جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

مذكرة مقدمة لاستكمال المتطلبات لنيل شهادة الماستر أكاديمي
الميدان: الحقوق والعلوم السياسية
الشعبة: حقوق
التخصص: القانون العام الاقتصادي

عنوان المذكرة

قانون المحاسبة العمومية ومقتضيات التكيف مع الاصلاح الميزانياتي

إعداد الطالبة: يمينة بن محسن **إشراف الأستاذ: عمر زعباط**

أعضاء لجنة المناقشة

اسم ولقب الاستاذ	الرتبة العلمية	الصفـــــة
أحمد سويقات	أستاذ التعليـــم العالـي	رئيسًـــا
عمـر زعبـاط	أستاذ محاضر قسم "أ"	مشـرفًـا
خالـد خوخـي	أستاذ مساعـــــد	منـاقشًا

السنة الجامعية: 2023 -2024

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

مذكرة مقدمة لاستكمال المتطلبات لنيل شهادة الماستر أكاديمي
الميدان: الحقوق والعلوم السياسية
الشعبة: حقوق
التخصص: القانون العام الاقتصادي
عنوان المذكرة

قانون المحاسبة العمومية ومقتضيات التكيف مع الاصلاح الميزانياتي

إعداد الطالبة: يمينة بن محسن
إشراف الأستاذ: عمر زعباط

أعضاء لجنة المناقشة

اسم ولقب الاستاذ	الرتبة العلمية	الصفـــــة
أحمد سويقات	أستاذ التعليـــم العالـي	رئيسًـا
عمـر زعبـاط	أستاذ محاضر قسم "أ"	مشـرفًـا
خالـد خوخـي	أستاذ مساعـــــد	منـاقشًا

السنة الجامعية: 2023 -2024

بسم الله الرحمن الرحيم

إلى والدي رحمة الله عليه الذي علمني كيف يخط القلم.

إلى والدتي المحبة للعلم والتعلم.

إلى جميع إخوتي وأخوتي وجميع أفراد أسرتي صغيرهم وكبيرهم.

إلى جميع من شجعني وتمنى لي النجاح والتوفيق

الحمد لله

قائمة المختصرات

ج. ر. ج. ج.ع: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد
ص: صفحة.
ق. م. ع: قانون المحاسبة العمومية.
م.م: مجلس المحاسبة.
م: المادة.
ط. الطبعة.

المقدمــة

مقدمة:

في إطار عصرنة وإصلاح المالية العامة للدولة، وتماشيا مع المستجدات المحلية والدولية الحاصلة على مستوى المالي و الميزانياتي للدولة، والرّامية الى تفعيل دور الدولة في المجتمع من خلال تلبية حاجياته المتزايدة مع محدودية الموارد، و تحقيق التنمية وضمان التوازن الاقتصادي[1]، و هو ما يجب أن تتضمنه و تحققه سياستها العامة، التي أصبحت الميزانيات العامة إحدى وسائل تجسيدها، و التي لم يعد دورها يقتصر فقط على تحقيق التوازن الناتج عن تحديد أعباء الدولة خلال سنة مالية، وتعيين مصادر جلب الموارد لتغطية هذه الأعباء، وهو ما يسمى بميزانية الوسائل، بل تعداه إلى أن أصبحت وسيلة لرسم الأهداف و تحديد النتائج و تقييم الأداء، و ترشيد الانفاق العمومي وكذلك تجويد الخدمات العامة، و تعزيز الشفافية في تسيير المال العام والرقابة عليه بل و حتى التوجيه في اتخاذ القرار من طرف الجهات المعنية و هنا نتحدث عن ميزانية النتائج والأهداف.
من أجل ذلك عمدت الجزائر الى إعادة صياغة منظومتها القانونية المالية، وهذا بعدما أثبتت النصوص القائمة عدم مواكبتها لمستجدات البيئة السياسية والاقتصادية والاجتماعية الحالية سواء من جهة التشريع، حيث ينص دستور 1996[2] على أن القانون المتعلق بقوانين المالية يشرع من طرف البرلمان بقانون عضوي وهو ما يستوجب الغاء القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في جويلية 1984 لتعارضه صراحة مع نص الدستور لكونه نصا عاديا. أو من حيث عدم مواكبتها لآليات والأهداف والمعايير المعتمدة على المستوى الدولي في تسيير القطاع العام.

وكانت أولى مبادرات الإصلاح الميزانياتي بين سنتي 1998-2000 بناء على نقاش بين الجزائر والبنك العالمي بخصوص سبل ووسائل تحسين تسيير النفقات العامة.
وفي إطار تجسيد مشروع الإصلاحات المرجوة منح البنك العالمي سنة 2001 الجزائر قرضا لدعم هذا المشروع. وفي الفترة ما بين 2004-2007 تم التعاقد مع مؤسسة كندية لإنجاز مشروع "تحديث نظام الموازنة العامة " بتمويل من البنك العالمي، وهو مشروع يهدف إلى ترشيد إدارة الإنفاق العام وتحسين تقديم الخدمات للمواطنين، في الفترة ما بين 2008-2012.

وبصدور القانون العضوي 18-15المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في 2018/9/2، بدأت الإصلاحات المالية في الجزائر تعرف طريقها إلى الميدان.

استحدث هذا القانون مبادئ في تسيير الميزانية متمثلة في الشفافية والأداء و المسؤولية و التوازن و الاستقرار إضافة إلى المبادئ التقليدية التي احتفظ بها و هي السنوية والشمولية و وحدة الميزانية و التخصيص، كما أورد جملة من الإجراءات الميزانياتية الجديدة في قانون المالية بدءا

1- م.03 من ق.ع. رقم:18-15 الصادر بتاريخ 2018/9/2 ج. ر.ج.ع 53 مؤرخة في 2018/09/02
2- م.123 "... يشرّع البرلمان بقوانين عضوية في المجالات الآتية ... القانون المتعلق بقوانين المالية ..."

من الإعداد إلى تحصيل الايرادات و الرقابة على إنفاقها مرورا بطريقة تسييرها التي أصبحت تعتمد على نتائج تقاس بمؤشرات الأداء انطلاقا من أهداف واضحة و محددة مسبقا، خلافا للتسيير السابق القائم على أساس الوسائل و الذي يعنى بتحديد مصادر الايرادات المقترحة لمواجهة مختلف أوجه الانفاق العام و مراقبة مدى قانونية صرف النفقة، و تحديد المسؤوليات في حالة التقصير أو التلاعب بالمال العام.

ومما جاء به القانون 18-15 كذلك هيكل ميزانياتي تصنف فيه الأعباء حسب النشاط وحسب الطبيعة الاقتصادية للنفقات والوظائف الكبرى للدولة والهيئات الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية وتنفيذها، بعدما كانت تصنف الى أعباء قسم التسيير وأعباء قسم التجهيز.

