد وهو عبارة عن تصريح يحدد فيه مبلغ النفقة والوكالة المصرفية التي تم الدفع إليها، وتتضمن أيضا الحساب المصرفي للمستفيد ورقمه الجبائي وعنوانه.

ويقوم أيضا بإصدار وثيقة اسمها الأمر بالتسديد (50) وتكون بالغة الفرنسية متضمنة مبلغ النفقة التي صرفت والوكالة المصرفية وحسابه.

فمثلا بالنسبة لمصلحة المحاسبة للمؤسسة بعد إرسال الحوالة إلى أمين الخزينة يرسل الوثيقتين التصريح بالدفع والأمر بالتسديد إلى الخزينة الولائية بعد تأكده من صحة عمليات صرف النفقة، بعد إرسال الوثيقتين تقوم الخزينة العمومية بصرف المبلغ إلى الحساب المبين بوثيقة 50.

بعد إتمام العملية تقوم مصلحة المحاسبة بالتسجيل المحاسبي لتلك العمليات، في السجل المحاسبي لقسم التسيير ويسمى بسجل النفقات بحيث تسجل فيه جميع العمليات المتعلقة بقسم التسيير لتلك السنة المالية.

فمثلا أخذنا مثال عن التسجيل المحاسبي العمليات المتعلقة بالباب 902، الباب الفصلي 9029، المادة 625، فيجب أن توضح في التسجيل الإعتمادات المفتوحة للحساب فلا يجب أن يكون مجموع المبالغ المصروفة لتلك المادة أكبر من الإعتمادات المفتوحة، فعليه تبيان رقم الأمر بالصرف وكذلك رقم الكشف وتاريخ الصرف ومبلغ كل عملية.

المبحث الثالث: دور المحاسب العمومي في تنفيذ العمليات المالية

يعتبر المحاسب العمومي الشخص الذي خول له القانون بتنفيذ العمليات المالية لدولة وذلك حسب المادة 14 من القانون 90-21، والمحافظة على السندات والإثبات. يعد الحساب الختامي النتيجة النهائية لما تم صرفه وما تم تحصيله حيث يعمل على دراسة الحسابات الحقيقية التي وقعت فعلا وفي هذا الطلب سوف نتطرق إلى مفهومه وأهم فوائده.

المطلب الأول: دور المحاسب العمومي في تنفيذ العمليات المالية

1. رقابة مشروعية الدين:

ليس للمحاسب العمومي دورا سلبيا بالنسبة الأمر بالقبض إذ أنه مطالب بالثبوت الدين المكلف بجبايته ناتج عن وثيقة قانونية يمكن إعتماها في اتجاه المطالب بالدين وأن تلك الوثيقة قابلة للتنفيذ بكل الوسائل التي أقرها القانون. فكل جباية لا تعتمد وثيقة قانونية تحجز تحجيزا باتا وكل مخالف لها يعتبر مختلسا لمال الغير ويمكن تتبعه لدى المحاكم المختصة.

2. دور محايد بالنسبة للمبلغ:

وفي خصوص مبلغ الدين إن كان أداء فإن دور المحاسب العمومي يقتصر على تنفيذ أوامر القبض الموجهة إليه إذ تشعب التشريع الجبائية ودقة تقنياتها جعلت المحاسب العمومي غير مطالب بما قد يحدث من أخطاء أثناء تصفية المورد وضبط أسسها إذا تعلق الأمر بسوء النية.

وهكذا مبلغها على أن المحاسب العمومي لا يسأل عن الإختلاسات التي قد تعتري عمليات إحقاق الإيرادات وضبط مبلغها على أنه يبقى مسؤولا عن شرعية الإيرادات نفسه.

