



# محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية

مطبوعة محكمة موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس  
تخصص محاسبة وجباية

إعداد:

الدكتور أحمد بن قطاف

قسم:

العلوم التجارية



## الصفحة

## محتوى المطبوعة

..	مقدمة
21-2	المحور الأول: ماهية المحاسبة العمومية.
33-22	المحور الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية.
48-34	المحور الثالث: أعوان المحاسبة العمومية.
59-49	المحور الرابع: ميزانية الدولة.
67-60	المحور الخامس: التنظيم التقني للمحاسبة العمومية.
81-68	المحور السادس: محاسبة عمليات الصرف والتحصيل.
99-82	المحور السابع: الرقابة المالية في القطاع العمومي.
104-100	نماذج امتحانات سابقة
107-105	قائمة المراجع





## برنامج مقياس المحاسبة العمومية حسب محضر اجتماع اللجنة البيداغوجية الوطنية لميدان التكوين في العلوم الاقتصادية والتسيير و العلوم التجارية يومي 11 و12 جانفي 2015 جامعة منتوري بقسنطينة

### 1- ماهية المحاسبة العمومية.

1-1- مفهوم وخصائص المحاسبة العمومية

1-2- مصادر وأهداف المحاسبة العمومية

1-3- مجالات استخدام المحاسبة العمومية

### 2- ميزانية الدولة.

1-2- مفهوم الميزانية حسب قواعد المحاسبة العمومية

2-2- العمليات المالية للميزانية

2-3- المعالجة المحاسبية للعمليات المالية للميزانية

### 3- مبادئ المحاسبة العمومية.

1-3- الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب

2-3- الفصل بين المشروعية والملاءمة

### 4- أعوان المحاسبة العمومية.

1-4- الأمر بالصرف

2-4- المحاسب العمومي

3-4- المراقب المالي

### 5- التنظيم التقني للمحاسبة العمومية.

1-5- الدفاتر والسجلات المحاسبية

2-5- المستندات ذات الطابع الإحصائي

3-5- تنظيم الدورة المستندية

4-5- الدمج المركزي للمحاسبة العمومية وإجراءات إقفال وإيداع الحسابات

### 6- محاسبة عمليات الصرف والتحصيل.

### 7- الرقابة المالية في القطاع العمومي.





## مقدمة:

يعرف علم المحاسبة بأنه ذلك العلم الذي يهتم بإثبات الوقائع المالية أولا بأول وبتسلسل تاريخي وتحليلها في كشوف وبيانات للوصول الى المركز المالي للمشاريع الاقتصادية .

كما يمكن اعتبار المحاسبة عملية تتم فيها توثيق العمليات المختلفة التي تنجر عنها حركة للأموال وتبويبها ثم تسجيلها بهدف تجميع وتوفير البيانات المالية الضرورية للأنشطة والعمليات المالية المختلفة وتشمل بالإضافة الى ذلك التأكد من صحة هذه العمليات خدمة الرقابة الداخلية والخارجية ، بحفظ وصيانة السجلات والدفاتر والمستندات واختبار مدى دقتها وانتظامها.

وإن المحاسبة في الوحدات العمومية لا تختلف في مفهومها عن مفهومها عن مفهوم المحاسبة بصفة عامة لأن المحاسبة العمومية هي إحدى فروع المحاسبة ، تعتمد على نظرية المبالغ المخصصة في الأنشطة التي قوم بها الوحدات الإدارية أو المصالح العمومية ، لذلك تعتبر المحاسبة في الوحدات العمومية عنصرا ضروريا لخدمة وظيفة الإدارة المالية للحكومة وللمقابلة متطلبات الرقابة الإدارية والمحاسبة داخل هذه الوحدات.

هذه المطبوعة تعالج دروس مقياس المحاسبة العمومية الموجه إلى طلبة السنة الثالثة محاسبة وجباية.





## المحور الأول:

# ماهية المحاسبة العمومية

- 1- التطور التاريخي لنظم المحاسبة العمومية
- 2- مفهوم وخصائص المحاسبة العمومية
- 3- مصادر، وظائف وأهداف المحاسبة العمومية
- 4- مجالات استخدام المحاسبة العمومية
- 5- المقارنة ما بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية (العامة)



تمهيد:

يهدف هذا المحور إلى تعريف الطالب بالأسس والمفاهيم الرئيسية للمحاسبة العمومية، من خلال

العناصر التالية:

- عرض لأهم المراحل التاريخية لتطور المفهوم وممارسات المحاسبة العمومية.
- مختلف التعاريف القانونية والتقنية للمحاسبة العمومية
- الأسس التي تستمد منها المحاسبة العمومية قواعدها ومبادئها
- مختلف وظائف وأهداف المحاسبة العمومية
- استخدامات المحاسبة العمومية
- أوجه التشابه والاختلاف ما بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية.

## 1- التطور التاريخي لنظم المحاسبة العمومية

يرجع الفضل في ظهور النظم المحاسبية العمومية الحديثة إلى مسيرة طويلة من التحديث والتطوير امتدت خلال فترات طويلة من الزمن ابتداء من الحضارات الإنسانية الأولى إلى غاية عصرنا الحالي، تأثرت خلالها بتطور نظم الحكم والإدارة وتغير الدور الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للدولة، وبالرغم من اختلاف الممارسات المحاسبية العمومية باختلاف المجتمعات الإنسانية والمراحل الزمنية إلا أنه يمكن تلمس بعض الاتجاهات العامة التي صاغت هذه النظم، يمكن تلخيصها في المراحل التالية:

### المرحلة الأولى: الحضارات القديمة

وجدت التطبيقات الأولى للمحاسبة العمومية لدى الحضارات الإنسانية القديمة، في كل من الصين والهند واليونان وحضارة بلاد الرافدين ومصر القديمة، ففي الصين مثلا كان الامبراطور يستمع بنفسه إلى التقارير التي يقدمها المسؤولون عن التغيرات في أعداد السكان والمحاصيل الزراعية وسجلات العمليات المالية الخاصة باستلام وصرف النقود والحبوب، واستخدم هذا النظام لتحديد ما إذا كانت السجلات تعكس بصدق الوضع الحقيقي للسكان والممتلكات، وقد كتب كوتيليا Kautilya رئيس وزراء مملكة في الهند قبل أكثر من ألفي سنة أنه يجب على الملك أن يراقب العمل اليومي لرؤساء الإدارات أن يكون ملما بكل تفاصيل العمل الإداري، ولقد استمرت الوظيفة الرئيسية للمحاسبة العمومية باعتبارها سجلا للموارد المالية للملك لقرون طويلة<sup>1</sup>.

### المرحلة الثانية: الحضارة العربية الإسلامية

لم تقتصر الشريعة الإسلامية على الجانب العقائدي فقط وإنما شملت كل نواحي حياة الإنسان الدينية والاجتماعية والسياسية والاقتصادية، ففي جانب السياسة المالية للدولة نجد أن الرسول صلى الله عليه وسلم كان يأمر بتسجيل كل ما يرد إليه من إيرادات، بل وكان يجري تقديرا لها قبل ورودها، ويتمثل ذلك في خرس الثمار وتقديرها وكتابة الصدقات وأخماس الغنائم، وكان يحتفظ بسجلات تتضمن أسماء المسلمين وذرياتهم وأعطياتهم (نفقاتهم)<sup>2</sup>، وقد صح عنه صلى الله عليه وسلم أنه كان يحاسب عماله على المستخرج والمصروف<sup>3</sup>، الأمر الذي يوضح وجود أصول المحاسبة العمومية وأساليب تقييد الإيرادات والنفقات لأغراض الإدارة والرقابة

<sup>1</sup> أ. بريمكاند، المحاسبة الحكومية الفعالة، ترجمة: حسن بن عبد الرحمن باحص، مركز البحوث والدراسات الإدارية، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 1999، ص. 15

<sup>2</sup> زكرياء محمد بيومي، المالية العامة الإسلامية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1979، ص. 477

<sup>3</sup> جمال لعمارة، تطور فكرة ومفهوم الموازنة العامة للدولة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، 2001، ص. 107



في سنن الرسول صلى الله عليه وسلم، وأن النهج الذي سار عليه خلفاؤه رضي الله عنهم ما هو إلا امتداد وتطبيق لسنته عليه الصلاة والسلام.

وأما عن ظهور بيت المال كخزينة عامة للمسلمين فإنه يرجع إلى اجتهاد الخليفة الراشد عمر بن الخطاب رضي الله عنه، ذلك أنه لما اتسعت الفتوحات الإسلامية في عهده لتصل إلى ما وراء بلاد فارس شرقا وشمال افريقية غربا كثرت الإيرادات المالية ومن أجل ضبطها أمر رضي الله عنه بإنشاء ديوان بيت مال المسلمين لتسجل فيه إيرادات ومصروفات الدولة، ونفقات الجيوش والمسلمين وغيرها، ثم أمر رضي الله عنه أن ينشأ لكل وال من الولاية ديوان لبيت المال يسجل فيه ما يرد إليه وما ينفق منه.<sup>1</sup>

### المرحلة الثالثة: عصر النهضة في أوروبا

على الرغم من التأثير الكبير لطريقة القيد المحاسبي المزدوج التي ابتكرها الرياضي الإيطالي لوكا باتشولي<sup>2</sup> Luca Pacioli سنة 1494 على محاسبة الشركات التجارية والأعمال المصرفية، إلا أنه كان لها تأثير ضئيل على نظم المحاسبة العمومية خلال تلك الفترة، حيث بقيت عملية مسك الدفاتر المحاسبية للدولة خالية من أي تنظيم أو منهج، وترجع المحاولة الأولى في هذا المجال إلى العاملين في القضاء الألماني الذين هيمنوا على هذا الفكر فيما يتعلق بتسيير الموارد المالية للمملكة وذلك منذ أواسط القرن السادس عشر (16) إلى نهاية القرن الثامن عشر (18)، ولقد ساهمت هذه الأساليب في تدعيم سلطة الملك وتنظيم الإدارة المالية والرقابة على الموارد المالية وكيفيات تسييرها.<sup>3</sup>

### المرحلة الرابعة: ظهور النظم البرلمانية (القرن 19)

ابتداء من القرن 19 ومع بداية تحول الأنظمة الملكية في أوروبا إلى النظم البرلمانية نتيجة للإصلاحات السياسية في بريطانيا والثورة الفرنسية في فرنسا، أصبح لممثلي الشعب تأثير كبير على السياسات المالية للدولة، فقد حددت القوانين الواجبات الخاصة بكل من الملك والسلطة التشريعية والجهات الحكومية المسؤولة عن تسيير الموارد المالية، ومع انتشار التوسع الاستعماري امتدت هذه الممارسات إلى مناطق المستعمرات، حيث انتشرت الممارسات المحاسبية العمومية لبريطانيا إلى مستعمراتها في آسيا والمناطق الأخرى من العالم، ففي فرنسا ظهر أول قانون ينظم المحاسبة العمومية سنة 1822، كما توسعت القوانين والتطبيقات المحاسبية الفرنسية

<sup>1</sup> محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة، عمان، 2008، ص. 22

<sup>2</sup> عالم رياضيات إيطالي تنسب إلى أعماله اختراع طريقة القيد المزدوج في المحاسبة.

<sup>3</sup> أ. بريمكاند، مرجع سابق، ص. 16



لتشمل مستعمراتها في أفريقيا وغيرها<sup>1</sup>، فمثلا نجد أن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يرجع في أصوله إلى القوانين التي نظمت المحاسبة العمومية إبان الاحتلال الفرنسي في القرن التاسع عشر للجزائر.

### المرحلة الخامسة: التوسع الرأسمالي وظهور النظام الاشتراكي (القرن 20)

تسبب ظهور النظام الاشتراكي في الاتحاد السوفياتي وتبني أسلوب التخطيط المركزي الشامل في تغيير كبير في الدور الاقتصادي للدولة نتج عنه تغير في أنظمتها المحاسبية، حيث أدى توسع نطاق التدخلات الاقتصادية للدولة إلى تطبيق ممارسات محاسبية أكثر شمولاً كما زاد الاعتماد على نظم الإحصاء الوطنية، أما بالنسبة للولايات المتحدة والدول الرأسمالية عموماً فقد تسببت أزمة الكساد الكبير سنة 1929 وتوجه الحكومات نحو سياسات اقتصادية ومالية كلية أكثر تدخلاً في تطوير نظم المحاسبة العمومية وتكييفها مع الدور الجديد للدولة.

### ثانياً: تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يرجع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في أصوله إلى القوانين والممارسات المحاسبية التي كانت سائدة خلال فترة الاستعمار الفرنسي، خصوصاً الأمر المؤرخ في 31 ماي 1838 المتعلق بالتنظيم العام للمحاسبة العمومية، والذي استبدل بالمرسوم المؤرخ في 31 ماي 1862 والذي بقي معمولاً به حتى صدور المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 والمتعلق بالنظام المالي الجزائري<sup>2</sup>.

إلا أنه منذ السنوات الأولى للاستقلال صدرت مجموعة من النصوص التنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسية أو عملت على تكييفها مع الواقع الجزائري ولعل أهمها:

- قانون رقم 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962 الرامي إلى التمديد حتى إشعار آخر لمفعول التشريع النافذ إلى غاية 31 ديسمبر 1962 وعليه استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا.
- المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 المحدد لمسؤوليات والتزامات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العمومي بما فهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة المحاسب العمومي.
- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 المتعلق بقوانين المالية.

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص. 16.

<sup>2</sup> محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، ص. 10.



- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية احتواها.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتحديد إجراءات تسخير المحاسب العمومي من طرف الأمر بالصرف.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-19 المؤرخ في 09/01/1992 والمتعلق بإجراءات الدفع عن طريق خطاب الاعتماد لنفقات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-26 المؤرخ في 13/01/1992 والمتعلق بالحساب الجاري للمحاسب العمومي والوكالات المالية.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 والمتعلق بالمراقبة القبالية للنفقات الملتزم بها.
- المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06/02/1993 والمتعلق بتحديد آجال دفع النفقات وتحصيل أوامر الإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المعدومة.
- المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05/05/1993 والمتعلق بتحديد إجراءات فتح وتنظيم وتسيير الوكالات المالية للنفقات والإيرادات.
- الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة.
- المرسوم التنفيذي رقم 97-286 المؤرخ في 04/07/1997 والمتعلق بتحديد إجراءات الالتزام وتنفيذ النفقات العمومية، والمحدد لصلاحيات ومسؤوليات الأمرين بالصرف.
- المرسوم التنفيذي رقم 98-227 المؤرخ في 13/07/1998 والمتعلق بنفقات التجهيزات العمومية.

- المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرخ في 10 نوفمبر 2001 والمتعلق بتحديد إجراءات مراقبة استعمال إعانات الدولة للجماعات المحلية والجمعيات والتنظيمات.

إضافة إلى التشريعات التي تدرج في قانون المالية لكل سنة والتي لها أثر مباشر على المحاسبة العمومية والتي تعتبر من أهم مصادر التشريع لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، تختص وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة بسلطة إصدار اللوائح التطبيقية ذات الطابع التقني المتعلقة بالقيود المحاسبية للعمليات المالية للدولة، مع احترام متطلبات القوانين والمراسيم التنفيذية المتعلقة بالمحاسبة العمومية.<sup>1</sup>

## 2- مفهوم وخصائص المحاسبة العمومية:

### 2-1- تعاريف المحاسبة العمومية:

حسب الدليل الصادر عن الأمم المتحدة فإن المحاسبة العمومية تعرف كما يلي :

"تعتبر المحاسبة العمومية أداة للمديرين العموميين لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات العمومية ولأغراض الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية و الموجودات المختلفة وتصنيف البيانات لاستخدامها لأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج العمومية بكفاءة".<sup>2</sup>

كما تعرف المحاسبة العمومية أيضا بأنها: " فرع من المحاسبة الذي يختص بتطبيق الأصول العلمية المتعارف عليها في المحاسبة المالية في مجال الوحدات الإدارية العمومية بما يتماشى وطبيعة خصائص النظام العام العمومي"<sup>3</sup>.

وتعرف كذلك على أنها:

" مجموعة المفاهيم والمبادئ العلمية الأساسية والفنية التي يمكن بها ترشيد النشاط الحكومي والتقدير عن نتائجه بصورة دورية إلى الجهات المسؤولة عن الإدارة و المراقبة الخاصة بالأموال العامة".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> زهير شلال، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تسيير منظمات، شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013/2014، ص99.

<sup>2</sup> محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الطبعة 4، عمان، الأردن، 1998، ص4.

<sup>3</sup> محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ص32.

<sup>4</sup> عمرو محمد زكي، عبد الوهاب سلامة، المحاسبة الحكومية وآليات مراجعة الوحدات الحكومية في ظل نظريات المحاسبة المستحدثة، كلية التجارة، جامعة طنطا، ص8.

## تعريف قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية في الجزائر:

ولقد نص قانون المحاسبة العمومية الجزائري رقم 21/90 المؤرخ في 15/08/1990 في مادتيه الأولى

والثانية على ما يلي:

"يقصد بالمحاسبة العمومية الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، كما تبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات، كما تبين كذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للأمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين"<sup>1</sup>.

الشكل 01: مقتطف من قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية



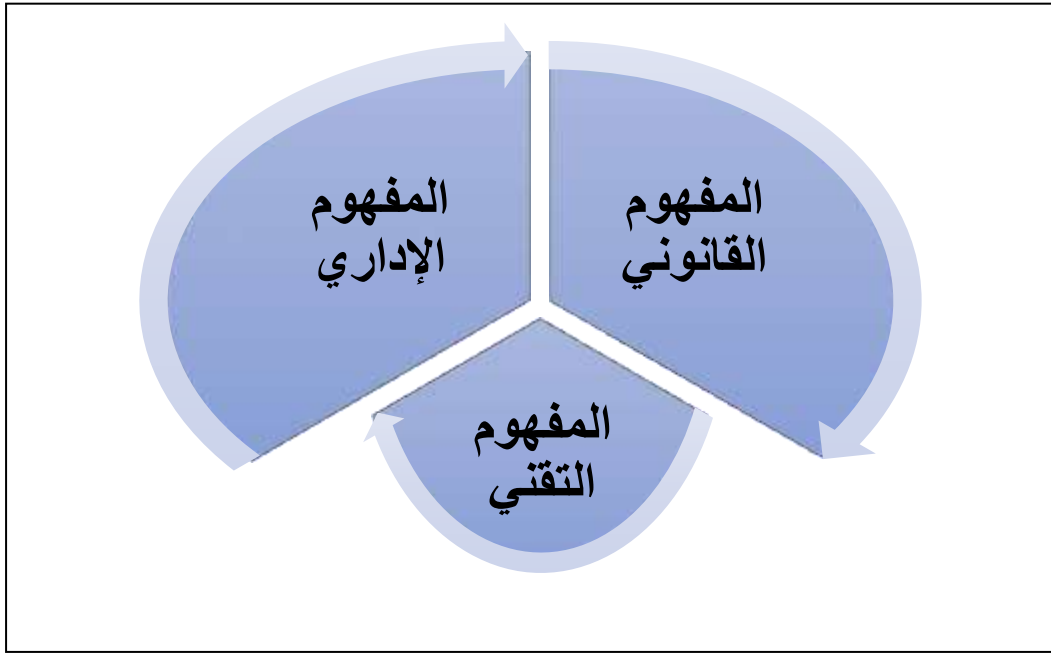
من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن المحاسبة العمومية هي: مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية وبيان عملياتها المالية وعرض حساباتها ومراقبتها والمحددة لالتزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 21/90، المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

ومن هنا يمكن تقديم ثلاثة مفاهيم للمحاسبة العمومية:

- المفهوم التقني : ويقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها.
- المفهوم الإداري : وهو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي.
- المفهوم القانوني: وهو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة.

الشكل 02: الأبعاد المفاهيمية للمحاسبة العمومية



2-2- خصائص المحاسبة العمومية (نشاط وحدات القطاع العام):

يهدف نظام المحاسبة العمومية أساسا إلى محاسبة أنشطة الهيئات والمؤسسات العمومية التي تسعى إلى تحقيق المنفعة العامة عن طريق تداول المال العام في شكل اعتمادات مسجلة في الميزانية العامة للدولة ، وعلى هذا الأساس فإن مكونات نظام المحاسبة العمومية يجب أن تتلاءم مع خصائص وطبيعة نشاط مؤسسات القطاع العام والتي تتمثل فيما يلي:



- لا تهدف إلى تحقيق الربح : بل لتقديم خدمة للمجتمع بمقابل رمزي أو بدون مقابل مثل : وزارة التعليم ، وزارة الصحة<sup>1</sup>.
  - لا توجد علاقة مباشرة بين الإيرادات والنفقات في نشاط القطاع العام : بحيث يغلب على بعض الوحدات الحكومية نشاط تحصيل الإيرادات فقط مثل مصالح إدارة الضرائب والجمارك ، في حين يغلب على البعض الآخر الجانب الإنفاقي.
  - تخضع المحاسبة العمومية لمجموعة من القواعد القانونية والضوابط الرقابية: التي تهدف إلى ضبط وتقنين وفرض رقابة صارمة على صرف وتداول المال العام ، وهذا ما يؤكد على ضرورة الالتزام الكامل بتنفيذ نصوص القوانين في مجالات المحاسبة العمومية حتى ولو جاءت هذه النصوص متعارضة مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها<sup>2</sup>.
  - غياب حافز المنافسة في مجال نشاط القطاع العام : حيث أن المؤسسات غير الهادفة للربح لا تواجه سوق محدد تتنافس عليه مع المنظمات المشابهة لعملها، فطبيعة العمل الذي تقوم به هذه المؤسسات لا يتوقع منه عائد أو يكون هناك عائد رمزي لا يغطي التكاليف ، لذا فإن الإقبال على هذا النوع من الأعمال قليل جدا مما يوجد لهذا النوع سوق تتسم بغياب المنافسة<sup>3</sup>.
  - ليس لوحدات القطاع العام رأس مال كما هو الحال في القطاع الخاص : ذلك أن الوحدات الحكومية لا تعتمد في تمويلها على رأس المال ولكنها تعتمد على اعتمادات مالية مقترحة من طرف السلطة التنفيذية ومعتمدة من السلطة التشريعية<sup>4</sup>.
  - ملكية الأصول للوحدات الحكومية هي ملكية عامة : إضافة لكونها تعتمد على تمويل نشاطها على الموارد المتجددة والمخصصة لها سنويا في الميزانية العامة للدولة.
- ومن هذا المنطلق فإن نظام المحاسبة العمومية يجب أن يأخذ بعين الاعتبار خصوصيات نشاط المؤسسات العمومية الخاضعة له سواء من حيث طبيعة ونوعية القوائم المالية أو من حيث تركيبية الحسابات والدفاتر المحاسبية ، بما يتوافق مع تنفيذ الميزانية العامة للدولة وبيان الوضعية المالية للخزينة العمومية وتلبية حاجيات مختلف مستخدمي القوائم المالية الحكومية<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> عمرو محمد زكي، عبد الوهاب سلامة، مرجع سابق، ص.10

<sup>2</sup> رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص.14

<sup>3</sup> حصة محمد أحمد ابجر، سعود حمد الحميدي، المحاسبة الحكومية والمؤسسات اللاربحية، ذات السلاسل، الكويت، 2002، ص.31

<sup>4</sup> زكريا محمد صادق، مدرّثه أبو الخير، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر،

2004، ص.17

<sup>5</sup> زهير شلال ، مرجع سابق، ص.07

### 3- مصادر، وظائف وأهداف المحاسبة العمومية:

تتعدد المصادر التي تسند إليها المحاسبة العمومية من قوانين ودساتير وأحكام تنفيذية، إلا أن الغالب الأعم على هذه المصادر هو الطابع القانوني، وفي ما يلي نورد عرضاً لأهم المصادر التي تستقي منها المحاسبة العمومية أحكامها وقواعدها.