ولاستكمال هيكل الاصلاح المالي و الميزانياتي من أجل تجسيد هذه الاصلاحات و تحقيق أهدافها في أرض الواقع، لم يهمل المشرع إعادة النظر في القواعد القانونية و التقنية المنظمة للمحاسبة العمومية ، و التي بواسطتها يتم تنفيذ عمليات الميزانية ، و ذلك لاستحالة الحصول على نتائج إيجابية لهذه الاصلاحات مع الإبقاء على القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية الذي لم يعد يساير الواقع الاقتصادي للبلاد و لا الإصلاحات التي أدخلت على المالية العامة، لاعتماده على محاسبة تقوم على أساس الصندوق و التسيير القائم على الوسائل، و هو ما يعنى أنه لا يتم تسجيل الايراد العمومي أو النفقة العمومية إلا إذا تم التحصيل الفعلي للإيراد و التسديد الفعلي للنفقة. وهو ما يحول دون معرفة الذمة المالية الحقيقية للدولة. أما تسيير النفقات القائم على الوسائل فيقتصر على توفير الاعتمادات المالية لإنجاز النشاط دون تحديد الأهداف والنتائج المرجوة والمدروسة وفق جدولة زمنية ومكانية يتم معها تقييم النتائج وقياس الأداء حسب معايير محددة مسبقا.

و قد عرف المرسوم التنفيذي 91 -313 المحاسبة العمومية أنها "وصف العمليات المالية و مراقبتها و اطلاع سلطات الرقابة و التسيير عليها"[1].و بالنظر الى هذا التعريف نجده يقف عند حدود الدور الكلاسيكي للمحاسبة العمومية، و الذي اقتصر على تحصيل الإيرادات و دفع النفقات (أساس الصندوق) وعرض النتائج السنوية و الرقابة على المال العام، و هذا يخالف نص القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، الذي وسع مضمون المحاسبة العمومية فاحتفظ بالمحاسبة على أساس الصندوق وأضاف إليها المحاسبة العامة القائمة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات(الحقوق المثبتة)، ومحاسبة تحليل التكاليف[2].

1- م.2من المرسوم التنفيذي رقم:91-313 المؤرخ في 1991/11/07 المتعلق بإجراءات المحاسبة العمومية التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيتها ومحتواها.

2- م.65 من ق.ع. رقم:18-15 مرجع سابق.

وبناء على ما تقدم ذكره بخصوص المحاسبة العمومية أعاد المشرع الجزائري صياغة قانون المحاسبة العمومية بشكل يتناسب والاصلاحات التي باشر في تنفيذها، وهو ما تجسد في قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي 23-07 المؤرخ في2023/06/21[1].

موضوع المذكرة يتناول بالدراسة قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي الذي جاء ليساير المفاهيم الجديدة التي جاء بها القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية بخصوص عصرنة الأنظمة الميزانياتية بانتهاج ميزانية برامج وأهداف بدل من ميزانية الوسائل، وتبني محاسبة عمومية ثلاثية المضمون، تتمثل في المحاسبة الميزانياتية القائمة على أساسي الصندوق و الاستحقاق، و المحاسبة العامة التي تعتبر جوهر الاصلاحات بالنسبة للمحاسبة العمومية. هذه المحاسبة التي من خلالها يمكن إنشاء قوائم مالية بناء على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بحيث تسمح هذه الجداول بتحقيق الرقابة على المال العام من طرف الجهات المختصة، وخاصة منها البرلمان، إضافة الى أنها وسيلة لتجسيد الشفافية. وزيادة على الصنفين السابقين من المحاسبة أدرجت محاسبة تحليل التكاليف ضمن المحاسبة العمومية، والتي من خلالها يمكن تحليل وقياس تكلفة الأنشطة الملتزم بها ضمن البرامج، بغية تقييم نجاعتها.

من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع المحاسبة العمومية أطروحة دكتوراه للدكتور السعيد قاوي[2]، تناول فيها المحاسبة العمومية في الجزائر وتأثرها بمختلف الظروف السياسية والاقتصادية للبلاد وتطرق إلى مصادرها القانونية والنظرية، ليعرج بعدها الى المسار التاريخي للمحاسبة العمومية في الجزائر، ليصل إلى محطتها الأخيرة بصدور القانون 23-07، الذي جاء ليحقق الانسجام والتوافق مع القانون العضوي 18-15، أجرى بعدها مقارنة طفيفة بين قانون المحاسبة العمومية الجديد وسابقه 90 -21. وأهم ما جاء في هذه الأطروحة هو ضرورة تعزيز أخلاقيات أعوان الإدارة، ورفع كفاءات الإطار البشري.

تتمثل الصعوبات التي واجهتها في إعدادي لهذه المذكرة أساسا في انعدام دراسات وطنية معمقة في مجال المحاسبة العمومية بمفهومها المعاصر، بحيث يمكن من خلالها فهم مضامين النصوص القانونية. إضافة إلى تناثر القواعد القانونية المتعلقة بالمالية العامة في الكثير من النصوص، كما هو الشأن بالنسبة للإيرادات ميزانية الدولة مثلا تحتوي كثير من الموارد حيث يصعب على الباحث أن يجد بسهولة تعريف ومصدر الايراد وخاصة منها القديمة نظرا لتوزعها في مختلف قوانين المالية، ومن الصعوبات كذلك استعمال مصطلحات غير مألوفة دون وضع مفاهيم وشروح لها.

1- الجريدة الرسمية رقم:42 الصادرة بتاريخ:2023/06/25

2- د. السعيد قاوي، قانون المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة لنيل دكتوراه في القانون العام،2022-2023

وتكمن أهمية موضوع المذكرة في حداثة قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي، وعدم وجود دراسات سابقة شاملة لأغلب جوانبه، الأمر الذي يجعل منه أرضية ممهدة لدراسات أوسع وأشمل وأدق، خاصة بعد اتمام اصدار النصوص التنظيمية المنصوص عليها في صلب القانون والتي بدونها لا يمكن تطبيقه تطبيقا سليما.
إضافة إلى الدور الجوهري الذي تتمتع به المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانيات مختلف الهيئات العمومية، حيث تعتبر وسيلة لجودة المعلومات المتعلقة بالمال العام وتقييم تسييره وتفعيل الرقابة عليه وترشيد النفقات وتعزيز الشفافية وتوجيه المستخدمين.

ويرجع سبب اختيار الموضوع إلى السعي من أجل معرفة جديد قانون المحاسبة العمومية المصادق عليه حديثا. ودراسة تناسب نص القانون العضوي السالف الذكر مع نص قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي من أجل الوصول إلى منظومة قوانين مالية متكاملة ومنسجمة لتحقيق الهدف منها وهو تجسيد محاسبة عمومية عصرية تواكب تطور الدولة وتوجه نشاطها وقراراتها.

وعن أهداف الموضوع يمكن حصرها في النقاط التالية:
- فهم هذا القانون الجديد ومعرفة الاصلاحات التي جاء بها.
- اثراء المكتبة بتوفير مرجع يفيد طلبة العلم والأساتذة والمهتمين بميدان المحاسبة العمومية.
- قد تكون هذه الدراسة دافع للطلبة وللمهتمين بميدان المحاسبة العمومية للكتابة فيه نظرا للشح الشديد في المراجع الوطنية المعمقة المتعلقة بموضوع الدراسة.