وتشتمل مهمة المحاسب العمومي على ثلاث صلاحيات:

- الأولى خزن الأموال وهي مهمة تتمثل في إنجاز عمليات القبض والصرف ماديا باستلام المال أو بتأديته إلى صاحبه.
- وهذه الصلاحية تنجم عنها مسؤولية كبيرة تتمثل في المحافظة على الأموال والقيم الراجعة على الدولة أو المودعة لديها، وهذا يفسر القول المعروف أن المحاسب العمومي حارس لصندوقه ويتعين عليه الإقامة بجانبه.
- أما الصلاحية الثانية فتتمثل في الرقابة على الإيرادات التي توكل إليه جبايتها وعلى المصاريف التي تخصم مقاديرها ومن الميزانية.
- ويقوم بدوره الرقابي من حيث شرعية العمليات قبضا وصرفا تحت مسؤوليته الشخصية والمادية فالمخالفة التي ترتكب من قبل أمر بالصرف يسأل عنها المحاسب العمومي إن لم يتفطن إليها.
- الرقابة هذه تميز المحاسب العمومي عن محاسب الشركات الخاصة الذي يأتمر بأوامر رئيسه دون أن يتجاوز دوره إنجاز العمليات المادية وتدوينها.
- أما الصلاحية الأخيرة فتتمثل في مسك الحسابات فهو مطالب بمسك الحسابات العمومية وبتقديمها سواء إلى السلطة الإدارية المعنية (وزير المالية أو مجلس المحاسبة).
- وهكذا فإن المحاسب العمومي يقوم بدور خازن بالأموال ومراقبتها ومسك حساباته.

المطلب الثاني: تنفيذ ميزانية جامعة الأغواط

يتولى كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي تنفيذ الميزانية من جانب الإيرادات والنفقات كما أشرنا في الدراسة النظرية.

تمسك السجلات والدفاتر الرسمية الخاصة بتنفيذ الميزانية من طرف المحاسب العمومي (المقتصد) بعد ترقيمها وختمها من طرف الأمر بالصرف (مدير المؤسسة) وتسجل فيها مختلف العمليات المحاسبية، وكل مراقبة لتنفيذ الميزانية لا تتم إلا من خلال هذه

السجلات والدفاتر، ونظرا إلى أهميتها يجب الإعتناء بها من حيث الوضوح والتسجيل وتجنب الشطب عليها.

الفرع الأول: تنفيذ الإيرادات

تتمثل السجلات والدفاتر التي يتم فيها عملية تنفيذ الإيرادات فيما يلي:

1. سجل الحسابات المفتوحة لدى الخزينة والغير (إيرادات حسب البنود):

هو أول سجل يفتح بعد إعتقاد مشروع الميزانية، حيث يسجل فيه فقط إيرادات المؤسسة التي تعمل على مراقبتها في كل مراحل تحصيلها، يقوم بفتح السجل الأمر بالصرف ويكون تحت مسؤولية المحاسب العمومي، يسجل في الجانب الأيمن من السجل الإثباتي للمبالغ المستحقة أما عملية التصفية تكون في الصفحة اليسرى يسجل فيها إلا المبالغ المحصلة فعلا.

آخر السنة تكون الموازنة بين القسم الأيمن والقسم الأيسر وذلك بطرح القسم الثاني من القسم الأول للوصول إلى الموازنة، وفي حالة عدم تساوي الشق الأيمن مع الأيسر يعني وجود مبالغ غير مقبوضة.

يوقف السجل عند نهاية كل ثلاثي بالأرقام وعند نهاية السنة بالأرقام والأحرف مع تأشيرته المحاسب العمومية على صفحة التحصيلات وتأشيرته الأمر بالصرف تكون على صفحة الإثبات.

2. دفتر الوصولات:

يعتبر أول دفتر تمسك فيه الإيرادات عند تحققها (تحصيلها) فعلا في المؤسسة، كما أن مدة صلاحية هذا الدفتر محددة سنة واحدة، كما يفتح الدفتر من طرف الأمر بالصرف ويوضع تحت مسؤولية المحاسب العمومي ويفتح دائما في بداية السنة المالية، كما أنه كل الإيرادات مهما كان طبيعتها تسجل في دفتر أو عدة دفاتر للوصولات.