#### 3-1- مصادر المحاسبة العمومية:

##### -الدستور:

و هي الأحكام التي نص عليها دستور سنة 1996 و المتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية التي يقرها من طرف الحكومة، و هناك مجموعة من مواد الدستور (دستور 1996 ) تعطي الحق للبرلمان في الرقابة، من بينها المادة 84 من الدستور: "تلتزم الحكومة بأن تقدم كل سنة بياناً عن السياسة العامة تعقبه مناقشة لعمل و أداء الحكومة لمعرفة مدى تنفيذ برنامج الحكومة الذي كان البرلمان قد وافق عليه لدى تقديمه من طرف الحكومة بعد تعيينها.

##### -القوانين والمراسيم التنفيذية:

وهي مختلف القوانين والمراسيم التنفيذية التي تنظم العمليات المالية للدولة ومختلف هيئاتها لا سيما قوانين المالية السنوية وقانون المحاسبة العمومية.

##### -الاجتهاد القضائي:

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

#### 3-2- وظائف المحاسبة العمومية.

إن وظائف المحاسبة العمومية هي من أهم الأركان التي تشكل منها الإدارة المالية العامة للنشاط العمومي، وذلك لما تتضمنه من أغراض مركزية أي على مستوى الرقابة من جهة والأغراض الإدارية على مستوى التخطيط واتخاذ القرارات من جهة أخرى، وتتلخص وظائف المحاسبة العمومية على أساس هذه المجالات في النقاط التالية:



## أ-الأغراض المركزية:

- الرقابة على المال العام لمنع حدوث ضياع أو اختلاس أو سوء استخدام لها وكشف الأخطاء والتلاعب فيها
- تقييم أداء الوحدات الحكومية والإدارية.
- بيان نتيجة الموازنة العامة للدولة (الوفرة أو العجز) ومصادر تغطية العجز.
- متابعة المتحصلات النقدية المستحقة للحكومة سواء كانت من الأفراد أو من المؤسسات والعمل على تحصيلها في أوقاتها والقيام بتسجيلها .
- التسجيل التاريخي للنشاط العمومي بشكل رقمي متمثلا بقيد تفاصيل المعاملات المالية التي تقوم بها الدوائر العمومية .

## الأغراض الإدارية:<sup>1</sup>

- وضع البيانات اللازمة الخاصة بتنفيذ الموازنة وبيان المركز المالي للدولة وتحديد الفائض أو العجز .
- وضع البيانات أو المعلومات اللازمة التي تسهل عمليات التحليل الاقتصادي ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات العامة واستخداماتها.
- وضع البيانات والمعلومات اللازمة لمختلف الجهات لاستخدامها مؤشرا في اتخاذ القرارات أو رسم السياسات أو اخضاعها لعمليات الدراسة والتحليل .
- وضع التقارير اللازمة عن تنفيذ البرامج والخدمات المؤداة من قبل الأجهزة العمومية لتسهيل عمليات تقييمها.

وهنا يأتي دور المحاسبة العمومية في توفير تلك البيانات والتي نوجزها في العناصر التالية:<sup>2</sup>

- البيانات عن حجم الإيرادات ومصادرها (الضرائب، والرسوم،...الخ).

<sup>1</sup> نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص.41

<sup>2</sup> محمد أحمد حجازي، مرجع سابق، ص.07



- بيانات على حجم الإنفاق على المشاريع المختلفة (طرق ، جسور، مدارس،...)
- بيانات عن حجم الإنفاق على الخدمات المختلفة لكل وزارة (الصحة ، التعليم ،...)
- بيانات التوزيع الجغرافي للمشاريع .
- بيانات عن حجم الإيرادات ومصادر التمويل (قروض داخلية ، قروض خارجية )

إن هذه البيانات وإن كانت تاريخية إلا أنها ستوفر لمسؤولي التخطيط الركيزة الأساسية التي يستخدمونها في تحديد مسار العمل المستقبلي.

- تقديم خدمة لكل من يحتاج إلى اتخاذ القرار الذي يتعلق بالأنشطة لعمومية مثل المستثمرين الذين يحتاجون إلى بيانات المحاسبة العمومية في اتخاذ القرارات الاستثمارية .
- الإدارة المالية العامة تحتاج هذه البيانات لاتخاذ القرارات في الأمور الهامة ونلخصها فيما يلي:
  - ✓ قرارات الاستثمار في المشاريع الرأسمالية .
  - ✓ قرارات لتصويب أداء الوحدات العمومية.
  - ✓ قرارات لتوفير التمويل اللازم لخدمة الدين العمومي.
  - ✓ قرارات حول التوزيع العادل للموارد .

ونستنتج بصفة عامة أن وظائف المحاسبة العمومية تسعى إلى تقديم البيانات والمعلومات التالية :

- تقديم معلومات وبيانات عن مدى تقييد الحكومة بالقوانين والأنظمة ويتضح ذلك من خلال مراقبة العمليات المحاسبية ، ومدى استجابتها لتنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات التي كانت موضوع خطة مسبقة.
- تقديم معلومات وبيانات من أجل تقييم أداء الإدارة العمومية.
- تقديم معلومات وبيانات مالية مقيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية والاجتماعية.
- تقديم بيانات ومعلومات على التوزيع العقلاني للموارد ، ونوعية الخدمات المقدمة والمقدرة على تقديم خدمات مستقبلية.

### 3-3- أهداف المحاسبة العمومية:

يمكن تحديد أهداف المحاسبة فيما يلي:<sup>1</sup>

- التحقق من احترام ترخيصات الميزانية في مجال الإيرادات والنفقات وذلك عن طريق " تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف وأثناءه للتأكد من أن الصرف يتم في حدود اعتمادات وأغراض الموازنة، وسلامة إجراءاته في حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية التصرف والحدود التي وضعت له، بما يكفل ترشيد النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة " .
  - توفير نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال العام ،إضافة إلى إثبات حقوق الدولة والتزاماتها المالية ومتابعة تحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها.
  - تحقيق الرقابة على الالتزامات المالية لمختلف وحدات القطاع العام ومتابعة الوفاء بها.
  - توفير البيانات حول حركة التدفقات النقدية من أجل تحديد الوضعية المالية للخزينة العمومية ومن أجل اتخاذ القرار وتحديد مصادر تمويل الخزينة.
  - إظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة.
  - توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع توقعات الأداء المخطط له في الميزانية العامة.
  - إحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام ،وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات، والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية لتقييم أدائها.
- إضافة الى ذلك يجب على النظام المحاسبي الحكومي الفعال أن يكون قادرا على تحقيق هدفين رئيسيين وهما:
- أن يعرض بطريقة عادلة ويحقق الإفصاح كامل عن المركز المالي ونتائج العمليات للأموال ومجموعات حسابات الوحدة الحكومية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
  - أن يحدد بوضوح مدى الالتزام بالقواعد القانونية والنظم المالية.

<sup>1</sup> سعد بن محمد الهويدم وعبد الله بن علي الحسين. المحاسبية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2005، ص.46

وبناء على ما سبق يمكن عرض أهداف المحاسبة العمومية من الجانب الوظيفي للنظام المحاسبي في خمس مجموعات رئيسية كالآتي<sup>1</sup>:

-توفير المعلومات اللازمة للمساءلة :

ويقصد بالمساءلة في هذا الإطار الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات من الجهاز التنفيذي إلى الجهاز التشريعي أو الهيآت الرقابية المختصة حول تنفيذ وتمويل الميزانية العامة للدولة، والتي يمكن أن تأخذ الأشكال الآتية:

- المساءلة المالية للتأكد من انتظام وسلامة بيانات الدفاتر والسجلات المحاسبية ومصداقية التقارير المالية، ومدى الامتثال للقوانين والتنظيمات المالية المعمول بها، إضافة إلى التحقق من أن الإنفاق يتم في حدود الاعتمادات المخصصة في الميزانية العامة.
- المساءلة الإدارية للتحقق من كفاءة تسيير وصرف المال العام دون إسراف، والاقتصاد في استعمال الموارد من طرف الوحدات الحكومية.
- المساءلة عن الأداء لتحقيق أغراض تقييم البرامج الحكومية ومقارنة الأهداف مع النتائج من أجل تحليل الانحرافات وتصحيحها.

-توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة:

يجب على نظام المحاسبة أن يوفر آليات تسمح بتطبيق رقابة مستمرة على إدارة المال العام من طرف الوحدات الحكومية، للتحقق من مشروعية العمليات المالية للدولة ومدى احترام ترخيص السلطة التشريعية، عن طريق مختلف أجهزة الرقابة قبل وأثناء التنفيذ إضافة إلى أجهزة الرقابة اللاحقة.

-توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار:

عن طريق توفير تقارير دورية تفيد في مجال المقارنة بين نتائج مختلف السنوات من أجل اتخاذ القرارات والمفاضلة بين البدائل وتقييم النتائج، والمساعدة في تحديد تقديرات الميزانية العامة للدولة وتقديم الاقتراحات التي من شأنها أن ترفع من مستوى فعالية الأداء وتحقيق الاقتصاد والرشادة في تسيير المال العام.

<sup>1</sup> شلال زهير، مرجع سابق، ص.12



## -توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات الوطنية:

يهدف توفير بيانات مالية ذات مصداقية حول نتائج نشاطات الوحدات الحكومية و إدراجها في المحاسبة الوطنية.

## -توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي:

وذلك عن طريق إنتاج وعرض بيانات مالية يتم استعمالها كوسيلة للإعلام عن نتائج العمليات المالية للدولة لمختلف الفئات المستخدمة للبيانات الحكومية.

إضافة إلى هذه الأهداف، هناك من يركز على أن النظام المحاسبي الفعال يجب أن " يصمم بحيث يؤدي إلى رقابة إدارية على الأموال والعمليات ، وإدارة البرامج والمراجعة الداخلية والتقييم ، بحيث يفحص عن النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات وقياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها.

## 4- مجالات استخدام المحاسبة العمومية:

يشمل نطاق استخدام المحاسبة العمومية جميع هيئات الدولة ومؤسساتها العمومية ذات الطابع الإداري، والتي تهدف أساسا إلى تحقيق منفعة عمومية، وهنا يخرج عن هذا النطاق المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري والتي تخضع بدورها إلى أحكام القانون التجاري والمحاسبة المالية، ويجدر التذكير أن المشرع الجزائري قد حصر نطاق تطبيق المحاسبة العمومية في الهيئات التي نصت عليها المادة الأولى من قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية دون سواها.

بالإضافة إلى نطاق تطبيق المحاسبة العمومية المنصوص عليه قانونا، نجد ان هناك العديد من الأطراف والجهات التي تتولى أو تستفيد من تطبيق المحاسبة العمومية نوردها في ما يلي :

**السلطة التنفيذية :** المتمثلة في مجلس الوزراء أي الإداريين المسؤولين عن الإدارة اليومية لأعمال الحكومة وتعتمد على القوائم المالية الختامية والتقارير الدورية المحاسبية التي تطلبها بالكيفية والوقت الذي تريد.

**السلطة التشريعية :** تستفيد من البيانات المالية في الرقابة على أنشطة الحكومة ، وذلك من خلال بيان مدى تقييد الحكومة ووحداتها الإدارية المختلفة بالقوانين والأنظمة المالية كما تمكنها من تقييم أداء الإدارة العمومية



وكشف أي انحرافات مهما كان حجمها، الأمر الذي يساعد هذه السلطة في محاسبة الحكومة ومساءلتها عن أي تقصير.<sup>1</sup>

المستثمرون، يهتمون بالبيانات العمومية بهدف التوصل إلى مؤشرات تحفزهم للقيام بالاستثمارات المختلفة، والتعرف على قوة أو ضعف المركز المالي للحكومة، إن مثل هذه البيانات وغيرها تساعد المستثمر على إتخاذ قرارها المناسب.<sup>2</sup>

الباحثون و الدارسون : وهم الدارسون في مجال المالية العامة والعلوم السياسية والاجتماعية فهم يحتاجون إلى هذه البيانات المالية العمومية لمتابعة دراستهم.

أفراد الجمهور : ويمكن إضافة هاته الأخيرة بصفة عامة حيث تهتم بالأموال المالية وكذلك الإدارة المالية العمومية.

#### 5- المقارنة ما بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية (المحاسبة العامة)

لكل من المحاسبة العمومية والمالية قواعد قانونية وأخرى تقنية ولكل نسب متفاوتة، حيث نلاحظ أن القواعد القانونية في المحاسبة العمومية تولى لها عناية خاصة ولها أهمية معتبرة، اما القواعد التقنية فلها دور ثانوي، وفي المحاسبة المالية نجد أن الجانب التقني يطغى على الجانب القانوني وهذا لا يعني غياب القواعد القانونية بل هي مفروضة بقوة القانون ضمن القانون التجاري وغيره ويمكن تلخيص أوجه الشبه والاختلاف ما بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية في ما يلي:

#### 5-1- أوجه التشابه بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية .

هناك العديد من أوجه التشابه بين المحاسبة المالية والعمومية نذكر منها:

- العمل على بلوغ أهداف المؤسسة (ربحية أو منفعة عمومية)
- المحافظة على العمليات المالية عن طريق تسجيلها الدقيق في الدفاتر المحاسبية الخاصة بها.
- توفير الإمكانيات والظروف المناسبة لأداء عمليات الرقابة من قبل المخولين قانونا لها.
- القيد المزدوج: يعتمد كل من النظام المحاسبي العمومي ونظام المحاسبة المالية عليها عند إثبات العمليات المالية في المجموعة الدفترية التي يتضمنها .

<sup>1</sup> نواف عباس محمد الرمحي، المحاسبة الحكومية، دار الصفا، عمان، الأردن، ص.12

<sup>2</sup> إبراهيم سيد المليجي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مكتبة ومطبعة الإشعاع، الطبعة 1، مصر، 2002، ص.4





- وحدة القياس : العملة الرئيسية المستخدمة هي النقود بافتراض ثبات قيمة وحدة النقد في ظل التقلبات السائدة في مستويات الأسعار ، ومنه فإن "النقود هي وحدة القياس في كليهما كوسيلة عامة لاثبات قيمة الصفقات المالية مع ثبات وحدة النقد بغض النظر عن قدرتها الشرائية " <sup>1</sup>.
- سنوية المحاسبة : تكون الفترة الزمنية عادة سنة مالية كاملة أو سنة ميلادية مكونة من اثني عشر شهرا وإن اختلفت بداية السنة المالية من دولة لأخرى. <sup>2</sup>
- التبويب السليم للحسابات : أي يتم تبويبها بما يتناسب مع طبيعة نشاط الوحدة وأهداف النظام المحاسبي بغية تسهيل إعداد التقارير والقوائم المالية. <sup>3</sup>
- المصطلحات المحاسبية : يقوم كل منهما على استخدام هيكل موحد من المصطلحات المحاسبية ذات الدلالة الموحدة في جميع مراحل تشغيل النظام المحاسبي. <sup>4</sup>
- الأسلوب المنهجي : تتشابه اجراءات العمل المحاسبي من حصر وتسجيل وتحليل وتبويب وتلخيص البيانات المحاسبية وعرضها في شكل تقارير وقوائم .

## 2-5- أوجه الاختلاف ما بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية:

يمكن تلخيصها في الجدول الموالي:

<sup>1</sup> نواف محمد عباس الرماحي ، المرجع السابق ، ص 17.

<sup>2</sup> محمد عباس البدوي ، عبد الوهاب نصر ، المرجع السابق ، ص 48.

<sup>3</sup> المرجع نفسه ، ص 47.

<sup>4</sup> المرجع نفسه ، ص 49.

## الجدول 01: أوجه الاختلاف ما بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

المحاسبة المالية	المحاسبة العمومية	الخصائص
المؤسسات الاقتصادية ذات الطابع الربحي	المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري	ميدان التطبيق
النظام المحاسبي والمالي	قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية	المصدر
مبدأ القيد المزدوج	مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي	المبدأ الأساسي
معرفة النتائج المتعلقة بالعمليات المالية	المحافظة على صحة تنفيذ العمليات المالية	المهمة الأساسية
تحقيق أكبر ربح ممكن بالعمل على تقليص التكاليف ورفع الإيرادات.	تفادي التبذير وسوء الاستعمال وتحقيق أقصى منفعة عمومية	الهدف الأساسي



## أسئلة المحور الأول:

- فسر علاقة تطور المالية العامة بظهور نظم المحاسبة العمومية؟
- كيف ساهمت النظم البرلمانية الحديثة في تشكيل نظم المحاسبة العمومية؟
- حدد أصول المحاسبة العمومية بناء على قواعد المالية العامة في التشريع الإسلامي؟
- اشرح تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر موضحا علاقته مع نظام المحاسبة العمومية الموروث من فترة الاستعمار الفرنسي؟
- بناء على تعاريف المحاسبة العمومية التي درستها في هذا المحور قدم تعريفا جامعاً للمحاسبة العمومية؟
- وضح التداخل ما بين المفاهيم الثلاثة للمحاسبة العمومية؟
- بين الأغراض الأساسية من المحاسبة العمومية؟
- ماهي المصادر التي تستقي منها المحاسبة العمومية أسسها ومبادئها الرئيسية؟
- لخص الأطراف التي تستفيد من مخرجات نظام المحاسبة العمومية؟
- قارن ما بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية موضحا أوجه التشابه والاختلاف؟





## المحور الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية

- 1- مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
- 2- مبدأ الفصل بين المشروعية والملاءمة
- 3- مبدأ المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي
- 4- مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات



### تمهيد:

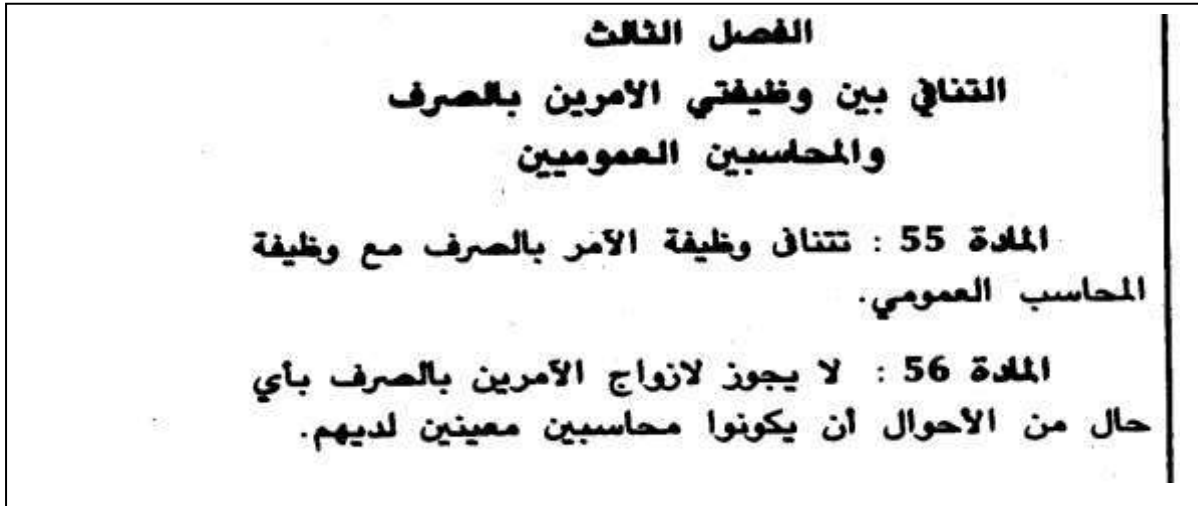
- يسعى هذا المحور إلى تكريس المبادئ الأساسية التي تقوم عليها المحاسبة العمومية ومن خلاله يتمكن الطالب من فهم الأساس الذي تقوم عليه كل عمليات المحاسبة العمومية، وذلك بالتعرف على العناصر التالية:
- المبدأ الرئيسي للمحاسبة العمومية وهو مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
  - مفاهيم المشروعية والملائمة وعلاقتها بمجالات عمل الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
  - خصوصية المسؤولية التي تناط بالمحاسب العمومي
  - مبدأ عدم التخصيص للإيرادات وعلاقته بالنفقات.



## 1- مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يقصد بهذا المبدأ على أنه لا يمكن ان يقوم الأمر بالصرف بالمهام الموكلة للمحاسب العمومي والعكس، بمعنى أنه يجب أن يكون الأمر بالصرف والمحاسب العمومي شخصين مختلفين يراقب كل منهما العمليات التي يقوم بها الآخر، وينتج عن هذا المبدأ أنه لا يجوز أن يخضع المحاسب العمومي لسلطة الأمر بالصرف الوظيفية، كما نص قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية في مادتيه 55 و 56 على هذا التنافي بين الوظيفتين بل ومنع أن يكون الأمر بالصرف والمحاسب العمومي زوجين.

الشكل 2: مقتطف من قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية يبين مبدأ التنافي الوظيفي



كما يركز مفهوم هذا المبدأ على تقسيم المهام والسلطات بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، إذ يكون لكل منهما سلطة مستقلة عن الآخر دون أن توجد علاقة رئاسية بينهما، حيث يختص الأمر بالصرف تحت مسؤوليته الشخصية بتنفيذ إجراءات الالتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالدفع من جانب النفقات، وتنفيذ إجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات في حين يختص المحاسب العمومي وتحت مسؤوليته الشخصية والمالية بتنفيذ مرحلة تسديد النفقات وتحصيل الإيرادات.<sup>1</sup>

يعتبر هذا المبدأ أساسيا في المحاسبة العمومية وهو أساس العمل الإداري الذي ترتكز عليه كل فلسفة إدارية ومالية عمومية وهو يعتبر كمبدأ ضروري لكل تنظيم عقلاني، متوازن وفعال.

