

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur  
et de la Recherche Scientifique  
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira  
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥaġ - Tubirett



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة أكلي محمد أولحاج - البويرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

مطبوعة بيداغوجية بعنوان

# محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية

موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس LMD شعبة مالية ومحاسبة (تخصص محاسبة ومراجعة)

من إعداد الأستاذ:

د.مولود قنوش: أستاذ محاضر قسم "أ"

البريد الإلكتروني: [m.kennouche@univ-bouira.dz](mailto:m.kennouche@univ-bouira.dz)

السنة الجامعية: 2023/2022

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
80	حسابات الخزينة	01

## قائمة الاشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
29	قواعد المحاسبة العمومية	01
77	هيكل المحاسبة العمومية	02

## فهرس المحتويات

الصفحة	
	قائمة الجداول
	قائمة الإشكال
	الفهرس
أ	مقدمة
06-01	<b>المحور الأول: ماهية المحاسبة العمومية</b>
02	-1 مفهوم وخصائص المحاسبة العمومية
03	-2 أهداف المحاسبة العمومية
04	-3 مجال استخدام المحاسبة العمومية
05	-4 العمليات المالية المرتبطة بالمحاسبة العمومية
19-07	<b>المحور الثاني: ميزانية الدولة وقانون المالية</b>
08	-1 مفهوم ميزانية الدولة وفق قواعد المحاسبة العمومية
13	-2 مفهوم قانون المالية
13	-3 اجراءات اعداد الميزانية العامة للدولة
17	-4 اجراءات وقواعد مناقشة والمصادقة على الميزانية العمومية للدولة
25-20	<b>المحور الثالث: : العمليات المالية للميزانية العمومية للدولة وتنفيذها</b>
21	-1 العمليات المالية للميزانية للدولة
22	-2 العمليات التي تسبق تنفيذ الميزانية العمومية للدولة
23	-3 عمليات تنفيذ الميزانية العمومية للدولة
35-26	<b>المحور الرابع: قواعد ومبادئ المحاسبة العمومية في الجزائر</b>

27	1- قواعد المحاسبة العمومية
30	2- مبادئ المحاسبة العمومية
53- 36	<b>المحور الخامس: أعوان المحاسبة العمومية</b>
36	1- الآمرون بالصرف
42	2- المحاسبون العموميون
46	3- المراقب المالي
50	4- وكلاء الصرف
63-54	<b>المحور السادس: الرقابة على تنفيذ الميزانية</b>
55	1- أهداف الرقابة على تنفيذ الميزانية العمومية
56	2- انواع الرقابة على تنفيذ الميزانية العمومية
58	3- مجلس المحاسبة
60	4- رقابة المفتشية العامة للمالية (IGF)
74-64	<b>المحور السابع: الإطار التقني لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر</b>
65	1- الدفاتر والسجلات والبطاقات المحاسبية
68	2- البطاقات المحاسبية للمحاسب العمومي والامر بالصرف
70	3- المستندات ذات الطابع الإحصائي
83-75	<b>المحور الثامن: محاسبة العمليات المالية العمومية</b>
76	1- محاسبة الدولة
80	2- محاسبة الجماعات المحلية
81	3- محاسبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الادري
98 -84	<b>أسئلة: محور المحاسبة العمومية</b>
102-99	<b>المراجع</b>

## مقدمة:

أهمية المالية العمومية ترتبط بشكل أساسي بممارسة الديمقراطية في المجتمع لأنه لا توجد ديمقراطية إن لم توجد تنظيمات للمالية العمومية حيث كانت أسباب الثورات مالية والسبب يرجع إلى أن الحاكم لم يكن ينفصل ماله الخاص والمال العام (وحدة الذمة) لذا كان الحاكم يأخذ أكبر نسبة وبالتالي ينقص مال الدولة مما أدى إلى ظهور الثورات ومنها الثورة الفرنسية التي نادى بإفصال ذمة الحاكم عن ذمة الدولة من هنا يرجع تقرير صرف المال العام إلى ممثلي الشعب، وقد وجدت رقابة على الحدود بين المال الخاص للحاكم والمال العام للدولة هذه الرقابة يتولاها المسيرين من هنا يتبين لنا الارتباط بين السلطة والمالية العمومية.

الديمقراطية تشترط مساواة المواطنين أمام الأعباء العمومية حيث إن المواطنين كانوا على فئتين الأسياد والاقباط حيث إن الأسياد لم يكونوا يتحملوا أعباء العامة فلا يدفعون الضرائب على عكس الاقباط في النظام الاقطاعي كانوا يدفعونها للأسياد وللحاكم الأول مما يتبين عدم المساواة في دفع الضرائب كما أن أصحاب الولاء لا يدفعون الضرائب هذا ما دفع بالديمقراطية إلى تكريس مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة وبالتالي القضاء على الطبقية أما في الحضارة الإسلامية كان هناك اختلاف بين أهل الذمة والمسلمين حيث يختلف إسم الضريبة (الجزية والضريبة)، أما حالياً فالبرلمان هو الذي يتولى تقرير الضريبة وتحديد المالية العمومية، ومن بينها مختلف القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمؤسسات والهيئات التابعة لها التي تتخذ من المحاسبة العمومية آلية لتسيير ماليتها.

حاولنا من خلال هذه المطبوعة الموسومة تحت عنوان محاضرات في المحاسبة العمومية، الموجهة لطلبة السنة الثالثة شعبة علوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة ومراجعة، وإلى كل الطلبة الجامعة والمهتمين بالمالية العمومية من إدارات الوظيفة العمومي، تقديم دروس بأسلوب سهل وواضح مع توضيح مفردات تراع

خصوصية المقياس الذي يجمع بين الجانب التشريعي والفني، أي تمكين الطالب من قراءة مختلف النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بالمحاسبة العمومية والمالية العامة للدولة، مع إعطاء نظرة عن كيفية تطبيقها في الميدان، والتعريف بالمسؤوليات والالتزامات لمختلف الأعوان المكلفين بتسيير وإدارة الهيئات العمومية، واليات الرقابة المطبقة على تنفيذ العمليات المالية، بهدف ضمان حسن استخدام المال العام ومحاربة كل أنواع التبيد والإسراف والاختلاس.

## المحور الأول:

ماهية المحاسبة العمومية



## المحور الأول: ماهية المحاسبة العمومية

### 1- مفهوم وخصائص المحاسبة العمومية:

#### 1-1- تعريف المحاسبة العمومية:

تعني المحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعب الوطني ومجلس الحسابات والميزانيات الملحققة والجماعات الإقليمية) أي المحلية (والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما تبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، و يقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات و تحصيل الإيرادات. كما تبين المحاسبة كذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للأمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين.

وقد عرفها البعض الآخر بأنها المبادئ والتقاليد والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظة والوحدات الحكومية الوطنية، وأنها تتصف بالتسجيل في السجلات والقوائم المالية لحسابات الموازنة العامة للدولة، ومراعاة القيود القانونية والإدارية المفروضة على الإنفاق، وتسجيل الالتزامات<sup>1</sup>.

وهناك من يعرف المحاسبة العمومية على أنها المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية ، في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات، وتوصيلها إلى الجهات ذوات العلاقة فيما بينها كما تنظمها التشريعات الرسمية والمبادئ والقواعد الخاصة بذلك<sup>2</sup>.

## 1-2- خصائص المحاسبة العمومية:

للمحاسبة العمومية جملة من الخصائص تتمثل في ما يلي<sup>3</sup>:

- **خدمة المواطنين:** تستهدف الهيئات العمومية خدمة المواطنين الذين يخضعون لسيادة الدولة، ولذلك يتم إنشاء هذه الهيئات من الموارد السيادية للدولة.

- **غياب دافع الربح بصفة عامة:** فالهيئات العمومية وهي تقدم خدماتها الى المواطنين لا تسعى أصلا لتحقيق الأرباح، وعلى العكس من ذلك تعمل الهيئات في قطاع الاعمال بدافع الربح بصفة أساسية.

- **الضرائب هي المصدر الرئيسي للإيرادات:** تعتبر الضرائب والموارد السيادية الأخرى هي المصدر الأساسي للإيرادات في الهيئات العمومية، بينما المتولدة من المبيعات تعتبر هي المصدر الأساسي للإيرادات الهيئات قطاع الأعمال.

- **الخضوع للقواعد القانونية:** تخضع الهيئات العمومية للقواعد القانونية بدرجة كبيرة، مثل إجراءات إعداد الموازنة العامة وربط وجباية الضرائب او الحصول على القروض، وبالرغم من الهيئات قطاع العام تخضع للقواعد القانونية السائدة في الدولة بالدرجة أو بأخرى، إلا أن ذلك يتم في نطاق النظام العام دون تأثير مباشر على العمليات المالية لهذه الهيئات.

- **المسؤولية عن الموارد:** عند إعداد التقارير المالية في الهيئات العمومية يتم التركيز على مدى الالتزام بالمسؤولية عن الموارد المتاحة لتلك الوحدات، ومع أن هناك قدر من المسؤولية في هيئات قطاع الأعمال إلا أنها ليست على نفس الدرجة الموجودة في الهيئات العمومية.

## 2- أهداف المحاسبة العمومية:

تكمن الغاية من تطبيق المحاسبة العمومية في تحقيق الأهداف التالية<sup>4</sup>:

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

✓ تلعب دور في ضمان احترام ترخيصات الميزانية، من خلال فرض القواعد والتقنيات المحاسبية ، وإجراءات الرقابة على عمليات تنفيذ الميزانية؛

✓ تسيير الهيئات العمومية وتحسين أدائها، من خلال سعيها إلى اكتساب واستعمال أساليب وتقنيات جديدة لم تكن مستعملة من قبل تسمح بتسيير أحسن لمصالح الهيئات العمومية مما يسمح معرفة:

- المركز المالي للهيئات العمومية؛

- حساب تكاليف وأسعار ومردود الخدمات المقدمة؛

- دمج العمليات المالية ونتائجها في المحاسبة الوطنية.

✓ الرشاد في الإنفاق، أي صرف الأموال العمومية بطريقة تسمح بتحقيق الأهداف المرجوة من النفقة بأقل تكلفة ممكنة وكثر منفعة ممكنة.

### 3- مجال استخدام المحاسبة العمومية:

وضع القانون 90 - 21 الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية والمذكورة على سبيل - الحصر في المادة الأولى من هذا القانون والمتمثلة في الدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه والجماعات الإقليمية كالمبليات والولايات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كالمستشفيات والجامعات بالإضافة لمجلس الأمة بعد تأسيسه بموجب دستور 1996 .

تتميز هذه الهيئات عن غيرها من المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادية الصناعي والتجاري هو كونها خاضعة للقانون العام أي أن إدارتها تتم وفق قواعد القانون الإداري كما أنها تتصرف في معظم الأحيان كسلطات عمومية بتوجيه أوامر أو نواهي للمواطنين وفرض التزامات معينة عليهم ومحاسبتها معينون من قبل وزير المالية ومكلفون بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات والعمليات المالية والمحاسبية الأخرى.

#### **4- العمليات المالية المرتبطة بالمحاسبة العمومية:**

تعتمد المحاسبة العمومية على نوعين من العمليات المالية هما<sup>5</sup>:

#### **4-1- عمليات على الميزانية:** وتتعلق بعمليات النفقات والإيرادات من جانبها الإداري، والتي

يقوم بها الأمر بالصرف؛

#### **4-2- عمليات على الخزينة:** تتعلق بعمليات دفع النفقة وتحصيل الإيرادات، والتي يقوم بها

المحاسبة العمومي.

- 
- 1 - محمد الفيومي محمد، أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية، دار النهضة العربية، بيروت، 1988 ، ص 12 .
  - 2 . إسماعيل حسين احمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، ط 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 35 .
  - 3 - جون لارسن، ن.موش، تعريب وصفي أبو المكارم، المحاسبة المتقدمة، الجزء الثاني، دار المريخ لنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1997، ص:880.
  - 4 - حسين الصغير، دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص:133
  - 5 - العربي بوعمران محمد، المحاسبة العمومية، دروس مع اسئلة وتمارين محلولة، الصفحة الزرقاء "Page Bleues"، الجزائر، 2021، ص: 11.

## المحور الثاني:

ميزانية الدولة وقانون المالية

## المحور الثاني: ميزانية الدولة وقانون المالية

### 1- مفهوم ميزانية الدولة وفق قواعد المحاسبة العمومية:

#### 1-1- تعريفها: يمكن تعريف الميزانية العامة للدولة بأنها "برنامج مالي يتضمن مجموع التقديرات

المعتمدة للإيرادات والنفقات العامة للدولة عن سنة مالية قادمة لتحقيق أغراض النشاط العام"<sup>1</sup>.

ويعرفها المشرع الجزائري في المادة 03 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق

بالمحاسبة العمومية على أنها " الوثيقة التي تقدر وترخص للسنة المالية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار"<sup>2</sup>.

أما المادة السادسة من القانون الجزائري رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين

المالية عرفت الميزانية العمومية للدولة على أنها " : تتشكل من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة، المحددة سنويا بموجب قانون المالية، والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها"<sup>3</sup>.

و منه يمكن إبراز الخصائص الأساسية التي تقوم عليها الميزانية العمومية في الآتي<sup>4</sup>:

- الميزانية العمومية خطة مالية للدولة تتكون من جانبين، جانب النفقات العامة التي يشمل تكاليف جميع البرامج والمشاريع التي تنوي الحكومة تنفيذها خلال السنة القادمة، والجانب الآخر خاص بالإيرادات العامة المتوقع تحصيلها من مختلف مصادر الإيرادات العامة وكذلك مصادر التمويل الأخرى.

- الصفة التقديرية للميزانية العمومية حيث إن جداول النفقات العامة يمثل مبالغ تقريبية لما متوقع إنفاقه خلال السنة القادمة وليس ما تم إنفاقه فعلا، وكذلك جداول الإيرادات العامة هي عبارة عن مبالغ متوقع تحصيلها خلال السنة القادمة وليس ما مستلم فعلا؛

- سنوية الميزانية العمومية أي أن مدة العمل بالميزانية العمومية سنة مالية واحده تبدأ في الغالب في بداية

جانفي وتنتهي في 31 ديسمبر من كل سنة؛

- تصديق(إقرار ) الميزانية العمومية قبل البدء بتنفيذها، فلا بد ان تعرض على السلطة التشريعية لمناقشتها والمصادقة عليها وإقرارها بقانون المالية حتى تصبح الميزانية العمومية قابلة للتطبيق؛
- الميزانية العمومية تعكس الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تتبناها الدولة، حيث تتضمن تكاليف البرامج والمشاريع التي تنوي الدولة تنفيذها خلال السنة القادمة، وتكون تلك البرامج والمشاريع مدرجة ضمن خطة التنمية الوطنية ويؤدي تنفيذها إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تتبناها الدولة.

## 1-2-2- المبادئ التي تقوم عليها الميزانية العمومية:

### 1-2-1- مبدأ سنوية الميزانية:

يقصد بسنوية الميزانية أي أن مدة تنفيذ الإيرادات والنفقات المفتوحة في الميزانية تحدد بسنة واحدة، في نهاية كل عام تقفل الحسابات وتفتح ميزانية جديدة مدتها عام، وهكذا تتكرر العملية.

في الجزائر تنص المادة 3 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية السنوية على ما يلي " : يقر ويرخص قانون المالية للسنة، بالنسبة لكل سنة مدنية محمل الإيرادات الدولة وأعبائها وكذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية كما يقرر ويرخص علاوة على ذلك المصاريف المخصصة للتجهيزات العمومية وكذلك النفقات برأسمال".

والقاعد السنوية لها مضمون واستثناءات حيث المضمون هو 12 شهر الا ان هناك حالات لا تتقيد فيها وتسمى بالرخص الشهرية 12/1 هذا إذا كان البرلمان لم يصادق على الميزانية قبل أول جانفي هنا تتخذ إجراءات إحتياطية، الاستثناء الثاني هو رخص البرنامج وتكون في حالة البرلمان رخص ممارسة الميزانية لعدة سنوات لإنجاز برامج حيث يقدم لها غلاف مالي لإنجاز هذا البرنامج حيث يمنح البرلمان كل سنة نسبة معينة من الإنفاق.



## 1-2-2- مبدأ وحدة الميزانية:

تعني هذه القاعدة أن كل نفقات و إيرادات الدولة يجب أن تدرج في ميزانية واحدة، و هذا لتسهيل مناقشة ومراقبة ومقارنة حسابات الدولة كلها، ذلك انه لو كانت هناك ميزانيات خاصة بكل مرفق تقدم للبرلمان متفرقة، لما استطاع هذا الأخير الوقوف على حقيقة المركز المالي للدولة ومراقبة السياسة المالية التي تنوي الحكومة إتباعها.

الاستثناءات على قاعدة الوحدة يمكن حصرها في استثنائين اثنين هما الحسابات الخاصة بالخرينة وهي منفصلة على ميزانية الدولة أي الدولة لها ميزانية عامة متعلقة بقانون المالية والحسابات الخاصة بالخرينة التي تقوم مثلا بقرض للموظفين في الدولة أو التعويض مثلا على التحصيل بالنسبة لعمال الضرائب وهذه الحسابات هي تنظيم خاص بالدولة تسمح لها بالانفاق خارج الميزانية مثل الإعانات الخاصة بالسكن، الاستثناء الثاني هو الميزانيات المستقلة وهي الميزانيات التي تخص صناديق الضمان الاجتماعي (هيئات عمومية ذات الطابع الاداري) وهي منفصلة على الدولة ولكن الموارد الخاصة بها تحصل من الاقتطاعات الاجبارية التي تذهب إلى صندوق الضمان الاجتماعي، مثل صندوق التقاعد والتأمين الاجتماعي ولها نفس القوة القانونية للضريبة.

## 1-2-3- مبدأ عمومية الميزانية أو الشمولية:

المقصود بهذه القاعدة أن الميزانية يجب أن تعم و تشمل كل الإيرادات والنفقات المتعلقة بالدولة بدون أي ضغط أو تقصير، و بمعنى آخر أن تتضمن الميزانية قسمين أولهما خاص بالإيرادات والثاني خاص بالنفقات دون الربط بحيث يظهر كل قسم مستقلا عن الآخر.

و هذه الطريقة توضح نتيجة نشاط الدولة مما ييسر مهمة البرلمان في الرقابة على بنود الميزانية و رقابة داخلية في مرحلة تنفيذ الميزانية.

الاستثناءات أو التعديلات يمكن اجمالها في أربعة استثناءات أين المشرع يسمح على المستوى إعداد مشروع المالية إمكانية تفادي تحقيق المبدأ وهي:

- الارصدة المودعة مثلا لشخص لديه اموال ويريد المساهمة في مشاريع خيرية فالدولة تستطيع قبول الهبات لكن هذه الاموال لا تدخل في ايرادات الدولة بل هي مجبرة بتوجيهها للمشروع الخيري.