وتنحصر حدود هذه الدراسة في قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي الجزائري رقم: 23-07 الصادر بتاريخ 21 جوان 2023.

وبناء على ما سبق ذكره نطرح الإشكالية التالية:

ما هي انعكاسات الإصلاح الميزانياتي على قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي 07/23؟

و للإجابة على هذه الإشكالية تم استخدام المنهج الوصفي، لاعتبارات تتعلق بحداثة موضوع الدراسة، بحيث أن قانون المحاسبة العمومية و التسيير المالي تم صدوره بتاريخ 21جوان 2023، و منه فإنه يحتاج إلى شرح مصطلحاته و تحديد مفاهيمه و قواعده التي جاءت مجملة في القانون العضوي 18-15 و فصلها هذا القانون، إضافة إلى النصوص التنظيمية التي جاءت لتوضح كيفية تطبيق قواعده، و هذا ما يتناسب مع المنهج الوصفي الذي يقوم على تحديد إشكالية الموضوع و جمع المعلومات ، ثم تنظيمها في خطة يتم من خلالها الإجابة على إشكالية الموضوع.

وللإجابة على إشكالية الموضوع تم تقسيمه إلى فصلين رئيسيين، حيث تضمن الفصل الأول الإطار العام للمحاسبة العمومية جاء فيه تعريف المحاسبة العمومية وخصائصها ومبادئها

وأهدافها وطريقة مسكها ومصادرها وإطارها الموضوعي والعضوي. وتناول الفصل الثاني المتدخلون في تنفيذ الميزانية وسلطات الرقابة، وتم فيه كذلك التطرق إلى الآمرين بالصرف وأصنافهم وكيفية استخلافهم وتفويض إمضاءاتهم وتعيين الآمرين بالصرف المكلفين والمحاسبة التي يمسكونها ومسؤولياتهم، والمراقب الميزانياتي ومهامه، وفي الأخير تناولت الدراسة المحاسب العمومي من حيث التعريف والمهام والمسؤوليات. ولما كانت الرقابة على المال العام هدف أساسي من أهداف المحاسبة العمومية للحفاظ على المال العام وحمايته من مختلف أشكال الفساد كان لابد من الحديث عن سلطات الرقابة والمهام المنوطة بها، حيث جاء الحديث في ذلك عن الرقابة الإدارية بمختلف أشكالها، ليأتي الحديث بعدها بإسهاب عن مجلس المحاسبة كسلطة قضائية متخصصة ودوره في رقابة التسيير ورقابة المال العام. وآخر محطات الرقابة هي البرلمان الذي هو صاحب الولاية العامة على المال العام والذي منح الرخصة للحكومة لتنفيذ الميزانية وحقه في محاسبتها.

الفصل الأول

الإطار العام للمحاسبة العمومية

الفصل الأول: الإطار العام للمحاسبة العمومية

المحاسبة بصفة عامة علم من العلوم التي تطورت وتفرعت إلى عدة أنواع من المحاسبة كل نوع له مجاله ومعاييره وضوابطه التي تميزه عن النوع الآخر. و المحاسبة العمومية فرع من فروع المحاسبة التي تميزت أنها تمسك من طرف الهيئات التابعة للقطاع العام ، ارتبط تطورها بتطور و اتساع دور الدولة عبر مختلف الفترات التاريخية، فكان كلما زاد و توسع مجال تدخل الدولة نمت معه التزاماتها لتلبية الحاجيات العامة ، و منه كان لا بد لها من ايجاد موارد لتلبية هذه الحاجيات العامة المتزايدة ، و في المقابل وجب عليها وضع إطار تضبط به هذه الموارد و تحدد به مصادرها .و متابعة سبل تحصيلها و تحديد أوجه انفاقها وفق إجراءات تضمن حماية هذه الموارد من كل أشكال الفساد الذي قد يطالها.

تتميز المحاسبة العمومية بخصائص وأهداف وتقوم على مبادئ تحقق الغاية من مسكها، كما أن لها مصادر تنظم مسارها وتضبط إجراءاتها.

تم تغير مضمون المحاسبة العمومية مع الهدف من استعمالها، حيث كان الهدف منها في السابق هو إثبات الحقوق والواجبات المتعلقة بالهيئة العمومية، والرقابة على المال العام، وكان يكفي لتحقيق ذلك تبني الأساس النقدي، ومع تطور أنظمة المالية العامة للدول وأتساع مجال التعاملات الاقتصادية والتجارية وسعي الدولة لجلب الاستثمارات الأجنبية، والحاجة إلى المعلومة المالية الدقيقة كان لا بد من العمل على عصرنة الأنظمة الميزانياتية وتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية ومضمونها.

قبل التوغل في مضامين قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي لابد من اكتساب معارف أساسية حول هذا العلم لضمان الفهم الصحيح للنص القانوني وإدراك الهدف منه، وهو ما تناوله هذا المطلب.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومي.

تكتسب المحاسبة العمومية جملة من الحدود التي تميزها وتحدد معالمها الجوهرية من حيث الخصائص والأهداف والمصادر.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية

ارتبطت المحاسبة العمومية بمالية الدولة، و"علم المحاسبة هو أحد فروع العلوم الاجتماعية وهو العلم الذي يهتم بالإدارة المالية للنشاط الاقتصادي والرقابة عليه"[1].

والمحاسبة العمومية أو كما تسمى كذلك المحاسبة الحكومية فرع من فروع المحاسبة، وضعت لها عدت تعاريف وكل تعريف له منظوره الخاص الذي من خلاله تم تحديد مفهوم المحاسبة ومجالها وأهدافها.

أولا: التعريف القانوني.

التعريف القانوني لأي مصطلح يضعه المشرع، بحيث يحدد كل ما هو من مستلزماته، ليضبط من خلالها الشيء المعرف فلا يدع مجالا لسوء التأويل، وإلا كان التعريف قاصرا.

عرفها المرسوم التنفيذي رقم:91-313 بأنها "وصف العمليات المالية ومراقبتها واطلاع سلطات الرقابة والتسيير عليها"[2] ومنه نستخلص أن المحاسبة العمومية في مفهوم هذا المرسوم التنفيذي عبارة عن تدوين لعمليات الميزانية (ايرادات ونفقات) وعمليات الخزينة العمومية بعبارة أخرى تسجيل العمليات المالية عند تأثيرها على السيولة وتتبع تنفيذها وفق اجراءات قانونية محددة بهدف حماية المال العام من كل أنواع الفساد. وهوما يعكس تماما تسيير النفقات القائم على أساس الوسائل من خلال الاقتصار على وصف العمليات المالية ومراقبة شرعيتها من طرف المسيرين والهيئات الرقابية للتأكد من أن النفقة العمومية قد صرفت في الإطار القانوني المحدد لها، ووفق الاجراءات التشريعية المنصوص عليها، وهذا دون الأخذ في الحسبان تقييم الأداء والشفافية في تسيير المال العام والتخطيط للحصول على نتائج محددة في فترة زمنية معينة.