<sup>1</sup> زهير شلال، مرجع سابق، ص. 118



يقتضي تطبيق هذا المبدأ "التفريق بين الوظائف الإدارية التي لها صلاحيات الأمر والتقرير، والوظائف المحاسبية التي لها صلاحيات التنفيذ"<sup>1</sup>

وقد كرس القانون رقم 21-90 تطبيق هذا المبدأ وحدد مجال واختصاص كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي دون أن يتدخل كل عون في مجال اختصاص الآخر.

أول ما يتضمنه هذا المبدأ هو تقسيم العمل والمهام المالية ما بين الأعوان المكلفين بتنفيذ مختلف المراحل للعمليات المالية العمومية، حيث أن تنفيذ العمليات المالية العمومية للهيئات العمومية يتطلب التعاون والتنسيق ما بين مستويين و سلطتين من الأعوان المختلفين والمنفصلين ، ألا وهما الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وعلى مرحلتين: الأولى مرحلة إدارية ويتولاها الأمر بالصرف، أما المرحلة الثانية فهي محاسبية ويتولاها المحاسب العمومي.

### 1-1- مبررات مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي:

#### أ-تقسيم المهام:

تنقسم عمليات تنفيذ الميزانية العامة إلى قسمين رئيسيين من العمليات، الأولى عمليات إدارية والثانية عمليات محاسبية، فالعمليات الإدارية تتضمن الأفعال التي تنشئ حقوقا لدى الغير على الدولة أو هيئاتها العمومية، كعقود الشراء والتوريد او البناء والخدمات وغيرها، وهي أعمال يقوم بها موظفون إداريون (مدراء ومسؤولون)، أما العمليات المحاسبية فتتضمن عمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات ويتولى القيام بها موظفون عموميون مؤهلون لتنفيذ هذا النوع من العمليات المحاسبية، وعليه فإنه لا يجوز قانونا للموظف الذي لديه صلاحية الأمر والتقرير أن يتولى عملية التحصيل والتنفيذ كي لا يفسح المجال أمام التلاعب وسوء استخدام الأموال العمومية.<sup>2</sup>

إن عملية تنفيذ الإيرادات والنفقات تحتوي على نوعين من الأعمال الأولى إدارية والتي يقوم بها الأمر بالصرف، والثانية محاسبية يكلف بها المحاسب العمومي، فالعمليات الإدارية تتطلب تقدير الملاءمة وبالتالي تكمن فيها السلطة التقديرية للمسير (الأمر بالصرف)، وتبرز فيها قدرته الإدارية ذلك أنها تصرفات إدارية موضوعية، أما الثانية فهي تستند إلى الشكلية والشرعية ودقة الحسابات، وحتى يؤدي كل موظف مهامه بإتقان

<sup>1</sup> جمال لعامرة، أساسيات الموازنة العامة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص 148.

<sup>2</sup> محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2008، ص 111.



وجب تخصيصه في إحدى الوظيفتين دون الأخرى، وبالتالي فإن تقسيم المهام يهدف إلى تنظيم العمل من جهة وممارسة الرقابة المخولة للمحاسب العمومي على الأمر بالصرف من جهة أخرى.

### ب-تسهيل الرقابة:

بما ان الأمر بالصرف ملزم بمسك حسابات إدارية تخص الالتزام والأمر بالصرف في حين يمسك المحاسب العمومي حسابات التسيير أي حسابات دخول وخروج الأموال والأرصدة، فإنه يسهل عمل الأجهزة الرقابية بحيث يمكن استخراج المخالفات والأخطاء بمجرد المقارنة ما بين الحسابين، بالإضافة إلى ذلك فإن مبدأ الفصل بين الوظيفتين يمنع التزوير حيث يشكل كل عون مراقبا للآخر يتفحص حساباته فتقل بذلك فرص التواطؤ والاختلاس عما يمكن حدوثه لو كلف بالوظيفتين عون واحد.

### ج-وحدة الصندوق:

كل الأرصدة توضع في صندوق واحد (الخزينة العمومية) تحت رقابة وإشراف وزير المالية، لذا من الطبيعي أن يكون المحاسبون العموميون خاضعون لسلطة واحدة في ما يخص تعيينهم وعزلهم (وزارة المالية) تختلف عن السلطة التي يخضع لها الأمر بالصرف (الوزارة الوصية).

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

### 1-2-استثناءات مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي:

لا يخلو مبدأ الفصل من بعض الاستثناءات من جانب تنفيذ الإيرادات والنفقات والتي يتم عرضها كما

يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> زهير شلال، مرجع سابق، ص 120.



## أ-استثناءات من جانب تنفيذ الإيرادات:

يرخص وزير المالية للأمر بالصرف بفتح صناديق تحصيل الإيرادات تحت مسؤوليته المباشرة إذا كانت طبيعة عمل مصالح الأمر بالصرف تتطلب ذلك، بشرط أن تودع المبالغ المحصلة بواسطة هذه الصناديق بصفة دورية لدى المحاسب العمومي المرتبط به، الذي يقوم بتدقيق المبالغ المحصلة عن طريق الصناديق المفتوحة والمسيرة لدى مصالح الأمر بالصرف الذي يقوم بتحرير سند الأمر بالتحصيل تصحيحي لمجموع المبالغ المحصلة من تسوية العملية وتقيدها في سجلات المحاسب العمومي. وعلى هذا الأساس، يشكل إجراء فتح صناديق تحصيل الإيرادات استثناء لمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لأنه يسمح للأمر بالصرف تنفيذ مرحلة التحصيل والتي تعتبر في الأصل من مهام المحاسب العمومي.

## ب-استثناءات من جانب تنفيذ النفقات:

يمكن للأمر بالصرف وبترخيص مسبق من وزارة المالية فتح صناديق التسبيقات، من أجل تسديد النفقات ذات طابع استعجالي دون المرور بالمراحل العادية لتنفيذ النفقات، تحت مراقبة المحاسب العمومي.

عند فتح صندوق التسبيقات لدى مصالح الأمر بالصرف يقوم هذا الأخير بطلب تسبيق نقدي من المحاسب العمومي، حيث يقوم الأمر بالصرف بتسديد النفقات الاستعجالية بشرط أن يقوم بتحرير سند الأمر بالدفع إجمالي تصحيحي لتسوية العمليات التي قام بها مع المحاسب العمومي الذي يسترجع الأموال المسبقة ويقوم بالقيود النهائي للعمليات في سجلات المحاسبة. وفي هذا الإطار تحدد المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 108-93 المؤرخ في 05 ماي 1993 والمتعلق بكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها، والتي تحدد طبيعة النفقات التي تدفع عن طريق الوكالات على النحو الآتي: نفقات صغيرة تخص الأدوات والتسيير، أجور الموظفين العاملين بالساعة أو باليوم، تسبيقات عن مصاريف المهمات، الأشغال المنجزة في الوكالات.

## 1-3- نتائج خرق مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي:

في بعض الأحيان يقوم الأمر بالصرف او المحاسب العمومي بالتدخل في اختصاص الآخر، ينتج عن هذا التدخل تبعات يتحملها كل طرف نفضلها في مايلي<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> محمد مسعي، مرجع سابق، ص. 27.



### -بالنسبة للأمر بالصرف:

إن تدخل الأمر بالصرف في اختصاصات المحاسب العمومي مثل تحصيل الإيرادات أو تداول الأموال والقيم يمكن أن يجعل منه محاسبا فعليا comptable de fait ويحمله نفس الالتزامات والمسؤوليات التي يضطلع بها المحاسب العمومي، ويعرضه لنفس العقوبات المطبقة على هذا الأخير فضلا عن العقوبات الجزائية التي يمكن أن يتعرض لها جراء انتحال الصفة.

### -بالنسبة للمحاسب العمومي:

بشكل عام يمكن للمحاسب العمومي أن يخرق مبدأ الفصل الوظيفي بقيامه باختصاصات الأمر بالصرف فيما يتعلق بالإذن بتحصيل الإيراد أو دفع النفقة، فقيام المحاسب بتحصيل مبالغ دون أمر تحصيل صادر عن الأمر بالصرف خصوصا إذا كانت هذه المبالغ لا تمثل حقوقا مكتسبة للهيئة العمومية يمكن أن يجعل منه مرتكبا لجريمة الغدر concussion أو الابتزاز والاختلاس.

أما فيما يخص قيامه بدفع النفقة دون أمر بالدفع أو حوالة دفع فيمكن أن يعرضه لإقحام مسؤوليته الشخصية والمالية ووضعه في حالة مدين تجاه الهيئة العمومية المعنية بمبلغ النفقة غير الشرعية.



## 2- مبدأ الفصل بين المشروعية والملاءمة

بموجب هذا المبدأ فإن كل ما هو شرعي أو قانوني يدخل في مفهوم الميزانية و من اختصاص المحاسب العمومي ، بينما يدخل في مجال الملاءمة كل ما هو صادر من قرارات شخصية للأمر بالصرف.<sup>1</sup>

فالشرعية أو القانونية تتعلق بكل ما هو قانوني أي العمل وفق القوانين السارية المفعول و لا يجوز الخروج عن الإطار القانوني المسطر للقيام بمختلف المهام المالية للمحاسب، أما الملاءمة فتعني ترك المبادرة للموظفين العموميين للقيام بمهامهم و لكن دائما في إطار القوانين المعمول بها.<sup>2</sup>

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

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

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

يعتبر هذا المبدأ مكملا لمبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف و المحاسب العمومي فمن ناحية النشاط فهما يقعان ضمن مجالين مختلفين عضويا و متكاملين وظيفين فالملاءمة تنسجم مع دور الأمر بالصرف في حين المشروعية تنسجم مع دور المحاسب العمومي.

كما يمكن التمييز بين الملاءمة و الشرعية بحيث أن ميدان الملاءمة مخصص للأمرين بالصرف في حين أن ميدان الشرعية مخصص للمحاسبين العموميين، و المقصود بالملاءمة مدى ملاءمة العمليات المالية التي يقوم بها الأمر بالصرف لأهداف المؤسسة أما الشرعية فيقصد بها مدى تطابق العمليات المالية مع القوانين و التنظيمات المعمول بها.

<sup>1</sup> منصور الزين، مرجع سابق، ص. 11

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص. 11





إن المحاسب العمومي ملزم عليه مراقبة مدى شرعية الأمر بالصرف و ليس دوره مراقبة مدى ملائمته، فمراقبة الملائمة من إختصاص السلطة الوصية على الأمر بالصرف.

### 3- مبدأ المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي

مثل كل موظف عمومي فإن المحاسب العمومي يتحمل مسؤولية تأديبية أو جزائية أو مدنية إضافة إلى المسؤوليات الخاصة بهم وهي المسؤولية الشخصية والمالية والتي تقوم عند عدم مراعاتهم لقواعد المحاسبة العمومية، والغرض من تحميلهم هذه المسؤولية هو إجبارهم على تعويض الضرر الذي يلحق بالمؤسسات العمومية جراء مخالفتهم لهذه القواعد.

وبناء على مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي فإن المحاسبين العموميين هم وحدهم المخولون لتنفيذ العمليات المالية ضمن نطاق اختصاصهم، والتصرف في الأموال العمومية والقيم والمحافظة عليها، وهم ملزمون طبقاً لأحكام قانون المحاسبة العمومية بمراقبة شرعية هذه العمليات المالية قبل تنفيذها، وبما أن اجراءات مراقبة وتنفيذ العمليات المالية محددة بدقة عن طريق القوانين والأنظمة المتعلقة بالمحاسبة العمومية والمحافظة على الأموال والقيم يمكن التحقق منها بسهولة عن طريق فحص حسابات الصندوق وتدقيق الحسابات فإنه يمكن تحميل المسؤولية الشخصية للمحاسبين العموميين بمجرد معاينة المخالفة في تنفيذ العمليات أو النقص في الأموال والقيم، أما الضرر الذي يلحق الهيئات العمومية من جراء ذلك فيمكن تحديده بدقة والذي يتمثل في مبلغ الإيراد غير المحصل أو النفقة المسددة بصورة غير شرعية أو النقص في الأموال والصندوق، ومن هنا فإن المحاسبين العموميين يصبحون مطالبين بتعويض هذا الضرر من أموالهم الخاصة إذا اقتضى الأمر<sup>1</sup>.

حسب المادة 46 من قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية فإن المحاسبين العموميين مسؤولون شخصياً ومالياً عن العمليات الموكلة إليهم، ويكون المحاسب العمومي مسؤول شخصياً عن كل مخالفة أو خطأ يرتكبه أثناء تنفيذه لمختلف العمليات المالية من تكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف إذا لم يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها.

<sup>1</sup> محمد مسعي، مرجع سابق، ص. 53



الشكل 3: مقتطف من قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية يوضح مسؤولية المحاسب

### العمومي

**المادة 41 :** تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه الى تاريخ انتهاء مهامه.

غير انه، لا يمكن اقام هذه المسؤولية بسبب تسيير اسلافه الا في العمليات التي يتكفل بها بعد التحقيق دون تحفظ أو اعتراض عند تسليم المصلحة الذي يتم وفق كفاءات تحدد عن طريق التنظيم.

**المادة 42 :** تكون المسؤولية المالية المنصوص عليها في المادة 41 اعلاه قائمة عندما يثبت نقص في الاموال أو القيم.

**المادة 43 :** يكون المحاسب العمومي مسؤولا شخصيا عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المشار اليها في المادتين 35 و36 اعلاه.

**المادة 44 :** لا يكون المحاسب مسؤولا شخصيا وماليا عن الأخطاء المرتكبة بشأن وعاء الحقوق وتلك المرتكبة عند تصفية الحقوق التي يتولى تحصيلها.

**المادة 45 :** يكون المحاسب العمومي مسؤولا شخصيا وماليا عن مسك المحاسبة والمحافظة عن سندات الاثبات ووثائق المحاسبة وعن جميع العمليات المبينة في المادتين 35 و36 من هذا القانون.

**المادة 46 :** في جميع الحالات، لا يمكن ان تقحم المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب الا من طرف الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة.

يقصد بهذه القاعدة أن لا يخصص إيراد معين لتغطية نفقة معينة، وبعبارة أخرى فإن جميع الإيرادات العمومية تجمع وتقابل بجميع النفقات العمومية، أي يجب أن توزع على جميع أوجه الإنفاق دون تخصيص مورد معين من الموارد العمومية لتغطية نفقة معينة من النفقات العمومية، ولا يجوز بموجب هذه القاعدة (قاعدة عدم التخصيص) تخصيص حصيلة الضريبة على السيارات مثلا لإنشاء طرق جديدة أو لصيانة الطرق الموجودة، أو تخصيص الرسوم القضائية لنفقات المحاكم ووزارة العدل مثلا أو رسوم المطارات لنفقات الطيران المدني

كما ينص هذا المبدأ على أن جميع الإيرادات التي تحصلها الدولة تصب في الخزينة العمومية بحيث تمول كافة النفقات دون تخصيص، غير انه يمكن تخصيص أو توجيه بعض الإيرادات لنفقات معينة بموجب قوانين المالية قصد تحقيق أهداف معينة.



#### 1-4-1- مزايا مبدأ عدم التخصيص:

- تحقيق المساواة بين جميع النفقات العامة دون إعطاء أفضلية لنفقة على أخرى بتخصيص إيراد معين لها.
- مساعدة الحكومة على توزيع الإيرادات على وجوه الإنفاق المتنوعة حسب مبدأ الأولويات في الإنفاق فتوفر الأموال اللازمة لإشباع الحاجات العامة أولاً ثم توزع الإيرادات المتبقية على الحاجات الأقل أهمية.

#### 2-4- استثناءات مبدأ عدم التخصيص:

إن اتساع نطاق التدخلات الاقتصادية والمالية للدولة بسبب تطور دورها وتزايد الحاجة إلى المزيد من الإنفاق العام تطلب الخروج في الكثير من الأحيان على مبدأ عدم التخصيص، وفي ما يلي بعض الاستثناءات الواردة على قاعدة عدم التخصيص:

##### -تخصيص بعض القروض للإنفاق على مشاريع معينة:

يحدث في بعض الأحيان أن توقع الحكومة على اتفاقيات مع حكومات أو مؤسسات مالية دولية لاستلام قروض من أجل تمويل مشاريع معينة، وفي هذه الحالة فإن المبالغ المستلمة من القرض تخصص فقط لتنفيذ المشروع المتفق عليه.

##### -تخصيص بعض الإيرادات لتسديد الدين العام:

تلجأ الدول إلى هذا الإجراء لتسديد المبالغ المقرضة وللتأكيد للدائنين على مقدرتها على الوفاء بالتزاماتها وبضمان تسديد الأموال المقرضة، وأحيانا ما يكون هذا التخصيص لسداد القروض الأجنبية.

##### -التخصيص لأغراض اقتصادية:

مثال ذلك تخصيص حصيلة رسوم الانتاج الصناعي لرفع مستوى الانتاجية في القطاع الصناعي أو لتحسين أنواع معينة من المنتجات أو تخصيص حصيلة ضريبة معينة على الفلاحين لتحسين الانتاج الزراعي مثلاً.



## أسئلة المحور الثاني:

- ما المقصود بمبدأ الفصل الوظيفي بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي؟
- لماذا منع المشرع أن يكون الأمر بالصرف والمحاسب العمومي زوجين؟
- أذكر مبررات مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي؟
- ما المقصود بوحدة الصندوق وما علاقته بمبدأ الفصل الوظيفي؟
- ما هي الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين الوظيفتين؟
- اشرح نتائج خرق مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي؟
- اشرح مفهوم الملاءمة والشرعية وما علاقة كل منهما بالأمر بالصرف والمحاسب العمومي؟
- اشرح مفهوم المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي؟
- اشرح مبدأ عدم التخصيص؟





## المحور الثالث: أعوان المحاسبة العمومية

- 1- الأمر بالصرف
- 2- المحاسب العمومي
- 3- المراقب المالي
- 4- وكيل الصرف



### تمهيد:

يعالج هذا المحور الأطراف والأعوان المتدخلون في تنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات العمومية ومن خلاله يتعرف الطالب على الموظفين المخولين لأداء وتنفيذ العمليات المتعلقة بالميزانية العامة للدولة والمؤسسات العمومية الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية ومهامه والتزاماتهم والعلاقة بين كل منهم، وذلك من خلال العناصر التالية:

- الأمر بالصرف ومهامه ومسؤولياته باعتباره المسير للمال العام
- المحاسب العمومي وواجباته ومهامه ومسؤولياته باعتباره أميناً ومراقباً على المال العام
- المراقب المالي ومهامه وأنواعه وحدود عمله باعتباره أحد هيئات الرقابة على المال العام
- وكيل الصرف ومهامه ومسؤولياته.



## 1- الأمر بالصرف:

هو كل شخص مؤهل قانونا لتنفيذ عمليات تتراوح بين أموال الدولة و مؤسساتها العمومية وجماعاتها المحلية سواء كانت هذه العمليات تتعلق بالإيرادات أو بالنفقات وقد يكون الأمر بالصرف معينا مثل الوالي، المدير العام في إدارة عمومية أو منتخب، كما يمكن أن يكون إما ابتدائيا أو ثانويا.<sup>1</sup>

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

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

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

### 1-1-أنواع الأمر بالصرف:

حسب المادة 25 من قانون 21-90 فإن الأمور بالصرف هم رئيسيون أو ثانويون أو وحيدين:

#### أ-الأمرون بالصرف الرئيسيون أو الابتدائيون(ordonnateurs primaires ou principaux):

هم المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي، مثل المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، ثم الوزراء، والولاة، ثم رؤساء المجالس الشعبية البلدية، ومدراء المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، والمسؤولون عن الحسابات الخاصة للخزينة، والمسؤولون عن تسيير أقسام عمومية مخصصة لها ميزانيات ملحقة.<sup>2</sup>

#### ب-الأمرون بالصرف الثانويون(ordonnateurs secondaires):

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

<sup>1</sup> حسين الصغير، مرجع سابق، ص 120.

<sup>2</sup> فهيمة بديسي، محاضرات في المحاسبة العمومية، بهاء الدين للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ص 80.



## تفويض السلطة:

طبقا للمادة 28 من القانون 90-21 فإنه يمكن للأمرين بالصراف الرئيسيين تفويض سلطتهم أو استخلافهم في حالة غيابهم أو حصول أي مانع وذلك بموجب عقد تعيين يحرر قانونا ويبلغ للمحاسب ويعد هذا التفويض انتقالا للسلطة وبالتالي انتقال المسؤولية.

## تفويض الإمضاء:

أو تفويض التوقيع ويكون من الأمرين بالصراف الرئيسيين الذين يفوضون توقيعاتهم لصالح الموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم ودائما تحت مسؤولياتهم.<sup>1</sup>

الأمرون بالصراف الثانويين بالنسبة للدولة هم: المدراء الجهويون ومديري الولايات التابعين لكل وزارة و كذلك على مستوى البعثات الدبلوماسية و القنصليات للجزائر في الخارج و حسب المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 97-488 الصادر في 27 ديسمبر 1997 والمتعلق بالتسيير الإداري والمالي للبعثات الدبلوماسية والقنصليات للجزائر في الخارج نجد القنصل و السفير كأمر بالصراف ثانوي قبل وزير الخارجية الذي هو الأمر بالصراف الرئيسي.

## ج-الأمرون بالصراف الوحيدون(les ordonnateurs unique):

الأمر بالصراف الوحيد ليس رئيسي ولا ثانوي فهو ليس رئيسي لأنه لا يتوفر على ميزانية خاصة به والاعتمادات التي ينفذها هي موزعة اعتبارا من ميزانية التجهيز للدولة. وليس ثانوي لأن الاعتمادات لم تمنح له على أساس تفويض بواسطة أمر تفويض للاعتماد و إنما منحت له في بداية السنة لتطبيق البرنامج السنوي للتجهيز.

اختصاص الأمر بالصراف الوحيد يعود للوالي في تنفيذه لعمليات التجهيز العمومي الغير تخص ممرکز<sup>2</sup> فالبرامج القطاعية الغير مركزية للدولة تخص برامج التجهيز المسجلة تحت أمر الوالي و الذي يوافق عليه و يعتمد من طرف وزارة المالية و هذا وفقا للبرنامج السنوي للتجهيز الذي تحدده الحكومة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> المادة 29 من القانون 90-21، مرجع سابق.

<sup>2</sup> المادة 27 من قانون 90-21، مرجع سابق.

<sup>3</sup> المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 98-227. الصادر تاريخ 13 جويلية 1998 المتعلق بنفقات التجهيز للدولة.