- إجراء إعادة الاعتماد، عندما يتحصل شخص على مبلغ زائد هنا المحاسب يخطره بإرجاع المبلغ الزائد هنا النفقة خرجت وعند إعادة المبلغ يعتبر ايراد لهذا يسمح القانون عندما يدفع المبلغ بغير حق هنا يعاد تخصيص نفس المبلغ لنفس النفقة (المادة 10 من القانون 17/84).

- الحسابات الخاصة بالخرينة.

- الميزانية الملحققة وهي غير موجودة ألغية.

### 1-2-4- مبدأ التوازن:

اعتبرت النظرية الكلاسيكية السائدة في القرن التاسع عشر توازن الميزانية مبدأ اساسيا ومقدسا في العلوم المالية، فنادت بالحاح بوجود تعادل مجموع الايرادات مع مجموع النفقات باستثناء القروض والارصدة النقدية، إن توافر هذا المبدأ حسب هؤلاء يعتبر دليلا على وجود سياسة محكمة، اما علماء المال المعاصرون انتقدوا هذه المبدأ لكونهم أصبحوا يولون اهتمامهم لتحقيق التوازن الاقتصادي الشامل عوض التوازن المالي المحض والمجرد، لذلك حطموا قداسة هذا المبدأ، وذهب بعضهم إلى حد المطالبة بمبدأ العجز المنتظم<sup>5</sup>.

### 1-3-3- مكونات الميزانية:

#### 1-3-1- الإيرادات:

تعتبر موارد الميزانية المصادر التي تستمد الدولة منها الاموال اللازمة لسد نفقاتها، لقد -حدد المشرع الجزائري قائمة هذه المصادر في المادة 11 من قانون 7 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية، وهي موارد ذات

طابع نهائي، لم يعمل المشرع من خلال هذا المادة على ترتيب هذه الموارد حسب اهميتها أو حسب اهميتها أو حسب أي منطق آخر، وإنما اكتفى بوضع قائمة لمختلف المصادر المالية التي يمكن للدولة أن تلجأ إليها، اما ترتيبها ورد في الجدول "أ" من الميزانية الملحق بقانون المالية، وذلك حسب الاصناف التالية<sup>6</sup>:

- موارد الجباية العادية: (الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الرسوم على رقم الاعمال، الضرائب الغير مباشرة حقوق التسجيل والطابع، الحقوق الجمركية).

- الموارد العادية غير الجبائية: (موارد املاك الدولة، مساهمة المؤسسات العمومية في تمويل الميزانية الملغى سنة 1988، الحواصل المختلفة للميزانية والايادات الاخرى).

- الجباية البترولية.

### 1-3-2- النفقات:

النفقات العامة هي أن تستخدم هيئة عامة مبلغا من النقود لسد حاجة عامة<sup>7</sup>، وتشكل الميزانية العامة للدولة من مجموعتين من النفقات: نفقات التسيير و نفقات التجهيز.

**نفقات التسيير:** تسمى كذلك باعتمادات التسيير ويقصد بها مختلف النفقات التي تسمح بضمان تسيير المصالح العمومية والتي تضمن سير المرفق العام باطراد وانتظام وبالتالي تحقيق الهدف الذي نشأ من أجله (حسب نص المادة 3 من القانون 90-21).

**نفقات التجهيز والاستثمار والنفقات بالرأسمال:** يقصد بها النفقات التي تسجل في الميزانية العامة لدولة على شكل رخص برامج تنفذ باعتمادات الدفع وتمثل رخص البرامج الحد الأعلى لمنفقات التي يؤذن للآمرين بالصرف باستعمالها في تنفيذ الاستثمارات المخططة و تبقى صالحة دون أي تحديد لمدتها حتى يتم إلغاؤها.

وتتمثل إعتمادات الدفع بالتخصيصات السنوية التي يمكن الأمر بصرفها أو تحويها أو دفعها لتغطية الالتزامات المبرمة في إطار البرامج المرخص بها (المادة 06 من القانون 90-21) .

## 2- مفهوم قانون المالية:

### 2-1- تعريف قانون المالية:

وفقا نص المادتين 01 و 03 من القانون 17/84، يحدد قانون المالية طبيعة ومبلغ وتخصيص الوارد والنفقات الخاصة بالدولة، حيث يقر ويرخص لكل سنة مدنية مجمل إيرادات ونفقات والوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرفق العمومي ويقر ويرخص كذلك المصاريف المخصصة للتجهيزات العمومية وكذا النفقات بالراس المال<sup>8</sup>.

### 2-2- انواع قوانين المالية:

يقسم قانون المالية 17/84 قوانين المالية (المادة: 02 ) الى ثلاثة انواع وهي:

- قانون المالية السنوي المقرر؛
- قانون المالية التكميلي والتعديلي؛
- قانون ضبط الميزانية.

### 3- اجراءات اعداد الميزانية العامة للدولة:

يتم تحضير الميزانية من طرف اجهزة الدولة الممثلة في السلطة التنفيذية عن طرق مجلسي الوزراء والحكومة، ويكون لكل دائرة وزارية على حد دور في عرض اقتراحاتها حول احتياجاتها المالية لتأدية مهمها، لكن الصياغة التقنية للمشروع وضمان التوازن المالي للدولة يبقى من اختصاص وزارة المالية، تمر الاجراءات بالمراحل التالية<sup>9</sup>:

### 3-1- الأشغال التمهيدية:

تنطلق أشغال تحضير الميزانية بوزارة المالية وبالأخص في مديرية الميزانية، إذ تبادر هذه الأخيرة بمساعدة المصالح الأخرى لوزارة المالية (مديريات الضرائب، الخزينة، التأمين، المراقبة المالية...) بإجراء تقدير أولي لمجمل موارد ونفقات الدولة ووضع تقدير عام تعرض فيه الخطوط العامة للوضع المالي والاقتصادي للدولة، وتقترح مديرية الميزانية في هذا التقرير الموجه للحكومة التوجيهات التي يجب إعطاؤها للميزانية، كما تطالب من الحكومة التعليمات التي يجب أن تقود أشغال تحضير الميزانية.

### 3-2- مناقشات مجلس الحكومة:

يرفع تقرير وزارة المالية (مديرية الميزانية) إلى الحكومة، وعلى أساس هذا التقرير وبناء على السياسة الاقتصادية للبلاد يحدد مجلس الحكومة التوجيهات العامة والمبادئ التي يجب أن تقود أشغال تحضير ميزانية الدولة، كما تحدد في هذا التقرير القطاعات التي تحظى بالأولوية، إضافة إلى ذلك يطالب مجلس الحكومة مختلف المصالح بتخفيض نفقاتها أو على الأقل أن لا تطلب بنفقات إضافية، ويمكن أن تنطلق هذه الأشغال بناء على توجيهات رئيس الجمهورية، وتنتهي مداوات الحكومة بمد وزير المالية التوجيهات الواجب احترامها عند وضع الميزانية.

### 3-3- منشورات مديرية الميزانية:

بناء على تعليمات الحكومة وتوجيهات رئيس الجمهورية تقوم مديرية الميزانية بإعداد منشور يوجه لكافة الوزارات تحدد لهم فيه المبادئ الواجب احترامها عند إعداد ووضع مشروع الميزانية، ويهدف هذا المنشور إلى تحديد القواعد الشكلية والموضوعية لإعداد الميزانية، وأول هدف يرمي إليه هذا المنشور وهو إعلام كافة الوزارات بالامكانيات المالية المحدودة للدولة، وغالبا ما تطرح هذه المعلومات بصفة تشاؤومية، كما تذكر بمبدأ التقشف وضرورة الاستخدام المحكم للاموال العامة وإعطاء الأولوية للقطاعات المنتجة وتقليص النفقات الغير

منتجة، كما تذكر بضرورة عدم رفع النفقات المقترحة عن مبلغ الاعتمادات المرخص بها في السنة المالية السابقة، وإذا اقتضى الحال تحديد نسبة الزيادة المسموح بها.

كما تؤكد مديرية الميزانية من خلال هذا المنشور على ضرورة تقديم الاقتراحات المتعلقة بالميزانية في جدول معين وحسب منهجية محددة، يكون الغرض منها تخصيص الاعتمادات بحسب الفصول، كما تذكر جميع الوزارات بأن ترفق طلباتها المالية بتقرير لتبريرها.

### **3-4- تحضير الميزانية على مستوى الدوائر الوزارية:**

تتمثل هذه المرحلة في أشغال تحضير مشروع ميزانية النفقات التي تجري داخل كل دائرة وزارية، وتقوم المديرية العامة للمالية داخل كل وزارة بتحضر مشروع ميزانيتها وجمع كافة الوثائق المتعلقة بهذه العملية، وبمجرد تلقيها منشور مديرية الميزانية تقوم المديرية العامة بتبليغه للمديريات التقنية والمصالح التابعة لها وكذا المؤسسات الخاضعة لوصايتها، وتطالبها في نفس الوقت بتقديم اقتراحاتها المالية، وبعد إنجازها ترفع هذه الاقتراحات الى المديرية العامة التي تتكفل بدراستها وتكييفها مع توجيهات كل من الحكومة ومديرية الميزانية، وفي حالة عدم تمكن المديرية العامة من إرضاء جمي ع الطلبات الصادرة اليها من مختلف مصالح الوزارة فإنها تلجأ الى التحكيم الادخلي، وعندما تضبط جميع الاقتراحات وتتم المصادقة عليها من طرف الوزير المعني، تقوم المديرية بتحديد مشروع ميزانية الوزارة الذي يعرض على وزير المالية.

### **3-5- الفحص النقدي للاقتراحات الوزارية:**

تقوم بهذه العملية مديرية المالية لدى وزارة المالية، فبيلا الوقت الذي تكون فيه مختلف الوزارات منهمكة في تحضير مشاريع ميزانيتها، تشرع هذه المديرية في جمع المعلومات والوثائق التي تمكنها من تقدير طلبات الاعتمادات المقدمة من مختلف الوزارات (الوضعية الحسابية للسنة المالية، آراء وتقارير المراقب المالي، وضعية الالتزامات بالتنفقة لغاية أول أوت من السنة الجارية...).

وبمجرد حصولها على جميع المشاريع تقوم مديرية المالية بفحصها وتقييمها من عدة نواحي، فهي تفحص المبلغ الاجمالي للاعتمادات المطلوبة اولا، وكذا التبريرات المتعلقة بكليات الاعتمادات الاضافية، كما تسعى في نفس الوقت للكشف عن التقديرات المبالغ فيها أو المنتجة لنفقات ضخمة مستقبلا، كما أنها تبحث في جزئيات وتفاصيل المشاريع المقترحة وتحلل الوثائق المقدمة من طرف الوزارات والمبرة لكلبتها وتقارنها بالمعلومات التي هي بجوزتها.

تنتهي فحوص مديرية الميزانية لمشروع كل وزارة بإتخاذ احد القرارات التالية:

- الموافقة على جميع الاقتراحات المقدمة من طرف الوزارة؛
- مطالبة الوزارة المعنية بتوضيحات أو تبريرات إضافية؛
- مطالبة تخفيض الاعتمادات المقترحة، وهي الحالة الاكثر رواجاً، ففي هذه الحالة يقوم الوزير المعني بمراجعة مشروعه على ضوء الملاحظات التي تقدمت بها مديرية الميزانية، وتنتهي هذه المراجعة إما بتقليص طلباته إذا لم يكن لها تأثير سلبي على سير المرافق التابعة له، وإما بتمسكه بطلباته الاولى إذا كانت تتعلق بالاعتمادات الأساسية لوزارته.

### 3-6- تحديد مديرية الميزانية موقفها من كل مشروع وزاري:

وعلى هذا الاساس تنطلق المناقشات بين وزارة المالية وممثلي الوزارات الاخرى، ويتخذ أثناء هذه المناقشات كل طرف موقفا يتعرض مع موقف الطرف الاخر، يدافع ممثلو الوزارات بكل حزم عن اقتراحاتهم ويغفلون بذلك الضغوط الاقتصادية والمالية التي تعمل مديرية المالية على فرض احترامها، ولهذا تميل الوزارات إلى المبالغة في اقتراحاتها علما منها مسبقا ان وزارة المالية ستطالبها بالتخفيض، أما ممثلي وزارة المالية فهم يعلمون مسبقا موقف الوزارات لذا فهم يشككون مبدئيا في جدية الاقتراحات التي تعرض عليهم، الامر الذي يجعلهم يتحفظ عليها ويطالبون بالتخفيضات الضرورية، لحل المشكل تجرى لقاءات بين ممثلي الطرفين (وزارة

المالية والوزارات المعنية) لتقريب وجهات النظر وفي حالة الفشل يعرض المشكل على مجلس الحكومة أو مجلس الوزراء للفصل فيه.

#### 4- اجراءات وقواعد مناقشة والمصادقة على الميزانية العمومية للدولة:

بعد مصادقة مجلس الحكومة ثم مجلس الوزراء على مشروع التمهيدي لقانون المالية، تقوم الحكومة بإداعه لدى مكتب الغرفة الاولى (المجلس الشعبي الوطني) الذي يحيله بدوره على اللجان الدائمة المعنية قبل مناقشته من طرف المجلس في جلسة عامة، وذلك حسب الخطوات التالية:

- وفقا للمادة 67 من القانون المتعلق بقوانين المالية رقم: 89-24، حدد تاريخ 30 سبتمبر من السنة التي تسبق السنة المالية المعنية، كأخر أجل لايداع مشروع قانون المالية من طرف الحكومة، حتى يكون للبرلمان الوقت الكافي لدراسته؛

- كما للزمة المادة 68 من القانون 89-24، الحكومة ان ترفق مشروع قانون المالية بالوثائق التالية:

✓ تقرير تفسيري للتوازنات الاقتصادية والمالية والنتائج المتحصل عليها وافاق المستقبل؛

✓ ملحقات تفسيرية (متعلقة بالضرائب، توزيع نفقات التسيير، الرسوم الشبه الجبائية...)

✓ مشروع القانون المتضمن تسوية الميزانية للسنة المالية.

- مناقشة مشروع قانون المالية على مستوى اللجان ثم على مستوى الجلسة العامة؛

- التصويت على مشروع الميزانية وقانون المالية من طرف غرفتي البرلمان مادة مادة ثم التصويت على

النص كاملا بالاغلبية الاعضاء الحضرين، وفي حالة لم يتم المصادقة على الميزانية وقانون المالية قبل

فاتح جانفي من السنة المالية المعتبرة، يتم لجؤ حسب المادة 69 من قانون 17/84 (الحل التشريعي)

الى مواصلة تنفيذ ايرادات ونفقات الميزانية حسب الشروط التالية:

✓ بالنسبة للايرادات: طبقا للشروط والنسب وكيفيات التحصيل المعمول بها في قانون المالية السابق؛



✓ بالنسبة لنفقات التسيير: في حدود 1/12 من مبلغ الاعتمادات المفتوحة في السنة السابقة وذلك

شهريا لمدة ثلاثة أشهر؛

✓ بالنسبة لاعتمادات التجهيز: في حدود ربع الحصة المالية المخصصة لكل قطاع؛

✓ مشاريع الميزانية الملحقه والحسابات الخاصة للخزينة: يواصل تنفيذها وفقا لاحكام التشريعية

والتنظيمية التي كانت تسيورها قبل بداية السنة المالية الجديدة.

بالاضافة للحل التشريعي لتسوية المشاكل المترتبة عن تأخير في تصويت على الميزانية، هناك الحل

الدستوري والمتمثل في اصداره على شكل امر من طرف رئيس الجمهورية له قوة القانون وذلك في حالة

تجاوز المدة القانونية المحددة من طرف الدستور 1996 لمناقشة والمصادقة على مشروع قانون المالية، مدتها

75 يوما من تاريخ ايداعه (47 يوم للمجلس الشعبي الوطني و20 يوم لمجلس الامة).

- 
- <sup>1</sup> - محمد عباس البدوي، الاميرة إبراهيم عثمان، النظام المحاسبي للمنظمات الهادفة للربح - وغير هادفة للربح، الطبعة الأولى، المكتب الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008 ص: 369.
- <sup>2</sup> - المادة 03 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 اوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، رقم: 35، بتاريخ 15/08/1990.
- <sup>3</sup> - أما المادة السادسة من القانون الجزائري رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، رقم 28، بتاريخ 10 جويلية 1984.
- <sup>4</sup> - بشرى نجم عبد الله المشهداني، سناء احمد ياسين، سحر طلال ابراهيم، المحاسبة الحكومية مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية، الجزء الاول، الطبعة الاولى، الذاكرة للنشر والتوزيع، بغداد، العراق، 2017، ص: 74.
- <sup>5</sup> - يلس شاوش بشير، المالية العامة المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017، ص: 96.
- <sup>6</sup> - يلس شاوش بشير، مرجع سبق ذكره، ص ص: 30-51.
- <sup>7</sup> - محمد إبراهيم الوالي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994 ص: 23.
- <sup>8</sup> - العربي بوعمران محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 47.
- <sup>9</sup> - يلس شاوش بشير، مرجع سبق ذكره، ص ص: 67-76.

المحور الثالث:

العمليات المالية للميزانية العمومية

للدولة وتنفيذها

## المحور الثالث: العمليات المالية للميزانية العمومية للدولة وتنفيذها

### 1- العمليات المالية للميزانية للدولة:

تشمل العمليات المالية عمليات الإيرادات والنفقات وكذا عمليات الخزينة (المادة 09 من القانون 90-21) والتي نصت عليها المواد من 10، 11، 12 من القانون 90-21، وتحقق هذه العمليات عن طريق الخزينة العمومية (المادة 13 من القانون 90-21).

#### 1-1- عمليات الإيرادات: هي عملية تحصيل وقبض لجميع الحواصل الجبائية أو شبه الجبائية أو

الإتاوة أو الغرامات وجميع الحقوق الأخرى باستعمال كافة الوسائل القانونية المرخص بها صراحة بموجب القوانين والأنظمة<sup>1</sup>، فلتنفيذ النفقات يجب أن تكون هناك إيرادات التي تغذي الصناديق العمومية بالأموال، هذه الموارد العمومية هي متعددة ومتنوعة نصت عليها المادة 11 من القانون 84-17، وبالرغم من تعددها وتنوعها تشترك كلها في عنصرا واحد مشترك وهو ان تحصيلها يتم من طرف المحاسب العمومي لفائدة الهيئات والمؤسسات المنصوص عليها في المادة الأولى من القانون 90-21، (الدولة، المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، الميزانيات الملحقمة، الجماعات المحلية أو الاقليمية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الادراي)، وبالإضافة الى البرلمان بتشكليه (المجلس الشعبي الوطني ومجلس الامة)<sup>2</sup>.

#### 1-2- عمليات النفقات: حسب المادة 11 من القانون 90-21، تتمثل في استعمال

الاعتمادات المرخص بها قانونا والمنصوص عليه في الميزانية، وتتميز هذه النفقات عن الإيرادات بوضع حد أقصى للمبالغ المسموح بإنفاقها لكل غرض، حيث لا يمكن للإدارة تجاوز الاعتمادات المقررة<sup>3</sup>، فالغرض من هذه النفقات تغطية الالتزامات الحالية والمستقبلية والمحتملة، فهي تمثل المدفوعات النقدية للحصول على الخدمات أو الاصول المختلفة.