3. سجل الإيرادات:

يعتبر سجل الإيرادات السجل الوحيد المسؤول عن ضبط مجموع الإيرادات حسب فترات التسيير عند تعدد المسيرين بحيث تدوم صلاحياته على سنوات عديدة ولا تنتهي بنهاية السنة المالية.

يفتح السجل من طرف الأمر بالصرف ويوضع تحت تصرف المحاسب العمومي الذي يقوم بتسجيل كل إيرادات المؤسسة.

4. سجل الحقوق المثبتة على العائلات:

وهو السجل الذي يعالج المداخل في مجال التغذية من خلال تثبيت حقوق الإطعام بالنسبة للتلاميذ الداخليين ونصف الداخليين.

الفرع الثاني: تنفيذ النفقات

تتم عملية تنفيذ النفقات وفق دفاتر وسجلات والمتمثلة فيما يلي:

1. سجل بطاقة الإلتزام (موقوف حسب البنود):

يمكننا هذا السجل من معرفة الرصيد الحالي المتوفر في أي بند من البنود حتى لا تقع في تجاوز للإعتمادات فهذا الأخير يمثل عملية الإلتزام والدفع في آن واحد. وهو سجل متكون من مجموعة من بطاقات الإلتزام يتضمن معلومات متعلقة بسند الطلب وقسم ثاني خاص بالتسديد يتضمن معلومات مأخوذة من حوالة الدفع.

2. سجل النفقات:

يعتبر السجل الوحيد الذي يقوم بضبط مجموعة النفقات يحتوي على العمليات المتعلقة بالنفقات ويتكون السجل من أربعة أعمدة الأول خاص بالمبلغ من 01 جانفي والثاني بالمبالغ كل نفقة في اليوم والثالث لنفقات الميزانية الحالية والرابع خاص بالمصالح الميزانية.

3. سجل الممون:

يسمح هذا السجل بمراقبة النوعية والكمية للأشياء المطلوبة، كما تهتم بكل الأدوات والقوانين الخاصة بجميع المشتريات والخدمات المؤداة.

الفرع الثالث: السجلات المشتركة بين الإيرادات والنفقات

هناك سجلات مشتركة بين الإيرادات والنفقات من أجل تنفيذ عمليات المالية تتمثل فيما يلي:

1. سجل الصندوق اليومي:

يعتبر هذا السجل تنتهي عملياته عند نهاية اليوم يضبط عملية الصندوق في 12/31 وهو سجل مشترك بين إيرادات ونفقات المؤسسة.

2. الدفتر اليومي للصندوق:

وهو دفتر مشترك مرتبط بسجل الصندوق اليومي يجمع كل صناديق أيام الشهر.

3. سجل الحسابات خارج الميزانية:

سجل مشترك بين الإيرادات والنفقات يحدد كل إيرادات ونفقات المؤسسة غير واردة في الميزانية كما يهدف إلى جمع مداخيل ومصاريف كل بند مع ضبط الرصيد في نهاية السنة.

1. دفتر حركة الأموال النقدية:

هو دفتر مشترك بين الإيرادات و النفقات وهو الدفتر الوحيد المسؤول عن أي حركة نقدية تقوم بها المؤسسة سواء كانت هذه الحركة نقدية أو إيراد.

2. دفتر الحساب الجاري للخرينة:

دفتر مشترك بين الإيرادات والنفقات يمكننا من معرفة الأموال عبر الخرينة وتحديد رصيد والصكوك المدفوعة خلال الشهر والإيرادات التي دخلت في رصيد والصكوك المدفوعة خلال الشهر والإيرادات التي دخلت في رصيد المؤسسة، كما يضبط أيضا الوضعية الشهرية وحالة التقارب السنوية.