## 2-1- مهام الأمر بالصرف:

يعتبر الأمر بالصرف المسؤول المباشر عن ضمان السير الحسن لوحدات القطاع العام عن طريق تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المكلف بتسييرها يختص الأمر بالصرف بتنفيذ المراحل الإدارية للعمليات المالية، حيث يقوم بتنفيذ إجراءات الالتزام، التصفية وإصدار سند الأمر بالدفع من جانب النفقات. أما من جانب تنفيذ الإيرادات، يقوم الأمر بالصرف بتنفيذ مرحلة الإثبات والتصفية وتحرير سند الأمر بالتحصيل.<sup>1</sup>

إضافة إلى المهام الإدارية المتعلقة بتسيير المرفق العام، يضطلع الأمر بالصرف بمهام محاسبية متعلقة بمسك محاسبة إدارية ذات طابع إحصائي للإيرادات والنفقات التي يقوم بها خلال السنة المالية والتي لا يترتب عنها قيود محاسبية أو مسك سجلات محاسبية وفق القيد المزدوج. وفي هذا الإطار فإن الأمر بالصرف وفق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1997 يعتبر الأمر بالصرف ملزم في نهاية كل سنة بإعداد الحساب الإداري الذي يتضمن:

- محاسبة الإيرادات: تتضمن محاسبة الأمر بالصرف من جانب الإيرادات بيانات مالية في شكل جداول تظهر إجمالي أوامر تحصيل الإيرادات التي تم إصدارها وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات، وقيمة التحصيلات.
- محاسبة الالتزامات: تهدف هذه المحاسبة إلى إظهار حجم نفقات التسيير والتجهيز الملتزم بها بالنسبة إلى رخص البرامج واعتمادات الدفع السنوية.
- محاسبة أوامر الصرف: يمكس الأمر بالصرف محاسبة وفق القيد الوحيد والتي يجب أن تفصح عن العناصر الآتية:<sup>2</sup>

\* الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة.

\* التفويضات بالاعتمادات الممنوحة للأمين بالصرف الثانويين.

\* مبالغ الأوامر بالصرف أو التحويلات الصادرة.

\* الاعتمادات المتاحة.

<sup>1</sup> زهير شلال، مرجع سابق، ص 106.

<sup>2</sup> المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991



### 3-1-3-مسؤولية الأمر بالصرف:<sup>1</sup>

تنص المادة 32 من القانون 90-21 على ما يلي: "الأمر بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية وبهذه الصفة فهم مسؤولون شخصا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم"

و بالتالي يعتبر الأمر بالصرف مسؤول على كل المخالفات الصريحة للقوانين و التنظيمات المعمول بها والتي يتم إثباتها بعد التحقيق من طرف مختلف هيآت الرقابة، لأن الأمر بالصرف يتحمل مسؤولية شخصية مدنية وجزائية عن جميع العمليات غير الشرعية التي يقوم بها، ويكون هذا الأخير مسؤولا شخصا عن تعويض الضرر الذي يسببه للأفراد المتضررين وللخزينة العمومية.

عن طريق فحص وتدقيق الحساب الإداري يكون الأمر بالصرف مسؤولا أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة عن كل مخالفة صريحة لقواعد الهي ا زنية والمالية المتعلقة بالعمليات المالية التي قام بها والتي ألحقت أضرار بالخزينة العمومية.

في حالة الأخذ بمسؤولية الأمر بالصرف ذات طابع جزائي، يقوم مجلس المحاسبة بتحويل الملف إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا للقيام بإجراءات المتابعة الجزائية، دون أن يخل ذلك بالمتابعات القضائية أو سقوط حق المتضررين الذين يمكن لهم متابعة الأمر بالصرف شخصا أمام القضاء. إضافة إلى ذلك يتميز الأمر بالصرف الرئيسيين بمسؤولية ذات طابع سياسي أمام البرلمان ومجلس الأمة فيما يخص تحقيق أهداف برنامج الحكومة وصرف الاعتمادات المالية خاصة في مجال تجسيد برامج التجهيز العمومية.

<sup>1</sup> زهير شلال، مرجع سابق، ص 108



## 2. المحاسب العمومي

يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات الخاصة بأموال الدولة سواء مباشرة أو بواسطة محاسبين آخرين وسواء تعلق الأمر بتحصيل الإيرادات أو بدفع النفقات كما يعتبر محاسبا عموميا كذلك كل من يكلف قانونا بمسك الحسابات الخاصة بالأموال العمومية أو حراستها.<sup>1</sup>

يعين المحاسب العمومي من قبل وزير المالية الذي يمارس عليه سلطة الرئاسة، ويجب عليه تأدية القسم المهني قبل توليه ممارسة المهام الموكلة إليه ومن أجل تنصيبه الرسمي على مصلحة المحاسبة يجب عليه تقديم نسخة من قرار التعيين، محضر تأدية القسم ونسخة من عقد التأمين لتغطية مسؤولية المحاسب العمومي.

### 1-2- أنواع المحاسب العمومي:

ميزت المادتين 31 و32 من المرسوم التنفيذي 91-313 المتعلق بإجراءات المحاسبة بين نوعين من المحاسبين العموميين:

#### أ- المحاسبون الرئيسيون:

هم الذين يسألون مباشرة من طرف قاضي الحسابات الذي يقدمون له حساباتهم السنوية التي تتضمن العمليات الخاصة بهم وعمليات المحاسبين الثانويين التابعين لهم.

وقد صنفتهم المادة 30 من قانون 1991 كالتالي:<sup>2</sup>

- المحاسب المركزي للخزينة،
- أمين الخزينة المركزي،
- أمين الخزينة الرئيسي،
- أمين الخزينة الولائي،
- محاسبوا الميزانيات الملحقة.

<sup>1</sup> حسين الصغير، مرجع سابق، ص 80.

<sup>2</sup> فهيمة بديسي، مرجع سابق، ص 84.



## ب- المحاسبون الثانويون:

هم أولئك الذين يتولى تجميع عملياتهم المحاسبون الرئيسيون، وحسب هذا المفهوم لا يكون المحاسبون الثانويون مسؤولين أمام قاضي الحسابات أي أنهم لا يقدمون له حسابات عن تسييرهم.

ويصنفون حسب المادة 30 من قانون 1991:<sup>1</sup>

- قابضوا الضرائب،
- قابضوا مداخيل أملاك الدولة،
- قابضوا الجمارك،
- محافظوا الرهون،
- قابضوا البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية.

### 2-2- مهام المحاسب العمومي:

قبل القيام بتحصيل الإيرادات و دفع النفقات يقوم المحاسبين العموميين بعدة مراقبات شرعية لتنفيذ العمليات المالية العمومية الموكلة لهم:<sup>2</sup>

#### أ- بالنسبة للإيرادات:

المادة 35 من القانون 90-21 تنص على أن المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف، أن يتحقق من أن هذا الأمر مرخص له بموجب القانون بتحصيل الإيرادات، فضلا عن ذلك يجب عليه على الصعيد المالي مراقبة صحة إلغاء سندات الإيرادات وكذلك عناصر الخصم التي يتوفر عليها.

#### ب- بالنسبة للنفقات:

نصت المادة 36 من القانون 90-21 على أنه يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله دفع أي نفقة أن يتأكد و يتحقق مما يلي:

- مطابقة العملية للقوانين و الأنظمة المعمول بها،
- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له،

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 85.

<sup>2</sup> المادة 35، 36 من القانون 90-21، مرجع سابق





- شرعية عمليات تصفية النفقات،
- توفر الاعتمادات،
- الطابع الإبرائي للدفع،
- تأشير عملية المراقبة التي تنص عليها القوانين المعمول بها،
- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي،
- أن الديون لم تسقط آجالها.

### 2-3- مسؤولية المحاسب العمومي:

توصف مسؤولية المحاسب العمومي بأنها مسؤولية شخصية ومالية، والذي ينتج عنها ضرورة تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة التأكد من ارتكابه لمخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها للعمليات التي قام بتنفيذها.<sup>1</sup>

إضافة إلى ذلك، يمكن أن تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والموظفين الموضوعيين تحت أوامرهم، ومن أجل تغطية المخاطر المرتبطة بطبيعة مهام ومسؤولية المحاسب العمومي، فإنه مطالب قانونا بتقديم عقد التأمين عن مخاطر مهنة المحاسب العمومي عند تنصيبه على رأس مصلحة عمومية.<sup>2</sup>

ونظرا للطبيعة الخاصة لمسؤولية المحاسب العمومي، فإنه لا يتم الأخذ بمسؤوليته إلا عن طريق وزير المالية أو مجلس المحاسبة، بواسطة تنفيذ إجراء وضع المحاسب في وضعية مدين تجاه الخزينة العمومية في حساب خاص، وذلك في حالة إدانته بارتكاب مخالفات صريحة للتشريعات.

<sup>1</sup> المادة 53 من قانون 21-90، مرجع سابق.

<sup>2</sup> المادة 54 من قانون 21-90، مرجع سابق.



### 3- المراقب المالي

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

يمارس المراقب المالي صلاحياته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف. لا توجد علاقة رئاسية تربط المراقب المالي مع الأمر بالصرف أو المحاسب العمومي، حيث لا يخضع كل واحد منهم لسلطة الآخر رغم أنهم يمارسون مهامهما متكاملة فيما بينها في مجال تنفيذ النفقات.

#### 1-3- مهام المراقب المالي:

حسب المادة 58 من القانون 90-21 فإن عملية مراقبة النفقات الملتزم بها تكون بهدف احترام التشريعات والتنظيمات السارية المفعول. ونفس المادة تعطي للمراقب المالي صفة المستشار للأمر بالصرف في المجال المالي. بالإضافة لهاتين المهمتين تضاف مهمة ثالثة كونه ممثل لوزارة المالية.

يقوم المراقب قبل التأشير على الالتزام بالدفع بالتحقق مما يلي: صفة الأمر بالصرف، المطابقة الصارمة للنفقة مع القوانين والتنظيمات المعمول بها، توفر الاعتمادات أو المناصب المالية، التحميل الصحيح للنفقة، تطابق مبلغ الالتزام مع العناصر المتضمنة في الوثيقة الملحقة، وجود التأشير أو الآراء التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض، عندما تكون مثل هذه التأشير قد نص عليها التنظيم الجاري به العمل.<sup>1</sup>

ووفقا للمرسوم التنفيذي رقم 92-114 يتحقق المراقب المالي من توفر كل الشروط المذكورة أعلاه في أجل أقصاه عشرة أيام، يمدد إلى عشرة أيام أخرى في الحالات الاستثنائية بالنسبة للملفات التي تتطلب تدقيقا معمقا، حيث يقوم بوضع التأشير على بطاقة الالتزام عن طريق وضع ختم وترقيم وتاريخ تأشير مصلحة المراقب المالي بحيث تسجل كل تأشير وفقا لترتيب تسلسلي في سجلات تدوين التأشير والرفض لكل سنة مالية.

يقوم المراقب المالي بالتأشير على الملف (التأشير بالقبول) بعد فحص ملف والتدقيق فيه واستخلاصه بأن هذا الملف يتطابق مع القوانين ووضع الميزانية للهيئة المعنية أما عندما يرى بأن هناك نقص في عناصر ملف

<sup>1</sup> المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 الصادر بتاريخ 14/11/1992.



النفقة الخاضعة للمراقبة فإنه يقرر إما رفضا مؤقتا أو كليا وفي هذه الحالة الأخيرة بإمكان الأمر بالصرف أن يمرر النفقة تحت مسؤوليته وبقرار مبرر ويعلم من خلاله وزارة المالية.

إضافة إلى المهام المرتبطة بالمراقبة القبلية للنفقات، فإن المراقب المالي مكلف بمسك محاسبة الالتزامات ذات الطابع الإحصائي من أجل تحديد مبلغ النفقات الملتزم بها من الاعتمادات المسجلة في الميزانية والأرصدة المتوفرة، هذه المحاسبة البسيطة لا تتطلب إجراء قيود محاسبية وسجلات محاسبية وفق القيد المزدوج حيث تهدف إلى تحديد محاسبة نفقات التسيير ونفقات التجهيز.

### 2-3- مسؤولية المراقب المالي:

يعتبر المراقب المالي مسؤولا أمام الغرفة الانضباطية بالميزانية والمالية للمجلس الأعلى للمحاسبة، فهي بإمكانها فرض غرامات مالية على المراقب المالي في حالة عدم احترامه للقوانين المعمول بها في مجال الميزانية والمالية حيث تنص المادة 7-88 من الأمر رقم 20-95 المتعلقة بمجلس المحاسبة أنه يعتبر مخالفا للقوانين وقواعد الميزانية والمالية كل رفض للتأشيرة غير مؤسس، أو في حالة التأشيرة الممنوحة التي أعطيت خلافا للقوانين.

كما يعتبر مسؤولا أمام وزارة المالية، حيث أن مهام ومسؤوليات المراقبين الماليين تخضع لنظام مسؤولية صارم من قبل وزارة المالية، فالمراقبون الماليون ملزمون بإرسال عند نهاية كل سنة مالية حوصلة سنوية إلى وزارة المالية تخص نشاطات وأعمال المراقبين الماليين والتي تقارن مع حسابات التسيير للمحاسب العمومي ومع الحساب الإداري للأمر بالصرف وذلك للمقارنة و المقاربة بينهم، وهنا من الممكن أن تكون مسؤولية المراقب المالي موضوعة رهن الاتهام، حالة منح تأشيرات غير مسموح بها ومخالفة للقوانين أو رفض البعض الآخر وهي مؤهلة للقبول.



## 4- وكيل الصرف

### 1-4- تعريف وكيل الصرف:

يعتبر وكيل الصرف عون من أعوان تنفيذ ميزانية المؤسسة أو الهيئة العمومية و هو موظف يوكله الأمر بالصرف ببعض التصرفات القانونية و استعمال السيولة النقدية المعمول بها في المحاسبة العمومية. و تمثل وكالات الصرف إجراء استثنائيا يمس صنف من الإيرادات و النفقات العمومية التي لا يمكنها نظرا لحالتها الاستعجالية انتظار الأجال الطبيعية للإثبات و الالتزام و التصفية و الأمر بالصرف و الدفع.

### 2-4- تعيين وكيل الصرف:

يتم إنشاء وكالة الصرف وكذا اقتراح وكيل الصرف من طرف الأمر بالصرف و تسلم نسخة من قرار إنشاء وكالة الصرف و قرار تعيين الوكيل و تسلم إلى المحاسب العمومي، و يتم الرد بشكل مكتوب في أجل ثمانية أيام. وبعد دراسة الملف يقوم المحاسب العمومي بالموافقة على قرار التعيين و الإمضاء عليه أو رفضه مع تعليل سبب الرفض، ويعرض على المراقب المالي قرار إنشاء وكالة الصرف للتأشير عليه.

يجب أن يحتوي قرار وكالة الصرف على البيانات التالية:

- الهدف من إنشائها،
- المقر،
- التسمية،
- الدليل،
- أبواب النفقات و حساب الاقتطاع من الإيرادات،
- مبلغ النفقة الموحد.

### 3-4- مهام وكيل الصرف:

تحدد مهام وكيل الصرف وفق قرار إنشاء وكالة الصرف الصادر عن الوزارة المكلفة بالمالية و باقتراح من الأمر بالصرف بعد موافقة الوزارة الوصية.





## بالنسبة للإيرادات:

طبيعة الإيرادات الممكن تحصيلها عن طريق وكالة الصرف حسب المرسوم رقم 108/93 المؤرخ في 1993/05/05 المحدد لطرق إنشاء و تنظيم و عمل وكالة الصرف فبعد تحصيل الإيرادات يقوم وكيل الصرف بتحويل المبالغ للمحاسب العمومي المتمثلة في:

- النقديات التي تكون مرة على الأقل في الأسبوع،
- الشيكات البنكية التي تحول في أجل 3 أيام على الأكثر من تاريخ استلامها،
- الشيكات البريدية التي تحول في أجل 3 أيام على الأكثر إلى مراكز الصكوك البريدية،
- لا يمكن تحصيل عن طريق وكالة الصرف: الضرائب ، الرسوم ، الأدوات المنصوص عليها في القوانين الجبائية و قانون الجمارك وقانون الأملاك الوطنية.
- يجب على وكيل الصرف أن يمكس محاسبة للإيرادات المحصلة عن طريق وكالته ، بحيث يمكن استخراج في أي لحظة التحصيلات ، التحويلات و وضعية السيولة النقدية.

## بالنسبة للنفقات:

دفع النفقات عن طريق وكالة الصرف يكون في حدود نسبة 25 % من الاعتماد المفتوح و المخصص للباب أو الفصل ولا يمكن تجاوزها ، و هذا بناء على التعليمات رقم 14 المؤرخة في 1996/4/11 الصادرة عن مديرية المحاسبة لدى وزارة المالية والمتعلقة بتسيير وكالة الصرف.

أما المرسوم رقم 108/93 المؤرخ في 1993/05/05 فقد حدد المبلغ الواجب توزيعه على الأبواب و الذي يجب أن يكون مساويا للحجم المتوسط لنفقات الوكالة كل ثلاث أشهر.

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

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

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



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

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



## أسئلة المحور الثالث:

- عرف الأمر بالصرف من خلال المهام التي يقوم بها؟
- من هم الموظفون المخولون لممارسة صفة الأمر بالصرف؟ مع ذكر أنواعهم؟
- اشرح المهام التي يقوم بها الأمر بالصرف؟
- ما هي حدود التزامات ومسؤوليات الأمر بالصرف؟
- ما الفرق بين تفويض الامضاء وتفويض السلطة؟
- ما المقصود بالأمر بالصرف الوحيد، وما هي مهامه؟
- عرف المحاسب العمومي موضحا أصنافه؟
- ماهي التزامات ومسؤوليات المحاسب العمومي؟
- من هو المراقب المالي وكيف يمارس مهامه الرقابية؟
- ما هو نطاق عمل الرقابة التي يقوم بها المراقب المالي؟
- اشرح العلاقة بين الأمر بالصرف والمراقب المالي؟
- عرف وكيل الصرف موضحا المهام التي يقوم بها؟



## المحور الرابع: ميزانية الدولة

- 1- مفهوم الميزانية حسب قواعد المحاسبة العمومية
- 2- العمليات المالية للميزانية
- 3- المعالجة المحاسبية للعمليات المالية للميزانية

**تمهيد:**

تم تخصيص هذا المحور لتعريف الطالب بمفهوم ميزانية الدولة وهي مجال أو نطاق العمليات المالية والمحاسبية لنظام المحاسبة العمومية، حيث أن المحاسبة العمومية ما هي إلا أداة أو وسيلة لتنفيذ الإيرادات والنفقات المنصوص عليهما في ميزانية الدولة، وذلك بالتطرق إلى ما يلي:

- تعريف ميزانية الدولة ومختلف قواعدها ومبادئ إعدادها ومكوناتها
- تقديم العمليات المالية الخاصة بالميزانية
- شرح المعالجة المحاسبية للعمليات المالية الواردة على الميزانية

## 1- مفهوم الميزانية حسب قواعد المحاسبة العمومية

يعرفها المشرع الجزائري في المادة الثالثة (03) من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنها:

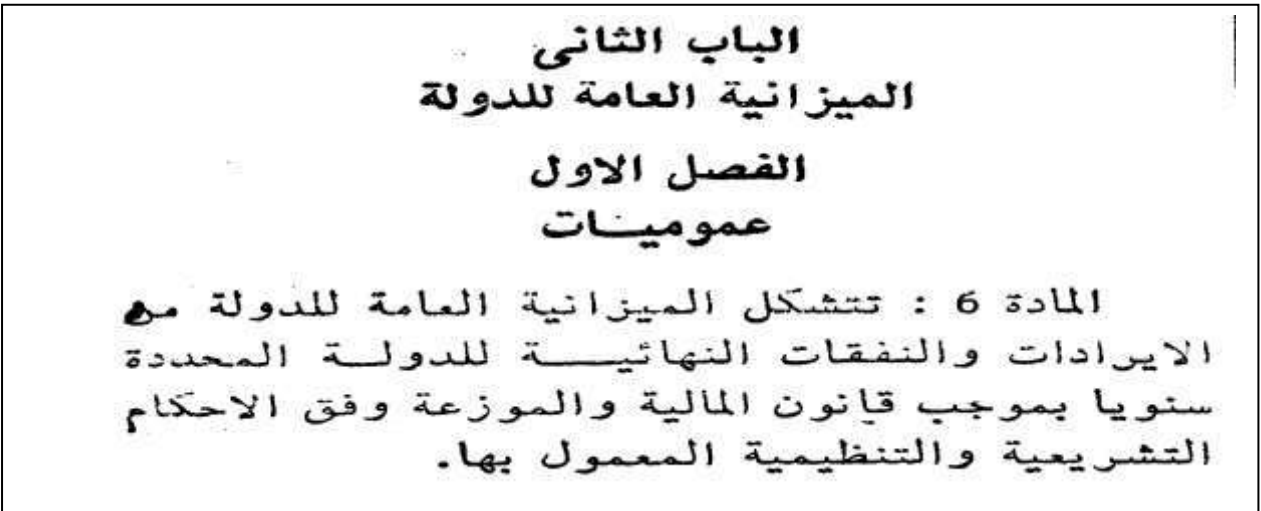
" الوثيقة التي تقدر وترخص للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار."

الشكل 3: مقتطف من قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية يوضح تعريف الميزانية



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

الشكل 4: مقتطف من قانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية يوضح تعريف الميزانية العامة للدولة



## 1-1- خصائص الميزانية العمومية:

للميزانية العامة عدة خصائص جوهرية تميزها عن الميزانية المالية للمؤسسة الاقتصادية نوجزها فيما يلي:

يلي:

### التنبؤ والتقدير:

تتضمن الميزانية العامة أرقاما تقديرية عن النفقات والإيرادات العامة حيث أنها مجرد تقديرات لفترة مقبلة عادة ما تكون موافقة للسنة المدني أي 12 شهرا ، وبالتالي فهي تنبؤات وتقديرات تخضع للظروف الاقتصادية ولتقلبات السياسات العامة للدولة، وليست أرقاما فعلية.

### الترخيص والاعتماد:

وهي خاصية أساسية للميزانية العامة حيث أن تحصيل الإيرادات العامة وتنفيذ النفقات العامة المنصوص عليها في الميزانية العامة ليس متروكا لحرية التصرف للحكومة وهيئاتها وإنما لابد أن يخضع للترخيص المسبق والاعتماد من طرف السلطة التشريعية عن طريق القوانين كقانون المالية المتضمن للميزانية العامة للدولة والمختلف القوانين والمراسيم المنظمة لتسيير المال العام.