### 1-3- عمليات الخزينة: حسب المادة 12 من القانون 90-21 المذكور سابقا، تتمثل عمليات

الخزينة في كافة حركات الأموال نقدا والقيم المعبأة وحسابات الإيداع والحسابات الجارية وحسابات الديون، ويمكن أن تنصب هذه العمليات على تسيير القيم والمواد التي تتم حيازتها طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بها، وحسب المادة 62 من القانون 84-17، تقوم الخزينة العامة تحت مسؤولية الدولة بتنفيذ عمليات الخزينة وتشتمل هذه العمليات خاصة على النقاط التالية<sup>4</sup>:

- إصدارات وتسديدات الاقتراض المنفذة وفقا للترخيصات الممنوحة بمقتضى قانون المالية؛

- وعمليات الإيداع بأمر ولحساب الهيئات المكتتبه لدى الخزينة.

### 2- العمليات التي تسبق تنفيذ الميزانية العمومية للدولة:

بعد استلام الهيئة الإدارية العمومية الاعتمادات المالية المخصصة لها على شكل مبالغ اجمالية لآبواب الاميزانية (اعانة التسيير)، يقوم الامر بالصرف مع الاعوان المكلفون بالميزانية واطارات الهيئة العمومية بتوزيع هذه المبالغ الاجمالية على مواد او بنود كل باب<sup>5</sup>، وهذا التقسيم يكون على أساس التقديرات السابقة والمعطيات الحالية سواء تعلق بالنفقات المستخدمين أو نفقات التسيير وبالتقيد بالمذكرة المنهجية المرسلة من طرف الوزارة الوصية أو الوزارة المالية في الجزء الخاص بمعايير الحساب لكل النفقات، وكذلك التعليمات والمناشير المحددة لنسب ومعدلات بعض العناصر المرتبطة بالنفقات أو الإيرادات.

لتعرض الميزانية فيما بعد على مجلس الإدارة (تختلف من قطاع وزاري الى اخر) لمناقشتها والتصديق عليها، لتقوم السلطة الوصية وأجهزة الرقابة القبلية بالتصديق عليها، ثم وضع تأشيرة التصديق لتصبح الميزانية جاهزة للتنفيذ الفعلي من جانب تحصيل الإيرادات او دفع النفقات<sup>6</sup>.

### 3- عمليات تنفيذ الميزانية العمومية للدولة:

إن الأساس المبني على تنفيذ الميزانية العمومية للدولة أنه لا يتم تحصيل إيرادات ما لم يأذن به قانون المالية ولا تصرف أي نفقة ما لم يكن اعتماد مالي مخصص لها في الميزانية، وإذا وبعد المصادقة على الميزانية العمومية للدولة من طرف السلطة التشريعية، يقوم رئيس الجمهورية بإصدار القانون المتعلق بالميزانية ونشره في الجريدة الرسمية ليبدأ التنفيذ (تحصيل الإيرادات وصرف النفقات).

3-1- إجراءات تحصيل الإيرادات: يتم تحصيل الإيرادات وفق إجراءات الإثبات، التصفية

والتحصيل حسب المواد 16، 17 و18 من القانون 90-21.

**الإثبات:** هو تكريس حق الدائن العمومي وبالتالي فهي مرحلة ينشأ فيها حق الخزينة العمومية على الغير وتختلف هذه المرحلة نفسها بحسب نوع أو طبيعة الحق المنشأ، فقد يكون هذا الحق جبائياً وبالتالي يخضع لقواعد القانون الضريبي كما يمكن أن يكون هذا الحق المنشأ تصرف قانوني كبيع أراض للمواطنين، كراء سكنات.

**التصفية:** وهي المرحلة التي تسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدينين لصالح الخزينة، عن طريق التدقيق في الوثائق والسندات مثلاً.

**الأمر بالتحصيل:** وهو سند يصدره الأمر بالصرف يستدعي فيه المحاسب العمومي ليحصل ما يحتوي عليه هذا السند من إيرادات، ويكون ذلك في أجل 30 يوم حسب نص المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 93-43 المؤرخ في 06 فيفري 1993.

**التحصيل:** هو إبراء الدين العمومي في هذه المرحلة المحاسبية يتكفل بها المحاسب العمومي الذي يتقاضى المبلغ المحدد من طرف المدينين ودياً أو جبراً عن طريق المتابعتهم قضائية.

3-2- إجراءات تنفيذ النفقات: يتم ذلك عن طريق الإجراءات المنصوص عليها في المواد

19، 20، 21، 22، من القانون 90-21 والمتمثلة في ما يلي:

**الالتزام:** هو إثبات نشوء الدين على عاتق المؤسسة العمومية، أي نشؤ التزام اتجاه الغير؛

**التصفية:** هي تحقيق وتحديد المبلغ الصحيح للنفقة العمومية ويتم التحقيق على أساس الوثائق الحسابية،

وتحديد المبلغ الصحيح لمنفقة؛

**الأمر بالصرف:** وهو الأمر الصادر لدفع النفقة العمومية و يتمثل في تحرير الحوالات، أو بمعنى آخر

استدعاء مكتوب ومبرر من الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي كي ينفذ النفقة، وتتم العملية بين اليوم

الأول والعاشر من كل شهر ، حسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي 93-43 الصادر في 30 فيفري

1993؛

وللأمر بالصرف شروط هي:

— وجوب تحرير إسم الدائن شخصيا؛

— تعيين السنة المالية؛

— تعيين الفصل و المادة، والسطر الميزانية عند الاقتضاء؛

— تعيين الوثائق المرفقة و المبررة لوجوب النفقة على جدول إرسال الحوالات؛

— توقيع الأمر بالصرف المعتمد لدى المحاسب العمومي.

**الدفع:** وبواسطة الدفع تبرأ ذمة المؤسسة العمومية من الدين العمومي وعملية الدفع هي إخراج الأموال

من صندوق الخزينة العمومية إلى الطرف المستحق لها، ويقوم بهذه العملية المحاسب العمومي في اجال 20 من

تاريخ تسلمه الأمر بالدفع أو الحوالة.

---

<sup>1</sup> - المادة 10، من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، رقم 35 الصادرة بتاريخ 15 اوت 1990.

<sup>2</sup> - منصورى الزين، دروس في المحاسبة العمومية.

<sup>3</sup> - محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 107.

<sup>4</sup> - Moussa OUDAI, **L'essentiel de la Comptabilité Publique**, dar Al mohammadia,

Alger, p : 20.

\* - تختلف من هيئة عمومية الى اخرى في شكل وطريقة اعداد مدونة الميزانية.

<sup>6</sup> - العربي بوعمران محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 66.



## المحور الرابع:

قواعد ومبادئ المحاسبة العمومية

في الجزائر

## المحور الرابع: قواعد ومبادئ المحاسبة العمومية في الجزائر

### 1- قواعد المحاسبة العمومية:

نظرا لخصوصية المحاسبة العمومية التي تجمع بين شقين، شق قانوني وشق تقني، مما يتطلب المزج بين القواعد القانونية والقواعد التقنية.

### 1-1- القواعد القانونية:

يعد القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية هو المرجع والمصدر الرئيسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر ويسمى عادة بقانون المحاسبة العمومية، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه والمتمثلة في المراسيم التالية:

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

- والرسوم التنفيذية رقم 11-331 المؤرخ في 19/09/2011 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي السابق ذكره.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإيرادات مراجع باقي الحسابات وكيفيات إكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها.

بالإضافة إلى القانون 90-21 المذكور سابقا يعد قانون المالية 84-17 المؤرخ في 7 جويلية 1984

المتعلق بقوانين المالية من أهم مصادر المعتمد عليها في تحديد قواعد ومبادئ المحاسبة العمومية خاصة في جانب اعداد الميزانية العمومية للدولة.

بالاضافة الى القوانين المالية السنوية التي قد تتضمن توجيهات تساعد في تطبيق قواعد المحاسبة العمومية.

## 1-2- القواعد التقنية:

يتطلب تطبيق المحاسبة العمومية جملة من التعليمات والمذكرات والمناشير التي يتم اعدادها من طرف المديرية العامة للمحاسبة، والمديرية العامة للميزانية بهدف توجيه أعوان التنفيذ من أمرين بالصرف ومحاسبين العموميين فيما يخص المعالجة المحاسبية للعمليات المالية، كما تسمح بتوحيد وتقريب شكل ومضمون الدفاتر والمستندات المحاسبية والغير محاسبية وطريقة مسكها، حسب كل قطاع وزاري، ويمكن تحينها بشكر دوري، من بينها نجد<sup>1</sup>:

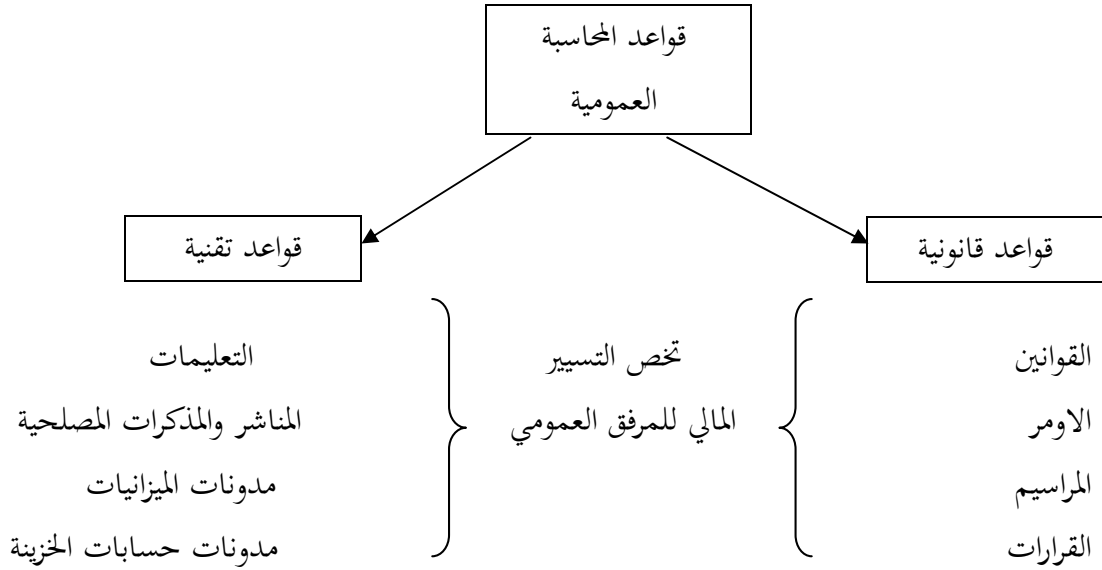
- التعليمات w1، w2 لميزانية الولاية؛

- التعليمات c1، c2 لميزانية البلدية؛

- التعليمات الخاصة بقطاع الصحة؛

- العمليات الخاصة بميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

## الشكل رقم 01: قواعد المحاسبة العمومية



المصدر: العربي بوعمران محمد، المحاسبة العمومية دروس مع أسئلة وتمارين محلولة، الصفحة الزرقاق (Pages Bleues)، باب الزوار، الجزائر، 2021، ص: 17

### 1-3- مصادر المحاسبة العمومية:

تتمثل مصادر ومراجع قواعد المحاسبة العمومية في مجموع النصوص التشريعية والتنظيمية والتي مصدرها:

**الدستور** : وهي الأحكام التي نص عليها دستور سنة 1996 والمتعلقة برقابة البرلمان على استعمال

الاعتمادات المالية التي يقرها من طرف الحكومة.

القوانين والمراسيم التنفيذية (القانون 90-21 والمراسيم التنفيذية والتطبيقية الخاصة به، القانون 84-

17، قوانين المالية السنوية)

**الاجتهاد القضائي**: الذي يمكنه إعطاء تفسيراً لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة، أو محل

انتقاد أو جدل أثناء التطبيق وكذا سداً للفراغ القانوني في بعض الحالات.

## 2- مبادئ المحاسبة العمومية:

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

يعتبر هذا المبدأ مبدأ أساسي في المحاسبة العمومية حسب المادتين 55 و56 من القانون 90-21 ويقوم على الفصل التام بين مهام ومسؤوليات كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف منه فإن العمليات المالية لهيئات العمومية تتم عن طريق مرحلتين:

**المرحلة الأولى :** يظهر فيها الأمر بالصرف الذي يتولى تنفيذ الميزانية من خلال الالتزام بالنفقات وتصفيتهما والأمر بدفعها من جهة، وإثبات الإيرادات وتصفيتهما والأمر بتحصيلها من جهة أخرى، وتعرف بالمرحلة الإدارية.

**المرحلة الثانية :** حيث يبرز دور المحاسب العمومي الملزم بالتنفيذ الفعلي للميزانية من خلال دفع النفقات وتحصيل الإيرادات وتعرف بالمرحلة المحاسبية.

**مبررات الفصل :** يقوم هذا المبدأ على مبررات عدة نوجزها فيما يلي<sup>2</sup>:

● **توزيع المهام :** فقانون المحاسبة العمومية يفرق بوضوح ما بين تسيير الميزانية و تسيير الأموال فتسيير اعتمادات الميزانية من مهام الأمرين بالصرف بممارسة سلطة الميزانية في حين أن تسيير الأموال فهي مهمة مسندة فقط للمحاسبين العموميين بممارسة سلطة الصندوق واعتبارا من هذا الفصل في المهام فإن كل العمليات المالية العمومية من إيرادات ونفقات عمومية تتضمن مجموعتين من الأفعال، الأولى أفعال قانونية وإدارية وتقنية (تسمية موظف، منح صفقة، إصدار سند تحصيل إيراد ) ... فهي أفعال تدخل ضمن

اختصاص ومهام الأمر بالصرف، أما الأفعال الأخرى التي تتطلب استخدام و تسخير الأموال العمومية فهي أفعال محاسبية و من اختصاص المحاسب العمومي.

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

● **وحدة الصندوق:** كل الأموال العمومية توضع في صندوق واحد تحت مراقبة وزارة المالية، وعلى هذا الأساس نجد أن كل المحاسبين العموميين هم تحت وصاية ومراقبة ومتابعة واحدة ألا وهي وزارة المالية، و يعود لها الأمر في قبول اعتماد المحاسبين العموميين وترقيتهم وكل ما يتعلق بمسارهم الوظيفي، وذلك استنادا للمادة 34 من القانون 90 - 21، في حين نجد الأمرين بالصرف يخضعون لقوانين أساسية مختلفة كما نجدهم إما يعينون أو ينتخبون، كما أنهم يخضعون لسلطات مختلفة و متعددة.

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

● **سهولة المراقبة:** كل أمر بالصرف نجده مرافق بمحاسب عمومي محدد الذي يتولى مراقبة أعمال الأمر بالصرف لأنه يتوفر على كل المعلومات المتعلقة بالميزانية المخصصة للهيئة المعنية، وفي الواقع الرقابة متبادلة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، الأمر بالصرف يراقب الصندوق و يطلع على حركة الأموال

(أعمال المحاسب) والمحاسب العمومي يطلع ويتابع الأعمال التي تخص المرحلة الإدارية للأعمال المالية العمومية التي يقوم بها الأمر بالصرف لمحاسب العمومي تسهل مراقبة الهيئات الخارجية بمجرد المقارنة بين المحاسبتين الإدارية (الحساب الإداري) للأمر بالصرف و المحاسبة المالية ( الحساب المالي ) للمحاسب العمومي الذين يتم إعدادهما في نهاية السنة المالية.

● **مكافحة الغش والتدليس:** يمنع مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف عن المحاسب من أن يقوم نفس الموظف بالالتزام بالنفقة والأمر بصرفها ودفعها أو يأمر بجباية إيراد معين وتحصيله، فلا يمكن لأيهما أن يتصرف في الأموال العمومية دون مشاركة الآخر الشيء الذي يجعل عملية الغش صعبة، وفي هذه الحالة يمكن للأمر بالصرف ان يراقب نشاطات المحاسب والعكس صحيح<sup>3</sup>.

#### الإستثناءات الواردة عن المبدأ :

أ- بالنسبة للنفقات ، ويتعلق بالحالات الآتية:

- الدفع بواسطة وكالات التسبيقات؛
- أصل رأس المال و الفوائد المستحقة على قروض الدولة وكذا خسائر الصرف؛
- النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي.

وهناك ثلاث حالات للدفع بدون الأمر بالصرف وهي:

- معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المحددة من ميزانية الدولة؛
- رواتب أعضاء القيادة السياسية والحكومة؛
- المصاريف والأموال الخصوصية.

ب- بالنسبة للإيرادات: تتعلق بتحصيل الإيرادات من قبل المحاسب العمومي دون تدخل الأمر

بالصرف وهي الجباية نقدا وتمثل في الضرائب غير مباشرة، الحقوق الجمركية، حقوق التسجيل.

## 2-2- مبدأ التمييز بين الشرعية والملاءمة:

بموجب هذا المبدأ فإن كل ما هو شرعي أو قانوني يدخل في مفهوم الميزانية من اختصاص المحاسب العمومي، بينما يدخل في مجال الملاءمة كل ما هو صادر من قرارات شخصية للأمر بالصرف، فالشرعية أو القانونية تتعلق بكل ما هو قانوني أي العمل وفق القوانين السارية المفعول ولا يجوز الخروج عن الإطار القانوني المسطر للقيام بمختلف المهام المالية للمحاسب، أما الملاءمة فتعني ترك المبادرة للموظفين العموميين للقيام بمهامهم ولكن دائما في إطار القوانين المعمول بها.

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

فإذا افترضنا أن مدير مؤسسة عمومية ذات طابع اداري (مستشفى، جامعة،...) تريد اقتناء عتاد وأجهزة 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 (مدير المؤسسة) وتعلق بالملاءمة أما إذا تساءلنا عن طريقة التسديد لهذه الأجهزة والوثائق المبررة لها فإن ذلك يدخل في نطاق الشرعية لأن التسديد يخضع للإجراءات القانونية ومن اختصاص المحاسب العمومي، لأنه لا يصح دفع مبلغ الأجهزة قبل الاستلام المادي والقانوني لهذه الأجهزة وتبرير كيفية شرائها ومدى توفر الاعتمادات المالية اللازمة لدى المؤسسة لتسديدها<sup>4</sup>.



## 2-3- مبدأ اثبات الخدمة المنجزة:

يعد هذا المبدأ مبدأ إجرائي مرتبط بمرحلة دفع النفقات العمومية، حيث لا يمكن دفع نفقة من طرف المحاسبة العمومي الا بعد التأكد من إنجاز أو أداء الفعلي للخدمة، ويتم اظهارها بواسطة ختم أو كتابة عبارة تدل على ذلك من طرف الامر بالصرف مرفقة بتوقيعه على ظهر الفاتورة، يشهد من خلالها الامر بالصرف على تمام الخدمة والمبلغ الواجب دفعه لمستحقيه.