الفرع الرابع: التسجيل المحاسبي لمراحل التسجيلات الأخرى

يسير المحاسب العمومي المؤسسة التربوية بأسلوبين:

- التسيير المالي ويستعمل فيه سجلات التي سبق ذكرها.
- التسيير المادي مستعملا فيه سجلات أخرى تسمى سجلات التسيير المادي.

1. سجل الجرد العام:

وهو السجل الوحيد المسؤول عن تسجيل وتقسيم وإحصاء الأشياء التي تفوق قيمتها 500.00 دج، والتي لا تستهلك بمجرد الإستعمال الأول، وبالنسبة للأشياء الأخرى التي لا تتجاوز قيمتها 300.00 دج.

2. سجل جرد المكتب:

سجل يحتوي على كل ما تمتلكه المؤسسة من كتب وهو سجل تابع لسجل الجرد العام.

3. سجل الجرد الدائم:

هو السجل الوحيد الذي يتكفل بالأشياء القابلة للإستهلاك بمجرد الإستعمال الأول والتي يفوق ثمنها 500.00 دج وحسب المنشور 143 المؤرخ في 1992/07/30.

4. سجل الإطعام:

تلخص في ورقة واحدة كل من وثيقة الإستهلاك والتكاليف اليومية حيث تعتبر وثيقة الإستهلاك اليومي أهم وثيقة بالنسبة للجرد الدائم في المؤسسة ذات النظام النصف داخلي وتدل على حسن التسيير في المؤسسة كما تكمن أهميتها في تسهيل عملية المراقبة الدائمة والصارمة للمخزن المواد الغذائية وتساعد على تحديد المبالغ المصروفة في التغذية بعد تجاوز الإعتمادات المخصصة.

5. سجل الرواتب والأجور:

يلحق بهذا السجل قائمة تفصيلية لكل الموظفين وعمال المؤسسة كما يدعم بخريطة إدارية وتربوية يخصص لكل موظف صفحة خاصة تحمل معلومات الموظف.

المطلب الثالث: الحساب الختامي

الفرع الأول: تعريف الحساب الختامي

يعرف الحساب الختامي للدولة على أنه سجل حسابي تفصيلي تسجل فيه كافة المبالغ التي قامت الدولة بإنفاقها فعلياً على مختلف المصادر الإيرادية وخلال فترة زمنية معينة عادة ما تكون سنة.¹

ووجه الشبه بين الحساب الختامي وميزانية الدولة يتمثل في أن الفترة الزمنية التي يعد عنها الحساب الختامي تعادل تماماً الفترة الزمنية التي تعد عنها ميزانية الدولة ويتوجب على كل ميزانية أن يكون لديها حساب ختامي.

أما الفرق بينهما فيشمل في أن الميزانية تعتبر تقديرات لخطّة عمل سابقة لأوانها في بداية الدورة المرسومة، أما الحساب الختامي فهو ختام الدورة يحل ويدرس الحسابات الحقيقية التي وقعت فعلاً بمقارنتها مع التنبؤات المسجلة في الميزانية العامة من نفقات وإيرادات في فترة زمنية معينة.²

الفرع الثاني: فائدة إعداد الحساب الختامي

بما أن الحساب الختامي للدولة يمثل النتيجة النهائية لما تم صرفه، وما تم تحصيله من إيرادات مقارنة بما تم رصده لتلك النفقات ولهذه الإيرادات، مما يحدد ما تحقق من فائض أو نتج عجز في نهاية ذلك العام، يمكن أن نحصر الفوائد من إعداده فيما يلي:

1. أداة من أدوات الرقابة على نشاط الحكومي، فمن خلال البيانات الواردة فيه تتأكد السلطة التشريعية مدى التزام السلطة التنفيذية بما أقرته وأجازته السلطة التشريعية من النفقات.