و مع تطور الأحداث الاقتصادية على الصعيد الداخلي من خلال توسع مجال تدخل الدولة بالتحول من دولة حارسة إلى دولة متدخلة، و تطور أهداف الميزانية العمومية وفقا للسياسة العامة للدولة خاصة في المجالات الاقتصادي و الاجتماعية والسياسية ، و كذلك على الصعيد الخارجي و يتجلى ذلك في ازدياد حجم المعاملات التجارية الدولية ، و تضاعف الاستثمارات الأجنبية و نمو عدد و حجم الشركات المتعددة الجنسيات و تنوع و توسع مجال نشاطها عبر مختلف دول العالم، و هو ما دفع المهنيين والهيئات المحاسبية العالمية إلى الاجتهاد لوضع معايير دولية موحدة للمحاسبة العمومية تضمن من خلالها جودة المعلومة المحاسبية و سهولة التعامل مع بياناتها على المستوى الداخلي من طرف المسيرين و البرلمان ... و على المستوى و الخارجي من طرف المستثمرين

1- د. سعاد شعابنية، "محاسبة مالية" مطبوعة بيداغوجية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية، 2022/2021

2- م. 02 من المرسوم التنفيذي رقم:91-313 المؤرخ في 1991/11/07 المتعلق بإجراءات المحاسبة العمومية التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيتها ومحتواها.

و المقرضين ... وفي هذا الإطار تعمل الجزائر على إصلاح عام للمالية العمومية بدءا بصدور القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية الصادر بتاريخ 2018/09/02، و لتحقيق النتائج المرجوة من هذا الاصلاح كان يجب انشاء منظومة قانونية مالية متكاملة و منسجمة فيما بينها، و هذا بأن تشمل جميع المستجدات التي تضمنها القانون العضوي ، و منها إعادة صياغة قواعد المحاسبة العمومية و هو ما تحقق بصدور القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية و التسيير المالي الذي عرف المحاسبة العمومية بأنها " نظام يسمح بتنظيم المعلومة المالية من خلال،

- إدخال وتصنيف وتسجيل ومراقبة بيانات العمليات الميزانياتية والمحاسبية وعمليات الخزينة بهدف إنشاء حسابات مطابقة للتنظيم وصادقة.
- عرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة عند اقفال السنة المالية.
- المساهمة في حساب تكلفة الانشطة أو الخدمات وكذلك تقييم نجاعتها.
- كما يتم تنظيمها للسماح بمعالجة هذه المعلومات من قبل المحاسبة الوطنية"[1].

و أول ما يمكن استنتاجه من هذا التعريف هو الرؤيا الجديدة للمحاسبة العمومية التي تضمنها القانون 23-07 ، فبعد أن عرفها المرسوم التنفيذي السابق الذكر بأنها مجرد "وصف و مراقبة للعمليات المالية"، قدمها هذا القانون بأنها نظام، و النظام هو "مجموعة من العناصر المتفاعلة معا (المتساندة بنائيا و المتكاملة وظيفيا) لإنجاز هدف معين باستخدام الموارد بأنواعها[2]"بمعنى أن المحاسبة العمومية عبارة عن مجموعة متكاملة تشمل المبادئ و القواعد التقنية للمحاسبة والقواعد القانونية و التنظيمية و الموارد البشرية و نظام معلوماتي محاسبي ، يتم من خلالها التعامل مع المعلومة المالية و معالجتها و تلخيصها إخراجها في شكل قوائم بطريقة تضمن قانونية حسابات الدولة و مصداقيتها و حساب تكلفة نشاط و خدمات الهيئات العمومية و تعزيز الشفافية مما يسمح بمعالجتها من طرف المحاسبة الوطنية من أجل "انتاج معلومات عن النشاط الاقتصادي الكلي للمجتمع خلال فترة زمنية معينة"[3] و المقدرة بسنة مدنية ، تبدأ من أول جانفي إلى 31 ديسمبر من السنة المعنية[4]، من أجل التخطيط ودراسة النجاعة والرقابة واتخاذ والقرارات و توجيهها و التقويم.
وما يلاحظ على هذا التعريف أنه نقل حرفي للمادة رقم 53 من المرسوم الفرنسي رقم:12-246[1] المتعلق بالتسيير الميزانياتي والمحاسبي العام المؤرخ في 2012/11/07 [5]

1- م. 79من القانون 23 -07 المؤرخ في:2023/06/21المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي ج.ر.ج.ع 42 مؤرخة في2023/06/25

2- مدحت أبو النص، إدارة وتنمية الموارد البشرية، مجموعة النيل العربية طباعة نشر توزيع رقم الطبعة غير موجود 2007 ص.146

3- محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث ،2008، ط الأولى، الإسكندرية ص 197

4 - م. 83 من القانون 23-07

5-الجريدة الرسمية الفرنسية رقم:262 مؤرخة في 2012/11/10

"elle est un système d'organisation de l'information financière permettant :

و تعرف بأنها "تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والأنشطة المرتبطة في القطاع الحكومي"[1]

ثانيا: التعريف الفقهي

الفقه هو مجموع الآراء المبثوثة في مختلف كتابات الفقهاء المتخصصين في مجال المحاسبة عموما، والمحاسبة العمومية خصوصا. وبناء على هذه الآراء يمكن تفسير القواعد القانونية المتعلقة بالمحاسبة العمومية، كما يمكن أن تتحول إلى قواعد قانونية.

عرف الفقه المحاسبة العمومية بأنها "تهتم بتلخيص وعرض العمليات التي تقوم بها الوحدات الادارية الحكومية وكذلك الوحدات التي لا تهدف إلى الربح في ضوء القواعد واللوائح المالية والتعليمات الدورية لتحقيق الرقابة على الإيرادات والمصروفات، والرقابة على البنود بموجب الاعتمادات والمخصصات المالية التي اعتمدتها الحكومة لكل وحدة حكومية"[2]

ثالثا: التعريف العلمي

اعتبر كثيرا من المختصون في مجال المحاسبة أنها علم له قواعد مجردة يقوم عليها فعرفوها بأنها "العلم الذي يبحث في طرق تسجيل وتبويب وتحليل المعاملات المالية المختلفة للمنشأة لخدمة أغراض معينة"[3] ومجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي بواسطتها يتم تنفيذ عمليات ميزانيات مختلف الهيئات العمومية والخزينة.

رابعا: التعريف التقني

يعتمد المحاسب في تنفيذ عمليات الميزانية مجموعة الإجراءات والأسس والقواعد الفنية المتعلقة بالمحاسبة ويتم إخراجها في شكل عمليات حسابية وجداول تعكس الوضع الاقتصادي العام

1° De saisir, de classer, d'enregistrer et de contrôler les données des opérations budgétaires, comptables et de trésorerie afin d'établir des comptes réguliers et sincères.

2° De présenter des états financiers reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à la date de clôture de l'exercice ;

3° De contribuer au calcul du coût des actions ou des services ainsi qu'à l'évaluation de leur performance. Elle est également organisée en vue de permettre le traitement de ces opérations par la comptabilité nationale."