---

<sup>1</sup> - العربي بو عمران محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

<sup>2</sup> - Ali Bissaad, **droit de la comptabilité publique**, édition Houma, Alger, 2004.

<sup>3</sup> - بلس شاولش بشير، مرجع سبق ذكره، ص: 220.

<sup>4</sup> - منصورى زين، مرجع سبق ذكره.

المحور الخامس:

أعوان المحاسبة العمومية

## المحور الخامس: أعوان المحاسبة العمومية

إن تنفيذ الميزانية العمومية يخول بالأساس إلى صنفين مختلفين من الموظفين هما الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.

### 1- الآمرون بالصرف:

يتولى الآمر بالصرف كل شخص له صفة باسم الدولة أو المجموعة المحلية أو هيئة عمومية في إبرام تصرف و تثبيت وتصفية الديون أو الأمر بتغطية دين أو تسديد وهذا ما نصت عليه المادة 23 من القانون 90 - 21، إذ تعرف الأمر بالصرف على انه<sup>1</sup>:

"يعد آمرًا بالصرف في مفهوم القانون كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد،16،17،19،20،21، ويمنح التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها في الفقرة أعلاه وتنتهي صفة الأمر بالصرف قانونًا وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة" يتضح مما سبق أن كل شخص مؤهل سواء بالتعيين أو بالانتخاب لتنفيذ عملية الالتزام والتصفية والأمر بالصرف ويعتمد لدى المحاسب العمومي من اجل انجاز عملية الإيرادات والنفقات، إن العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف تعتبر كمرحلة إدارية لتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية فهي تخص بالنسبة للإيرادات عمليتين هما الإثبات و التصفية<sup>2</sup>.

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

- الالتزام،

- التصفية؛

- الامر بالصرف.

## 1-1- اصناف الأمرون بالصرف: هناك عدة أصناف من الامرين بالصرف ويعتبر كل واحد منهم

مسؤولا عن صحة عمليات التنفيذ التي يقوم بها، وحسب نص المادة 25 من القانون 90-21 فان الأمرين بالصرف يكونون إما ابتدائيين أو اساسيين وإما ثانويين، بالإضافة إلى هذه الأنواع الثلاثة من الأمرون بالصرف يوجد أمرون بالصرف مؤقتين.

## أ- الأمرون بالصرف الاساسيون أو الابتدائيون: نصت عليهم المادة 26 من قانون 90-

21، يتمتعون بصلاحيات مباشرة في تنفيذ الميزانية، وهم كالتالي:

-الوزراء؛

-الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية؛

-رؤساء المجالس الشعبية البلدية عندما يتصرفون لحساب البلديات؛

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

-المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛

-المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23 من القانون 90-21 وهم المعينون أو

المنتخبون لوظائف لها من الصلاحيات تنفيذ عمليات الالتزام والتصفية في إطار إنجاز النفقات والإيرادات العمومية.

## ب- الأمرون بالصرف الثانويين: الأمرون بالصرف الثانويين يباشرون هذه المهمة بصفتهم رؤساء

مصالح غير مرمزة و ينجزون عمليات الميزانية في حدود مجال اختصاصهم و في الإطار الإقليمي المعين فيه

بتفويض من الوزير الأمر بالصرف الرئيسي والتفويض من الممكن أن يكون تفويض سلطة أو تفويض توقيع.

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

**تفويض الإمضاء :** أو تفويض التوقيع يكون من الأمرين بالصراف الرئيسيين الذي يفوضون توقيعاتهم لصالح الموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة و ذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم ودائما تحت مسؤولياتهم، أنظر في ذلك المادتين 28 و 29 من القانون 90-21.

الأمرون بالصراف الثانويين بالنسبة للدولة هم: المدراء الجهويون ومديري الولايات التابعين لكل وزارة ( النقل، التربية، الصحة ...) وكذلك على مستوى البعثات الدبلوماسية والقنصليات للجزائر في الخارج نجد القنصل والسفير كأمر بالصراف ثانوي قبل وزير الخارجية الذي هم الأمر بالصراف الابتدائي (المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 97-488 الصادر بتاريخ 27 ديسمبر 1997 المتعلق بالتهيئة الإدارية و المالي للبعثات الدبلوماسية والقنصليات للجزائر بالخارج).

**ج-الأمرون بالصراف الوحيدين:** اختصاص الأمر بالصراف الوحيد يعود للوالي في تنفيذه لعمليات التجهيز العمومي الغير متركز ( المادة 27 من القانون 90-21) فالبرامج القطاعية الغير مركزية للدولة (P.S.D) تخص برامج التجهيز المسجلة تحت أمر الوالي والذي يوافق عليه ويعتمد من طرف وزارة المالية وهذا وفقا للبرنامج السنوي للتجهيز الذي تحدده الحكومة ( المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 98-227 الصادر بتاريخ 13 جويلية 1998 المتعلق بنفقات التجهيز للدولة).

والأمر بالصراف الوحيد هو ليس رئيسي ولا ثانوي فهو ليس رئيسي لأنه لا يتوفر على ميزانية خاصة به والاعتمادات التي ينفذها هي موزعة اعتبارا من ميزانية التجهيز للدولة، وهو ليس ثانوي لان الاعتمادات لم

تمنح له على أساس تفويض بواسطة أمر تفويض للاعتماد وإنما منحت له في بداية السنة لتطبيق البرنامج السنوي للتجهيز.

**د- الآمرون بالصرف المؤقتين أو الممثلين:** المادة 28 و 29 من القانون رقم 90-21 تنص على أن

الأميرين بالصرف الرئيسيين، الثانويين- و الوحيديين ممكن:

أ- في حالة غيابهم أو مانع أن يستخلفوا بواسطة عقد يعد قانونا ويبلغ للمحاسب العمومي المكلف بذلك؛

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

**1-2- تحديد مسؤولية الأميرين بالصرف:** إن المادة 32 من القانون 90-21 تحدد مسؤولية

الأميرين بالصرف والتي هي مزدوجة مدينة وجزائية، فضلا عن المسؤولية التأديبية والسياسية بالنسبة للوزراء والولاية ورؤساء المجالس الشعبية البلدية والولاية أما بالنسبة للمسؤولية التأديبية فتسري في حق الأميرين بالصرف الثانويين في مواجهة رؤسائهم.

وتنص المادة 32 من القانون 90-21 على ما يلي: الأميرون بالصرف مسؤولون مدنيا وجزئيا على

صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية وبهذه الصفة فهم مسؤولون شخصا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم"

أما المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة حيث

نصت المادة 14 منه على ما يلي " : يمسك الأميرون بالصرف الرئيسيون والثانويين التابعون للدولة محاسبة إدارية للإيرادات والنفقات " .

تخص المحاسبة الإدارية للإيرادات ما يلي:

✓ الديون الدائنة والمثبتة والموفى بها ؛

✓ الأوامر الصادرة بتحصيل الإيرادات وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات التي تنجز بناء على

الأوامر؛

✓ التحصيلات التي تتم بناء على أوامر.

أما بالنسبة **للاللتزامات بالدفع** التي يمسكها الآمرون بالصرف في مجال النفقات فهي تعرض كما يلي:

✓ الاعتمادات المفتوحة المفوضة، حسب الأبواب والبنود التي تنجز من البرامج المأذون بها ؛

✓ تفويضات الاعتمادات الممنوحة للأمرين بالصرف الثانويين ؛

✓ التزامات الدفع التي يتم القيام بها ؛

✓ الأرصد المتاح.

لقد أعفى المرسوم التنفيذي رقم 97-268 المؤرخ 21 جويلية 1997، في المادة رقم: 08 الآمرون

بالصرف من أية مسؤولية في حالة رفض الالتزام بالنفقات التي تصدرها السلطة السلمية، وفقا للحالات التالية:

- عدم توفر الاعتمادات؛

- عدم توفر المناصب المالية؛

- عدم وجود باب تحسم منه النفقات.

## 2- المحاسبون العموميون:

المحاسبون العموميون تحكمهم قواعد مشتركة التي تضاف إلى القانون الأساسي العام للموظفين والقانون

الخاص بالسلك الذي ينتمون إليه.

2-1- تعريف المحاسب العمومي: يعد محاسباً عمومياً كل شخص يعين قانوناً للقيام بالعمليات

الخاصة بأموال الدولة سواء مباشرة أم بواسطة محاسبين آخرين وسواء تعمق الأمر بدفع النفقات أو بتحصيل



الإيرادات، كما يعتبر محاسبا عموميا كذلك كل من يكلف قانونا بمسك الحسابات الخاصة بالأموال العمومية وحراستها، وتعد أموالا عمومية كل ما يتعلق بميزانية الدولة وحسابات خزنتها أو ميزانيات الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

## 2-2- أنواع المحاسبين العموميين: يوجد نوعان :

أ- المحاسبين العموميين الرئيسيين : وهم المذكورون على سبيل التحديد في نص المادة 52 من المرسوم التنفيذي رقم 31-312 المؤرخ في 1991/09/07 الذي يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفيات إكتتاب تأمين يعطي مسؤولية المحاسب العمومي.

- العون المحاسب المركزي للخزينة؛
- أمين الخزينة المركزي؛
- أمين الخزينة الرئيس؛
- أمناء الخزينة في الولاية؛
- الأعران المحاسبين للميزانيات الملحقه (ألغي بموجب قانون المالية لسنة 1994 )

- فالعون المحاسب المركزي لمخزينة: يتولى مهمتين أساسيتين هما:

✓ تركيز كل الحسابات التي يتكفل بها المحاسبون الرئيسيون الآخرون وهم: أمين الخزينة الرئيس وأمين

الخزينة المركزي وأمناء الخزينة ل 42 ولاية؛

✓ متابعة الحساب المفتوح بإسم الخزينة العمومية على مستوى البنك المركزي.

- أمين الخزينة المركزي : هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي خاصة ميزانيات

الوزارات، فله مهمة إنجاز عمليات الدفع الخاصة بميزانيات التسيير وميزانيات التجهيز.

- أمين الخزينة الرئيسي : يتكفل بمعاشات المجاهدين لأنها تعتبر شبه ديون على عاتق الدولة.

- أمين الخزينة الولائي : يتكفل بمهام تركيز العمليات التي يجريها المحاسبين الثانويين على مستوى ولايته،

ويتولى إنفاق نفقات الدوائر الوزارية على مستوى المحلي، أي تلك التي يأمر بصرفها الآمرون الثانويين.

## 2-3- مسؤوليات وواجبات المحاسبين العموميين : يتم تعيين المحاسبين العموميين من طرف وزير

المالية ويخضعون لسلطته ولحمايته، كما أن لوزير المالية يعين بعض المحاسبين الذين لا ينتمون إلى وزارة المالية، ومهما كان منصب الذي يوجد فيه المحاسب العمومي سواء كان رئيسي أم ثانوي فإنه يعتبر مسؤولا مسؤولية شخصية ومالية عن مسك المحاسبة والمحافظة على الوثائق المبررة لعمليات المحاسبة.

ويحمي قانون المحاسبة العمومية كل المحاسبين العموميين من تهديد بعقوبة إذا أثبتوا أن الأوامر التي رفضوا الامتثال لها من شأنها أن تحرك مسؤولياتهم الشخصية والمالية، حيث جاء في نص المادة 53 من قانون رقم 90-21 على " تعد باطلة كل عقوبة سلطت على محاسب عمومي إذا ثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها كان من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية والمالية."

وتجدر الإشارة إلى أن المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي في جميع الحالات لا يمكن أن تقحم إلا بمعرفة وزير المالية أو مجلس المحاسبة؛

ويعد المحاسب العمومي مسؤولا عن كل العمليات المالية التي تقع داخل القسم أو المصلحة الذي يسيره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى حين تاريخ إنتهاء مهامه؛

لا يعاقب المحاسب العمومي عن الأخطاء التي يتعرض لها بحسن نية كتلك الخاصة بتحديد وعاء الحقوق أو تلك الخاصة بالتصفية (أي العمليات الحسابية)، بالإضافة إلى أن لوزير المالية كل السلطة في إبراء ذمة المحاسب حسن النية كليا أو جزئيا عن دفع باقي الحساب المطلوب منه.

## 2-4- نتائج الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي : من نتائج هذا المبدأ:

- تحديد المسؤوليات بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي؛

- طبيعة المراقبة التي يجريها المحاسب العمومي على الأمر بالصرف.

أ- تحديد المسؤوليات بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي : على المحاسب العمومي

ألا يقبل صرف نفقة يكون الأمر بصرفها معيبا أو ناقصا أو غير مطابق للقوانين واللوائح الجاري العمل بها،

الرفض الذي يصدر من طرف المحاسب العمومي يجب أن يكون مكتوبا أي لا يكون شفاهة أو سكوتا وعلى

الأمر بالصرف أن يصحح أو يكمل الأمر بالصرف المرفوض من طرف المحاسب العمومي طبقا للقانون.

وبما أن الأمر بالصرف يعد مسؤولا عن مرفق عمومي يستوجب عليه التسيير المستمر والمطرد أي بدون

توقف، فلا بد أن يحرص على دفع النفقة، فإذا تعذر عليه الإمتثال لرسالة الرفض المرسلة من طرف المحاسب

العمومي فإن القانون منحه رخصة ترميز بالصرف وهو ما يعرف بالأمر المكتوب أو التسخير المكتوب la

écrite réquisition وفي هذه الحالة إذا إمتثل المحاسب العمومي لهذا التسخير وفق الشروط التي

سندكرها فيما بعد، تعفى ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية وتحل مسؤولية الأمر بالصرف محل مسؤولية

المحاسب العمومي عندما يكون التسخير في إطار الحدود المقررة قانونا.

وعلى المحاسب العمومي أن يرسل تقريرا إلى وزارة المالية في آجال محددة قانونا لإعلامها بهذا التسخير.

ورغم التسخير المكتوب على المحاسب العمومي أن يرفض الإمتثال إذا كان الرفض معللا، (المادة 42

من قانون 90-21):

✓ عدم توفر الإعتمادات المالية ما عدا بالنسبة للدولة؛

✓ عدم توفر أموال الخزينة؛

✓ إنعدام إثبات الخدمة؛

✓ طابع النفقة غير الإبرائي؛

✓ إنعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان

منصوص عليه في التنظيم المعمول به.

ب- طبيعة المراقبة التي يجريها المحاسب العمومي على الأمر بالصرف: إن المحاسب

العمومي ملزم عليه مراقبة مدى شرعية الأمر بالصرف و ليس دوره مراقبة مدى ملاءمته فمراقبة الملاءمة من

إختصاص السلطة الوصية على الأمر بالصرف.

**على المحاسب العمومي أن يتأكد من البيانات الآتية:**

1. صحة توقيع الأمر بالصرف المعتمد لديه (أي أن يكون المحاسب العمومي لديه نسخة من مرسوم أو

قرار تعيين الأمر بالصرف، إضافة إلى نماذج من إمضائه)؛

2. وجود وكفاية إتمادات المالية؛

3. صحة الخصم، أي تناسب النفقة مع نوع الإتماد المخصص لها (أي مع المادة و الفصل والسنة... )؛

4. صحة الدين، تبرير الخدمة المنجزة، صحة التصفية، تقديم الوثائق المبررة؛

5. شرعية الوثائق المقدمة (تطابق البيانات، كتابة المبالغ بالأحرف، الشهادات الإدارية)، إذا استوجب

الأمر ذلك؛

6. مراعاة بعض الأحكام الخاصة بنفقات معينة (كنفقات المستخدمين، ونفقات العتاد والصفقات

العمومية... )؛

7. عدم وجود معارضة لمدفع كالحجز على الحساب بمقتضى حكم قضائي...؛

8. عدم انقضاء الدين بالسقوط الرباعي (أي سقوط حق دائي الدولة المتماطلين بمرور 04 سنوات.)؛

9. تأشيرة المراقب المالي على قرارات التعيين و على النفقات الملتمز بها الأخرى.

### 3- المراقب المالي:

يخضع المراقبون الماليون لقانون أساسي خاص بهم و هم يعملون تحت وصاية وزارة المالية و يسمون كذلك بمراقبو النفقات الملتزم بها وتمثل مهامهم في المراقبة المسبقة على الالتزامات التي قام بها الآمرون بالصرف، فهم من أعوان التنفيذ للعمليات المالية العمومية، حتى وإن كان إسهامهم لا يضعهم كفاعلين أساسيين في العملية .

#### 3-1- مهام المراقبون الماليون: حسب المادة 58 من القانون 90-21 يقوم المراقب المالي ب:

- عملية المراقبة للنفقات الملتزم بها (احترام التشريعات والتنظيمات السارية المفعول)؛
- مهام مستشار للآمر بالصرف في المجال المالي؛
- ممثل لوزارة المالية في بعض المجالات.

فبصفته عون يعمل تحت سلطة وزارة المالية، فإن المراقب المالي مكلف بتمثيل وزارة المالية لدى لجان وجمعيات الأسواق العمومية ولدى مجالس الإدارة ومجالس التوجيه للهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وهو ملزم في هذا الشأن بصياغة تقرير سنوي يوجه إلى وزارة المالية يتعلق بهذه العملية. و بصفته مستشار للآمر بالصرف فهو يعتبر طرف في التسيير المالي للهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يتولى مراقبتها ، فهو مكلف بالمشاركة و التنسيق مع الآمرون بالصرف و مصالح تقدير الميزانيات لدى وزارة المالية فيما يخص الأعمال المتعلقة بتوزيع الاعتمادات وكل المناقشات المتعلقة بالميزانيات والأعمال التحضيرية لها وذلك بتقديم الاقتراحات التي تسمح بتسيير فعال وناجع للأموال العمومية.

أما بصفته عون مراقبة، فهو مكلف بمراقبة شرعية ملفات الالتزامات المتعلقة بالنفقات المحملة على ميزانيات التسيير و التجهيز، وعلى الحسابات الخاصة للخزينة، وكذلك على كل عمل إداري يتضمن أثر مالي

ويعطي بذلك تأشيرته الخاصة على هذا الأساس فهو ملزم بمسك محاسبة الالتزامات، والوضعية المالية والإثباتات المتعلقة بالتأشيرات الممنوحة أو المرفوضة.

### 3-2- العمليات التي تكون محل تأشيرة المراقب المالي: يمكن تصنيف العمليات التي تكون

محل تأشيرة المراقب المالي إلى مجموعتين هما : الأولى عمليات متعلقة بتسيير المستخدمين، والثانية عمليات الالتزام بالنفقات<sup>3</sup>، وذلك بعد مراقبة العناصر المتعلقة بـ<sup>4</sup>:

- ✓ صفة الأمر بالصرف؛
- ✓ المطابقة الصارمة للنفقة مع القوانين والتنظيمات المعمول بها ؛
- ✓ توفر الاعتمادات أو المناصب المالية ؛
- ✓ التخصيص القانوني للنفقة؛\*
- ✓ مطابقة مبلغ الالتزام مع العناصر المبينة في الوثيقة الملحقة ؛
- ✓ وجود التأشيرة أو رأي عندما التأشير توضع بتطبيق التنظيمات المعمول بها.