### السنوية:

يقصد بقاعدة السنوية أن تكون المدة التي تغطيها الميزانية سنة واحدة مع عدم اشتراط إنفاقها مع السنة، الميلادية وإنما تحدد السنة تبعا لظروف كل دولة على حدى، كما يقصد بمبدأ سنوية الميزانية أن يتم تقدير الإيرادات والنفقات بصورة دورية ولمدة سنة واحدة ويكون لكل سنة فإن ذلك يؤدي ميزانية مستقلة بنفقاتها وإيراداتها عن ميزانية السنة السابقة وعن ميزانية السنة المقبلة.<sup>1</sup>

### -مبررات سنوية الميزانية:

- صعوبة تقدير التنبؤ للإيرادات والنفقات العامة خاصة إذا كانت لفترة طويلة أكثر من سنة

<sup>1</sup> محمود حسين الوادي ، عزام زكريا أحمد، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى ،



- طول فترة الميزانية لأكثر من سنة يؤدي إلى صعوبة الرقابة عليها
- السنة المدنية هي الفترة الزمنية القياسية للتنبؤ والتقدير والمقارنة
- طول الإجراءات المتعلقة بإعداد الميزانية والمصادقة عليها يتوجب إعدادها في سنة مدنية.

### الوحدة:

تعني قاعدة وحدة الميزانية بالمفهوم المالي التقليدي أن تدرج جميع النفقات العامة للدولة والإيرادات العامة في وثيقة واحدة، وليس معنى هذا أن يقدم مشروع الميزانية العامة إلى البرلمان في وثيقة واحدة، بل المقصود أن تكون الوثيقة أو الوثائق المقدمة للهيئة التشريعية تمثل ميزانية واحدة للدولة.<sup>1</sup>

وتساعد هذه القاعدة على معرفة المركز المالي للدولة حتى تتمكن أجهزة الرقابة المختلفة من مراقبة تصرفات الدولة المالية، ومطابقتها للأهداف المحددة، والإعتمادات الواردة في الميزانية العامة، كما وافقت عليها السلطة التشريعية، كما تؤدي هذه القاعدة إلى وحدة عرض السياسة المالية للدولة، وترتيب الحاجات العامة طبقاً للأولويات الاجتماعية، بما يكفل تحقيق أقصى قدر من المنفعة.<sup>2</sup>

### مبررات وحدة الميزانية:

- وضوح المركز المالي للدولة وسهولة عرضه أمام البرلمان أو أجهزة الرقابة
- سهولة عرض مجاميع الإيرادات والنفقات
- مساعدة السلطة التشريعية في مهامها الرقابية
- الكشف عن التصرفات الحكومية في المال العام

### الشمولية:

تعني إظهار كافة الإيرادات وكافة النفقات مهما كان حجمها، بحيث يتضح جلياً جميع عناصر الإيرادات وجميع عناصر النفقات دون أن تتم المقاصة بين النفقات والإيرادات وإظهار الرصيد المعبر عن زيادة النفقات عن الإيرادات أو زيادة الإيرادات عن النفقات، وكانت قديماً تتبع في معظم الدول حيث كانت تتبع أسلوب الناتج الصافي.

<sup>1</sup> لعمارة جمال، مرجع سابق، ص. 73

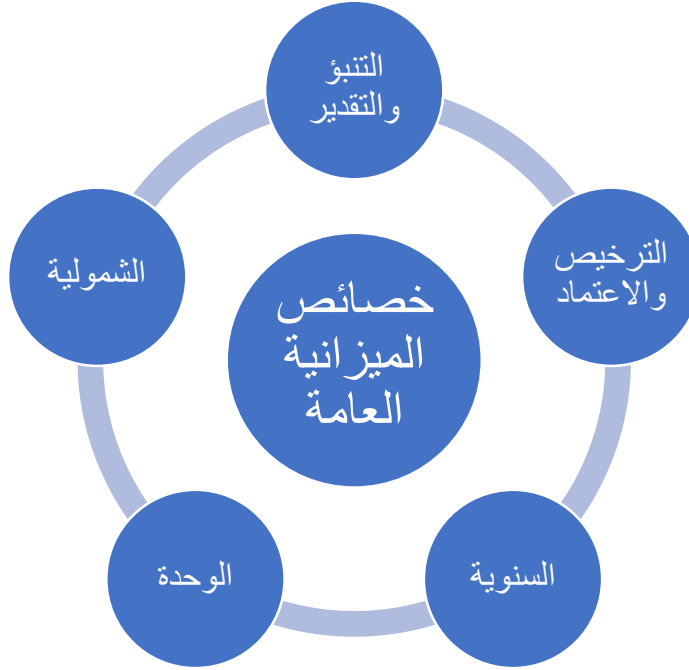
<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص. 74





وتعني هذه القاعدة وجوب احتواء ميزانية الدولة على جميع الواردات، مهما كانت أنواعها ومصادرها، وعلى جميع النفقات مهما كانت أشكالها. فمبدأ الشمول بموجب أن تقيّد في حقل الواردات من الميزانية كالأموال التي تجبى وتقبض لحسابات الخزينة مهما كان مصدرها ونوعها ومقدارها، وان تقيّد في حقل النفقات كل الأموال العمومية التي تصرف من حساب الخزينة مهما كانت الغاية من إنفاقها.

### الشكل 5: خصائص الميزانية العامة



### 1-2- أنواع الميزانية العمومية:

#### الميزانية العامة:

وهي الميزانية العامة للدولة والتي تبيّن الإيرادات العامة والنفقات العامة التي تعتمدها الدولة تنفيذها خلال فترة سنة، وتصدر عن طريق قانون يدعى قانون المالية أو قانون الموازنة.

#### الميزانية الملحقّة:

وهي ميزانية خاصة ببعض المرافق العامة، أو المشروعات ذات الطبيعة التجارية، والصناعية، والتي لا تتمتع بالشخصية الاعتبارية، تسهّلا لمهمتها في إدارة شؤونها بأسلوب اقتصادي سليم بعيد عن التعقيد،



والروتين الحكومي ومعتمد على تطبيق أساليب الإدارة الحديثة، مما يقتضي تخصيص ميزانية خاصة بها، وملحقة بالميزانية العامة للدولة.<sup>1</sup>

### الميزانية المستقلة:

تضع بعض المؤسسات العامة ميزانيات مستقلة عن شخصية الدولة كالمؤسسات المتمتعة بالشخصية المعنوية المستقلة عن شخصية الدولة كالمؤسسات العامة أو المرافق العامة والجماعات المحلية ذات الأهداف الاقتصادية أو الاجتماعية أو التعليمية أو المالية...إلخ، وبذلك فإن هذه المؤسسات لها استقلال إداري ومالي منفصل عن الميزانية العامة للدولة، وغالبا ما يصدر بها قانون أو نظام مستقل يحدد نشوؤها وأهدافها واختصاصاتها ونشاطاتها.

### الحسابات الخاصة للخزينة:

وهي نوع خاص من الحسابات تنشأ لأغراض معينة لتمويل أحداث أو نشاطات معينة أو تظاهرات ثقافية مثلا وتعتبر استثناء من مبدأ سنوية الميزانية حيث أنها قد تمتد لعدة سنوات، وتنتهي هذه الحسابات بمجرد انتهاء الحدث المنشئ لها، وقد نص عليها القانون رقم 48-17 في المادة 48 كما يلي:

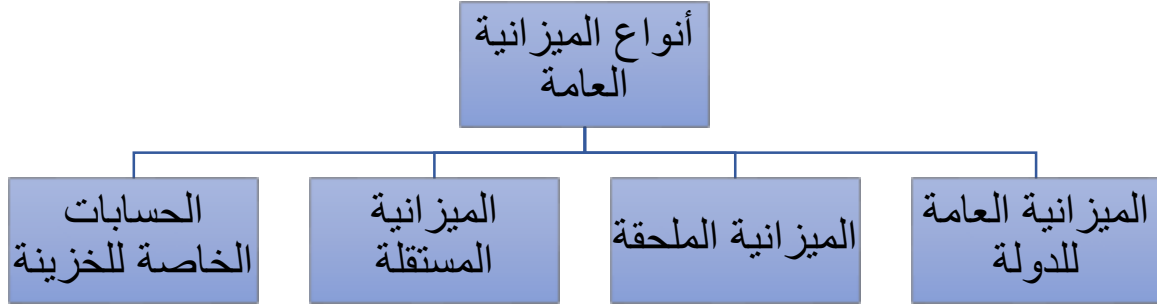
- الحسابات التجارية: ويتم فيها إدراج المبالغ المخصصة لتنفيذ عمليات ذات طابع صناعي أو تجاري تقوم بها المصالح العمومية التابعة للدولة بصفة استثنائية.
- حسابات التخصيص الخاص: ويتم فيها إدراج العمليات الممولة بواسطة الموارد الخاصة على إثر إصدار حكم في قانون المالية.
- حسابات التسبيقات: تبين هذه الحسابات عمليات منح التسبيقات أو تسديدها التي يرخص للخزينة العمومية بمنحها في حدود الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض، تعفى التسبيقات الممنوحة للهيئات العمومية من طرف الخزينة العمومية من الفوائد ما لم ينص حكم من قانون المالية على خلاف ذلك ويجب تسديدها ضمن أجل أقصاه سنتين.
- حسابات القروض: تدرج في حسابات القرض القروض الممنوحة من طرف الدولة في حدود الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض، وتكون إما في إطار عمليات جديدة أو في إطار تدعيم التسبيقات.

<sup>1</sup> غازي عناية، أصول الميزانية العامة في الفكر المالي الإسلامي، دراسة مقارنة، دار الجيل بيروت، 1998، ص. 29



- حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية: وتدرج ضمنها العمليات المنجزة في إطار تطبيق الاتفاقيات الدولية المصادق عليها قانونا.

### الشكل 6: أنواع الميزانية العامة



### 3-1-3 إجراءات إعداد وتحضير الميزانية العمومية:

تمر عملية إعداد الموازنة العمومية بمراحل أساسية نذكرها فيما يلي:

أ-مرحلة التحضير للموازنة العمومية: وتقوم خلالها السلطة التنفيذية بإعداد تقديرات للنفقات والإيرادات العمومية المتوقعة خلال السنة المقبلة، وتكون كما يلي:

- تحضير النفقات العمومية: وهنا يقوم كل مرفق أو مؤسسة عمومية بتقدير احتياجاته للسنة المقبلة وإرسالها إلى الوزارة الوصية التي تعدل فيها وتصوغها في بيان موحد ثم ترسلها إلى وزارة المالية.

- تحضير الإيرادات العمومية: وتتم هذه العملية بواسطة وزارة المالية باعتبارها المسؤولة عن مصادر الإيرادات العمومية من ضرائب ودومين عام وباعتبارها المشرف على الخزينة العمومية للدولة، حيث تقوم بتقدير الإيرادات العمومية بطريقتين هما:

- الطريقة المباشرة: وفيها تقوم وزارة المالية بتقدير الإيرادات العمومية وفق الإحصائيات المعروفة لآخر اثني عشر شهرا الأخيرة.

- طريقة السنة ما قبل الأخيرة: وفيها تقوم وزارة المالية بتقدير الإيرادات العمومية وفق الإحصائيات المعروفة للسنة ما قبل الأخيرة لأن السنة الجارية لم تنته بعد.

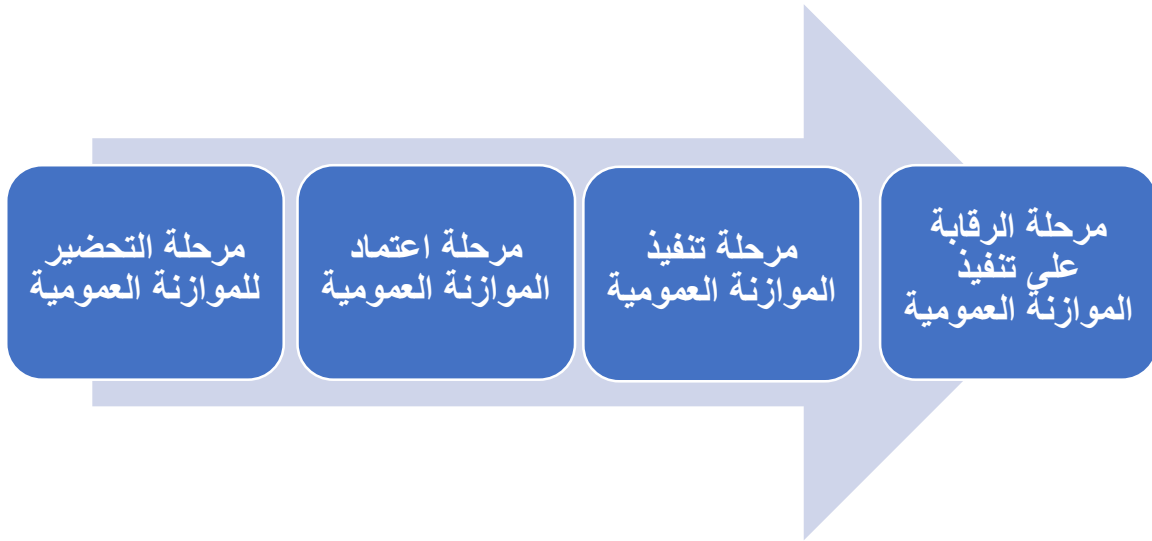


ب-مرحلة اعتماد الموازنة العمومية : وتقوم خلالها السلطة التنفيذية بعرض الموازنة العمومية على السلطة التشريعية (البرلمان) من أجل المناقشة العامة والتصويت، فإذا وافق البرلمان على مشروع الموازنة العمومية فإنه يقوم بإصدارها بمقتضى قانون المالية.

ج-مرحلة تنفيذ الموازنة العمومية: بعد صدور قانون المالية الذي يتضمن الموازنة العمومية للدولة يصبح واجبا على الحكومة تنفيذ النفقات العمومية وتحصيل الإيرادات العمومية بالشكل الذي أقرها به قانون المالية حيث يقوم كل مرفق عام بصرف اعتماداته المالية وفق تخصيصات الميزانية، كما تقوم وزارة المالية ممثلة بمصالح الضرائب وأملاك الدولة بتحصيل الجباية وعائدات الأملاك العمومية وفق ما ينص عليه قانون المالية.

د-مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة العمومية: تكتسي الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة أهمية بالغة فيما يخص فعالية السلطة التنفيذية في تسيير الموارد المالية وإدارة سياسة الإنفاق العام، ويتولى هذه العملية أجهزة خاصة تقوم بإجراء رقابة قبلية ورقابة أثناء التنفيذ ورقابة لاحقة للعمليات المالية التي تقوم بها الدولة وأجهزتها، كما يتم خلالها معرفة مدى تحقق الأهداف المتوخاة من الميزانية العامة سواء على المستوى الاقتصادي أو الاجتماعي أو السياسي.

#### الشكل 7: مراحل إعداد الميزانية العامة





## 2. العمليات المالية للميزانية: (سيتم معالجة هذا العنصر في المحور السادس)

1-2- العمليات المالية المتعلقة بجانب الإيرادات العمومية

2-2- العمليات المالية المتعلقة بجانب النفقات العمومية

## 3. المعالجة المحاسبية للعمليات المالية للميزانية: (سيتم معالجة هذا العنصر في المحور السادس)

1-3- المعالجة المحاسبية للعمليات المالية المتعلقة بجانب الإيرادات العمومية

2-3- المعالجة المحاسبية للعمليات المالية المتعلقة بجانب النفقات العمومية





## أسئلة المحور الرابع:

- عرف الميزانية العامة موضحا عناصرها ؟
- ما هي خصائص الميزانية العامة؟
- ما المقصود بخاصية الوحدة والشمول وما الفرق بين كل منهما؟
- ما الفرق بين الميزانية المستقلة والميزانية الملحقة؟
- ما هي اجراءات تحضير واعتماد الميزانية العامة في الجزائر؟
- ما هي أصناف الحسابات الخاصة للخبزينة؟
- ما هي الخصائص الأساسية للحسابات الخاصة للخبزينة؟
- كيف تشكل الحسابات الخاصة للخبزينة استثناء لمبادئ الميزانية العامة؟





## المحور الخامس:

# التنظيم التقني للمحاسبة العمومية

- 1- الدفاتر والسجلات المحاسبية
- 2- المستندات ذات الطابع الإحصائي
- 3- تنظيم الدورة المستندية
- 4- الدمج المركزي للمحاسبة العمومية وإجراءات إقفال وإيداع الحسابات



تمهيد:

يهدف هذا المحور إلى تعريف الطالب بالسيرورة التي تمر بها عمليات المحاسبة العمومية من خلال التعرف

على:

- أنواع لدفاتر والسجلات المحاسبية المستعملة في المحاسبة العمومية
- المستندات المساعدة لعمل المحاسب العمومي
- كيفية تنظيم دورة المستندات
- آليات الدمج والاقفال والإيداع للحسابات العمومية.



## 1. الدفاتر والسجلات المحاسبية

تمثل الدفاتر والسجلات المحاسبية الأرشيف الذي يتم فيه تسجيل وتلخيص البيانات المحاسبية، ونظرا للطبيعة الخاصة لنشاط المؤسسات والهيئات العمومية فإنه يجب تصميم الدفاتر والسجلات المحاسبية لتتلاءم مع هذه الخصوصية.

ويعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية والتي تعتبر المصدر الأساسي للمعلومات المالية التي تنجز على أساسها القوائم المالية للدولة وهيئاتها. تتمثل في ما يلي:

- مستخرج العمليات اليومية.
- دفتر الأستاذ العام.
- سجل الحسابات العام.
- دفتر حساب الصندوق.
- ميزان الحسابات الشهري.

### 1-1- مستخرج العمليات اليومية:

وهو بمثابة دفتر اليومية العامة الذي يستعمله المحاسب العمومي من أجل قيد العمليات اليومية المثبتة في بطاقات الإيرادات وبطاقات النفقات، والتي تم تنفيذها عن طريق الحسابات المالية أو عن طريق الحسابات الوسيطة التي ليس لها أثر مالي مباشر على الموجودات المالية للخزينة العمومية.

### 1-2- الدفتر العام:

يستعين المحاسب العمومي "بالدفتر العام" من أجل تدقيق الحسابات وتجميع المبالغ الدائنة والمدينة للحسابات عند نهاية كل شهر، حيث يعتبر هذا الدفتر بمثابة خلاصة شهرية عامة لمستخرج العمليات اليومية، لأنه يهدف إلى "تسجيل المبلغ الإجمالي للعمليات الخاصة بكل حساب سواء من الجانب الدائن أو المدين".



### 3-1- سجل الحسابات العام:

بناء على البيانات المسجلة في دفتر اليومية العامة، يقوم المحاسب العمومي في نهاية كل شهر باستعمال "سجل الحسابات العام" من أجل تجميع المبالغ الدائنة والمدينة لكل الحسابات التي عرفت حركة خلال الشهر بهدف تحديد رصيد كل حساب، عن طريق إجراء المقاصة بين المبالغ المدينة مع المبالغ المدينة لكل حساب على حدى لكي يتم استعماله في بداية الشهر القادم.

### 4-1- ميزان الحسابات الشهرية:

يقوم المحاسب العمومي عند نهاية كل شهر بإعداد ميزان الحسابات بناء على أرصدة الحسابات المسجلة في دفتر اليومية العامة وسجل الحسابات العام، بهدف إعداد الخلاصة الشهرية للعمليات المالية التي قام بتنفيذها المحاسب العمومي خلال الشهر، حيث يتضمن ميزان المراجعة الأرصدة الافتتاحية للحسابات المفتوحة لدى الخزينة العمومية في بداية السنة، إضافة إلى مجموع الأرصدة الدائنة والمدينة للحسابات التي تم تفعيلها خلال الشهر من أجل التحقق من توازن الحسابات خلال الشهر وتحديد الأرصدة الافتتاحية للحسابات للشهر المقبل.

### 5-1- حساب التسيير:

يتضمن حساب التسيير كل القيود والمستندات المحاسبية التي قام بتنفيذها المحاسب الرئيسي خلال السنة، والتي تكون مرفقة بالوثائق الأصلية لإثبات العمليات المالية المقيدة في السجلات المحاسبية، بما فيها حوالات دفع النفقات وأوامر تحصيل الإيرادات العمومية الأصلية.

## 2. المستندات ذات الطابع الإحصائي:

يستعين المحاسب العمومي بمستندات ذات طابع إحصائي، تساعد على تغطية العجز في توفير البيانات المالية غير المتاحة في السجلات المحاسبية بصفة آلية، بحيث تنقسم المستندات ذات الطابع الإحصائي إلى ما يلي:

### 1-2- الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة:

تقوم المديرية العامة للخزينة العمومية بإعداد الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة العمومية والتي تعتبر بمثابة خلاصة شهرية تهدف إلى بيان المركز المالي للخزينة العمومية، وذلك عن طريق عرض أثر تنفيذ الميزانية العمومية على السيولة النقدية المتاحة للخزينة العمومية، حيث " تسمح الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة بمقارنة عمليات تنفيذ الميزانية العمومية مع عمليات الخزينة الضرورية لتغطية رصيد تنفيذ قانون المالية.

## 2-2- الحساب الختامي للدولة:

يتضمن الحساب الختامي للدولة في الجزائر الخلاصة السنوية لنتائج تنفيذ الميزانية العمومية، حيث يعرض المبالغ الفعلية لتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات العمومية إضافة إلى نتائج عمليات الحسابات الخاصة للخزينة العمومية.

## 2-3- الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير:

الهدف من إعداد هذه الوضعية هو إبراز ومتابعة نسبة تقدم استهلاك اعتمادات الدفع السنوية المخصصة لتمويل تنفيذ نفقات التسيير العمومية، حيث يتم تقديمها في شكل جدول يعرض المبالغ المالية التي تم صرفها فعلياً وفق تبويب الميزانية العامة للدولة، بواسطة معطيات هذا الجدول تستطيع وزارة المالية متابعة تطور حجم نفقات التسيير التي تم صرفها على شكل أجور ورواتب، أو على شكل تعويضات أو علاوات، أو نفقات التسيير الأخرى.

## 2-4- الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز:

هي عبارة عن جدول يعرض نسبة تقدم تنفيذ برامج التجهيز العمومي متعددة السنوات بمختلف أنواعها ولمختلف القطاعات الحكومية وفق تبويب الميزانية العمومية.

## 2-5- الوضعية الشهرية للحسابات المالية للخزينة:

تعرض هذه الوضعية في شكل جدول يبرز توزيع حجم السيولة النقدية المتاحة لدى الخزينة العمومية، حيث تعرض رصيد حساب الصندوق لمختلف صناديق المحاسبين العموميين، ورصيد في الحساب الجاري البريدي للخزينة العمومية ورصيد الحساب الجاري للخزينة لدى البنك المركزي.

## 3- تنظيم الدورة المستندية:

تركز تركيبية دورة المستندات والسجلات المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية على تطبيق مراقبة صارمة على توازن الحسابات، حيث يتم غلق الدورة المحاسبية عند إعداد ميزان المراجعة دون أن يسمح هذا النظام من



استخراج بصفة آلية ومباشرة وذات طابع محاسبي قوائم مالية تظهر تطور وتوزيع مختلف عناصر الذمة المالية للدولة ونتائج تنفيذ الميزانية العامة.