1- د. فؤاد الفسفوس، المحاسبة الحكومية، دار كنوز المعرفة للنشر التوزيع، ط. الأولى 2010 ص 11

2- د. إبراهيم جابر، المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الالكترونية، دار غيداء للنشر، عمان، الأردن 2014 ص 28.

3- د. إبراهيم جابر، المرجع السابق ص.14.

للدولة، ومنه يمكن القول أن المحاسبة العمومية هي "فن تسجيل و تصنيف و تلخيص الأحداث الاقتصادية."[1]

الفرع الثاني: أساسيات المحاسبة العمومية

تتميز المحاسبة العمومية بخصائص وتقوم على مبادئ تحدد معالمها ونظريات تفسر تطورها وتوضح أهدافها وتميزها عن الأنواع الأخرى من المحاسبة التي تشترك معها في كثير من القواعد. وتتمثل هذه الخصائص والمبادئ فيما يلي:

أولا: مبادئ وخصائص وأهدافها المحاسبة العمومية وطريقة مسكها

انطلاقا من جملة التعاريف السابقة نستخلص أن المحاسبة العمومية وسيلة لتقدير موارد وأعباء الهيئات العمومية وتقييم نشاطها واتخاذ القرارات والرقابة على الانفاق العام وتحديد المسؤوليات، بناء على مبادئ "يتم صياغتها في شكل قواعد دستورية وقانونية ملزمة لا يجوز الخروج عليها إلا بنص"[2] كما تتميز بخصائص مستمدة من طابعها العمومي الذي يهدف إلى تحسين الأداء الحكومي والحفاظ على موارد الدولة وتعزيز الشفافية خدمة للصالح العام، وفيما يلي هذه الأسس:

أ-مبادئ وخصائص المحاسبة العمومية:

1-الهيئات العمومية مرافق عامة لا تهدف من خلال نشاطها إلى تحقيق الربح: الغاية من وجودها هو تحقيق النفع العام، حيث لا يمكن اعتبار أي مشروع مرفقا عاما إلا إذا توفر فيه شرط تقديم خدمات عامة للجمهور. وهذا لا يتنافى مع حصول المرفق العام على مبالغ مقابل تقديم خدمات، طالما أن الهدف من نشاطه هو خدمة الجمهور وليس تحقيق الربح، وهذا خلافا للمبدأ الذي تقوم عليه المؤسسات الصناعية والتجارية وهو تحقيق أكبر قدر من الأرباح الممكنة، انطلاقا من استغلال مختلف الوسائل المتوفرة لديها من أجل تلبية حاجيات الجمهور من خدمات ومنتوجات وبضائع، في جو من المنافسة مع الكيانات المماثلة في النشاط لبلوغ الأهداف المسطرة.

2-عمومية إيرادات الحكومة وعمومية مصروفاتها[3]: بحيث لا يمكن تخصيص ايرادات عمومية محددة لنفقات عمومية محددة، وهو ما يعكس شيوع الايرادات والنفقات وعدم وجود ارتباط بينها وهو ما تنص عليه المادة 14 من القانون العضوي 18-15 "تضمن مجموع الإيرادات تنفيذ مجموع النفقات وتقيد مجموع الإيرادات ضمن حساب وحيد يشكل الميزانية العامة للدولة".

1- د. براهيم جابر، المرجع السابق، ص.28

2- أكرم إبراهيم حمادة "المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها "، دار أمواج للطباعة والنشر والتوزع ط. 2012 ص 1.

3- د. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، إدارة الموازنة بين النظرية والتطبيق، دار الجنان للنشر والتوزيع الطبعة غير موجود،2014 ص 41.

3-الوحدات الحكومية ليس لها رأس مال بالمعنى المحاسبي[1]: الهيئات العمومية تعتمد في تمويلها على الاعتمادات المالية المخصصة لها كل سنة مالية في إطار قانون المالية، وليس لها رأس مال كما هو الشأن في الكيانات الصناعية والتجارية التي تعتمد في إنشائها على جلب أموال ومواد أولية للانطلاق في ممارسة نشاطها. ومنه فإن حساب النتائج للهيئات العمومية يهدف إلى قياس الأداء انطلاقا من تحديد الاهداف والنتائج المرجوة مع توفير الوسائل وهذا خلافا لحساب النتائج في المؤسسات التي تستعمل المحاسبة المالية التي تهدف أساسا إلى تحقيق أكبر قدر من الأرباح في جو من التنافس مع مثيلاتها.

4- مبدأ **الفصل بين وظيفتي الآمر بالصرف والمحاسب العمومي،** وهو المبدأ الجوهري من بين مبادئ المحاسبة العمومية، يقوم على التكامل بين صنفين من أعوان المحاسبة العمومية، في تنفيذ عمليات الميزانية، في حين يختلفان في المهام، بحيث لا يمكن لأحدهما أن يقوم بمهام الآخر. فالذي يقرر ويتابع عمليات الميزانية هو الآمر بالصرف، والمكلف بتحصيل الأموال وصرفها هو المحاسب العمومي. وهذا ما حرص المشرع على تأكيده فنص على أن "تتنافي وظيفة الآمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي"[2]، وامتد هذا التنافي إلى أنه" لا يمكن بأي حال من الأحوال، للأزواج والآباء والأبناء والإخوة من الدرجة الأولى للآمرين بالصرف أن يكونوا محاسبين مختصين لهم."[3] وهذا من أجل تجنب الفساد الذي يطال المال العام خاصة وتسهيل عملية الرقابة.

5- مبدأ وحدة الخزينة: يستمد هذا المبدأ أساسه من قاعدة عدم التخصيص، ومفاده أن توضع جميع الأموال العمومية في صندوق واحد، ويتم تجميعها على المستوى المركزي، تحت رقابة وزير المالية، الذي يعمل تحت سلطته كل أصناف المحاسبين العموميين.

يمكن هذا المبدأ الحكومة من معرفة مداخيل الدولة والرقابة عليها وإعادة توزيعها على النفقات العمومية.

6- مبدأ التمييز بين الشرعية والملاءمة: مهمة المحاسب العمومي حماية المال العام بالحرص على رقابة التزام الآمر بالصرف بالنصوص الشرعية بمناسبة تنفيذ عمليات الميزانية، ولا يمكنه التدخل في ملائمة تصرف الآمر بالصرف في المسائل التي ترك له فيها القانون المجال لاختيار ما يراه الأفضل والأصلح للهيئة التي يسيرها في إطار الالتزام بالقانون.

1- محمد الفاتح محمود بشير المغربي المرجع السابق ص 42.
2 - م.32 من القانون 23-07 مرجع سابق.
3 - م. 33 من ق.م.ع.:23-07 مرجع سابق.