**عمليات متعلقة بتسيير المستخدمين:** أي الحياة المهنية للموظفين من : قبول في التوظيف، تسمية

الأجرة والتعويضات، ماعدا الترقية في الدرجات، إذ تشمل المراقبة كذلك القوائم الاسمية المحررة عند نهاية كل سنة مالية، والقوائم و الحالات الأولية التقديرية ( Les états matrice ) والمعدلة أو المكملة التي تخضع بدورها للتأشيرة.

**عمليات الالتزام بالنفقات:** كل عمليات الالتزام المتعلقة بالنفقات التسيير والتجهيز تخضع لتأشيرة

المراقب المالي.

**عمليات أخرى خاضعة لتأشيرة المراقب المالي :** المتمثلة في :

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

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

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

3-3 - إجراءات المراقبة: وتشمل فترة أو مدة تنفيذ المراقبة و نتائج عملية المراقبة:

أ- فترة أو مدة تنفيذ الرقابة: حسب المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 محددة

ب 10 ايام، وإذا كان الملف يتضمن تعقيدات وبالتالي يتطلب دراسة معمقة فإن هذه المدة تمدد أو ترفع إلى

عشرون 20 يوما، و تبدأ مدة السريان من تاريخ استقبال بطاقات الالتزام من طرف مصالح المراقب المالي<sup>5</sup>.

ب- نتائج المراقبة: تخضع النفقات الملتزم بها إلى التأشيرة ( التأشيرة بالقبول) من طرف المراقب

المالي بعد فحصه ومراقبته لملف النفقة خلص إلى أن ملف النفقة يتطابق مع القوانين ووضعية الميزانية للهيئة

المعنية، عندما المراقب المالي يقرر بأن هناك نقص في عناصر ملف النفقة الخاضعة للمراقبة، فإنه يقرر إما:

- **الرفض المؤقت** : هو الإجراء الذي يسمح للأمر بالصرف بإتمام ملف النفقة ويكون في الحالات

التالية:

✓ اقتراح التزام يتضمن عدم الشرعية والقابل للتصحيح؛

✓ غياب أو نقص للوثائق المبررة المقدمة؛

✓ نقص بعض الملاحظات على الوثائق المرفقة والمبررة للنفقة.

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

الحالة.

- **الرفض النهائي**: الرفض النهائي هو الإجراء الثاني الذي تخضع له مراقبة النفقات الملتزم بها، وهو

يكون نتيجة:

✓ عدم مطابقة النفقات الملتزم بها للإجراءات ولقوانين المعمول بها؛

✓ عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية ؛

✓ عدم احترام الأمر بالصرف وتصحيح الملاحظات المدونة على الرفض المؤقت وعدم تداركها.

- تجاوز الرفض (التغاضي): المادة 18 من المرسوم 92-414 نصت ففي حالة الرفض النهائي

للاتزام بالنفقات يمكن للأمر بالصرف تمرير النفقة وتجاوز الرفض (التغاضي) تحت مسؤوليته وذلك بقرار يبرر

فيه ذلك و يرسله إلى الوزارة المكلفة بالمالية، ولكن هذا التجاوز للرفض غير معمم على كل الحالات، حيث

أنه يرفض في حالة، أن الرفض النهائي كان متعلق بالحالات التالية :

✓ حالة صفة الأمر بالصرف؛

✓ حالة عدم توفر الاعتمادات أو غيابها؛

✓ غياب التأشيرات التي ينص عليها القانون؛

✓ حالة التحميل غير الصحيح للنفقة الذي ينجر عنه تجاوز في الاعتمادات أو تغيير في الاعتمادات أو

مبالغ الميزانية.

3-3- المهامة المرتبطة بممارسة الرقابة: يقوم المراقب المالي فضلا عن المهام المسند اليه حسب

القانون الاساس الخاص به بالمهام التالي<sup>6</sup>:

- يمسك تعداد المستخدمين ومتابعة حسب كل باب من أبواب الميزانية؛

- يمسك سجلات تدوين التاشيرات والرفض؛

- يمسك محاسبة الالتزامات



#### 4- وكلاء الصرف:

##### 4-1- تعريف وكيل الصرف: يعد وكيل الصرف من الاعوان التنفيذيين المساعدين على تنفيذ

الميزانية الميزانية بإعتبار استحداث وكالة الصرف إجراء استثنائي لتنفيذ صنف من الايرادات أو النفقات العمومية التي يتطلب تنفيذها بصورة مستعجلة ولا يمكن تأجيلها ورمها بالمراحل والآجال الطبيعة لتنفيذ الايرادات والنفقات (المراحل الادارية)<sup>7</sup>.

##### 4-2- إستحداث وكالة الصرف: تنشأ وكالة الصرف بمقرر من الامر بالصرف للهيئة الادارية

العمومية المعنية بعد الحصول على الموافقة الكتابية للمحاسب العمومي المعتمد، يتضمن مقرر إحداث الوكالة البيانات التالية:

- الهدف؛

- المقر؛

- التسمية؛

- الدليل؛

- أبواب النفقات أو حساب الاقتطاع من الايرادات؛

- المبلغ الاقصى للتسييق المرخص به للوكيل؛

- مبلغ النفقة الموحد؛

- أجل تقديم الاثباتات.

يمكن أن تلغ هذه الوكالة بمقرر من طرف الامر بالصرف للهيئة الادارية التي يديرها، على أن تبلغ

نسخة من هذا المقرر للمحاسب العمومي المعتمد، في أجل لا يتعد ثمانية ايام.

#### 4-3- وكيل الصرف: يسيير هذه الوكالة وكيل الصرف يتم تعيينه من بين الموظفين المرسمين بمقرر

من الامر بالصرف للهيئة المعنية، ويتم إعماله من طرف المحاسب العمومي المعتمد، تبلغ نسخ من هذا القرار بالإضافة الى المحاسب العمومي والمعني (الوكيل)، المراقب المالي للهيئة العمومية المعنية.

يمكن أن يساعد وكيل الصرف نواب يتم تعيينهم بمقرر من الامر بالصرف للهيئة الادارية المعنية، كما يمكن تغيير وكيل الصرف المسؤول عن تسيير وكالة التصرف وتعيين ومسؤول آخر جديد بنفس شروط وطريقة تعيين الوكيل السابق بمقرر من طرف الامر بالصرف.

#### 4-4- سير وكالة الصرف: يخضع كيفية تسيير هذه الوكالة لقرار إنشاء هذه الوكالة الصادر عن

الوزارة المكلفة بالمالية، بعد إقترانها من طرف الامر بالصرف وحصوله على موافقة الوزارة الوصية، والتي يتم إثباتها من خلال مسك محاسبة، تبين في جميع الاوقات المبالغ المقبوضة والمبلغ المدفوعة وحالة الصناديق في جانب الايرادات، والتسيقات المحصل عليها والاموال المستعملة والاموال الاحتياطية في جانب النفقات.

أ- جانب الايرادات: يقوم وكيل الصرف بتحصيل الايرادات التي يسدها المدينون للهيئات العمومية إما نقداً أو بواسطة صكوك، على أن يكون نوع هذه الايرادات مرخص به في مقرر الانشاء، وضمن الايرادات المسموح قبضها من طرف المحاسب العمومي، وتدفع هذه الايرادات إلى المحاسب العمومي على النحو التالي:

- المقبوضات نقداً تحول مرة واحدة في الاسبوع على الاقل؛
- تسلم الصكوك البنكية غداة إستلامها، في أقصى أجل الى المحاسب العمومي المعتمد؛
- ترسل الصكوك البريدية في نفس الاجل إلى مركز الصكوك البريدية الذي يمسك الحساب الجاري البريدي للوكيل أو المحاسب العمومي المعتمد إذا لم يكن للوكيل حساب جاري بريدي.

لقد نصت المادة 15 للمرسوم التنفيذي رقم 93-108، على انه لا يمكن لوكيل الصرف تحصيل

الضرائب والرسوم والاتاوي، المنصوص عليها في القوانين الجبائية وقانون الجمارك وقانون الاملاك الوطنية.

ب- **جانِب النفقات:** يقوم وكيل الصرف بتسديد المبالغ المستحقة للمدينين بالتحويل أو بواسطة

صك أو بحوالة بريدية أو نقدا على أن هذه النفقات لا تخرج من بين النفقات التالية:

- نفقات صغيرة تخص الادوات والتسيير؛

- أجور الموظفين العاملين بالساعة أو اليوم؛

- تسيقات عن مصاريف المهمات؛

- الاشغال المنجزة في الوكالات.

يوضع تحت تصرف وكيل الصرف تسيق يساوي المبلغ المحدد في مقرر انشاء الوكالة، الذي يمكن

مراجعته إذا تطلب الامر ذلك، ويتم تحويل هذا التسيق من حساب المحاسب العمومي المعتمد، لحساب

المفتوح أو موضوع تحت تصرف وكيل الصرف بناء على طلبه.

يسلم وكيل الصرف الوثائق الثبوتية للنفقات التي سددها للامر بالصرف نهاية كل شهر كاقصى أجل

لذلك، على ان يقوم الامر بالصرف بإصدار حوالة للتسوية للنفقات القانونية والمؤشر عليها من طرف المراقب

المالي.

- 
- 1 - المادة 23، ا قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية 35 الصادرة بتاريخ 15 اوت 1990.
  - 2 - منصورى زىن، مرجع سىق ذكره.
  - 3 - المرجع السابق.
  - 4 - المادة 09: المرسوم التنفيذى رقم 92-414 المؤرخ فى 14 نوفمبر 1992، المتعلق بالرقابة المسبقة للنفقات التى يلتزم بها.
  - 5 - المادة 14: المرسوم التنفيذى رقم 92-414 المؤرخ فى 14 نوفمبر 1992، المتعلق بالرقابة المسبقة للنفقات التى يلتزم بها.
  - 6 - المادة 23، المرسوم التنفيذى رقم 92-414 المؤرخ فى 14 نوفمبر 1992، المتعلق بالرقابة المسبقة للنفقات التى يلتزم بها.
  - 7 - المرسوم التنفيذى رقم 93-108 المؤرخ فى 05 ماي 1993، المتعلق بكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها.

## المحور السادس:

الرقابة على تنفيذ الميزانية

## المحور السادس: الرقابة على تنفيذ الميزانية

إن تنفيذ الميزانية في جانبيها الإيرادات والنفقات العامة يتعرض بانواع عديدة ومختلفة بهدف التحقق والتأكد من التزام الهيئات العامة والادارات العامة بضوابط واحكام قوانين المالية محافظة على حسن استعمال الاموال العامة ومحاربة كل اشكال التبذير والاختلاس.

### **1- أهداف الرقابة على تنفيذ الميزانية العمومية:**

يمكن إبراز أهداف الرقابة على تنفيذ الميزانية في النقاط التالية<sup>1</sup>:

#### **1-1- الأهداف التقليدية: لعملية الرقابة على تنفيذ الميزانية أهداف تقليدية تتمثل في ما يلي:**

- التأكد من سلامة العمليات المحاسبية التي خصصت من اجلها الاموال العامة والتحقق من صحة الدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية؛
- التأكد من عدم تجاوز الاعتمادات المفتوحة والمقررة للانفاق، مع ما يستلزم من مراجعة للمستندات المبررة للانفاق والتأكد من صحة توقيع الموكل لهم تنفيذ الميزانية (الامر بالصرف والمحاسب العموم)؛
- عملية الرقابة والتفتيش المالية التي يقوم بها المراقب المالي باعتباره جهازا اداريا تابع لوزارة المالية.

#### **1-2- الأهداف الحديثة:**

تتمثل في النقاط التالية<sup>2</sup>:

- التأكد من كفاية المعلومات والانظمة والاجراءات المستخدمة؛
- مدى التزام الادارة في تنفيذها للميزانية بالسياسة المعتمدة؛
- بيان أثر التنفيذ على مستوى النشاط الاقتصادي واتجاهاته؛
- الربط بين التنفيذ وما يتخلله من انفاق والنتائج المترتبة عن هذا التنفيذ.

## 2- أنواع الرقابة على تنفيذ الميزانية العمومية:

تأخذ الرقابة على تنفيذ الميزانية العمومية لدولة والهيئات التابعة لها عدة اشكال تتنوع بتنوع المعايير المعتمدة في تصنيفها إذ نجد ما يلي:

### 2-1- من حيث الجهة التي تتول الرقابة: وتنقسم الى رقابة داخلية ورقابة خارجية:

أ- **الرقابة الداخلية:** وهي التي تتم من داخل السلطة التنفيذية ذاتها والسلطة على الوحدات التابعة ويجسدها الوزير.

ب- **الرقابة الخارجية:** وهي التي تتم بواسطة اجهزة خارجية غير خاضعة للسلطة التنفيذية وهي رقابة لاحقة في عمومها وقد تكون ادارية او قضائية أو تشريعية كما قد تكون احيانا سابقة

### 2-2- من حيث السلطات المخولة للجهة الرقابية: وتنقسم الى رقابة ادارية ورقابة قضائية:

أ- **الرقابة الادارية:** وهي التي تكون مهمتها جمع البيانات وتحليلها لتأكد من تطبيق القوانين والوائح وتحقيق الاهداف وتقديم التوجيهات ودورها هو الاخطاء والمخلفات واحالتها الى السلطات المختصة.

ب- **الرقابة القضائية:** وتتولاها هيئة قضائية تكون مسؤولة عن اكتشاف المخالفات المالية ويعهد بمحاكمة المسؤولين عن هذه المخالفات واصدار العقوبات الازمة.

### 2-3- من حيث دور الدولة: وتنقسم الى رقابة تنفيذية وتشريعية وشعبية وهي:

أ- **الرقابة التنفيذية:** وتقوم بها اجهزة حكومية بغرض التأكد من حسن استخدام المال العام وتجسد في الرقابة المستندية (الوثائقية)، ورقابة اداء الداخلية والخارجية وايضا السابقة واللاحقة.

ب- **الرقابة التشريعية (السياسية):** ويتولها البرلمان بما له من سلطة الرقابة على المالية العامة والاشراف على الادارة مثل اصدار القوانين ومناقشة واعتماد مخططات التنمية والميزانية وتوجيه الاسئلة، كما يتولها الولاية حلة المجالس الشعبية البلدية وهي اما تكون سابقة أو لاحقة.

ج- **الرقابة الشعبية:** ويأشرها افراد الشعب عن طريق تنظيماتهم ومن صورها رقابة التنظيمات

الرقابية والاحزاب السياسية وهي مؤسسة على ملكية الشعب للمال العام.

2-4- **من حيث وجهة النظر المحاسبية والاقتصادية:** وتنقسم الى رقابة مالية واقتصادية وشاملة

تتمثل في ما يلي:

أ- **الرقابة المالية (المستندية):** وهي رقابة تعتمد على اساليب المحاسبة المعتمدة ومهمتها رقابة

المستندات والدفاتر لتأكد من ان التحصيل والانفاق تم طبقا للنصوص، وان الوثائق مستوفية للشروط الشكلية والموضوعية والاجرائية.

ب- **الرقابة الاقتصادية:** وهي الرقابة التي تتم عن طريق مجموعة عمليات تقيس الاداء الجاري

لتقارنه بالاهداف المسبقةن وهي مبنية على اساس المقارنة بين الاهداف المحققة والاهداف المخططة وتسمى احيانا بال رقابة التقييمية.

ج- **الرقابة الشاملة:** وهي التي تشمل الرقابة المالية المحاسبية والرقابة الاقتصادية وذلك لتقوم

الاداء والوقوف على تحقيق الاهداف للوصول الى مدى صحة الحسابات الختامية واظهار المركز المالي وهي تعبر بصدق عن نتائج العمليات وتعرف ايضا برقابة مراجعة.

2-5- **من حيث توقيت عملية الرقابة:** وتنقسم الى رقابة مسبقة ومرافقة ولاحقة:

أ- **الرقابة المسبقة (القبلية):** وهي الرقابة التي تتطلب الحصول على تراخيص مسبقة للقيام

ببعض الاعمال والمشروعات وقرارها وهي هنا عبارة عن رقابة وصائية تقوم بها الدولة وتتخذ صور الموافقة المسبقة من اجهزة الرقابة على القرارات المتعلقة بانفاق الاموال العامة وكذا تنصب على تقدير الايرادات المسبقة.



ب- **الرقابة المرافقة (المتزامنة):** وتقوم بها الاجهزة والادارات والهيئات المختلفة لتأكد من سلامة التنفيذ وفقا للمخطط والسياسات وهي عبارة عن رقابة ذاتية تتصف بالاستمرار والشمول حيث انها تبدأ من بديء التنفيذ وتستمر معه الى غاية انتهائه ومن مميزاتا القدرة على اكتشاف الخطأ والتقصير والاهمال مما يساعد على اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة.

ج- **الرقابة اللاحقة (البعديّة):** وهي التي تهتم بمراقبة وفحص ومراجعة العمليات التي تمت بالفعل للكشف عما رفقها من مخالفات مالية فهي بذلك تكشف وتحسم الكثير من الاخطا والتجاوزات التي يتعذر كشفها أو لا تظهر على حقيقتها إذا رجعت بصفة منفردة وهي بهذا يمكنها أن تراجع الحسابات والعمليات المالية واجراء المقارنات بين النفقات والتكاليف لمدة سنوات مختلفة للوقوف على اسباب الزيادة والنقصان.

### 3- مجلس المحاسبة:

تتم مراقبة المالية العامة في الجزائر عن طريق هيئة مستقلة تسمى مجلس المحاسبة والمحكوم بالامر رقم 20/95 المؤرخ في 1995/07/17 وستتناوله على الشكل التالي:

#### 3-1- **تشكيلة المجلس:** يتشكل المجلس طبقا للمادة: 38 من القانون 20/95 كما يلي:

أ- **الرتب خارج السلم:** وتضم المجموعات التالية:

- المجموعة الاولى: رئيس مجلس المحاسبة

- المجموعة الثانية: نائب الرئيس والناظر العام

- المجموعة الثالثة: رؤساء الغرف

- المجموعة الرابعة: رؤساء الفروع والنظار

ب- **رتبة المستشارين:** وتضم مجموعتين هما:

- المجموعة الاولى: مستشار أول

- المجموعة الثانية: مستشار

ج- رتبة المحاسبين: وتضم ثلاثة مجموعات وهي:

- المجموعة الاولى: المحاسبون الرئيسيون

- المجموعة الثانية: المحاسبون من الدرجة الاولى

- المجموعة الثالثة: المحاسبون من الدرجة الثانية

بالاضافة الى القضاة يوجد سلك المدققين الماليين المحدث بالمرسوم التنفيذي رقم: 420/01 المؤرخ في

2001/12/20 والمكلفين بمساعدة القضاة في القيام بمهامهم لا سيم تدقيق الحسابات.