¹ د. سعيد عبد العزيز عثمان، مقدمة في الإقتصاد العام، الجزء الأول، الدار الجامعية للطباعة والنشر، لبنان، بدون سنة النشر، ص 112.

² عبد الحميد بن ناصر، التخطيط وترشيد الإختيارات الموازية، رسالة ماجستير، فرع تخطيط وتحت إشراف، د. قدي عبد المجيد، جامعة الجزائر، معهد العلوم الإقتصادية، 1997-1998، ص 6.

2. يعد وسيلة لمتابعة ما أعدته السلطة التشريعية من برامج وسياسات تتعلق بنفقات الدولة وإيراداتها من مختلف المصادر الفعلية.
3. يعتبر وسيلة لاكتشاف نقاط الضعف ونقاط القوة في أداء الحكومي.
4. يساعد على تصويب تقديرات الميزانية العامة في السنوات المقبلة وبالتالي من المتوقع أن تقل احتمالات الخطأ في تقديرات الميزانية.¹
5. تساعد الحسابات الختامية على كشف التغيرات التي اعترضت نواحي التنفيذ خلال السنة والمخالفات المالية التي ارتكبت والخلل المحاسبي فيمكن فيما بعد أن يوضع على ضوءها خطط وسياسات الإصلاح.
6. تظهر الحسابات الختامية الإيراد الحقيقي لكل ضريبة وكذلك الرسوم وإيرادات الخدمات والموارد الأخرى ويفيد ذلك في رسم سياسة ضريبية أو سياسة المالية الملائمة.²

¹- د. سعيد العزيز عثمان، مقدمة في الإقتصاد العام، مرجع سابق، ص 113.

²- د. عادل فليج علي، مالية الدولة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 56.

خلاصة الفصل

نظرا للمتغيرات الإقتصادية الحاصلة في الجزائر خاصة بعد الزيادة في نفقات الدولة، فقد خصصت الجزائر مبالغ مالية مهمة لتسيير المؤسسات العمومية.

ومن خلال دراستنا للجانب التطبيقي للمراقبة الداخلية للمحاسبة للمؤسسات العمومية والتي وقع إختيارنا على جامعة عمار ثليجي بالأغواط والتي تكون من طرف المحاسب العمومي، وجدنا أن المحاسب العمومي له دور كبير في عملية الرقابة لحسن سير عمليات صرف النفقات أو تحصيل الإيرادات بإشرافه على جميع مراحل وخطوات اللازمة لتنفيذ هذه العمليات.

ولاحظنا أن للمراقب المالي دور كبير في مساعدة المحاسب العمومي على أداء مهامه بصفة جيدة، من خلال أن كل العمليات تصدر ببطاقة الإلتزام مؤشر عليها من قبل المراقب المالي بعد التأكد من صحتها.



خاتمة



تناولت هذه المذكرة موضوع دور المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية العمومية، وقد تمت معالجته من خلال ثلاث فصول، تناول الفصل الأول مفاهيم أساسية حول الميزانية العمومية، فقد تبين لنا أنها تقوم على مجموعة من القواعد التي نص عليها المشرع الجزائري، أما الفصل الثاني فاستعرض الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية العمومية ومبدأ الفصل بين مهامها، أما الفصل الثالث فقد تطرق لدراسة حالة عن دور أمين خزينة ما بين البلديات في تنفيذ ميزانية البلدية، وقد سمحت لنا هذه الدراسة بالخروج بمجموعة من النتائج واختبار صحة الفرضية وتقديم مجموعة من الإقتراحات وآفاق البحث المستقبلية.

1. نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا السابقة بشقيها النظري والتطبيقي إستنتجنا ما يلي:

أولاً: النتائج النظرية

- الميزانية العامة للدولة هي الوثيقة الأساسية لدراسة المالية العامة للدولة وهي المجال الوحيد الذي يمارس فيه المحاسب العمومي تنفيذ العمليات الموكلة له وفقاً لقواعد المحاسبة العمومية؛
- ممارسة وظيفة المحاسب العمومي تكون من طرف أشخاص تلقوا تكويناً متخصصاً ومعيّنون بصفة قانونية لشغل ذلك المنصب من طرف الوزير المكلف بالمالية ويخضعون لحمايته وسلطته؛
- يشمل مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كل العمليات المالية العمومية بحيث يتكفل الأول بالمرحلة الإدارية والثاني بالمرحلة المحاسبية ولا يمكن لأحدهما إتمام المرحلتين على مستواه، بحيث لا يمكن للمحاسب العمومي صرف نفقة ما لم يتلقى أمراً بصرفها من طرف الأمر بالصرف؛
- لا ينفذ المحاسب العمومي أية عملية ما لم يؤشر عليها المراقب المالي؛

- يعتبر المحاسب العمومي حاجز أمام النفقة غير المشروعة، فالرقابة التي يمارسها تحول دون الصرف العشوائي وغير المؤسس للأموال العمومية في حالة عدم قيامه على الوجه الكامل بهذه المهمة، تقوم مسؤوليته المالية والشخصية؛
- خول القانون للأمر بالصرف إمكانية تسخير المحاسب العمومي من أجل صرف نفقة إعتبرها هذا الأخير غير مشروعة؛ فعندما يكون التسخير في إطار الحدود المقررة قانونا تحل مسؤولية الأمر بالصرف محل مسؤولية المحاسب العمومي.

ثانياً: النتائج التطبيقية

- بعد دراستنا التطبيقية لدور المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية العمومية بجامعة الأغواط توصلنا إلى النتائج التالية:
- المحاسب العمومي يعتبر أداة تطبيق لميزانية جامعة الأغواط؛
 - لمحاسب الجامعة دورين في دفع النفقة فلا تقتصر مهمته على عملية الدفع بحد ذاتها بل تتعداها إلى سلطة التدقيق في صحة النفقة وقانونيتها؛
 - يتمتع المحاسب عن الدفع ورفض التأشير في حالة عدم تطابق الأمر أو الحوالة للأحكام التشريعية والتنظيمات.
 - يكون المحاسب العمومي محل تسخير من طرف الأمر بالصرف، ويمكن له رفض هذا التسخير إذا كان الرفض معللاً بما نصت عليه المادة 48 من القانون 21/90؛
 - المحاسب العمومي عندما يتكفل بسند تحصيل يصبح مسؤولاً شخصياً عن تحصيله وعليه استخدام كل وسائل متابعة المدين المقررة قانوناً؛
 - ترفع المسؤولية عن المحاسب العمومي دون أن يتحرر المدين الذي يمكن أن يتابع في حالة ما إذا تحسنت وضعيته المالية؛
 - محاسب الجامعة يلعب دوراً هاماً في عملية الرقابة على الميزانية الخاصة بالجامعة؛
 - المحاسب العمومي ملزم عند إقفال السنة المالية بإعداد حساب التسيير الذي يشمل فترة الميزانية التي تبدأ في 03/31 من السنة الموالية لسنة التنفيذ؛

• تقتضي وظيفة محاسب الجامعة مسك محاسبة أكثر دقة من تلك التي يمسكها الآمرون بالصرف نظرا لطبيعة المهام الموكلة إليه التي لا تتوقف على التنفيذ المادي للعمليات المالية وتقييدها في السجلات المحاسبية فقط، بل تتعداها كذلك على السهر على مراقبة شرعية تلك العمليات المنجزة؛

• يخضع المحاسب لرقابة مجلس المحاسبة حيث يلتزم بتقديم حساب التسيير لمجلس المحاسبة في الأجل المحددة وإلا تعرض لعقوبات؛

2. إختبار صحة الفرضيات:

لقد نصت الفرضية على أن "للمحاسب العمومي دور بالغ في تنفيذ الميزانيات العمومية من خلال السهر على إحترام التعليمات والقوانين المتعلقة بصرف المال العام وتحصيله والرقابة عليه"، وقد تم إثباتها، حيث لاحظنا من خلال الدراسة الميدانية أن المحاسب العمومي يقوم بمهامه بدقة تتمثل في تحصيل الإيرادات وتأدية المصاريف وصيانة الأموال وحفظها والقيم والمنتجات والمواد التي تملكها الدولة والمؤسسات العمومية والجماعات المحلية التي عهد إليها بحفظها، كما أنه مكلف أيضا بمراقبة صحة مقبوضات الخزينة ومصاريفها وكذلك مراقبة صحة التصرف في أملاكها.

3. الإقتراحات والتوصيات:

في نهاية الدراسة إرتأينا تقديم مجموعة من الإقتراحات والتوصيات كما يلي:

• ضرورة إخضاع المحاسبين العموميين للتكوين الدائم بغية مواكبة التغيرات التي تحصل في القوانين والتشريعات المالية؛

• ضرورة إصدار قوانين تشريعية لحماية المحاسبين العموميين؛

• ضرورة إعطاء صفة الضبطية القضائية للمحاسب العمومي في عملية تحصيل الإيرادات؛

- عصرنة القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية من خلال إدخال إصلاحات، وبالأخص في المسؤولية الجزائية إذ تقع مسؤولية الأخطاء المرتكبة من طرف الأمر بالصرف والمراقب المالي على عاتق المحاسب العمومي؛
 - توفير الإمكانيات المادية والبشرية للمحاسب العمومي للقيام بمهامه؛
4. آفاق الدراسة:

في الأخير يمكن إعتبار هذا البحث إنطلاقة لدراسات وبحوث أخرى مستقبلية، لذا نقترح المواضيع التالية:

- رقابة مجلس المحاسبة على أعمال المحاسب العمومي؛
- دور الأمر بالصرف في تنفيذ الميزانيات العمومية؛
- دور المحاسب العمومي في المحافظة على المال العام؛
- دور المحاسب العمومي على جودة الإبلاغ المالي الحكومي.
- معوقات أداء مهام المحاسب العمومي في ظل قوانين المحاسبة الكلاسيكية.



قائمة المصادر المراجع



1. الكتب:

1. أنس أحمد البطريق وحامد عبد المجيد ودرار وسعيد عبد العزيز عثمان وسميرة إبراهيم أيوب، مبادئ المالية العامة مصر، 2001.
2. جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، مصر، 2004.
3. حسين الصغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001.
4. حمدي بن محمد بن صالح، الموازنة العامة، ط1، دار النفائس للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
5. زينب كريم الدواوي، دور الإدارة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة، ط، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
6. سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، ط، دار دجلة للنشر والتوزيع، العراق، 2011.
7. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة - النفقات والإيرادات، ط1، منشورات حلب الحقوقية، لبنان، 2006.
8. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة-مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية، لبنان، 1992.
9. عادل فليج العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
10. عبد الله خبابة، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الجزائر، 2009.
11. عناية غازي، المالية العامة والتشريع، دار البيارق للنشر والتوزيع، عمان، 1998.

12. فوزي عطوي، المالية العامة - النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.
13. مبادئ الاقتصاد السياسي، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.
14. مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، مصر، ط4.
15. محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، ط، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2008.
16. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
17. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
18. محمود حسين الوادي وزكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007.
19. المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 2002.

II. الرسائل الجامعية:

1. لطفي فاروق زلاسي، دور الرقابة المالية في تسيير وترشيد النفقات العمومية، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر، الجزائر (الوادي)، 2015.

III. القوانين:

1. المادة 3 من القانون رقم 17-84 المؤرخ في 7/7/1984 المتعلق بقانون المالية المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد2، السنة 1984.