ب- أهداف المحاسبة العمومية[1]:

1- وصف عمليات تحصيل الايرادات وصرف النفقات العمومية، أي توثيقها وتسجيلها بتحديد بياناتها بدقة، ثم تنفيذها ويكون في المرحلة الإدارية عن طريق الآمر بالصرف بإثبات وتصفية وأمر إيراد، تليها المرحلة المحاسبية وهي من اختصاص المحاسب العمومي الذي يقوم بعملية التحصيل لصالح الخزينة العمومية.
أما النفقات فيلتزم من طرف الآمر بالصرف بها ثم تصفيتها والأمر بصرفها، ليتم دفعها على مستوى المحاسب العمومي.

2-اعلام هيئات الرقابة والتسيير، بتوفير بيانات دقيقة وشاملة عن تنفيذ عمليات الميزانية والخزينة والممتلكات، والمساعدة في إعداد التقديرات وتقييم السياسات العامة، إضافة إلى تزويد البرلمان ومجلس المحاسبة بجميع المعلومات من أجل تقييم وتقدير الوضع المالي الحقيقي للدولة وتحسين التسيير المالي للهيئات العمومية وكذلك تحقيق الشفافية في تسيير المال العام عن طريق عرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الذمة المالية والوضعية المالية والنتيجة عند إقفال السنة المالية.

3- الرقابة على ايرادات ونفقات الهيئات العمومية، بتتبع جبايتها واستهلاكها وفق المبادئ والقواعد القانونية والتقنية المحددة.

4- تحديد المركز المالي للدولة، يظهر من خلالها الأصول التي تملكها الدولة والتزاماتها بشكل واضح ودقيق عند نهاية كل السنة المالية. ما يسمح بمعرفة التوازن المالي للهيئة العمومية.

5- حساب تكلفة نشاط الهيئات العمومية وتقييم نجاعتها، تحتاج الهيئات العمومية لتقييم نشاطها إلى معرفة حساب مجموع ما تم تحمله من أعباء من أجل إنجاز هذا النشاط، مثل نفقات المستخدمين ونفقات تسيير المصالح وغيرها، ومدى تأثير هذه التكلفة في النتائج المتحصل عليها.

ت- طريقة مسك المحاسبة العمومية، تمسك المحاسبة العمومية لمدة سنة مالية بواسطة نظام مدمج (نظام معلوماتي) يكون موصولا بجميع الهيئات المعنية بتطبيق قواعد المحاسبة العمومية يضم كل المتدخلين في عمليات تنفيذ الايرادات والنفقات انطلاقا من الآمر بالصرف وانتهاء بالمحاسب العمومي. يتم عرض المعلومات المختلفة عبر الاجهزة الالكترونية بحيث يمكن الحصول على الوضعيات المالية في آجال قصيرة، ويسمح بالتكفل بمجموع العمليات المنفذة من قبل المراكز

1- م. 02 من المرسوم التنفيذي 24-90، مؤرخ في 2024/02/22 المتعلق بتحديد محتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية ج .ر.ج.ع.15 م. في 2024:/02/29

المحاسبية[1]، ويجب أن تراعي فيها شروط حفظ البيانات وتعريفها وتأمينها ومصداقيتها واسترجاعها[2]

ث- مصادر المحاسبة العمومية

1- الدستور: تم انشاء هيئة دستورية وهي مجلس المحاسبة صلاحياتها رقابة المال والممتلكات العامة وإصدار قرارات بهذا الشأن، كما تقوم بإعداد تقرير سنوي حول نتائج الرقابة على الأموال والممتلكات العمومية.

2 - القوانين والأوامر: تتمثل أساسا في القانون العضوي 18-15 الذي يحكم إعداد قوانين المالية، وقانون المالية الذي من خلاله يرخص للحكومة في كل سنة مدنية بتحصيل موارد الميزانية وصرف نفقاتها.

3 - النصوص التنظيمية: تصدر عن السلطة التنفيذية لتفصيل إجراءات وكيفيات تنفيذ النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة العمومية.

4- التعليمات والمناشر: وثائق "تستعمل للتوجيه والتوضيح، وتحديد إطار وكيفية العمل الواجب اتباعها[3]" وكثيرا ما تستخدمها الجهات المختصة في وزارة المالية لتوجيه العاملين في إطار المحاسبة العمومية لتحديد مجال إنجاز عمل معين لتحقيق أهداف معينة وتوحيد الرؤيا بالنسبة لكل الهيئات المعنية.

5- القضاء: يتمثل أساسا في مجلس المحاسبة بصفته هيئة من هيئات القضاء الإداري المختص، بكونه "يدقق في شروط استعمال الهيئات الموارد والوسائل المادية والأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه، ويقيم تسييرها، ويتأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها." [4]

6- المبادئ: قواعد ظهرت نتيجة التجارب والممارسة في مجال المحاسبة واستقر العمل بها في الأوساط المحاسبية على أنها من المسلمات.

1- م. 81 من ق.م.ع. 23-07 مرجع سابق.
2 - م. 82 من القانون السابق
3- د. يوسف ادريدو، دراسة حول المنشور وطبيعته القانونية، منصة MAROCDROIT بتاريخ 2012/05/30
4 - م. 2 ف.2 من الامر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة ج.ر.ج.ع 39 م.23جويلية 1995

المطلب الثاني: مضمون المحاسبة العمومية.

توارثت النصوص السابقة المتعلقة بالمحاسبة العمومية الجزائرية الأساس النقدي الذي يعتمد على تسجيل عمليات الميزانية حين تحصيل الايراد وصرف النفقة، دون الأخذ بعين الاعتبار الإيرادات المستحقة ولم يتم تحصيلها والنفقات التي تم الالتزام بها ولم يتم دفعها، الأمر الذي يحول دون معرفة المركز المالي الصحيح للدولة.

وبناء عليه جاء في إطار عصرنة الأنظمة الميزانياتية للهيئات العمومية القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية بمنظور جديد للمحاسبة العمومية يحتوي ثلاثة أنواع من المحاسبة وهي المحاسبة الميزانياتية والمحاسبة العامة ومحاسبة تحليل التكاليف. وتجاوبا مع الإصلاحات التي وردت في القانون العضوي 18-15 وخاصة منه المادة 65 التي حددت المنظور الجديد للمحاسبة العمومية في الجزائر حيث نصت على أن: "تمسك الدولة محاسبة ميزانياتية تنقسم إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة إيرادات ونفقات الميزانية قائمة على مبدأ محاسبة الصندوق.

الفرع الأول: المحاسبة الكلاسيكية (الميزانياتية).

تحتوي المحاسبة الميزانياتية نوعين من الأسس المحاسبية، يختلفان فيما بينهما في توقيت تسجيل الإيرادات والنفقات في السجلات المحاسبية، أساس الالتزام (الاستحقاق)، وأساس الصندوق (النقدي). وما يجدر الإشارة إليه أن محاسبة الصندوق كان معمولا به في القانون 90-21 وتم الإبقاء عليه من أجل التمكن من تتبع عمليات الميزانية للسنة المالية وقياس النتائج، وهو ما يظهر من خلال تحديد المرسوم 24-90 أهداف المحاسبة الميزانياتية في تنفيذ إيرادات ونفقات ميزانية الدولة[1] خلال السنة المدنية المعنية حسب مدونة الميزانية.