3-2- **تسيير المجلس:** يدير مجلس المحاسبة رئيس يساعده نائب رئيس ويتشكل من ثمانية غرف

ذات اختصاص وطني تختص كل غرفة بمراقبة قطاع او اكثر وكذلك من تسعة غرف ذات اختصاص اقليمي

وتختص كل غرفة بمراقبة الجماعات المحلية (الاقليمية) والهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع المحلي او

الجهوي بالاضافة الى غرفة الانضباط الميزاني والمالي، كما تقسم هذه الغرف الى فروع.

ونلاحظ أن الاقسام التقنية والمصالح الادارية للمجلس توضع تحت اشراف الامين العام للمجلس الذي

يقوم بمهام الامر بالصرف لميزانية المجلس.

3-3- **اختصاصات المجلس:** طبقا للمواد من 07 الى 12 من الامر: 20/ 95 المتعلق بمجلس

المحاسبة فإن اختصاصاته تتمثل في ما يلي:

- مراقبة حسابات وتسيير مصالح الدولة الجماعات الاقليمية والمؤسسات والمرافق العمومية بإختلاف

انوعها والتي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية؛

- مراقبة تسيير المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا والتي تكون مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية؛
- مراقبة الاسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكون وضعها القانوني والتي تملك الدولة أو الجماعات الاقليمية أو المرافق العامة أو الهيئات العامة جزء من راس مالها؛
- مراقبة تسيير الهيئات التي تقوم في اطار التشريع والتنظيم المعمول بهما بتسيير النظم الاجبارية لتأمين والحماية الاجتماعية؛
- مراقبة نتائج استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الاقليمية او المرافق العامة أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة لا سيما في شكل اعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جبائية مهما يكون المستفيد منها؛
- مراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات مهما تكون وضعيتها القانونية والتي تلجأ الى التبرعات العمومية من اجل دعم القضايا الانسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية والثقافية وذلك بمناسبة حملات التضامن.

#### 4- رقابة المفتشية العامة للمالية (IGF):

مجال تدخلها يشمل التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات الاقليمية والهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وهيئات الضمان الاجتماعي وكل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي المستفيدة من مساعدات الدولة، وتدور هذه الرقابة حول استعمال الموارد التي جمعتها الهيئات والجمعيات بمناسبة الحملات التضامنية<sup>3</sup>.

4-1- إجراءات رقابة المفتشية العامة للمالية: نصت المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 08-

272 المؤرخ في 08 سبتمبر 2008 المتعلق بصلاحيات المفتشية العامة للمالية، كفييات المراقبة والتفتيش

والتحقيق والخبرة والتي تقوم حسب الحالة على ما يلي:

- سير الرقابة الداخلية وفعالية هياكل التدقيق الداخلي؛
- شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي؛
- التسيير المالي والمحاسبي وتسيير الاملاك؛
- إبرام الصفقات العمومية وتنفيذها؛
- دقة المحاسبات وصدقها وانتظامها؛
- مستوى الانجازات مقارنة مع الاهداف؛
- شروط تعبئة الموارد المالية؛
- تسيير إعتمادات الميزانية وإستعمال وسائل التسيير؛
- شروط منح وإستعمال الاعانات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات؛
- تطابق النفقات المسددة مع الاهداف المتبعة بطلب الهيئة العامة.

4-2- مراجعة الحسابات من قبل المفتشية العامة للمالية: نصت المادة 08 من المرسوم التنفيذي

08-272 المؤرخ في 08 سبتمبر 2008، أنه يجب على المفتشية العامة القيام بما يلي:

- رقابة تسيير الصناديق، وفحص الاموال والقيم والسندات من أي نوع والتي يحوز عليها المسيرون والمحاسبون؛
- التحصيل على كل مستند ووثيقة تبريرية ضرورية للفحص بما في ذلك التقارير التي تعدها أية هيئة رقابية أو خبرة خارجية؛

- القيام في الاماكن بأي بحث وإجراء وتحقيق بغرض رقابة التصرفات والعمليات المسجلة في المحاسبيات؛

- الاطلاع على السجلات والمعطيات أيا كان شكلها؛

- التيقن من صحة المستندات المقدمة وصدق المعطيات والمعلومات؛

- القيام في عين المكان بأي فحص بغرض التيقن من صحة وتمام التقيد المحاسبي لاعمال التسيير التي لها أثر مالي؛

- مراجعة جميع العمليات التي أجراها المحاسبون العموميين.

4-3- نتائج عملية المراجعة والمراقبة: عند معاينة ثغرات أو تأخرات هامة في محاسبة الهيئة

المراقبة يطلب من مسؤول الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية من مسؤولي الهيئات بتحيين المحاسبة وإعادة

ترتيبها وفي حالة غياب كلي للمحاسبة يحرر محضر قصور يرسل إلى السلطات المالية والسلطة الوصية والتي تقوم

بدورها بأمر إعداد المحاسبة المقصودة أو اللجوء إلى خبرة خارجية عند الاقتضاء<sup>4</sup>.

- 
- <sup>1</sup> - محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003.
  - <sup>2</sup> - حسين الصغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001.
  - <sup>3</sup> - المادة 02 و03، المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008، المتعلق بتحديد صلاحيات المفتشية العامة للمالية.
  - <sup>4</sup> - العربي بوعمران محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 103.

المحور السابع:

الإطار التقني لنظام المحاسبة

العمومية في الجزائر

## المحور السابع: الإطار التقني لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يعرف نظام المحاسبة العمومية على أنه "مجموعة المستندات والسجلات والالات الحاسبة وأجهزة المكننة المستخدمة في الوحدات الحكومية، بالإضافة إلى الطرق والاجراءات والتعليمات الخاصة بتنظيم وتسجيل العمليات المالية وإعداد التقارير المالية التي تهدف إلى تقييم الأداء والتخطيط والرقابة على الأموال العامة وتنفيذ السياسات المالية الحكومية"، وهنا تقوم الوزارة المكلفة بالمالية، ممثلة للحكومة في أغلب الدول بإصدار التعليمات الخاصة بتنظيم نظام المحاسبة العمومية.

### **1- الدفاتر والسجلات والبطاقات المحاسبية:**

قبل التطرق الى مختلف الدفاتر والسجلات والبطاقات المسوكة والمكونة لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، يجب الاشارة إلى أن عملية مسك السجلات المحاسبية بمختلف أنواعها تخضع إلى قواعد صارمة على المحاسبين العموميين احترامها والتي يمكن تلخيصها في العناصر الآتية<sup>1</sup>:

- تحفظ سجلات المحاسبة ووثائق إثبات النفقات والإيرادات لمدة عشر سنوات؛
- تكون صفحات سجلات المحاسبة مرقمة بأرقام متسلسلة ومختومة بختم الإدارة المكلفة بتسييرها؛
- تجنب المحو والشطب؛
- عند التصحيح يجب إثبات العملية بختم وتوقيع الموظف المسئول على مسك هذه السجلات؛

### **1-1- مستخرج العمليات اليومية:**

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 للخبزينة العمومية، يتكون مستخرج العمليات اليومية للخبزينة العمومية من واجهتين، الواجهة الأولى مخصصة لقيد مجموع عمليات الإيرادات المحصلة عن طريق الصندوق أو الحساب الجاري للخبزينة لدى البنك المركزي أو الحساب الجاري البريدي للخبزينة على التوالي، إضافة إلى الخانة



المخصصة لتقيد العمليات المدينة التي تمت عن طريق الحسابات الوسيطة، اما الواجهة الثانية فهي مخصصة لتقيد ما يقابل العمليات المسجلة في الواجهة الأولى في الجانب الدائن.

كما يقوم المحاسب العمومي بتجميع العمليات التي تم قيدها في نفس الحساب بواسطة دفتر اليومية من أجل تفادي تسجيل كل عملية على حدى، بشرط التمييز بين مجموع القيود الدائنة الذي يجب أن يساوي مجموع القيود المدينة وعرضها في شكل خلاصة يومية للعمليات، محددة في الشكل القانوني لمستخرج العمليات اليومية مصادق عليه من طرف المحاسب الرئيسي المكلف بمراقبة وتدقيق صحة القيود المحاسبية المسجلة.

### 1-2- الدفتر العام:

يسمح الدفتر العام للمحاسب العمومي من 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، ويعد دفتر اليومية العامة أداة للتحقق ومراقبة توازن القيود المحاسبية عن طريق مطابقة المبالغ الدائنة مع المبالغ المدينة لحركة الحسابات المفتوحة لدى الخزينة العمومية، والتي تم استعمالها خلال الشهر من دون إجراء المقاصة لنفس الحساب من أجل تحديد الرصيد، إضافة إلى ذلك يعتبر دفتر اليومية العامة أداة تساعد المحاسب على إعداد سجل الحسابات العام.

### 1-3- سجل الحسابات العام:

البيانات المسجلة في دفتر اليومية العامة، تسمح للمحاسب 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، ويعتبر سجل المحاسبة أداة لمراقبة توازن الحسابات عن

طريق مطابقة مجموع المبالغ للحسابات المدينة مع مجموع الحسابات الدائنة للحسابات المفتوحة لدى الخزينة والتي تم تفعيلها خلال الشهر، حيث يمكن اعتباره بمثابة خلاصة شهرية للعمليات المحاسبية تسمح بتحديد رصيد الحسابات المالية والحسابات الوسيطة، إضافة إلى إجمالي حسابات الإيرادات والنفقات.

#### 1-4- ميزان الحسابات الشهرية:

عند نهاية كل شهر يقوم المحاسب العمومي 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.

تم هذه العملية بصفة دورية كل شهر، تحت إشراف المحاسب الرئيسي المكلف بإرسالها إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية بهدف مراقبة ودمج مختلف ميزان الحسابات للمحاسبين الرئيسيين على مستوى الوطن تسمح نتائج ميزان الحسابات الإجمالي لشهر ديسمبر إعداد الحساب الختامي للدولة.

#### 1-5- حساب التسيير:

من أثر تطبيقاً مبدأ الفصل بين مهام المحاسب العمومي والأمر بالصرف، عند اختتام الدورة المحاسبية يتم إيداع حساب التسيير من طرف كل محاسب رئيسي، حيث 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، من أجل تحقيق أغراض المساءلة البعدية أمام هيآت الرقابة على تنفيذ المال العام لاسيما مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية.

## 2- البطاقات المحاسبية للمحاسب العمومي والامر بالصرف:

تعزيز لمبدا الفصل بين مهام الامر بالصرف والمحاسب العمومي يمسك كل واحد منهم بطاقات ودفاتر تساعد على ضبط المرحلة التي يقوم بها كل طرف محاسبيا.

### 2-1- البطاقات المفتوحة والممسوكة من طرف المحاسب العمومي: تتمثل في بالبطاقات

التالية<sup>2</sup>:

- بطاقة متابعة النفقات: يفتح لكل بند من البنود المقيدة في الميزانية بطاقة سنوية، يسجل عليها الاعتمادات المفتوحة للبند، وبعد كل دفع لنفقة يتم طرح مبلغ هذه الاخيرة آخر رصيد لاستخلاص رصيد جديد، بهدف منع التجاوز في مبلغ النفقة أو رصد نفقة في غير حسابها.

- بطاقة متابعة التحصيلات: بهدف متابعة تحصيلات من الغير، يقوم المحاسب بفتح هذه البطاقة، يدون فيها جميع التفاصيل المبالغ المحصلة للسنة المعنية (رقم السند، اسم وللقب المدين، المبلغ المدين، الباقي لتحصيل... الخ)

- بطاقات التقييد: وتميز هنا نوعين وهما:

❖ بطاقة الانفقات: عبارة عن وثيقة صغيرة الحجم بلون أحمر تستعمل لتسجيل الحسابين الدائن والمدين المعنيين بالنفقة، وتقسم كل بطاقة الى ثلاثة خانات، في الخانة الاولى نجد الحساب المدين وفي الخانة الثانية المبلغ، والثالثة الحساب الدائن، ويدون في اسفل الورقة تاريخ العملية، سبب العملية، تاشيرة مصلحة المحاسبة.

❖ **بطاقة الإيرادات:** تشبه من حيث الشكل بطاقة النفقات تختلف عنها في لونها الأخضر، يسجل

عليها في الجانب الدائن حسابات الإيرادات المعنية بالقبض، وفي الجانب المدين حسابات الصناديق المالية والحسابات المعنية حسب طبيعة الإيراد.

- **ورقة التصحيح للبطاقة التقييم:** تستعمل لتصحيح الأخطاء التي تقع بالزيادة أو النقصان لمبلغ الحسابات وذلك بتدعيم الحساب الناقص وتخفيض الحساب الذي وقع فيه زيادة المبلغ. مع الإشارة إلى تاريخ اليومية التي وقع فيها الخطأ مع الشهر.

## **2-2- بطاقات ودفاتر وسجلات الامر بالصرف:**

- **بطاقة الالتزام:** يتم إعدادها من طرف الامر بالصرف لتخصيص المبلغ لتغطية نفقة معينة، على أن لا يتعد مبلغ الالتزام سقف الاعتماد المخصص للنفقة حسب البند، تعد وفق شروط معينة (صفة الامر بالصرف، توفر الاعتماد وكفايته، توفر المناصب المالية، تاشيرات المراقب المالي... الخ)<sup>3</sup>.

- **بطاقة متابعة النفقات:** تفتح لكل بند حيث تكون خاصة بجولات الدفع التي يصدرها الامر بالصرف الذي يسجلها قبل تسليمها إلى المراقب المالي.

- **بطاقة المورد:** تفتح لكل مورد يتعامل مع المؤسسة، تسجل عليه معلومات خاصة بالمورد (الاسم، العنوان، رقم السجل التجاري، رقم الهاتف، الحساب البنكي او البريدي)، يتم الرجوع اليها بعد كل تسديد لتدوين رقم الحوالة، رقم الفاتورة، مبلغها، تاريخها، الرقم المرجعي لطلبه.

- **سجل النفقات:** يساعد الامر بالصرف من معرفة المبالغ التي صرفها لكل بند ومتابعتها إلى ان يتم تسديدها من طرف المحاسب العمومي.

- **سجل الجرد:** هو إحصاء جميع ممتلكات المؤسسة من بناءات، تجهيزات، أثاث وأدوات تم إكتسابها عن طريق الشراء أو الهبات أو التجهيزات، ومن ثمة تسجيلها ومتابعتها، أهداف الجرد: هو وسيلة لحفظ العتاد المكتسب وحمايته من الضياع، الإتلاف، التخطيم والمحافظة عليه أطول مدة ممكنة.

### 3- المستندات ذات الطابع الإحصائي:

يستعين المحاسب العمومي بمستندات ذات طابع إحصائي، لأنها لا تخضع للقواعد والأسس المحاسبية المتعارف عليها بما فيها مبدأ القيد المزدوج، بحيث تستمد هذه المستندات البيانات المالية من السجلات المحاسبية لاسيما ميزان الحسابات الشهري بهدف توظيفها وتقديمها في شكل جداول تكون مفيدة من الجانب الإحصائي للمصالح المركزية لوزارة المالية، تساعد هذه الأخيرة على تغطية العجز في توفير البيانات المالية غير المتاحة في السجلات المحاسبية بصفة آلية، بحيث تنقسم المستندات ذات الطابع الإحصائي إلى ما يلي<sup>4</sup>:

### 3-1- 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.

يتكون الجدول الذي يعرض الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة العمومية من قسمين، القسم الأول يعرض رصيد تنفيذ الميزانية العامة للدولة والذي يتضمن الفرق بين مجموع حسابات الإيرادات والنفقات إضافة إلى رصيد الحسابات الخاصة للخزينة العمومية. أما القسم الثاني، فيخصص لعرض مصادر الموارد المالية التي رصدت لتمويل عمليات الخزينة العمومية.

الغرض من إعداد الوضعية المختصرة للخزينة العمومية إلى بيان أثر تنفيذ الميزانية على السيولة النقدية للخزينة العمومية، عن طريق تحديد الفائض أو العجز في السيولة وطرق تمويله من طرف الخزينة العمومية، ففي حالة الفائض في السيولة، يكون رصيد الحسابات المالية ناتج عن المبالغ المحصلة لإيرادات الميزانية التي تكون أكبر من النفقات، أما في حالة العجز، فيكون رصيد الحسابات المالية ممول من تسبيقات للبنك المركزي أو الاقتطاع من صندوق ضبط موارد الخزينة العمومية، أو التمويل عن طريق إصدار أذونات الخزينة العمومية أو المديونية الخارجية.

### 3-2- الحساب الختامي للدولة:

وهو عبارة عن "كشف بالاستخدامات والإيرادات الفعلية التي تمت خلال السنة المالية المنتهية في كل وحدة إدارية، وما ترتب على عملياتها المالية من فائض أو عجز نقدي بصورة توضح المركز المالي الفعلي لها، وتساعد على إعداد الحساب الختامي للدولة كوحدة واحدة. وبذلك يعكس كل من الحساب الختامي والموازنة العامة صورة واحدة عن النشاط الحكومي وإن كانت الموازنة تمثل الصورة التقديرية لهذا النشاط بينما يمثل الحساب الختامي الصورة الفعلية له.

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.

وعلى هذا الأساس، يعتبر الحساب الختامي للدولة بمثابة تقرير سنوي لا يخضع لمبدأ القيد المزدوج، يعرض في شكل جدول يقدم الحصيلة السنوية للنتائج تحصيل الإيرادات الفعلية للميزانية وإجمالي الإيرادات التي تم تنفيذها عن طريق الحسابات الخاصة للخزينة العمومية، إضافة إلى عرض المبالغ الفعلية لنفقات التسيير

ونفقات التجهيز وإجمالي النفقات التي تمت عن طريق الحسابات الخاصة للخزينة، بغض النظر إن كانت هذه العمليات تخص سنة إعداد التقرير السنوي أو تخص سنوات سابقة.

### 3-3- 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.

### 3-4- الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز:

هي عبارة عن جدول يعرض نسبة تقدم تنفيذ برامج التجهيز العمومي متعددة السنوات بمختلف أنواعها ومختلف القطاعات الحكومية وفق تبويب الميزانية العمومية، حيث يمكن التمييز بين البرامج الآتية:

- برامج التجهيز العمومي المركزية، وهي البرامج ذات الطابع الوطني والتي يكون الوزير هو الأمر بالصرف الرئيسي المكلف بتنفيذها.
- البرامج الإقليمية للتنمية، وهي برامج التجهيز العمومي على مستوى الولاية والتي يكون الوالي هو الأمر بالصرف الرئيسي والوحيد المكلف بتنفيذها.
- برامج البلديات للتنمية، وهي برامج التجهيز العمومي على مستوى البلديات والتي يختص بتنفيذها رئيس المجلس الشعبي البلدي.

إضافة إلى ذلك، تعرض الوضعية الشهرية لتنفيذ ميزانية التجهيز العمومي نسبة تقدم استهلاك الاعتمادات المالية السنوية المخصصة لتمويل تسديد نفقات التجهيز العمومية المبرمجة في شكل رخص برامج متعددة السنوات لمختلف القطاعات.