#### 4- الدمج المركزي للمحاسبة العمومية وإجراءات إقفال وإيداع الحسابات:

##### 1-4- الدمج المركزي للمحاسبة العمومية:

يتبنى نظام المحاسبة العمومية في الجزائر النظام المركزي للمحاسبة العمومية، عن طريق تنظيم مصالح الإدارة المالية للدولة بشكل يسمح بدمج وتركيز المحاسبة بصفة تدريجية وفق مرحلتين أساسيتين، في المرحلة الأولى يقوم المحاسب الثانوي عند نهاية كل شهر بإرسال جداول ميزان الحسابات إلى المحاسب الرئيسي التابع له، وذلك بهدف مراقبة وتدقيق صحة ومشروعية القيود المحاسبية التي قام بتنفيذها مختلف المحاسبين الثانويين ودمجها إلى سجلاته المحاسبية.

وعلى هذا الأساس، يقوم أمين الخزينة الولائية بصفته المحاسب الرئيسي المكلف بدمج وتركيز محاسبة المحاسبين الثانويين الخاضعين لسلطته المحاسبية والمتواجدين في إقليم الولاية، حيث يقوم أمين الخزينة الولائية عند نهاية كل شهر باستلام وتدقيق الخلاصة المحاسبية الشهرية لكل من أمين خزينة مابين البلديات، قابض الضرائب، قابض الجمارك، قابض أملاك الدولة، إضافة لمحاسبة الوكالات المالية أو المحاسبين المعتمدين لفائدة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

أما في المرحلة الثانية، يقوم المحاسبون الرئيسيون وللدولة في نهاية كل شهر بإرسال ميزان الحسابات الخاصة بمصالحهم إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية، من أجل مراقبتها وتدقيقها ودمجها لإعداد الحساب الختامي العام للدولة، وفي حالة التحقق من وجود أخطاء محاسبية يعلم هذا الأخير المحاسب الرئيسي المعني بالأمر لتصحيحها في أقرب الأجل.

##### 2-4- إجراءات إقفال وإيداع الحسابات:

تمتد السنة المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر من كل سنة، حيث يتم إيقاف تسجيل العمليات المالية للسنة من أجل إعداد حساب التسيير وإيداعه في الأجل المحددة قانونا لدى مجلس المحاسبة، والذي يشتمل على مجموع العمليات التي تم تنفيذها خلال السنة مهما كان تاريخ استحقاقها.



وفي هذا الإطار، يقوم كل محاسب رئيسي بعملية إيقاف السنة المالية وتسوية القيود المحاسبية في 31 ديسمبر من كل سنة بهدف غلق السنة المالية، حيث يتم تحديد رصيد الإقفال للحسابات المالية وإعداد ميزان الحسابات السنوي، ويتم تحميل الحساب الختامي للدولة لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة والإيرادات التي قبضت خلال تلك السنة بغض النظر إذا كانت هذه النفقات والإيرادات تعود إلى السنة المالية نفسها أو سنة مالية سابقة.





### أسئلة المحور الخامس:

- اشرح دور الدفاتر والسجلات المحاسبية التي يستعملها المحاسب العمومي؟
- اذكر المستندات ذات الطابع الاحصائي وفيما يتمثل دورها؟
- ما المقصود بعملية الدمج المركزي للحسابات؟
- ما هي اجراءات إقفال وإيداع الحسابات في نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟





## المحور السادس:

# محاسبة عمليات الصرف والتحصيل

1. محاسبة عمليات الصرف
2. محاسبة عمليات التحصيل



### تمهيد:

تعد مرحلة تنفيذ الموازنة العامة من أهم المراحل وأكثرها خطورة، وهي المرحلة الأخيرة في الموازنة ويقصد بها وضع بنود الموازنة العامة المختلفة موضع التنفيذ بحيث تشرف على هذا التنفيذ وزارة المالية، وتنفيذ الموازنة يعني جباية الإيرادات العامة التي ينتظر الحصول عليها وفق التقديرات التي تم وضعها في الموازنة العامة، وصرف النفقات التي تم تقديرها في ذات الموازنة والتي أصبحت قابلة للصرف بعد اعتماد الموازنة العامة حسب الأبواب والفصول التي خصصت لها.





## 1- محاسبة عمليات الصرف (تنفيذ النفقات العمومية):

تعرف النفقة العامة على أنها: "عبارة عن مبلغ من النقود تقتطعه الدولة أو إحدى المؤسسات العامة التي تنشؤها، من أموالها بقصد إشباع حاجة عامة."

إجراءات تنفيذ النفقات تعتمد على مبدأ أساسي وهو مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، تتميز إجراءات تنفيذ النفقات العمومية بنوع من التعقيد والبطء مقارنة بغيرها في الهيئات غير الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية. وتتم هذه الإجراءات بمرحلتين أساسيتين:

- المرحلة الإدارية: وتتمثل في عمليات الإلتزام، التصفية، الأمر بالصرف.

- المرحلة المحاسبية: وتتمثل في عملية الدفع.

### 1-1-المرحلة الإدارية:

و هي من الصلاحيات المخولة للأمين بالصرف وتتكون من المراحل التالية:

#### أ-الإلتزام:

وقد عرفته المادة 19 من القانون 90-21 بأنه الإجراء الذي بموجبه إثبات نشوء الدين، وبالتالي فهو نفقة على ذمة الحكومة و قد يكون إما بناء على تصرف قانوني كالعقود والصفقات التي تبرمها الدولة مع المقاولين أو قد يكون قانون كالقوانين التي تنشأ حقوقا على الدولة مثل: قرارات ومراسيم تعيين المستخدمين، بالإضافة إلى الأحكام والقرارات التي تصدرها المحاكم والمجالس القضائية.

ويعتبر أول عملية في مباشرة تنفيذ نفقة ما، ينتج عادة عن قرار إداري لإنجاز نشاط ما يترتب عنه نفقة تكون الدولة أي الهيئة العمومية ملزمة بسدادها أي يجعل الدولة مدينة اتجاه الغير.

و حسب مصدر هذا الدين يمكن أن نفرق بين نوعين من الإلتزام:

- الإلتزام الإرادي: يمثل في التصرف القانوني الذي تقوم به الهيئة العمومية لإنشاء الإلتزام عليها مثل طلب شراء لوازم مكتبية، أو إمضاء عقد أشغال.

- الإلتزام اللإرادي: فهو إثبات نشوء دين خارج عن إرادة الهيئة العمومية مثل تعويض الضرر الناشئ عن قيام المسؤولية المدنية للهيئات العمومية.



وبناء على ذلك يمكن القول أن الالتزام هو مصدر للنفقات قبل أن يكون إجراء لتنفيذها، وهو ما يؤدي إلى التمييز بين الالتزام من الجانب القانوني، ومن الجانب المحاسبي:

- الجانب القانوني: هو التزام أو تعهد المؤسسة اتجاه المورد بدفع المبلغ المتفق عليه بعد أداء الخدمة والذي يستلزم خلق أو زيادة النفقات في الحاضر أو المستقبل.

- الجانب المحاسبي: وهو الخطوة التي تأتي بعد الالتزام القانوني، وهو تخصيص مبلغ من الاعتماد الوارد في الميزانية لتحقيق ودفع النفقة الناتجة عن الالتزام القانوني الذي هو حق من حقوق المورد.

والتمييز بين الالتزام القانوني والالتزام المحاسبي يدعو إلى ملاحظة أن الأول لا يقوم به الآمرون بالصرف فقط بل يمكن أن يكون مجرد تطبيق لأحكام الشريعة، أو تنفيذ لقرارات السلطات العمومية، بينما الثاني لا يمكن أن يقوم به إلا الآمرون بالصرف أو مفوضيهم.

وما يشترط في هذه المرحلة أن يصدر الالتزام عن السلطة صاحبة الاختصاص كشرط أول وأن يكون في حدود الاعتمادات المقررة في الميزانية وإلا كان الالتزام معيبا.

## نموذج بطاقة الالتزام

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
 وزارة .....  
 مؤسسة.....  
 ميزانية الدولة

تأشيرة المراقب المالي

رقم:.....

تاريخ:.....

السنة:

البطاقة رقم:.....

الموضوع: نفقة

العنوان	الباب	المادة	الرصيد القديم	مبلغ العملية	الرصيد الجديد

ملاحظات المصلحة:

العنوان:.....

الباب:.....

المادة:.....

الأمر بالصرف (الختم والتوقيع)

### ب-التصفية:

نصت المادة 20 من قانون 21-90 على: "تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية"

و بالتالي فإن التصفية هي العملية التي يتم من خلالها إثبات وتأكيد وقوع الدين على عاتق الدولة بتحديد المبلغ الدقيق نقدا أي تحويل الاعتمادات إلى طبيعة سائلة و ذلك اعتمادا على الوثائق الاثباتية المتاحة لدى الأمر بالصرف الذي يقوم بنفسه بعملية التصفية أو يوكل العملية إلى عون موضوع تحت سلطته المباشرة.



ويبرر الفصل بين عملية الالتزام بالنفقة وتصفيتها بأن العديد من النفقات لا يمكن تحديد مبلغها الدقيق عند القيام بالالتزام بالنفقة حيث يكتفي الأمر بالصرف في المرحلة الأولى بتقدير المبلغ التقريبي لأن المبلغ الدقيق لا يمكن تحديده إلا بعد أداء الخدمة.

وبهذا نرى أن التصفية تقوم على شرطين لازمين وهما:

#### - التأكد من وجوب النفقة:

قبل القيام بأي إجراء يجب التحقق من ثبوت واستحقاق الدين على الدولة أو إحدى هيئاتها أو مصالحتها العمومية فقد يكون هناك دين لكن تم الوفاء به أو سقط لسبب من الأسباب هذا من جهة و من جهة أخرى يجب التأكد من كون المستحق للدين قد قام بالخدمات أو الالتزامات التي تم التعاقد من أجلها، وكانت السبب في نشوء الدين على عاتق الإدارة وكذا يجب التأكد من كون الخدمات أو الالتزامات قد أنجزت طبقاً للشروط المتفق عليها والمبرزة في دفتر الشروط وذلك بالاطلاع على الوثائق المثبتة لذلك والمحددة مسبقاً.

#### - التقدير الصحيح للنفقة:

كقاعدة عامة فالتقدير هو من اختصاص الأمر بالصرف وكاستثناء على ذلك وفي حالة النزاع بين الجهة الإدارية والقائم بالخدمة يتدخل القاضي لتحديد المبلغ فيحكم على الإدارة بدفع المقابل المالي الذي قدره، من نفقة الاعتمادات المفتوحة والمخصصة بهذا الغرض دون قيامه بإنشائها.

إن الطريقة المتبعة في إجراء عملية التصفية لا تتوقف على إرادة الأمر بالصرف وإنما تتوقف على طبيعة النفقة الملتمزم بها في حد ذاتها، وبهذا فإجراءات التصفية تتم وفق الكيفيات الآتية:

- تحديد مبلغ النفقة بصفة انفرادية من قبل الإدارة: مثل رواتب مستخدمي الدولة وموظفيها فهي محددة قانوناً وبموجب تنظيمات وهي معلومة مسبقاً.

- تحديد مبلغ النفقة باقتراح من الدائن المستحق: ومثال على ذلك أن تتعاقد البلدية مع مؤسسة ما للقيام بخدمات معينة.

- التقدير المشترك للنفقة بين الأمر بالصرف والدائن: نظراً لخصوصية بعض النفقات قد لا يتمكن الأمر بالصرف من تحديد النفقة المستحقة لعدم كفاية ما لديه من وثائق وبيانات فيلجأ إلى الدائن حتى يتوصلاً إلى التقدير الصحيح لمبلغ النفقة.

### ج-الأمر بالصرف:

أي الإذن بالصرف، وهو القرار أو الأمر، الذي يصدر عن أمر الصرف، الوزير أو من ينوب عنه، أو من يحدده القانون والنظام الأساسي للجهة صاحبة العلاقة، بدفع مبلغ الدين كما تحدد في مرحلة التصفية.

وقد نصت المادة 21 من قانون 21-90 على "يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الاجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية."

الأمر بالصرف هو الأمر الذي يوجهه أمر بالصرف إلى المحاسب بدفع مبلغ الدين المحدد ومقداره وماهيته إلى صاحب الحق ، ويتمثل الأمر بالصرف في وثيقة مكتوبة تسمى "الأمر بالدفع" أو "حوالة الدفع" حسب صفة و طبيعة الأمر بالصرف، فالأمر بالصرف الرئيسي يقوم بإصدار الأمر بالدفع أما الأمر بالصرف الثانوي فيقوم بتحرير حوالة الدفع.

وقد بينت المادة 02 من المرسوم التنفيذي 46-93 أنه على الأمر بالصرف أن يقوم بإصدار الأوامر بالصرف والحوالات وإرسالها بين اليوم الأول واليوم العشرين من كل شهر إلى المحاسبين المكلفين لتحويلها إلى نفقات.

في كثير من الحالات يتم إجراء عملية التصفية والأمر بالدفع أو الصرف في آن واحد، ولكن أحيانا فإن العمليتان تنفذان بصفة مستقلة.

إن الأمر بالدفع أو حوالة الدفع يتم إصدارها باسم الدائن المباشر للدولة ولمصلحته ويجب أن يحرر وفق التنظيم المعمول به وللأمر بالصرف شروط هي :

- وجوب تحرير اسم الدائن شخصيا.
- تعيين السنة المالية.
- تعيين الفصل و المادة، والسطر الميزانيات عند الاقتضاء.
- تعيين الوثائق المرفقة و المبررة لوجوب النفقة على جدول إرسال الحوالات.
- توقيع الأمر بالصرف المعتمد لدى المحاسب العمومي.



- تحديد مبلغ الحوالة بالأرقام والحروف وكذا الرقم التسلسلي للحوالات أو أوامر الدفع وتاريخ تحريرها أو الامضاء عليها.

- تأشيرة المراقب المالي.

ويعتبر هذا الاجراء آخر إجراء في المرحلة الإدارية المتعلقة بتنفيذ النفقات العمومية والذي يكون في حدود الاعتمادات المتوفرة.

ونجد أن الأمر بالصرف له عدة قيود في مجال الأمر بالصرف والمتمثلة في:

- القيد المالي: إذ لا يجب أن يتجاوز المبلغ الإجمالي للأوامر بالدفع المحررة خلال السنة مبلغ الاعتمادات الموضوعة تحت تصرف الأمر بالصرف خلال السنة.

- القيد الزمني: ويعني أن عملية الأمر بالدفع تنتهي يوم 20 ديسمبر للسنة المالية، حيث أنه بعد هذا التاريخ لا يمكن الأمر بدفع النفقة حتى وإن تم الالتزام بها ويؤجل تنفيذ هذه العملية إلى السنة الموالية، وفي هذه الحالة يقوم الأمر بالصرف بتحرير وثيقة إدارية لإثبات عدم دفع النفقة.

## 2-1- المرحلة المحاسبية:

وهي المرحلة الموالية للمراحل الإدارية السالفة الذكر، وهي من اختصاص المحاسب العمومي، حيث يقوم فيها المحاسب بدفع مبلغ النفقة المستحق، وهي مرحلة يراقب بموجبها المحاسب العمومي المختص المراحل السابقة فيعمل على التأكد ومراقبة عدة عناصر هي:

- التأكد من توافر الاعتمادات المطلوبة.

- سلامة إدراج النفقة في الفصل المعني به.

- التأكد من إنجاز العمل المقصود بالدفع.

وبعد مراقبة هذه العناصر يقوم المحاسب العمومي بتحرير شيك بالمبلغ الواجب شئشئسدفعه للدائن ويرسل إلى الخزينة مرفقا بما يلي:

- إشعار التحويل إلى حساب الدائن بمركز الصكوك البريدي أو أحد البنود.

وبعدها تتم عملية التحويل من حساب المؤسسة العمومية بالخزينة إلى حساب الدائن.

## 2- محاسبة عمليات التحصيل

تتشابه إجراءات تحقيق الإيرادات مع إجراءات تنفيذ النفقات إلى حد كبير غير أن لكل منها مميزات.

تمر عملية تحصيل الإيرادات بمرحلتين:

- المرحلة الإدارية: وتتمثل في عمليات الإثبات، التصفية والأمر بالتحصيل.

- المرحلة المحاسبية: وتتمثل في عملية التحصيل لمبلغ الإيراد.

### 1-2- المرحلة الإدارية:

وهي من صلاحيات الأمرين بالصرف، وقد نصت على هذه العمليات المواد 16 و 17 من قانون 21-90 كما

يلي:

#### أ- الإثبات:

تنص المادة 16 من قانون 21-90 على: "يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن

العمومي"

و بالتالي فهي مرحلة ينشأ فيها حق الخزينة العمومية على الغير و تختلف هذه المرحلة نفسيا بحسب نوع

أو طبيعة الحق المنشأ، فقد يكون هذا الحق جبائيا و بالتالي يخضع لقواعد القانون الضريبي كما يمكن أن يكون

هذا الحق المنشأ تصرف قانوني كبيع أراضي للمواطنين.

تسند مهمة تنفيذ مرحلة إثبات الإيرادات العمومية لمصالح وزارة المالية حسب اختصاص كل إدارة مع

طبيعة الإيراد الواجب تحصيله، حيث تتكفل مفتشيات الضرائب بإثبات إيرادات الضرائب أما مفتشيات

الجمارك، فتختص بإثبات وعاء الحقوق الجمركية في حين تتكفل مفتشيات أملاك الدولة بإثبات حقوق

الدومين العام.



هذا الإجراء له الطابع المادي والطابع القانوني، فمن الناحية المادية يتم التحقق من وجود الواقعة المنشئة لحق الدائن العمومي (الدولة)، أما من الناحية القانونية فيجب أن يكون تكريس هذا الحق مطابقاً للأحكام التشريعية والتنظيمية السارية المفعول.

#### ب-التصفية:

حسب المادة 17 من قانون 21-90: "تسمح تصفية الإيرادات بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي."

يقوم بعملية التصفية الأمر بالصرف اعتماداً على شرعية وطبيعة الإيراد ومبرراته القانونية لتحديد المبلغ الصحيح للمدين العمومي الواجب الدفع، وتتطلب هذه المرحلة بالذات نوعاً من الدقة من طرف الأمر بالصرف حتى لا يكون هناك أي إغفال أو خطأ في تقدير المبلغ سواء بالزيادة أو النقصان، وهذه المرحلة هي التي تسمح بتحديد المبلغ الصحيح وإصدار سند الأمر بالتحصيل، وهو سند يصدره الأمر بالصرف يستدعي فيه المحصل ليثبت ما يحتوي عليه السند من إيرادات.

في الواقع الإثبات والتصفية هما عمليتان متكاملتان، وغالباً ما يتم إجراؤهما في وقت واحد الأمر الذي يجعل بالإمكان جمعهما تحت عبارة "تحديد الإيرادات"، وإذا كانت إجراءات الإثبات والتصفية هي مبدئياً و قانونياً من إختصاص الأمر بالصرف، فهذا لا يعني أنها تتم دائماً بمعرفتهم وتحت مسؤوليتهم المباشرة مثل الإيرادات الضريبية التي يتم إثباتها و تصفيتها من طرف أعوان المصالح الجبائية وهم ليسوا آمريين بالصرف أو من طرف المدينين أنفسهم حالة التصريح بالقيمة المضافة.

#### ج-الأمر بالتحصيل:

خلافاً لإجراءات الإثبات والتصفية، و باستثناء حالات الديون التي لا تحتاج بطبيعتها إلى إصدار مسبق لأوامر تحصيل (مثل تلك المقررة في الأحكام و القرارات القضائية) فإن إجراء الأمر بالتحصيل للإيرادات العمومية هو من صلاحيات آمريين بالصرف وحدهم.

و حسب طبيعة الديون المثبتة و المصفاة لصالح مختلف الهيئات العمومية فإن أوامر تحصيلها تتخذ عدة أشكال: جدول جبائي حالة الضرائب المباشرة، إشعار بإجراء التحصيل حالة الضرائب غير المباشرة و إيرادات أملاك الدولة، مستخرج من حكم أو قرار قضائي كالغرامات و التعويضات، أو عقد كأن يلتزم متعاقد





مع هيئة عمومية ما بدفع مقابل ما يحصل عليه من خدمات ، أو أي سند آخر يمكن اعتباره قانوناً أمراً بالتحصيل.

و في الحالات التي لا توجد فيها شكل خاص لأمر التحصيل، فإن الأمرين بالصرف يصدران أوامر تسديد أو استرداد، كما أنهم يصدران سندات إيرادات للديون المسددة مباشرة من قبل المدينين، حيث تمكن هذه السندات المحاسبين من الحسم الميزاني للمبالغ المحصلة و تقييدها في حساباتهم.

## 2-2- المرحلة المحاسبية:

### -التحصيل:

تنص المادة 18 من القانون 90-21 على "يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي."

هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء ذمة المدين اتجاه الخزينة العمومية وهذه المرحلة المحاسبية يتكفل بها المحاسب العمومي الذي يتقاضى المبلغ المحدد من طرف المدينين طوعاً أو بعد متابعتهم قضائياً.

ولكن قبل التكفل بأوامر تحصيل الإيرادات، يجب على المحاسب العمومي أن يتحقق من توفر كافة الشروط القانونية للتحصيل لاسيما في مجال تطبيق آجال استحقاق الإيرادات والتحقق من صحة عمليات الإثبات والتصفية وذلك عن طريق مراقبة مدى مشروعيتها ومطابقته للقوانين والأنظمة المعمول بها، وأن الإيراد موضوع التحصيل لا يستفيد من إجراء التقادم.

في هذا المجال يمكن التمييز بين إجراءات التحصيل الآتية:

- إجراءات تحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي: بعد التكفل بأوامر الإيرادات سواء كانت جداول الإيرادات بالنسبة للضرائب يقوم قابضو الضرائب بإرسال نسخة من سند الأمر بالتحصيل إلى الخاضعين للضريبة، والذي يشتمل على بيانات متعلقة بمبلغ الضريبة الواجب دفعها وتاريخ بدأ التحصيل، إضافة إلى تاريخ آخر أجل للدفع، وفي حالة عدم الدفع في الأجل القانونية، تطبق غرامات مالية تضاف إلى مبلغ الضريبة، ويقوم قابض الضرائب بإرسال إنذار إلى المدين بضرورة دفع الدين المستحق عليه، في حالة رفض المدين دفع الديون المستحقة عليه من تلقاء نفسه، يقوم قابض الضرائب بتطبيق إجراءات التحصيل الإجباري بعد إعلام المعني بالأمر، يقوم قابض الضرائب باستعمال أدوات التحصيل الإجباري بما فيها إصدار إشعار للمؤسسات المالية لتجميد الأرصدة المالية واقتطاع مستحقات الدولة من حساب المكلف بالضريبة أو اللجوء عند الضرورة إلى تطبيق إجراءات حجز التحفظي أو التنفيذ على ممتلكات المدين وبيعها في المزاد العلني من أجل تسديد





الديون الجبائية المستحقة من طرف الدولة والهيآت العمومية إذا لم يتم التحصيل عن طريق إجراءات التحصيل العادية.

- إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن الضرائب وأمالك الدولة: فيما يلي عرض لمختلف إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن نطاق الضرائب.

- التحصيل عن طريق التراضي: يصدر الأمرون بالصرف أوامر بتحصيل الديون الخارجة عن الضرائب وأمالك الدولة في أجل أقصاه ثلاثين ( 30 ) يوما من إثباتها ويجب أن تشتمل على أسس تصفيها والبيانات الضرورية للتعرف على المدين واقتطاع الدين، حيث ترسل أوامر الإيرادات إلى المحاسب العمومي المتواجد في محل إقامة المدين من أجل التحصيل. ويقوم المحاسب العمومي بإجراءات التكفل بسند الأمر بالتحصيل في سجلات المحاسبة المخصصة لهذا الغرض، ثم يقوم بإرسال الإشعار بإصدار الأمر بالإيراد إلى المدين في أجل أقصاه ثمانية ( 8 ) أيام ابتداء من تاريخ التكفل بالسند، عن طريق رسالة مختوم عليها مع الإشعار بالاستلام ممضي من طرف المدين.

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

- التحصيل الإجباري: إذا لم يدفع المدين الدين المستحق عليه، بعد انتهاء أجل الدفع للإنذار بالدفع الموجه إليه، يقوم المحاسب العمومي بإرسال الأمر بالتحصيل إلى الأمر بالصرف الذي يضيف عليه الصيغة التنفيذية ويصبح سند الأمر بتحصيل الإيراد تنفيذيا، وهو الإجراء الذي يسمح للمحاسب العمومي استعمال السلطة العمومية لتنفيذ التحصيل الإجباري لحقوق الدولة. وحسب المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 26 فيفري 1993 والذي يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المعدومة "تمثل الوثيقة التي تجعل سند الأمر بالتحصيل تنفيذيا، بأن توضع على نسخة الأمر بالإيراد المصادق على مطابقتها من طرف المحاسبين العموميين المختصين المعنيين، التأشير التالية المتبوعة بإمضاء الأمر بالصرف، (يحدد هذا الأمر بالصرف مبلغا ليصبح بيانا تنفيذيا)، ثم يرجع الأمر بالصرف أوامر الإيرادات التي أصبحت تنفيذية إلى المحاسب العمومي المعني بالأمر في أجل أقصاه خمسة عشر يوم".



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

- إصدار إشعار بدين لدى الغير، بواسطته يتم الاقتطاع من المصدر للتحويلات المالية للمدين، وترسل هذه الإشعارات إلى البنوك والمحاسبين العموميين والمؤسسات المالية التي يتعامل معها المدين من أجل خصم مبلغ الحقوق الواجب دفعه من رصيد حسابه البنكي.

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

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





### أسئلة المحور السادس:

- ما الفرق بين المرحلة الإدارية والمرحلة المحاسبية في تنفيذ النفقات العمومية؟
- اشرح مفهوم الالتزام؟
- اشرح الفرق بين الالتزام الإرادي والالتزام اللا إرادي؟
- ما هي الآثار القانونية المترتبة عن الالتزام؟
- اشرح عملية التصفية للنفقة العمومية؟
- ما الفرق بين الأمر بالصرف والصرف؟
- ما هو مفهوم الإثبات؟
- كيف يتم تصفية الإيراد العمومي؟
- اشرح طرق التحصيل المعتمدة للإيراد العمومي؟



## المحور السابع:

# الرقابة المالية في القطاع العمومي

- 1- الرقابة المالية الداخلية
- 2- الرقابة المالية الخارجية



### تمهيد:

إن تنفيذ عمليات الميزانية يخضع لسلسلة من عمليات الرقابة التي تقوم هيئات مختلفة مستقلة عن الهيئة التي نفذت النفقات يكمل بعضها البعض. وتنقسم هذه العمليات الرقابية وفقاً لعدة معايير ، حيث تنقسم وفقاً لمعيار التوقيت الزمني لتنفيذ العملية المالية إلى رقابة قبلية ورقابة أثناء التنفيذ ورقابة بعدية، هذا النوع من التقسيم يسمح بتتبع جميع المراحل التي يمر بها الإنفاق بدءاً من الالتزام أي نشأة الدين مروراً إلى عملية الدفع ومرحلة ما بعد الدفع ، كما يمكن أن تنقسم وفقاً لمعيار السلطة المخولة للجهة الرقابية إلى نوعين

رئيسيين هما:

- الرقابة المالية الداخلية (المفتشية العامة للمالية)
- الرقابة المالية الخارجية (مجلس المحاسبة)

## 1. الرقابة المالية الداخلية:

تمر عملية تنفيذ العمليات المالية للدولة بالعديد من المراحل والتي تخضع للرقابة المالية، والرقابة الإدارية، كأحد أنواع الرقابة المالية تمارس عبر كل هذه المراحل لضمان انتظام المعاملات المالية والاستخدام السليم للأموال، وتخضع في محملها لسلطة وزير المالية، ويشمل هذا النوع من الرقابة كل من الرقابة المالية القبلية التي لا طالما أسندت لوزارة المالية وبصفة خاصة لمديرية الميزانية ممثلة في المراقبين الماليين، إضافة إلى رقابة الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية أنفسهم وهم كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، وكذا الرقابة البعدية التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية.

### رقابة المفتشية العامة للمالية:

أحدثت المفتشية العامة للمالية كجهاز للرقابة المالية اللاحقة لأول مرة بموجب المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في أول مارس 1980 المتضمن إحداث المفتشية العامة للمالية، الذي ألغي بالمرسوم التنفيذي رقم 78-92 المؤرخ في 22 فبراير 1992 المحدد لاختصاصات المفتشية العامة للمالية، والذي ألغي بدوره بموجب المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008 الذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية.

حددت الفقرة الأولى من المادة الثانية من المرسوم رقم 08 - 272 المذكور أعلاه، هدف ومجال تطبيق التدخلات التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية بنصها على أنه " تمارس رقابة المفتشية العامة للمالية على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة، والجماعات الإقليمية وكذا الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية."

تحدد عمليات الرقابة التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية في برنامج سنوي يعرض على وزير المالية، خلال الشهرين الأولين من كل سنة حسب الأهداف المحددة، وتبعا لطلبات أعضاء الحكومة أو الهيئات والمؤسسات المؤهلة.

### هياكل المفتشية العامة للمالية:

تمارس المفتشية العامة للمالية مهامها تحت سلطة وزير المالية، وهي تتشكل من هياكل مركزية للرقابة والتقييم تمتد اختصاصاتها على نشاط الإدارات والمصالح المركزية واللامركزية، ولها امتدادات على المستوى المحلي تتمثل في المفتشيات الجهوية للمفتشية العامة للمالية التي تتكفل بمراقبة المصالح والمؤسسات المحلية.



### -الهيكل المركزي للمفتشية العامة للمالية:

تشكل الهيكل المركزي للمفتشية العامة للمالية من ثلاثة أنواع من الهياكل، وهي:

- هياكل عملية للرقابة والتدقيق والتقييم: يديرها مراقبون عامون للمالية وعددهم أربعة مراقبين ، يمارس كل واحد منهم الرقابة على عدد من قطاعات النشاط، وتوكل لهم مهام الرقابة والتدقيق والتقييم المنوطة بالمفتشية العامة للمالية.
- وحدات عملية: يديرها مديرو بعثات ومكلفون بالتفتيش.
- هياكل دراسات وإدارة وتسيير التي تشكل مما يأتي: -مديرية البرامج والتحليل والتلخيص، -مديرية المناهج والتقييم والإعلام الآلي، -مديرية إدارة الوسائل.

### -الهيكل الجهوية للمفتشية العامة للمالية:

تعتبر المفتشيات الجهوية هياكل عملية تقوم بالرقابة والتقييم على المستوى المحلي مثلها مثل الهياكل العملية المركزية، تم تنظيمها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 08 - 274 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008 ، يحدد تنظيم المفتشيات الجهوية للمفتشية العامة للمالية وصلاحياتها.

تتكون المصالح الخارجية للمفتشية العامة للمالية والموضوعة تحت سلطة رئيس المفتشية العامة للمالية من عشر مفتشيات جهوية، يتولى إدارة كل منها مدير جهوي ، وتقوم هذه المفتشيات على المستوى الجهوي بتنفيذ البرنامج السنوي للمفتشية العامة للمالية في مجال الرقابة والتدقيق والتقييم والخبرة، كما تتكفل خارج البرنامج بطلبات الرقابة المقدمة من السلطات المؤهلة.

يدير المفتشية الجهوية مفتش جهوي ، يمارس السلطة السلمية على جميع المستخدمين التابعين للمفتشية الجهوية، وتتولى الوحدات العملية والمكلفون بالتفتيش، بتنفيذ عمليات الرقابة الموكلة للمفتشيات الجهوية تحت إدارة المفتش الجهوي الذي ينظم ويقود عمليات الرقابة المسندة إلى المفتشية الجهوية، وهو من يقرر التوزيع الأمثل للمهام التي توكل إلى رؤساء البعثات ورؤساء الفرق ، اولتي تنتهي بإعداد تقارير وحصائل دورية وتلاخيص حول نشاط المفتشية الجهوية.



## اختصاصات المفتشية العامة المالية:

تمارس المفتشية العامة للمالية الرقابة على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات المحلية والهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، وتمتد رقابتها إلى المؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري، وهيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام الإجباري، وكذا كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدات الدولة والهيئات العمومية، كما تراقب استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات والجمعيات في شكل هبة، ويمكن أن تطبق هذه الرقابة على كل شخص معنوي يستفيد من مساعدات مالية من الدولة أو جماعة إقليمية أو هيئة عمومية أو في شكل إعانة أو قرض أو تسبيق أو ضمان.

## -الاختصاصات العامة للمفتشية العامة للمالية:

تتولى المفتشية العامة للمالية القيام بالعديد من المهام والتدخلات في إطار الاختصاصات العامة ومنها القيام بما يلي:

- تقييم أداءات أنظمة الميزانية.
  - التقييم الاقتصادي والمالي لنشاط شامل أو قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي.
  - التدقيق أو الدراسات أو التحقيقات أو الخبرات ذات الطابع الاقتصادي والمالي والمحاسبي.
  - تقييم شروط تسيير واستغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات الامتيازية مهما كان نظامها.
- كما يمكن أن تقوم المفتشية العامة للمالية بتقييم شروط تنفيذ السياسات العمومية والنتائج المترتبة عنها، وفي إطار ذلك تتولى ما يلي:
- القيام بالدراسات والتحليل المالي والاقتصادية من أجل تقدير فاعلية وفعالية إدارة وتسيير الموارد المالية والوسائل العمومية الأخرى.
  - إجراء دراسات مقارنة وتطويرية لمجموعة من القطاعات أو ما بين القطاعات.
  - تقييم تطبيق الأحكام التشريعية والتنظيمية، وكذا الأحكام المتعلقة بالتنظيم الهيكلي من ناحية تناسقها وتكييفها مع الأهداف المحددة.
  - تحديد مستوى الإنجازات مقارنة مع الأهداف المحددة، والتعرف على نقائص التسيير وعوائقه وتحليل أسباب ذلك.



## مجال رقابة المفتشية العامة للمالية:

تجري تدخلات المفتشية العامة للمالية على جميع الوثائق والمستندات في عين المكان، وتتم إما بطريقة فجائية بالنسبة للفحوصات والتحقيقات، واما بالتبليغ المسبق بالنسبة للدراسات والتقييمات أو الخبرات، وان كانت الطريقة الأولى أكثر فاعلية في كشف المخالفات والتجاوزات القانونية.

يتعين على مسؤولي المصالح أو الهيئات المعنية بعملية الرقابة سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة، ضمان شروط العمل الضرورية لوحدة المفتشية العامة للمالية وذلك بالقيام بما يلي:

- السماح لوحدة المفتشية العامة للمالية بالدخول إلى جميع المحلات التي تستعملها أو تشغلها الهيئات والمصالح المعنية بالمراقبة.
- تقديم الأموال والقيم التي بحوزتهم، واطلاعهم على كل الدفاتر أو الوثائق أو التبريرات أو المستندات المطلوبة.
- الإجابة على طلبات المعلومات المقدمة.
- إبقاء المحادثين في مناصبهم طيلة مدة المهمة.

لتسهيل مهام المفتشية العامة للمالية، لا يمكن لمسؤول المصالح أو الهيئات الخاضعة للرقابة أو الأعوان الموضوعين تحت سلطتهم التملص من الواجبات السابق ذكرها والتحجج باحترام الطريق السلمي أو السر المهني أو الطابع السري للمستندات الواجب فحصها أو العمليات اللازم رقباتها.

كما يمكن لوحدة المفتشية العامة للمالية في إطار أعمال التحقيق أن تطلب من مسؤولي الإدارات والهيئات العمومية وكذا الأعوان الموضوعين تحت سلطتهم، الاطلاع على كل المستندات والمعلومات المتعلقة بموضوع الرقابة.

إن ما يمكن ملاحظته من خلال تحديد اختصاصات المفتشية العامة للمالية ومجال رقابتها، أن المنظم منع المفتشين من مراجعة الحسابات التي تمت تصفيتها نهائيا، كما يحضر عليهم التدخل في كل ما يتعلق بالتسيير، لأن رقابة نوعية التسيير تبقى من اختصاص مجلس المحاسبة وحده.

## نتائج تدخلات المفتشية العامة للمالية:

منح المشرع للمفتشية العام للمالية في إطار اختصاصاتها مجالات واسعة للتدخل كما سبق توضيحه، وفي حالة عدم مسك المستندات المحاسبية والمالية والإدارية المنصوص عليها قانونا أو معاينة ثغرات أو تأخيرات هامة في محاسبة الهيئة المراقبة، يطلب مسؤولو الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية من المسيرين المعنيين، القيام بدون تأخير بتحيين هذه المحاسبة واعادة ترتيبها.

أما في حالة عدم وجود هذه المحاسبة أو أنها تعرف تأخيرا أو اختلالا يجعل فحصها مستحيلا يتعين على مسؤولي هذه الوحدات تحرير محضر قصور، ويتم إرساله إلى السلطة السلمية أو الوصية المختصة التي تستطيع أن تأمر بإعادة المحاسبة المقصودة أو تحيينها أو اللجوء إلى الخبرة إن اقتضى الأمر ذلك.

عند معاينة قصور أو ضرر جسيم يتعين على المفتشية العامة للمالية إعلام السلطة السلمية أو الوصية بدون تأخير، حتى تتخذ جميع التدابير الضرورية لحماية مصالح المؤسسة أو الهيئة المراقبة واعلام المفتشية العامة للمالية بالتدابير المتخذة.

تقوم المفتشية العامة للمالية بمجرد انتهاء أعمالها، بتحرير تقرير تسجل فيه الملاحظات والمعائنات التي توصلت إليها بشأن فاعلية التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة أو الهيئة المراقبة، وكذلك الاقتراحات الكفيلة بتحسين الأحكام التشريعية التي تحكمها، ثم تبلغ هذا التقرير للمصالح المراقبة التي يجب عليها أن تجيب المفتشية العامة للمالية على الملاحظات والمعائنات الواردة في هذا التقرير في أجل أقصاه شهرين، وبناء على ذلك تعد التقرير النهائي والشامل الذي يبلغ للسلطة السلمية أو الوصية.

بعد ذلك تقوم المفتشية العامة للمالية بإعداد تقرير سنوي يتضمن حصيلة نشاطها وملخص معائناتها والأجوبة المتعلقة بها، وكذلك الاقتراحات الهامة التي يمكن أن تساهم في تكييف وتحسين التشريع والتنظيم اللذين يحكمان النشاطات الخاضعة لرقابتها، ويسلم في الأخير إلى وزير المالية خلال الثلاثي الأول من السنة الموالية للسنة التي أعد بخصوصها، كما تعد تقرير ثاني يسلم في نفس الأجال إلى السلطات المؤهلة، يتعلق بمدى الاستجابة للمعائنات والتوصيات التي تقدمت بها.

تنحصر نتيجة المراقبة التي تجريها للمفتشية العامة للمالية في تحرير تقرير تدون فيه معائناتها وملاحظاتها، فهي ليست مؤهلة لاتخاذ أي قرار تنفيذي وهو العنصر الجوهر الذي يميزها عن رقابة مجلس المحاسبة.



كما أنه رغم الاختصاصات الواسعة التي تتمتع بها المفتشية العامة للمالية، والتي تسمح لها بالتدخل وتفتيش جميع الهيئات الخاضعة لرقابتها وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 08 - 272 السالف الذكر، ومراجعة حساباتها بكل حرية، إلا أن ما يمكن ملاحظته أن نتائج رقابتها ليست في مستوى مجالات التدخل الواسعة التي منحت لها، كما أن التقارير التي تعدها سواء الدورية منها أو السنوية تبقى مجرد ملاحظات ونتائج فقط، ولا يمكن أن تكون ملزمة للهيئات المعنية بالرقابة.



## 2 الرقابة المالية الخارجية:

### 1-2- مجلس المحاسبة:

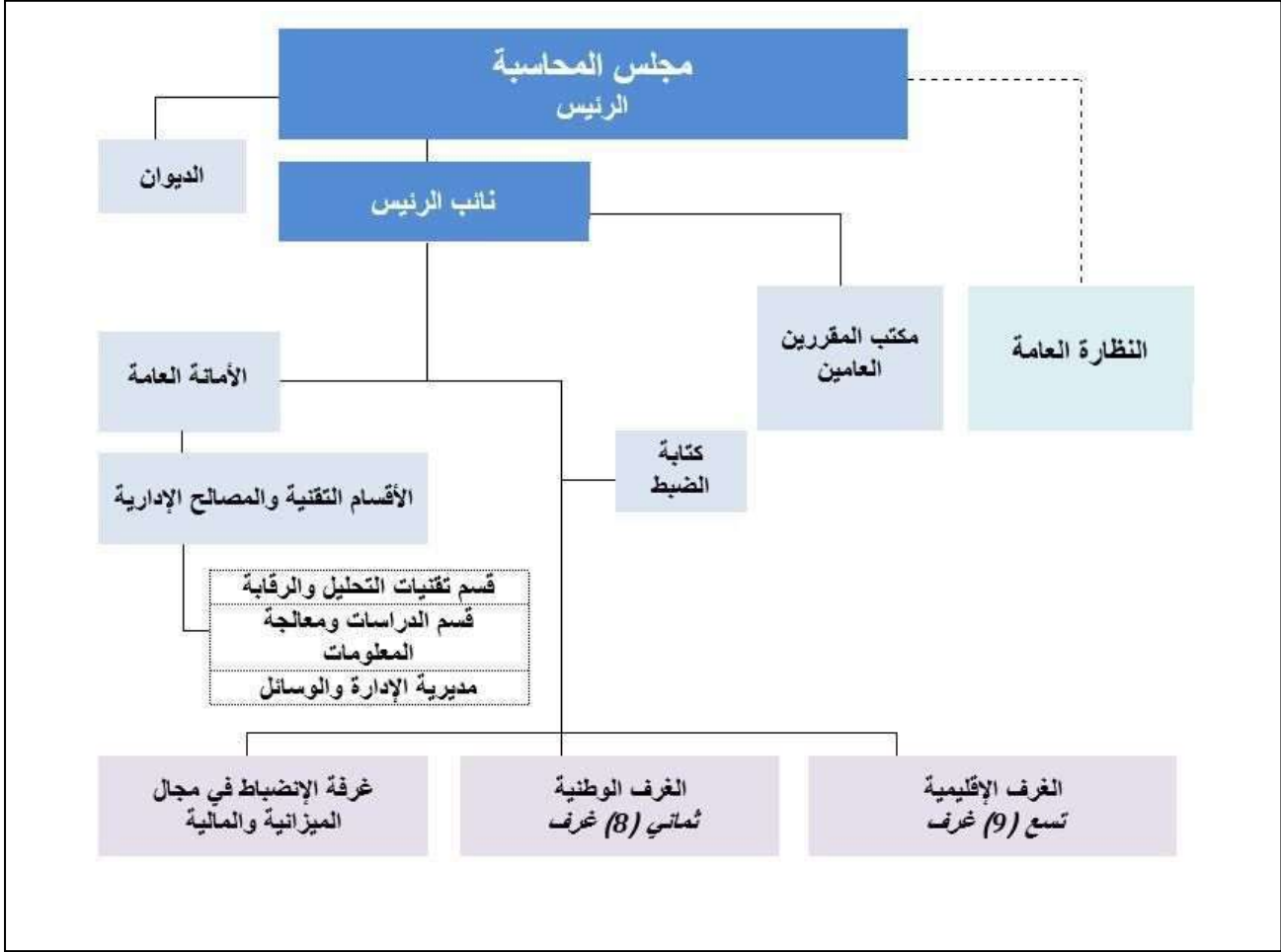
#### تنظيم مجلس المحاسبة:

يتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية في التسيير ويخضع لقواعد المحاسبة العمومية. يدير المجلس رئيس ويساعده في ذلك نائب رئيس. يتولى دور النيابة العامة في مجلس المحاسبة ناظر العام يساعده نظار. ينظم مجلس المحاسبة في شكل غرف ذات اختصاص وطني (ثمانى غرف) وغرف ذات اختصاص إقليمي (تسع غرف) وغرفة للانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية. تقسم الغرف الوطنية والإقليمية إلى فروع. يضم مجلس المحاسبة كتابة ضبط تسند لكاتب ضبط رئيسي يساعده كتاب ضبط. ويضم مجلس المحاسبة أيضا أقسام تقنية ومصالح إدارية يتم تنشيط أعمالها ومتابعتها والتنسيق بينها من طرف الأمين العام تحت سلطة رئيس المجلس. وتتولى الأقسام التقنية (قسم الدراسات ومعالجة المعلومات وقسم تقنيات التحليل والرقابة) تقديم الدعم اللازم لإنجاز مهام مجلس المحاسبة وتحسين أدائه. تتولى مديرية الإدارة والوسائل بتسيير المالية والمستخدمين والوسائل المادية بالمجلس. يتألف سلك قضاة مجلس المحاسبة من قضاة خارج السلم بالإضافة إلى درجتين مقسمتين إلى مجموعات. ويساعد قضاة المجلس في أداء أعمالهم مدققون ماليون.

والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة في الجزائر



## الشكل رقم 5: الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة



## مجال اختصاص مجلس المحاسبة:

يمنح الأمر رقم 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 للمجلس اختصاصا شاملا في رقابة الأموال العمومية. وفي هذا الصدد يراقب المجلس كل الهيئات العمومية باختلاف أنواعها بما فيها المؤسسات المختلطة التي تملك الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات والهيئات العمومية جزء من رأس مالها الاجتماعي. كما يؤهل المجلس لمراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات مهما كانت وضعيتها القانونية بمناسبة حملات التضامن على الصعيد الوطني. بغض النظر عن الإخطارات المحتملة الصادرة عن السلطات العمومية التي قد تحيل إليها ملفات خاصة ذات أهمية وطنية فإن المواد 7، 8، 8 مكرر و9 إلى 12 من الأمر المذكور أعلاه تحدد مجال اختصاص مجلس المحاسبة كما يلي:

- مصالح الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية.



- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية.
- الشركات والمؤسسات والهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية الأخرى مساهمة مهيمنة في رأسمالها أو سلطة مرحة في اتخاذ القرار فيها بطريقة مشتركة أو منفصلة.
- المساهمات العمومية في المؤسسات والشركات والهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات أو الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأس مالها الاجتماعي.
- الهيئات التي تسيير النظم الإجبارية للتأمين والحماية الاجتماعيين.
- نتائج استعمال المساعدات المالية التي تمنحها الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية أو كل هيئة أخرى لا سيما في شكل إعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جبائية مهما يكن المستفيد منها.
- إستعمال الموارد التي تجمعها الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية والثقافية وذلك بمناسبة حملات التضامن على الصعيد الوطني.

#### مهام واختصاصات مجلس المحاسبة:

يتمتع مجلس المحاسبة باختصاصات واسعة جدا في مجال الرقابة. وتتمثل مهامه على وجه الخصوص في التدقيق في شروط استعمال الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وفي تقييم تسييرها من طرف الهيئات التي تدخل في مجال اختصاصه والتأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات سارية المفعول.

إن الهدف من ذلك هو تشجيع الاستعمال الفعال والصارم وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية. كما يساهم المجلس في إطار صلاحياته في تعزيز الوقاية من مختلف أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية ومكافحتها.

يمارس مجلس المحاسبة صلاحياته القضائية عن طريق القرارات في حالة تصفية حسابات المحاسبين العموميين وتقديم الحسابات والانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية بالنسبة للأخطاء والمخالفات التي يرتكبها المسيرين.

يمارس مجلس المحاسبة صلاحياته الإدارية من خلال مراقبة نوعية التسيير من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد، ويمكن رئيس الجمهورية أو الوزير الأول أو رئيس المجلس الشعبي الوطني أو رئيس مجلس الأمة أن





يلتمس مجلس المحاسبة لدراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية. كما تتم استشارته في المشاريع التمهيدية للقوانين المتضمنة ضبط الميزانية وفي المشاريع التمهيدية للنصوص المتعلقة بالأموال العمومية.

### تشكيلات مجلس المحاسبة:

تجتمع تشكيلات مجلس المحاسبة غرف مجلس المحاسبة في شكل:

- غرف وفروع الغرف للبحث في نتائج عمليات التدقيق (المادة 50).
- تشكيلة خاصة يتم تعيينها من قبل رئيس المجلس وهي مكلفة بالبحث في طلب إلغاء قرار الحفظ الصادر عن الناظر العام (المادة 94).
- غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية للبحث في الملفات التابعة لاختصاصها والصادرة عن غرف رقابة مجلس المحاسبة والسلطات العمومية وأجهزة الرقابة على حد سواء (المادة 52).
- غرف مجتمعة للبحث في الاستئنافات التي ترفع أمامها ضد القرارات التي تصدرها غرف الرقابة وكذا لإبداء الرأي في مسائل الاجتهاد القضائي والقواعد الإجرائية (المادة 48).

وتجتمع غرف مجلس المحاسبة أيضا في شكل:

- لجنة البرامج والتقارير للتحضير والمصادقة على مشروع البرنامج السنوي للمجلس وحصيلته السنوية والتقارير السنوي الموجه لرئيس الجمهورية والهيئة التشريعية وكذا التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية (المادة 54).
- تشكيلة مشتركة بين الغرف يعينها رئيس مجلس المحاسبة وعندما يخص موضوع مهمة الرقابة مجالات رقابة تابعة لاختصاص عدة غرف (المادة 54 من النظام الداخلي لمجلس المحاسبة).

### صلاحيات مجلس المحاسبة:

#### الصلاحيات القضائية:

يكلف مجلس المحاسبة على المستوى القضائي بالتأكد من مدى احترام الأحكام التشريعية والتنظيمية السارية المفعول في ما يخص تقديم الحسابات وتصفية حسابات المحاسبين العموميين ومراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية. وتترتب عن معاينات المجلس الجزاءات القضائية في الحالات المنصوص عليها في الأمر 95-20 المعدل والمتمم. ويساهم المجلس في إطار اختصاصاته وصلاحياته القضائية في تعزيز الوقاية من



مختلف أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية التي تشكل خرقاً للأخلاقيات والنزاهة أو تلحق ضرراً بالأموال العمومية.

### الصلاحيات الإدارية:

يكلف مجلس المحاسبة على المستوى الإداري بمراقبة حسن استعمال الموارد والأموال والقيم والوسائل المادية من قبل الهيئات التي تدخل ضمن اختصاصه وكذا التأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والأنظمة السارية المفعول. كما يقوم بتقييم نوعية تسييرها من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد. يتأكد المجلس أثناء القيام بتحرياته من وجود وملائمة وفعالية وفعلية آليات وإجراءات الرقابة والتدقيق الداخليين.

كما يوصي في نهاية تحرياته وتحقيقاته بكل الإجراءات التي يراها ملائمة من أجل تحسين ذلك. وأخيراً يساهم المجلس في إطار اختصاصاته وصلاحياته الإدارية في تعزيز الوقاية من مختلف أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية التي تشكل خرقاً للأخلاقيات والنزاهة أو تلحق ضرراً بالأموال العمومية.

### صلاحيات أخرى:

يعد مجلس المحاسبة التقرير السنوي ويطلع رئيس الجمهورية بكل مسألة ذات أهمية وطنية ويستشار في المشاريع التمهيدية لقوانين ضبط الميزانية وكذا كل مشروع نص يخص المالية العامة. وبغية تحقيق أهداف المصلحة الوطنية وكذا الأهداف الملتزم بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من قبل مؤسسات الدولة أو الهيئات العمومية الخاضعة لرقابته يشارك مجلس المحاسبة في تقييم على الصعيدين الاقتصادي والمالي البرامج والسياسات العمومية التي باشرتها السلطات العمومية. ويساهم المجلس في إطار اختصاصاته وصلاحياته الإدارية في تعزيز الوقاية من مختلف أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية التي تشكل خرقاً للأخلاقيات وللنزاهة أو تلحق ضرراً بالأموال العمومية.

### النتائج المترتبة عن تحريات المجلس:

تؤدي ممارسة الصلاحيات الإدارية والقضائية لمجلس المحاسبة إلى صنفين من النتائج:

### أولاً: النتائج الإدارية



مذكرة التقييم: عقب مراقبة نوعية التسيير يضبط مجلس المحاسبة تقييماته النهائية ويصدر كل التوصيات والاقتراحات بغرض تحسين فعالية ومردود تسيير المصالح والهيئات المعنية ويرسلها إلى مسؤوليها وإلى الوزراء وإلى السلطات الإدارية المعنية.

رسالة رئيس الغرفة: تطلع مسؤولي المصالح والهيئات التي خضعت للرقابة بملاحظات مجلس المحاسبة المتعلقة بالوضعيات أو بالوقائع أو المخالفات التي تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بأمالك الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقابته بغرض اتخاذ التدابير التي يتطلبها تسيير صحيح للأموال العمومية.

الإجراء المستعجل: إذا توجب إطلاع السلطات السلمية أو السلطات الوصية بالوقائع أو الوضعيات أو المخالفات المشار إليها في المادتين 24 و25 من النظام الداخلي يخطر رئيس مجلس المحاسبة كل هؤلاء عن طريق إجراء استعجالي.

المذكرة المبدئية: يطلع رئيس مجلس المحاسبة السلطات الوصية للمصالح أو الهيئات التي خضعت للرقابة عن طريق مذكرة مبدئية بالنقائص المسجلة في مجال تطبيق النصوص التي تسري على تسيير الأموال العمومية.

التقرير السنوي: يعد مجلس المحاسبة تقريراً سنوياً تلخص فيه جميع المعايينات والملاحظات التي يرى أنه من الضروري إرسالها إلى رئيس الجمهورية. كما يطلع مجلس المحاسبة رئيس الجمهورية بكل مسألة ذات أهمية خاصة تدخل في اختصاصاته كلما رأى ذلك مفيداً. " يبين التقرير السنوي المعايينات والملاحظات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحريات مجلس المحاسبة مرفقة بالتوصيات التي يرى أنه يجب تقديمها وكذا ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك. ينشر هذا التقرير كلياً أو جزئياً في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية بناء على قرار صادر عن رئيس الجمهورية. يرسل مجلس المحاسبة نسخة من هذا التقرير إلى الهيئة التشريعية.

التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية: يحضر مجلس المحاسبة مشروع تقرير تقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية. وترسل الحكومة التقارير التقييمية للسنوات المعنية التي يعدها المجلس في هذا الشأن إلى الهيئة التشريعية مرفوقة بمشاريع القوانين المرتبطة بها.

ثانياً: النتائج القضائية

في مجال تقديم حسابات المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف:



- يصدر مجلس المحاسبة غرامات ضد المحاسبين والأمين بالصرف المعنيين في حالة تأخير إيداع الحسابات وضد المحاسبين العموميين بسبب عدم إرسالهم المستندات الثبوتية.
- يطبق إكراهات على المحاسبين والأمين بالصرف المعنيين إذا انقضت الأجال المحددة لإيداع حساباتهم لدى مجلس المحاسبة.

#### في مجال تصفية حسابات المحاسبين العموميين:

- يبت مجلس المحاسبة بقرار نهائي عندما لا تسجل على ذمة المحاسب أية مخالفة. ويبت بقرار مؤقت يتضمن أوامر و/أو تحفظات في الحالات الأخرى ثم يتبع بقرار مخالفة أو قرار نهائي للاستحقاق.

#### في مجال رقابة نوعية التسيير:

إذ لاحظت غرف مجلس المحاسبة أثناء ممارستها رقابة نوعية تسيير الهيئات تدخل ضمن اختصاصها وقائع يمكن وصفها وصفا جزائيا يتم إعداد تقرير مفصل تدون فيه الوقائع المعنية. ويرسل المجلس الملف بأكمله عن طريق النظارة العامة إلى النائب العام المختص إقليميا بغرض المتابعات القضائية ويطلع وزير العدل بذلك ويشعر المجلس بهذا الإرسال الأشخاص المعنيين والسلطة التي يتبعونها. وإذا سجل مجلس المحاسبة أثناء رقبته وقائع من شأنها تبرير دعوى انضباط ضد مسؤول أو عون تابع لهيئة عمومية خاضعة لرقابته استنادا للوضع القانوني لهذا الأخير فإنه يبلغ هذه الوقائع إلى السلطة التي لها صلاحية الانضباط ضد المسؤول أو العون المعني.

#### في مجال رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:

يصدر مجلس المحاسبة غرامات ضد المسؤولين أو أعوان المؤسسات أو الهيئات ولذين ارتكبوا خطأ أو مخالفة تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو هيئة عمومية أخرى.

#### في مجال الطعن في قرارات المجلس:

تبت تشكيلة كل الغرف مجتمعة لمجلس المحاسبة في الطعون التي يقدمها الناظر العام أو السلطات الوصية أو المتقاضين المعنيين الذين يعارضون القرارات التي تصدرها غرف المجلس.

#### حقوق متقاضيين مجلس المحاسبة:

فضلا عن طرق الطعن المتاحة للمتقاضين في المجال القضائي ضد قرارات مجلس المحاسبة يملك الأشخاص الذين قد يكونوا محل رقابة المجلس أيضا عددا من الحقوق منها:



- حق الرد على تقارير الرقابة لمجلس المحاسبة في إطار الإجراء الحضوري (المادة 55 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 الذي يحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة).
- حق الرد على العناصر المتضمنة في التقرير المفصل في إطار الإجراء الحضوري التابع لفرع "التحقيق" لغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية (المادة 95 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم).
- حق المطالبة بمهلة إضافية للرد على تقارير الرقابة وعلى القرارات المؤقتة (الفقرة الأخيرة من المادة 78 من الأمر 95-20 سابق الذكر المعدل والمتمم والمادة 55 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 سابق الذكر).
- حق المتقاضي في الحصول على معلومات عن فتح تحقيق في إطار إجراء غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية (المادة 96 من الأمر 95-20 سابق الذكر المعدل والمتمم).
- حق الاستعانة بمحام مرخص بالمرافعة لدى مجلس المحاسبة (المادة 96 من الأمر رقم 95-20 المذكور سابقا المعدل والمتمم).
- حق الاطلاع لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة على الملف الكامل للقضية المطروحة على غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية بما في ذلك استنتاجات الناظر العام (المادة 99 من الأمر رقم 95-20 سابق الذكر المعدل والمتمم).

#### طرق الطعن في قرارات مجلس المحاسبة:

يمكن أن تكون قرارات مجلس المحاسبة قابلة للمراجعة أو الاستئناف أو النقض. يتقدم بطلب المراجعة المتقاضين المعنيين أو السلطات السلمية أو الوصية التي يخضعون لها وقت وقوع العمليات موضوع القرار أو يتقدم بطلب المراجعة الناظر العام أو الغرفة أو الفرع الذي أصدر القرار مراجعته تلقائيا في حالات: الأخطاء أو الإغفال أو التزوير أو الاستعمال المزدوج أو عند ظهور عناصر جديدة تبرر ذلك (المادة 102 من الأمر 95-20 المعدل والمتمم).

يوجه طلب المراجعة إلى رئيس مجلس المحاسبة في أجل أقصاه سنة واحدة من تاريخ تبليغ القرار موضوع الطعن ويمكن طلب المراجعة بعد انقضاء سنة واحدة إذا أصدر القرار على أساس وثائق ثبوتية اتضح أنها خاطئة. لا يقبل الاستئناف ضد قرارات مجلس المحاسبة إلا من قبل المتقاضين المعنيين أو السلطات السلمية أو الوصية أو الناظر العام وهذا في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ تبليغ القرار (المادة 107 من الأمر 95-20 سابق الذكر المعدل والمتمم).



للاستئناف أثر موقف لتنفيذ القرار محل الطعن على خلاف المراجعة التي لا تمثل عائقا أمام تنفيذ القرار محل الطعن (المادة 106 الفقرة الأولى من الأمر 20-95 سابق الذكر المعدل والمتمم والمادة 107 الفقرة الأخيرة). تكون قرارات مجلس المحاسبة الصادرة عن تشكيلة كل الغرف مجتمعة قابلة للطعن بالنقص بناء على طلب الشخص المعني أو محام معتمد لدى مجلس الدولة أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية أو السلطات السلمية أو الوصية أو الناظر العام (المادة 110 من الأمر 20-95 سابق الذكر المعدل والمتمم). يمكن لمجلس الدولة أن يقضي بنقص القرار موضوع الطعن وفي هذه الحالة تمتثل تشكيلة كل الغرف مجتمعة للنقاط القانونية التي تم الفصل فيها.





## أسئلة المحور السابع:

- ما الفرق بين مفهوم الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية؟
- عرف جهاز المفتشية العامة للمالية؟
- ما هو نطاق عمل جهاز المفتشية العامة للمالية؟
- اشرح آليات الرقابة التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية؟
- لماذا تم إنشاء مجلس المحاسبة؟
- اذكر مجالات اختصاص عمل مجلس المحاسبة؟
- ما هي الآليات التي يستخدمها مجلس المحاسبة في عمله الرقابي؟
- لماذا يكتسب مجلس المحاسبة الصفة القضائية؟



## نماذج امتحانات سابقة



2018/2017

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

..... الاسم:  
 ..... اللقب:  
 ..... الفوج:

قسم العلوم التجارية: السنة الثالثة محاسبة وجباية

### امتحان السداسي الثاني في مقياس المحاسبة العمومية

أجب بصحيح أو خطأ أمام العبارة مع تصحيح الخطأ:

1- تسعى المحاسبة العمومية إلى معرفة الوضعية المالية السنوية للمؤسسة. ....

2- تطبق المحاسبة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية التابعة للدولة مهما كان شكلها. ....

3- يعتبر قانون 17/84 الإطار القانوني الذي ينظم المحاسبة العمومية في الجزائر. ....

4- الأمر بالدفع هو الشخص المؤهل قانونا لتسيير خزينة المؤسسة العمومية. ....

5- يخضع المحاسب العمومي في تعيينه للسلطة الوظيفية المباشرة للأمر بالدفع. ....

6- يتوجب على المحاسب العمومي تسجيل كل عملياته اليومية في الحساب الإداري. ....

7- يقوم المحاسب العمومي بإعداد بطاقة الالتزام عند مباشرته تنفيذ النفقة. ....

8- لا يمكن للأمر بالصرف أن يتجاوز المحاسب العمومي في حالة رفضه تنفيذ عملية ما. ....

9- تكون النفقة محل رفض مؤقت في حالة غياب إثبات إنجاز الخدمة. ....

10- يتمثل الإثبات في التقدير الصحيح لمبلغ الدين العمومي. ....

السؤال الثاني: قبل مباشرة تنفيذ أي نفقة عمومية يقوم المحاسب العمومي بالتحقق من بعض الشروط، اذكرها مع

الشرح؟

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....







السؤال الثالث: اشرح أنواع عمليات الرقابة على تنفيذ الميزانية العمومية مبينا الأجهزة والآليات الرقابية لكل نوع؟

بالتوفيق: أستاذ المقياس





2021/2020

## كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية: السنة الثالثة محاسبة وجباية

الاسم: .....

اللقب: .....

الفوج: .....

امتحان السداسي الثاني في مقياس المحاسبة العمومية

أجب بصحيح أو خطأ أمام العبارة مع تصحيح الخطأ:

1- تطبق المحاسبة العمومية على المؤسسات العمومية التابعة للدولة مهما كان شكلها.

.....

2- تهدف المحاسبة العمومية أساسا إلى معرفة الوضعية المالية السنوية للمؤسسة.

.....

3- يعتبر مبدأ القيد المزدوج المبدأ الأساسي الذي تركز عليه المحاسبة العمومية.

.....

4- يعتبر الاستناد إلى الشكلية من خصوصيات عمل الأمر بالدفع.

.....

5- يخضع المحاسب العمومي في تعيينه للسلطة الوظيفية المباشرة للأمر بالدفع.

.....

6- يتوجب على المحاسب العمومي تسجيل كل عملياته اليومية في الحساب الإداري.

.....

7- يعتبر الالتزام بالإجراء الذي بموجبه يتم تقدير الإيرادات العمومية.

.....

8- لا يمكن للأمر بالصرف أن يتجاوز المحاسب العمومي في حلة رفضه تنفيذ عملية ما.

.....

9- لا يعتبر عدم وجود اعتمادات كافية مبررا للمحاسب العمومي لرفض تنفيذ النفقة.

.....



10- تكون النفقة محل رفض مؤقت في حالة غياب إثبات إنجاز الخدمة.

السؤال الثاني: اشرح حالات تأشيرة المحاسب العمومي؟

السؤال الرابع: وضح مفهوم الرقابة القضائية، وبين آلياتها وأساليبها؟

بالتوفيق: أستاذ المقياس





## المراجع

1. أ.بريمكاند، المحاسبة الحكومية الفعالة، ترجمة: حسن بن عبد الرحمن باحص، مركز البحوث والدراسات الإدارية، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 1999.
2. زكرياء محمد بيومي، المالية العامة الإسلامية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1979.
3. محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الطبعة 4، عمان، الأردن، 1998.
4. محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.
5. عمرو محمد زكي، عبد الوهاب سلامة، المحاسبة الحكومية وآليات مراجعة الوحدات الحكومية في ظل نظريات المحاسبة المستحدثة، كلية التجارة، جامعة طنطا.
6. محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة، عمان، 2008.
7. محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر.
8. رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
9. حصة محمد أحمد ابحر، سعود حمد الحميدي، المحاسبة الحكومية والمؤسسات اللاربحية، ذات السلاسل، الكويت، 2002.
10. زكريا محمد صادق، مدثر طه أبو الخير، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2004.
11. سعد بن محمد الهويد وعبد الله بن علي الحسين، المحاسبية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2005.
12. نواف عباس محمد الرماحي، المحاسبة الحكومية، دار الصفا، عمان، الأردن.
13. إبراهيم سيد المليجي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مكتبة ومطبعة الإشعاع، الطبعة 1، مصر، 2002.
14. زهير شلال، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تسيير منظمات، شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013/2014.
15. جمال لعمارة، تطور فكرة ومفهوم الموازنة العامة للدولة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، 2001.



## القوانين والمراسيم:

1. المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 المحدد لمسؤوليات و التزامات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العمومي بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة المحاسب العمومي.
2. القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 المتعلق بقوانين المالية.
3. القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.
4. المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.
5. المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
6. المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية احتواها.
7. المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتحديد إجراءات تسخير المحاسب العمومي من طرف الأمر بالصرف.
8. المرسوم التنفيذي رقم 92-19 المؤرخ في 09/01/1992 والمتعلق بإجراءات الدفع عن طريق خطاب الاعتماد لنفقات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
9. المرسوم التنفيذي رقم 92-26 المؤرخ في 13/01/1992 والمتعلق بالحساب الجاري للمحاسب العمومي والوكالات المالية.
10. المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 والمتعلق بالمراقبة القبلية للنفقات الملتزم بها.
11. المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06/02/1993 والمتعلق بتحديد آجال دفع النفقات وتحصيل أوامر الإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المعدومة.
12. المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05/05/1993 والمتعلق بتحديد إجراءات فتح وتنظيم وتسيير الوكالات المالية للنفقات والإيرادات.
13. الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة.





14. المرسوم التنفيذي رقم 97-286 المؤرخ في 04/07/1997 والمتعلق بتحديد إجراءات الالتزام وتنفيذ النفقات العمومية، والمحدد لصلاحيات ومسؤوليات الأمرين بالصرف.
15. المرسوم التنفيذي رقم 98-227 المؤرخ في 13/07/1998 والمتعلق بنفقات التجهيزات العمومية.
16. المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرخ في 10 نوفمبر 2001 والمتعلق بتحديد إجراءات مراقبة استعمال إعانات الدولة للجماعات المحلية والجمعيات والتنظيمات.