أولا: محاسبة على أساس الاستحقاق

وهي إحدى أسس القياس المحاسبي لمعرفة حجم نشاط هيئة ما. يعتمد على تقييد إيرادات ونفقات الميزانية من طرف المحاسبين العموميين[2] في السجلات المحاسبة ومراقبتها بعنوان السنة المالية التي تم استحقاقها فيها بالنسبة للإيرادات وثبوتها بالنسبة للالتزام بها بغض النظر عن تاريخ التحصيل الفعلي للإيراد والدفع الفعلي للنفقة وهو ما يعكس تميز هذا المبدأ باستقلالية السنوات المالية عن بعضها.

1- م.8 من المرسوم التنفيذي رقم: 90/24 مرجع سابق
2- م. 06 المرجع سابق.

تفتح اعتمادات مالية بموجب قانون المالية لتغطية أعباء ميزانية الدولة[1] ويحدد لكل وزارة ومؤسسة عمومية مبلغ رخص الالتزام[2]، وهي " الحد الأقصى للنفقات التي يمكن الالتزام بها"[3] واعتمادات الدفع[4] و" تمثل الحد الأقصى للنفقات التي يمكن الأمر بصرفها أو تحرير النفقات الحوالات الخاصة بها أو دفعها خلال السنة لتغطية الالتزامات الناشئة في إطار رخص الالتزام"[5]. ويتم التوزيع المفصل للاعتمادات المالية المصوت عليها حسب الوزارة أو المؤسسة العمومية، وحسب البرنامج والبرنامج الفرعي والأبواب والتخصيص بالنسبة للاعتمادات غير مخصصة، وهذا بموجب مرسوم فور صدور قانون المالية[6].

تم ادراج المحاسبة على أساس الاستحقاق ضمن المحاسبة العمومية بموجب القانون العضوي لقوانين المالية، وذلك للتمكن من معرفة المركز المالي للدولة لكل سنة مدنية، بدقة تسمح باتخاذ القرارات وتحديد المسؤوليات وتجنب المخاطر.

ثانيا: محاسبة الصندوق (الأساس النقدي)

تعتبر محاسبة الصندوق من أقدم الأسس المحاسبية المتبعة في تنفيذ عمليات الميزانية، و التي يمكن من خلالها تتبع عمليات الإيرادات والنفقات، تعتمد على تقييد العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات والنفقات للهيئات العمومية والخزينة في السجلات المحاسبة ومراقبتها بعنوان السنة المالية التي تم فيها تحصيل الايراد ودفع النفقة فعلا[7]، دون الكتابة المحاسبية لباقي عناصر الذمة المالية من عقارات ومنقولات وديون وقروض للشخص المعنوي والاكتفاء بتوثيقها وتسجيلها إداريا، وهو ما يحول دون معرفة ذمته المالية ونشاطه الحقيقيين خلال فترة زمنية معينة.

ثالثا: أهداف المحاسبة الكلاسيكية

تهدف هذه المحاسبة إلى تنفيذ إيرادات ونفقات الهيئات العمومية خلال سنة طبقا لمدونة الميزانية[8]، وينتج من مسكها وضعيات ميزانياتية[9] هي:

1- م.23 الفقرة الأولى من ق.ع. مرجع سابق.
2- م. 73 الفقرة الثالثة من ق.ع. مرجع سابق.
3- م. 30 الفقرة الثانية من ق.ع مرجع سابق.
4- م. 73 الفقرة الثالثة من ق.ع. مرجع سابق.
5- م. 30 الفقرة الثالثة من ق.ع. مرجع سابق.
6- م.79 الفقرة 2 من ق.ع. مرجع سابق.
7- م. 22 من المرسوم التنفيذي 24-90 مرجع السابق
8- م. 8 الفقرة الأولى من المرسوم التنفيذي 24-90.
9- م. 30 من المرسوم التنفيذي 24-90.

أ- وضعية الإيرادات الميزانياتية المحصلة.
ب - وضعية النفقات الميزانياتية المدفوعة.
ت - وضعية إيرادات ونفقات الحسابات الخاصة للخزينة.
ث - وضعية الرصيد الميزانياتي.
مع نهاية السنة المالية ينجز المحاسب العمومي لكل ميزانية حساب التسيير[1]، بحيث يشكل الفارق بين إيرادات السنة المالية ونفقاتها المدفوعة في الميزانية والحسابات الخاصة للخزينة نتيجة السنة المالية المعنية.

الفرع الثاني: المحاسبة العامة

المحاسبة العامة (المحاسبة المالية) فرع من فروع المحاسبة مجالها الأصلي المؤسسات الربحية، في إطارها يتم تجميع المعلومات ثم تسجيلها ثم تصنيفها ثم إخراجها في شكل جداول مالية توظف لمعرفة المركز المالي للمؤسسة ونشر المعلومات المتعلقة بالمؤسسة وممارسة الرقابة.

يعتبر إدراج المحاسبة العامة ضمن المحاسبة العمومية الحدث الجوهري الذي تضمنه القانون العضوي من أجل تحقيق عصرنة نظم الميزانية وتجسيد الإصلاحات التي جاء بها.

أولا: تعريف المحاسبة العامة (المحاسبة المالية) وأهدافها: تعددت تعاريف المحاسبة العمومية حسب المنظور الفقهي وحسب الضبط القانوني لقواعدها. وبالنظر إلى تعريف المحاسبة العمومية الذي ورد في نص القانون رقم:23-07 يظهر أنه تبنى التعريف الفقهي لها، وفيما يلي توضيح ذلك.

أ- التعريف القانوني.

" المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدة عددية و تصنيفها ، و تقييمها، و تسجيلها، و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعته، و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[2] و عرفها المرسوم التنفيذي 24-90 من خلال تحديد هدفها بأنها تهدف إلى تسجيل العمليات التي تؤثر على الأموال المتاحة و الودائع المالية تحت النظر و الآجلة و الأوراق المالية و المستحقات على الغير و الممتلكات المادية و غير المادية و الوضعية المالية النتيجة المحققة من الهيئة المعنية"[3]، حسب مبدأ الحقوق المثبتة (اثبات الحقوق و الالتزامات)[4]، الذي يتضمن تحميل الوثائق المحاسبية للسنة المالية عمليات النفقات و الايرادات التي أنجزت خلال تلك السنة دون مراعات التسديد الفعلي للنفقة أو التحصيل الفعلي للإيراد.

1- م. 32 من المرسوم التنفيذي 24-90 مرجع سابق
2- م.03 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 2007/11/25 ج ر ع 74 مؤرخة في 2007/11/25
3- م.34 من المرسوم التنفيذي 24-90
4- م. 87 من القانون 23-07

ب-التعريف الفقهي: هي "ذلك النشاط الخدمي أو نظام المعلومات الذي يهدف إلى توفير المعلومات المالية عن الأنشطة الاقتصادية عن الوحدات الاقتصادية للمساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية والاقتصادية[1]"

ج ـ أهداف المحاسبة العامة:

تهدف إلى تسجيل الحركات التي تؤثر على الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة المحققة من طرف الهيئة العمومية وتمسك المحاسبة العامة من طرف محاسب عمومي لمدة سنة مدنية تبدأ من أول جانفي وتنتهي في 31 ديسمبر، بناء على مخطط محاسبي ووفق مبدأ القيد المزدوج، بحيث يكون لكل عملية طرفين أحدهما دائن والآخر مدين، وتسجل باستعمال حسابين على الأقل، أحدهما يزيد ويكون مدينا بقدر ما أخذ والآخر يعطي ويكون دائنا بقدر ما أعطى.