### 3-5- الوضعية الشهرية للحسابات المالية للخبزينة:

تعرض هذه الوضعية في شكل جدول يبرز توزيع حجم السيولة النقدية المتاحة لدى الخبزينة العمومية، حيث تعرض رصيد حساب الصندوق لمختلف صناديق المحاسبين العموميين، ورصيد في الحساب الجاري البريدي للخبزينة العمومية ورصيد الحساب الجاري للخبزينة لدى البنك المركزي، بواسطة معطيات هذا الجدول تستطيع الخبزينة العمومية متابعة تطور التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة بصفة مركزية.



- 
- 1 - شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومردس، 2014/2013، ص: 139
- 2 - عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين"، أطروحة دكتوراه (ل.م.د)، فرع العلوم التجارية، تخصص مالية المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، 2019/2018، ص ص: 279-278.
- 3 - العربي بوعمران محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 69.
- 4 - شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص ص: 145-143.

المحور الثامن:

محاسبة العمليات المالية

العمومية

## المحور الثامن: محاسبة العمليات المالية العمومية

محاسبة الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية تتكون من<sup>1</sup>:

محاسبة ممسوكة من طرف المحاسب العمومية

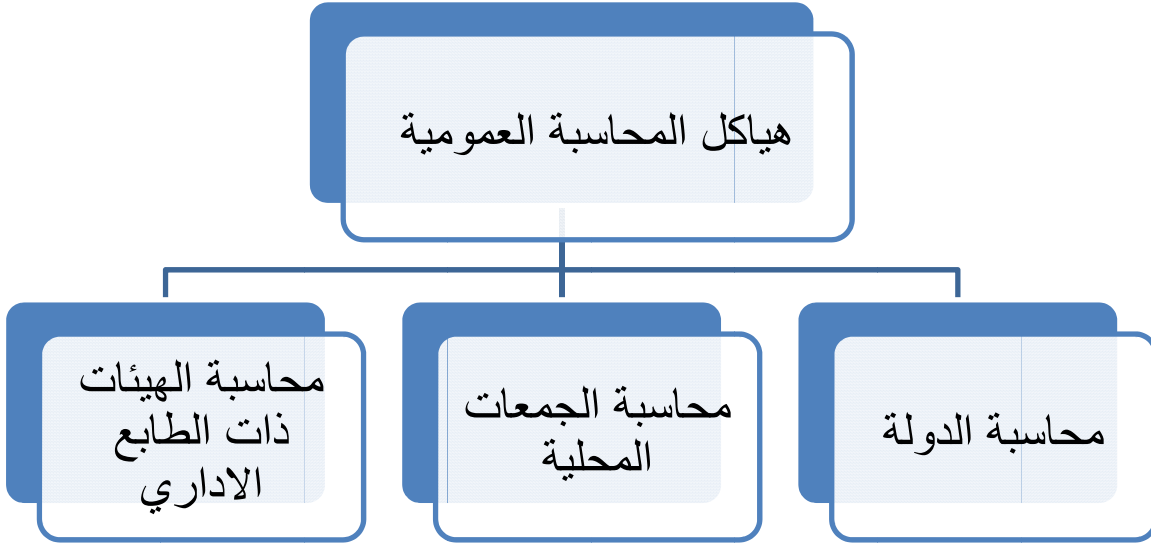
محاسبة إدارية للآمرين بالصرف

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

في مجال المحاسبة العمومية لا نجد هيكلية محاسبية موحدة مثلما هو عليه الحال في مجال المحاسبة المالي

(النظام المحاسبي و المالي ) لذلك نميز بين ثلاث أنواع من الهيكلية المحاسبية المطبقة في مجال المحاسبة العمومية<sup>2</sup>:

## الشكل رقم 02: هيكل المحاسبة العمومية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على منصورى الزين، مرجع سبق ذكره.

مع الإشارة إلى أن إصلاح محاسبة الدولة يهدف إلى تقريب المحاسبة العمومية من النظام المحاسبي والمالي

الجديد و بالتالي توحيد الهيكلية المحاسبية في القطاع العمومي.

### 1- محاسبة الدولة:

تسمح محاسبة الدولة التمييز بين المحاسبة الإدارية المسوكة من طرف الأمرين بالصرف وتلك المسوكة

من طرف المحاسبين العموميين.

الأمرين بالصرف بالنسبة للدولة يمسكون محاسبة إدارية التي تسمح بمتابعة تنفيذ العمليات المالية

للميزانية وهذه المحاسبة ذات القيد البسيط تتضمن بالنسبة للإيرادات : الحقوق المثبتة والمصفية، الأوامر

بالتحصيل وكذلك التخفيضات والإلغاءات المنجزة على سندات التحصيل، والتحصيلات المنجزة.

وفي مجال النفقات فإن المحاسبة الإدارية تسمح بتسجيل الالتزامات والأوامر بالدفع، ومحاسبة خاصة بالاستثمارات العمومية حسب كل عملية.

المحاسبة الادارية هي محاسبة الميزانية تهدف الى متابعة تنفيذ الميزانية، مسكها لا يطرح أي صعوبات خاصة وانها تتبع الشئائي للميزانية العمومية (ايرادات نفقات).

بينما المحاسبة الممسوكة من طرف محاسبي الدولة فهي منظمة بالتعليلة المتعلقة بمحاسبة الخزانة فهي ممسوكة وفق نظام القيد المزدوج، أسلوب التسيير أو حساب الخزانة (systeme de gestion) وطريقة مركزية المحاسبة<sup>3</sup>.

1-1 - نظام القيد المزدوج : يقر بتسجيل العملية المحاسبية الواحدة في حسابين أحدهما مدين والآخر دائن وبنفس المبلغ، وهذه الطريقة في التسجيل تسمح بتوازن العمليات وتساوي الجانب المدين مع الجانب الدائن و مجموع الأرصدة المدينة و مجموع الأرصدة الدائنة، تقنية القيد المزدوج تسهل عمليات التسجيل والمراقبة، هذا النظام كان معمول به من طرف المحاسبين الرئيسيين للخزانة إلى غاية 1993 واعتبارا من 01 جانفي 1994 م إلى كل قابضي الوكالات المالية وذلك بموجب التعليلة رقم 078 الصادرة بتاريخ 17 أوت 1991 عن المديرية المركزية للخزانة، والمتعلقة بإصلاح محاسبة القابضين للوكالات المالية.

1-2 - أسلوب التسيير أو حساب الخزينة: وهذا الأسلوب مثلما تقدم يتمثل في أن عمليات التحصيل و الصرف تتوقف في نهاية السنة المدنية و لو كانت الاعتمادات المفتوحة في الميزانية لم تستهلك. وبتعبير آخر تلغى كل الاعتمادات التي لم تنفذ خلال السنة المالية أو تفتح مرة ثانية في الميزانية من جهة و من جهة أخرى يسمح بتقديم الحساب الاداري (البيان الختامي) في وقته. هذا مثلما هو معمول به في المحاسبة المالية (العامة) ، وحدد آخر تاريخ للالتزامات بنفقات الدولة عند تاريخ 10 ديسمبر ، و 25 من نفس الشه

هو التاريخ النهائي لتمرير أوامر و حوالات الدفع، وهناك مهلة إضافية تسمى " يوم إضافي "منحت للمحاسبين العموميين لانجاز التسديدات، والتحميل النهائي لهذه النفقات المدفوعة خلال هذا اليوم الإضافي فهي تنجز بأثر رجعي عند تاريخ 31 ديسمبر، الذي يسمح بدمج هذه النفقات بالسنة المنقضية<sup>4</sup>.

3-1 - مركزية عمليات الخزانة الخزينة: مركزية عمليات الخزينة تكون على ثلاث مستويات<sup>5</sup>:

✓ على مستوى الأول نجد المحاسبين الثانويين للدولة (قابضو الضرائب، الأملاك العمومية، الجمارك ...)

الذي يرسل شهريا إلى أمين الخزينة التابع له ميزان حساباته.

✓ على المستوى الثاني نجد أمين الخزينة الجامع الذي بعد استقباله لموازن حسابات المحاسبين الثانويين

يقوم بإنجاز ميزان حسابات يوج إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة.

✓ المستوى الثالث نجد العون المحاسبي المركزي للخزينة الذي ينجز الميزان العام للحسابات بعد تجميع

العمليات لمجموع موازين أمناء الخزينة.

العون المحاسبي المركزي للخزينة هو محاسب مركزي، موجود على أعلى هرم الحسابات يتولى تجميع

العمليات على مستواه، تحديد النتيجة وعرض الحسابات السنوية للدولة.

4-1 - هيكل حسابات الخزانة: الهيكل العامة لحسابات الخزانة تتكون من مجموع الحسابات التي

تسمح للمحاسب العمومي بتسجيل العمليات المالية العمومية الخاصة بهم، هذه الهيكل مقسمة وفق نظام

مجموعات الحسابات (حسابات عامة و حسابات خاصة) وتتكون من ثمانية مجموعات حسابات و هي في

الجدول التالي:

## جدول رقم 01 : حسابات الخزينة

رقم المجموعة	إسم الحساب
المجموعة الأولى	الصندوق و المحفظة المالية
المجموعة الثانية	عمليات الميزانيات
المجموعة الثالثة	عمليات الخزينة
المجموعة الرابعة	المراسلون (ودائع الهيئات المكتتبه لدى الخزينة
المجموعة الخامسة	عمليات تحت التسوية
المجموعة السادسة	النتائج
المجموعة السابعة	ديون مضمونة من الدولة
المجموعة الثامنة	الحقوق

Source : Ali Bissaad, op cit, p ; 103

كما توجد مجموعة تاسعة مخصصة للقيم غير عملية، الحسابات الخاصة لا تخص محاسبة الاموال ولا تظهر في ميزان العام لحسابات الخزينة، فهي توضع في ميزان خاص ويشكل ما يطلق عليه بالمحاسبة الخاصة.

### 2- محاسبة الجماعات المحلية:

يمسك كل من الأمر بالصرف للمحليات (الوالي بالنسبة للولاية و رئيس المجلس الشعبي البلدي بالنسبة للبلدية) و المحاسب العمومي محاسبة منظمة من أجل متابعة كل مراحل تنفيذ الميزانية والتي تتوج في الأخير بإنجاز حسابين أحدهما الحساب الإداري ويعده الأمر بالصرف والآخر حساب التسيير ويعده المحاسب العمومي زيادة على مسك محاسبة منظمة<sup>6</sup>.

-الحساب الإداري : هو حساب ميزانية يعده الأمر بالصرف و يبين تنفيذ الميزانية بشكل أدق

ومستوى إنجاز التقدير الجزائي المصوت عليه من طرف المجالس المنتخبة، و يعرض بواسطة جداول حسب تسلسل فصول ومواد الميزانية، ويتم إعدادده قبل 31 مارس من السنة الموالية ويعتبر وثيقة إجبارية تسهل

عمليات الرقابة المختلفة على الميزانية خاصة وأن الوثائق الأخرى (الميزانية الأولية والميزانية الإضافية والترخيصات الخاصة والاعتمادات المسبقة) ما هي إلا وثائق تنبؤية في حين أن الحساب الإداري يعبر عن نتيجة حقيقية.

-حساب التسيير: وهو حساب يعده المحاسب العمومي للمحليات وهو يقترب من الحساب المالي

أكثر من الحساب الإداري لاحتوائه على حساب ميزانية مفصل وهو يخضع للرقابة المسبقة لإدارة الضرائب ويقدم لأمانة الضبط لدى مجلس المحاسبة المختص إقليمياً قبل 30 جوان من السنة الموالية.

### 3- محاسبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري:

المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري هي في الواقع امتداد هيكلي ومالي لإدارات الدولة والجماعات المحلية و لكن هذه المؤسسات تتميز من الناحية القانونية بالشخصية الاعتبارية و الاستقلال المالي، وهي تابعة من حيث الوصاية لشخص عمومي عام ( الدولة ، جماعات محلية)، وتمارس مهامها حسب قطاع النشاط :

تربية، تعليم عالي، تكوين مهني، ثقافة ، صحة عمومية... الخ

من الجانب المالي، هذه المؤسسات تتحصل على إعانات تسييرها من طرف الدولة والمسجلة في الميزانية العامة للدولة، حيث تمثل إعانة الدولة ما يزيد عن 95% من موارد هذه المؤسسات، ويعود سبب ضعف الموارد الذاتية لهذه المؤسسات إلى طبيعة الخدمة العمومية و غياب أو ضعف النشاطات.

ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري هي في الواقع حالة تقدير للإيرادات ونفقات التسيير المتوقعة لسنة مالية، هذه المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، الوطنية منها والمحلية ليس لها ميزانية تجهيز، ونفقات التجهيز مؤسسة وطنية تكون مسجلة في برامج التجهيز للدولة.

المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري لها ميزانية مقسمة إلى قسمين: إيرادات ونفقات، قسم أول للإيرادات يتضمن بدوره كل من إعانة الدولة للتسيير، والإيرادات الخاصة، وفوائض السنوات السابقة، أما



قسم الثاني النفقات فهو بدوره ينقسم إلى ثلاثة مجموعات: نفقات المستخدمين، و نفقات تسيير المصالح، ونفقات المتعلقة بالنشاط ( مؤسسات التربية)<sup>7</sup>.

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

---

<sup>1</sup> -Ali Bissaad, **Manuel Comptabilité publique, Budgets, Agent et Comptes**, 1<sup>ère</sup> édition, Ecole Nationale des Impôts, 2001, p : 98.

<sup>2</sup> - منصورى الزين، مرجع سبق ذكره.

<sup>3</sup> - Ali Bissaad, op cit, p ;98.

<sup>4</sup> - منصورى الزين، مرجع سبق ذكره.

<sup>5</sup> - Ali Bissaad, op cit, p 101.

<sup>6</sup> - منصورى الزين، مرجع سبق ذكره.

<sup>7</sup> - Ali Bissaad ; op cit ; p ; 111.

أسئلة:

محاوآ المحاسبة العمومية

## أسئلة: المجموع الاولى

- 1- أذكر خصائص المحاسبة العمومية؟
- 2- فيما يتمثل مجال تطبيق المحاسبة العمومية؟
- 3- ما هي عمليات المحاسبة العمومية؟
- 4- ما هي مصادر محاسبة عمومية؟
- 5- برأيك ما هي عناصر الاختلاف والتشابه بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية؟
- 6- ما هي العناصر الاساسية التي تقوم عليها الميزانية العمومية لدولة؟
- 7- اذكر مكونات الميزانية العمومية لدولة؟
- 8- ما هي الانواع المختلفة لنفقات العامة؟
- 9- ماهي المراحل الرئيسية لاعداد ميزانية الدولة وقانون المالية؟
- 10- عرف قانون المالية مع ذكر انواعه؟
- 11- هل يمكن تجاوز قاعدة السنوية في اطار تسيير الميزانية؟
- 12- متى تصبح الميزانية العمومية لدولة سارية المفعول؟
- 13- متى يمكن تنفيذ النفقات العمومية؟
- 14- ما هي المدى الزمنية القصوى المحددة لمناقشة والتصويت على قانون المالية السنوي؟
- 15- ما هو الدور الذي تؤديه وزارة المالية في تحضير الميزانية العامة للدولة؟

## أسئلة: المجموعة الثانية

1. في ما تتمثل العمليات المالية للميزانية للدولة؟
2. ما هي العملية المالية التي تسمح بتغذية الصناديق العمومية بالاموال؟
3. تقوم الدولة بتحصيل الموارد المالية الضرورية لتغطية عمليات النفقات، فما هو الهدف من هذه النفقات؟
4. تقوم الخزينة العامة تحت مسؤولية الدولة بتنفيذ عمليات الخزينة على ماذا تشمل هذه العمليات؟
5. قبل تنفيذ الميزانية العمومية للدولة هناك اجراء ضروري يجب القيام به فيما يتمثل هذا الاجراء؟
6. ما هي إجراءات تحصيل الإيرادات؟
7. من بين اجراءات تنفيذ نفقات الميزانية العمومية للجولة نجد اجراء الامر بالصرف، عرفه؟ اذكر الإجراءات التي تسبقه؟
8. اذكر قواعد المحاسبة العمومية؟
9. في أي مرحلة من مراحل تنفيذ الميزانية يظهر مبدأ الخدمة المنجزة ومن يقوم به؟
10. ما هي استثناءات مبدأ الفصل بين وظيفة الامر بالصرف والمحاسب العمومي؟
11. مصادر قواعد المحاسبة العمومية تتمثل في النصوص التشريعية والتنظيمية، فهل هي إلزامية أم إختيارية؟
12. هناك فرق بين مجال المشروعية ومجال الملائمة في المحاسبة العمومية، في ما يتمثل هذا الفرق؟
13. يرجع تطبيق مبدأ الفصل بين وظيفة الامر بالصرف والمحاسب العمومي، لاسباب منطقية أذكرها؟
14. هل يمكن لووكالة الصرف ان تقوم بتحصيل الضرائب؟

### أسئلة: المجموعة الثالثة

ضع علامة (x) أمام العبارة الصحيحة وصحح الخاطئة إن وجدة:

1.	يقوم الامر بالصرف بإعداد الحساب الاداري عند نهاية السنة المالية.
2.	يقوم المحاسب العمومي بتسديد النفقة بعد التأكد من توفر الاعتمادات المالية.
3.	يكتسب مدير هيئة عمومية ادارية (استقلالية مالية) صفة الامر بالصرف عن طريق لانتخاب فقط.
4.	المحاسب العمومي مسؤول عن إعداد الحساب التسيير في نهاية السنة المالية
5.	الامر بالصرف مسؤول عن المرحلة الادارية في تنفيذ الميزانية
6.	يتحدد المبلغ النهائي لدين العمومي بعد التصفية
7.	لا يمكن للمبلغ المأمور بدفعه عند تسديد نفقة تجاوز الاعتمادات المفتوحة
8.	المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي في جميع الحالات لا يمكن أن تقحم إلا بمعرفة وزير المالية أو مجلس المحاسبة.
9.	في حالة غياب الوثائق والاثباتات المبررة للنفقة على المحاسب رفض التسديد
10.	يخضع المراقبون الماليون لقانون أساسي خاص بهم وهم يعملون تحت وصاية وزارة المالية.
11.	تكون النفقة محل رفض مؤقت من طرف المراقب المالي في حالة اقتراح التزام يتضمن عدم الشرعية والقابل للتصحيح.
12.	التعاضي في حق المراقب المالي والتسخيرة في حق المحاسب العمومي
13.	تكون النفقة محل رفض نهائي في حالة عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية
14.	يعتمد المحاسب العمومي من طرف مصالح وزارة المالية

## أسئلة: المجموعة الرابعة

ضع عبارة (ص) أمام العبارة الصحيحة و(خ) أمام الخطأ مع تصحيحها :

	1. من بين الاهداف التقليدية للرقابة على المالية العامة مراقبة مدى التزام الادارة في تنفيذها للميزانية بالسياسة المعتمدة.
	2. تنقسم الرقابة على تنفيذ الميزانية من حيث جهة تولى الرقابة إلى رقابة إدارية ورقابة قضائية.
	3. الرقابة التشريعية تقوم بها الاجهزة الحكومية.
	4. مجلس المحاسبة من اجهزة الرقابة القبلية لتنفيذ الميزانية
	5. تحرر المفتشية العامة للمالية محضر قصور في حالة غياب جزئي للمحاسبة
	6. يعين وكيل الصرف من بين الموظفين المتعاقدين بمقرر من المحاسب العمومي
	7. يحتفظ بالسجلات المحاسبية ووثائق إثبات النفقات والايادات لمدة عشر سنوات
	8. مستخرج العمليات اليومية يستعمل من طرف الامر بالصرف
	9. بطاقة الالتزام وبطاقة متابعة النفقات تمسك من طرف الامر بالصرف
	10. الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة من المستندات المحاسبية
	11. هيكل المحاسبة العمومية في الجزائر يتكون من: - محاسبة الدولة؛ - محاسبة الجماعات المحلية؛ - محاسبة الهيئات ذات الطابع الادراي.

## إجابات: المجموعة الأولى

- 1- خصائص المحاسبة العمومية تتمثل في: خدمة المواطنين، غياب دافع الربح بصفة عامة، الضرائب هي المصدر الرئيسي للإيرادات، الخضوع للقواعد القانونية، المسؤولية عن الموارد.
- 2- تطبيق المحاسبة العمومية في: الدولة ومصالحها، مجلس الدستوري، البرلمان بغرفتيه (المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة)، مجلس المحاسبة، الميزانية الملحقه، الجماعات الإقليمية كبلديات والولايات، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- 3- عمليات المحاسبة العمومية هي: عمليات على الميزانية وعمليات الخزينة.
- 4- مصادر محاسبة عمومية هي:
- ✓ **القواعد القانونية**: القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه والتمثلة في المراسيم التالية:
- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتعيين و اعتماد المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-331 المؤرخ في 19/09/2011 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي السابق ذكره.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإيرادات مراجع باقي الحسابات وكيفيات إكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها.



قانون المالية 84-17 المؤرخ في 7 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية من أهم مصادر المعتمد عليها

في تحديد قواعد ومبادئ المحاسبة العمومية خاصة في جانب اعداد الميزانية العمومية للدولة.

✓ الدستور؛

✓ الاجتهاد القضائي؛

5- عناصر الاختلاف والتشابه بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية يمكن بارزها في ما يلي:

الجدول رقم 01: المقارنة بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

المعيار	المحاسبة العمومية	المحاسبة المالية
الهدف	التأكد من تطبيق المشروعية، عدم تحقيق الربح.	تحديد الوضعية المالية (ربح، خسارة)
المبدأ	الفصل بين مهام الامر بالصرف والمحاسب العمومي.	تخضع لقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي.
التطبيق	الهيئات والمرافق العمومية ذات الطابع الاداري.	المؤسسات والهيئات الاقتصادية ذات الطابع التجاري
المصادر والمرجعية القانونية المنظمة لها	قانون المحاسبة العمومية، قانونين المالية.	النظام المحاسبي المالي، القانون التجاري.

ومن بين النقاط المشتركة بينهما نذكر ما يلي:

- مبدأ وقاعدة السنوية، استقلاليات الدورة المحاسبية؛

- الرشاد والفعالية في استغلال الموارد المتاحة؛

- المساعدة على الرقابة والمتابعة.

6- العناصر الأساسية التي تقوم عليها الميزانية العمومية تتمثل في: عنصر التنبؤ والتقدير، عنصر الترخيص

والاعتماد، عنصر السنوية، عنصر الوحدة، عنصر الشمولية.

7- تتكون الميزانية العمومية من جزئين رئيسيين، قسم للايرادات العامة للدولة، وقسم للنفقات العامة للدولة.

8- الانواع المختلفة لنفقات العامة للدولة تتمثل في: نفقات التسيير، نفقات التجهيز والاستثمار والنفقات بالرأسمال.

9- المراحل الرئيسية لاعداد ميزانية الدولة وقانون المالية يمكن تلخيصها في المراحل التالية:

- مرحلة الاعداد والتحضير؛

- مرحلة المناقشة والتصويت والمناقشة؛

- مرحلة الاقرار.

10- وفقا نص المادتين 01 و03 من القانون 17/84، يحدد قانون المالية طبيعة ومبلغ

وتخصيص الوارد والنفقات الخاصة بالدولة، حيث يقر ويرخص لكل سنة مدنية مجمل ايرادات و نفقات والوسائل المالية الاخرى المخصصة لتسيير المرفق العمومي ويقر ويرخص كذلك المصاريف المخصصة للتجهيزات العمومية وكذا النفقات بالراس المال.

انواع قوانين المالية وهي: قانون المالية السنوي المقرر؛ قانون المالية التكميلي والتعديلي؛ قانون ضبط الميزانية.

11- نعم يمكن تجاوز قاعدة السنوية في اطار تسيير الميزانية، في حالات استثنائية وهذا في فيما

يخص الانفاق العام المبرمج عبر فترات زمنية، وحالة النفقة بالرخصة 12/1.

12- تصبح الميزانية العمومية لدولة سارية المفعول، بعد المصادق عليها ونشرها في الجريدة الرسمية.

13- يمكن تنفيذ النفقة العمومية، بعد اعتمادها في إطار الميزانية العامة للدولة.

14- المدى الزمنية القصوى المحددة لمناقشة والتصويت على قانون المالية السنوي، محددة دستوريا بـ

75 يوما ابتداء من تاريخ ايداع مشروع الميزانية او قانون المالية لدي المجلس الشعبي الوطني.

15- الدور الذي تؤديه وزارة المالية في تحضير الميزانية العامة للدولة، يتمثل في التحضير التقني

لمشروع ميزانية الدول وذلك بتقييم وتقدير الايرادات والنفقات العامة بعد الحصول على كافة المعلومات الكافية وللإلزام.

## إجابات: المجموعة الثانية

1. تشمل العمليات المالية عمليات الإيرادات والنفقات وكذا عمليات الخزينة (المادة 09 من القانون 90-21) والتي نصت عليها المواد من 11، 10، 12 من القانون 90-21، وتحقق هذه العمليات عن طريق الخزينة العمومية (المادة 13 من القانون 90-21).

2. عملية تحصيل وقبض لجميع الحواصل الجبائية أو شبه الجبائية أو الإتاوة أو الغرامات وجميع الحقوق الأخرى باستعمال كافة الوسائل القانونية المرخص بها صراحة بموجب القوانين والأنظمة، تمكن الدولة من تغذي الصناديق العمومية بالاموال.

3. تهدف النفقات إلى تغطية الالتزامات الحالية والمستقبلية والمحتملة، فهي تمثل المدفوعات النقدية للحصول على الخدمات أو الاصول المختلفة.

4. تشمل هذه العمليات خاصة على النقاط التالية:

- اصدارات وتسديدات الاقتراض المنفذة وفقا للترخيصات الممنوحة بمقتضى قانون المالية؛
- وعمليات الايداع بأمر وحساب الهيئات المكتتبه لدى الخزينة.

5. توزيع المبالغ الاجمالية على مواد او بنود كل باب، على أساس التقديرات السابقة والمعطيات الحالية سواء تعلق بالنفقات المستخدمين أو نفقات التسيير وبالتقيد بالمذكرة المنهجية المرسله من طرف الوزارة الوصية أو الوزارة المالية في الجزء الخاص بمعايير الحساب لكل النفقات، وكذلك التعليمات والمناشير المحددة لنسب ومعدلات بعض العناصر المرتبطة بالنفقات أو الإيرادات.

لتعرض الميزانية فيما بعد على مجلس الإدارة (تختلف من قطاع وزاري الى اخر) لمناقشتها والتصديق عليها، لتقوم السلطة الوصية وأجهزة الرقابة القبالية بالتصديق عليها، ثم وضع تأشيرة التصديق لتصبح الميزانية جاهزة للتنفيذ الفعلي من جانب تحصيل الإيرادات او دفع النفقات.

6. يتم تحصيل الإيرادات وفق إجراءات الإثبات، التصفية والتحصيل حسب المواد 16، 17 و18 من القانون 90-21.

7. الأمر بالصرف: وهو الأمر الصادر لدفع النفقة العمومية و يتمثل في تحرير الحوالات، أو بمعنى آخر استدعاء مكتوب ومبرر من الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي كي ينفذ النفقة. الاجراءات التي تسبقه تتمثل في الالتزام والتصفية.

8. قواعد المحاسبة العمومية تتمثل في القاعدة القانونية والقاعدة التقنية.

9. يظهر مبدأ الخدمة المنجزة في المرحلة الامر بالصرف، حيث لا يمكن الامر بصرف أي مبلغ

في إطار النفقة العمومية دون التأكد وإثبات تمام الخدمة او إنجاز العمل يقوم بها الامر بالصرف.

10. استثناءات مبدأ الفصل بين وظيفة الامر بالصرف والمحاسب العمومي تتمثل في ما يلي:

- الدفع بواسطة وكالات التسبيقات؛
  - أصل رأس المال والفوائد المستحقة على قروض الدولة وكذا خسائر الصرف؛
  - النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي؛
  - تحصيل الجباية نقدا والمتمثلة في الضرائب غير مباشرة، الحقوق الجمركية، حقوق التسجيل.
11. مصادر قواعد المحاسبة العمومية الزامية وواجبة التطبيق.

12. الفرق بين مجال المشروعية ومجال الملائمة في المحاسبة العمومية يتمثل في ان مجال الملائمة يكون إتخاذ

القرار على أساس الاختيار والمفاضلة بين الحلول الممكنة ملائمة مع مصلحة الهيئة العمومية، أما مجال

المشروعية يكون إتخاذ القرار تطابقا مع القوانين والتنظيمات دون الاجتهاد في الامر، وهنا يكمن الفرق بين

المجلين.

13. يرجع تطبيق مبدأ الفصل بين وظيفة الامر بالصرف والمحاسب العمومي، لاسباب منطقية من بينها:

- توزيع المهام - سهولة المراقبة -وحدة الصندوق - مكافحة الغش والتدليس.

14. لا يمكن لوكيل الصرف تحصيل الضرائب أو الرسوم والاتاوات المنصوص عليها في القوانين  
الجبائية، ذلك بموجب نص المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993،  
المحدد لكيفية إحداث وكالات الصرف وتنظيمها وسيورها.

### إجابات: المجموعة الثالثة

ضع عبارة (ص) أمام العبارة الصحيحة و(خ) أمام الخطأ مع تصحيحها :

ص	1. يقوم الامر بالصرف بإعداد الحساب الاداري عند نهاية السنة المالية.
ص	2. يقوم المحاسب العمومي بتسديد النفقة بعد التأكد من توفر الاعتمادات المالية.
خ	3. يكتسب مدير هيئة عمومية ادارية (استقلالية مالية) صفة الامر بالصرف عن طريق لانتخاب فقط. يكتسب مدير هيئة عمومية ادارية (استقلالية مالية) صفة الامر بالصرف عن طريق لانتخاب والتعيين.
ص	4. المحاسب العمومي مسؤول عن إعداد الحساب التسيير في نهاية السنة المالية
ص	5. الامر بالصرف مسؤول عن المرحلة الادارية في تنفيذ الميزانية
ص	6. يتحدد المبلغ النهائي لدين العمومي بعد مرحلة التصفية
ص	7. لا يمكن للمبلغ المأمور بدفعه عند تسديد نفقة تجاوز الاعتمادات المفتوحة
ص	8. المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي في جميع الحالات لا يمكن أن تقحم إلا بمعرفة وزير المالية أو مجلس المحاسبة.
ص	9. في حالة غياب الوثائق والاثباتات المبررة للنفقة على المحاسب رفض التسديد
ص	10. يخضع المراقبون الماليون لقانون أساسي خاص بهم وهم يعملون تحت وصاية وزارة المالية.
ص	11. تكون النفقة محل رفض مؤقت من طرف المراقب المالي في حالة اقتراح التزام يتضمن عدم الشرعية والقابل للتصحيح.
خ	12. التغاضي في حق المحاسب العمومي والتسخيرة في حق المراقب المالي. التغاضي في حق المراقب المالي والتسخيرة في حق المحاسب العمومي.

ص	13. تكون النفقة محل رفض نهائي في حالة عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية
ص	14. يعتمد المحاسب العمومي من طرف مصالح وزارة المالية

## إجابات: المجموعة الرابعة

ضع عبارة (ص) أمام العبارة الصحيحة و(خ) أمام الخطأ مع تصحيحها :

خ	<p>1. من بين الاهداف التقليدية للرقابة على المالية العامة مراقبة مدى التزام الادارة في تنفيذها للميزانية بالسياسة المعتمدة.</p> <p><u>العبارة الصحيحة:</u> من بين الاهداف الحديثة للرقابة على المالية العامة مراقبة مدى التزام الادارة في تنفيذها للميزانية بالسياسة المعتمدة</p>
خ	<p>2. تنقسم الرقابة على تنفيذ الميزانية من حيث جهة تولي الرقابة إلى رقابة إدارية ورقابة قضائية.</p> <p><u>العبارة الصحيحة:</u> تنقسم الرقابة على تنفيذ الميزانية من حيث جهة تولي الرقابة إلى رقابة داخلية ورقابة خارجية.</p>
خ	<p>3. الرقابة التشريعية تقوم بها الاجهزة الحكومية.</p> <p><u>العبارة الصحيحة:</u> الرقابة التشريعية تقوم بها السلطة التشريعية (البرلمان).</p>
خ	<p>4. مجلس المحاسبة من اجهزة الرقابة القبلية لتنفيذ الميزانية</p> <p><u>العبارة الصحيحة:</u> مجلس المحاسبة من اجهزة الرقابة البعدية لتنفيذ الميزانية</p>
خ	<p>5. تحرر المفتشية العامة للمالية محضر قصور في حالة غياب جزئي للمحاسبة</p> <p><u>العبارة الصحيحة:</u> تحرر المفتشية العامة للمالية محضر قصور في حالة غياب كلي للمحاسبة</p>
خ	<p>6. يعين وكيل الصرف من بين الموظفين المتعاقدين بمقرر من المحاسب العمومي</p> <p><u>العبارة الصحيحة:</u> يعين وكيل الصرف من بين الموظفين المرسمين بمقرر من الامر بالصرف</p>
ص	<p>7. يحتفظ بالسجلات المحاسبية ووثائق إثبات النفقات والايادات لمدة عشر سنوات</p>
خ	<p>8. مستخرج العمليات اليومية يستعمل من طرف الامر بالصرف</p> <p><u>العبارة الصحيحة:</u> مستخرج العمليات اليومية يستعمل من طرف المحاسب العمومي</p>
ص	<p>9. بطاقة الالتزام وبطاقة متابعة النفقات تمسك من طرف الامر بالصرف</p>



خ	<p>10. الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة من المستندات المحاسبية</p> <p><u>العبارة الصحيحة:</u> الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة من المستندات الاحصائية</p>
ص	<p>11. هيكل المحاسبة العمومية في الجزائر يتكون من:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- محاسبة الدولة؛</li> <li>- محاسبة الجماعات المحلية؛</li> <li>- محاسبة الهيئات ذات الطابع الادراي.</li> </ul>

# المراجع

## أولاً: الكتب

- 1) - إسماعيل حسين احمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
  - 2) بشرى نجم عبد الله المشهداني، سناء احمد ياسين، سحر طلال ابراهيم، المحاسبة الحكومية مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية، الجزء الاول، الطبعة الاولى، الذاكرة للنشر والتوزيع، بغداد، العراق، 2017.
  - 3) جون لارسن، ن.موسش، تعريب وصفي أبو المكارم، المحاسبة المتقدمة، الجزء الثاني، دار المريخ لنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1997.
  - 4) حسين الصغير، دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
  - 5) حسين الصغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001.
  - 6) العربي بوعمران محمد، المحاسبة العمومية، دروس مع اسئلة وتمارين محلولة، الصفحة الزرقاء "Page Bleues"، الجزائر، 2021.
  - 7) محمد إبراهيم الوالي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
  - 8) محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم والنشر والتوزيع، عنابة، 2003.
  - 9) محمد الفيومي محمد، أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية، دار النهضة العربية، بيروت، 1988.
  - 10) محمد عباس البدوي، الاميرة إبراهيم عثمان، النظام المحاسبي للمنظمات الهادفة للربح - وغير هادفة للربح، الطبعة الأولى، المكتب الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008.
  - 11) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003.
  - 12) يلس شاوش بشير، المالية العامة المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، الطبعة الثانية، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017.
- 13) Ali Bissaad, **droit de la comptabilité publique**, édition Houma, Alger, 2004.
- 14) Ali Bissaad, **Manuel Comptabilité publique, Budgets, Agent et Comptes**, 1ère édition, Ecole Nationale des Impots, 2001.

15) Moussa OUDAI, **L'essentiel de la Comptabilité Publique**, dar Al mohammadia, Alger.

### ثانياً: أطروحات ورسائل جامعية

1) شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومردس، 2014/2013.

2) عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين"، أطروحة دكتوراه (ل.م.د)، فرع العلوم التجارية، تخصص مالية المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، 2019/2018.

### ثالثاً: القوانين

1) القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، رقم 28، بتاريخ 10 جويلية 1984.

2) القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، رقم: 35، بتاريخ 15/08/1990.

3) أمر رقم 95-20، المؤرخ في 17 جويلية 1995، معدل ومتمم بالامر 10-01، المؤرخ في 26 أوت 2010 المتعلق بمجلس المحاسبة.

4) المرسوم التنفيذي رقم 91-314، مؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بإجراءات تسخير الامر بالصرف والمحاسب العمومي.

5) المرسوم التنفيذي رقم 92-414، مؤرخ في 14 نوفمبر 1992، المتعلق بالرقابة المسبقة للنفقات التي يلتزم بها.

6) مرسوم تنفيذي رقم 93-46، مؤرخ في 06 فيفري 1993، يحدد أجال دفع النفقات وتحصيل الاوامر بالايرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة.

7) المرسوم التنفيذي رقم 93-108، مؤرخ في 05 ماي 1993، يحدد كيمييات إحداث وكالات الايرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها.

8) مرسوم تنفيذي رقم 97-268، المؤرخ في 21 جويلية 1997، يحدد الاجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها ويضبط صلاحيات الامرين بالصرف ومسؤوليتهم.

9) المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008، المتعلق بتحديد صلاحيات المفتشية العامة للمالية.

#### رابعاً: دروس على الانترنت

1) منصورى الزين، "دروس في المحاسبة العمومية"، متوفرة على الرابط الالكتروني :

<http://upload.4algeria.com/download66776.html>