ت -القوائم المالية: هي تقارير مالية سنوية يعدها المحاسب العمومي عند نهاية السنة المالية، يعرض من خلالها الأحداث المؤثرة على العمليات المنفذة عند حدوثها، ما يسمح بعرض أداء الهيئة. وتهدف هذه القوائم الى تقديم معلومات مالية عن الهيئة العمومية المعنية إلى مسيريها وإلى الهيئات الرقابية من أجل تحسين الرقابة على الانفاق العام وفحص النتائج ودعم وتوجيه اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، إضافة إلى اعلام المواطن بتمكينه من الاطلاع على كيفية تسيير مؤسسات الدولة وحول ديونها ومستحقاتها، تحقيقا لمبدأ الشفافية الذي جاء به القانون العضوي 18-15.

تقوم هذه القوائم على معايير مستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي، التي وضعها مجلس معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين. وتهدف الى "تحقيق معلومات مالية متناسقة للمقارنة في مختلف التخصصات."[2]
وقد تضمن قانون المحاسبة والتسيير المالي 23-07 خمسة منها وهي:

1 -الحصيلة أو الوضعية المالية: وثيقة يتضمن بصفة منفصلة جميع موارد الهيئة العمومية وأصولها المالية وغير المالية، وأعباءها خلال سنة مالية، و "تعد من أجل بيان الوضع المالي لمؤسسة ما في تاريخ معين بإظهار جميع الأرصدة والممتلكات للمؤسسة وكذلك الالتزامات القائمة عليها في نفس التاريخ، وهي بذلك تمثل حوصلة سنوية لمختلف عناصرها المتمثلة في الأصول والعناصر المقابلة المتمثلة في الخصوم."[3]

2 -قائمة النجاعة المالية (حساب النتائج): يعد حساب النتائج وضعية ملخصة للإيرادات والنفقات المحققة من طرف الهيئة العمومية خلال السنة المالية بغض النظر عن تاريخ التحصيل

1- د. إبراهيم جابر، المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الدولية، 2014، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص.11
2- البروفسور د. فرانس فان شايك، كتيب معايير المحاسبة العمومية في القطاع العام، النسخة الثانية. ، النسخة الثانية ص. 4
3- د. سعاد شعابنية، محاسبة مالية مطبوعة بيداغوجية. مرجع سابق.

أو الدفع. وينتج عن الفارق بين الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة النتيجة الصافية للسنة المالية. يستعمل لقياس أداء الهيئة العمومية.

3-جدول تدفقات الخزينة: "يبرز الحركة التي تبين إدخال وإخراج السيولة، إذ يسمح بإظهار أسباب تغير الخزينة ومكونات هذا التغير بأسلوب منفصل"[1] والهدف من هذا الجدول هو إظهار مصدر التدفق النقدي وكيفية استخدامه والتغيرات الحاصلة في خزينة الهيئة العمومية خلال السنة المالية.

4 -جدول تباين الوضعية المالية الصافية: "يشير إلى الفرق بين المبلغ المخطط أو المدرج في الميزانية والمبلغ الفعلي الذي تم إنفاقه أو كسبه خلال فترة محددة. يعد فهم تباين الميزانية أمرا ضروريا للمؤسسة لأنه يساعد على تقييم أدائها المالي وتحديد مجالات التحسين واتخاذ قرارات مستنيرة بشأن الميزانية المستقبلية"[2]

5 -الملحق: تحتوي على شروحات وتوضيحات ومعلومات مكملة لتلك المعلومات الواردة في القوائم. وتحدد الأسس المستند عليها في تدوين العمليات وضبط القوائم. وظيفتها توضيح الميزانية والقوائم المالية.

ث -مبادئ إعداد القوائم العمومية:

1-المبادئ المحاسبية العامة[3]:

- ✓ **المصداقية:** خلو المعلومة من الخطأ والحكم المسبق وإمكانية التأكد من صحة المعلومة المحاسبية وعدم تحيزها.
- ✓ **الانتظام:** ويقصد به الالتزام بقواعد ومبادئ المحاسبة في تسجيل العمليات المالية.
- ✓ **الصورة الصادقة:** تستلزم إعطاء المعلومة الملائمة عن الوضعية المالية والممتلكات وأداء الهيئة العمومية بناء على مستندات محاسبية.
- ✓ **الحذر:** بحيث تسجيل تقديرات الإيرادات والنفقات وحركة الممتلكات والوضعية المالية (الحصيلة)[4] للهيئة العمومية في حدود المؤشرات الواقعية التي توحي بتحققها، ولا يمكن الإفصاح عن النتيجة الفعلية للسنة المالية إلا بعد تحققها.

1- أ. ش .كيفاني مطبوعة "تدفقات الخزينة "جامعة بوبكر بلقايد، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية والعلوم المالية. ص 1

2- إنفستوبيديا (investopedia) موقع إلكتروني أمريكي مقره مدينة نيويورك يقدم محتوى تعليمي عن الاستثمار والتمويل ...

3- م. 04 من المرسوم ال تنفيذي24-90 مرجع سابق.

4- م. 41 من ق.م.ع 23-07 مرجع سابق.

- ✓ **الشمولية:** يتعلق إعطاء معلومة كاملة عن العمليات الناتجة عن نشاط الهيئة العمومية، والتسجيل المحاسبي لكل عنصر من عناصر الأصول والخصوم والنواتج والأعباء بصفة مستقلة.
- ✓ **القابلية للمقارنة:** ويكون ذلك بإعداد القوائم وفق طرق دائمة تمكن من المقارنة بين عدة سنوات مالية، لقياس تكلفة الأنشطة التي تم الالتزام بها في إطار البرامج ومدى نجاعتها عبر مختلف هذه السنوات من أجل تقييم وتقويم النشاط، إَضافة الى ضرورة ربط الحسابات بالسنوات المالية المتعلقة بها والحرص على تناسقها بحيث تضمن المعلومات المحاسبية المسجلة خلال السنوات المالية المتتالية.
- ✓ **استقلالية السنوات:** تمسك المحاسبة العامة خلال دورة كاملة تقدر بسنة مدنية[1]، تبدأ من واحد جانفي وتنتهي في 31 ديسمبر، الأمر الذي يعكس استقلالية السنوات المالية عن بعضها.
- ✓ **عدم المقاصة (عدم التعويض):**"تظهر النفقات والإيرادات بكتلتين اجماليتين منفصلتين دون أي تخفيض أو تعديل أو تعويض بينهما يؤدي تخفيض أو زياد ة هذه الكتل "[2]، ويندرج ضمن هذا المبدأ عدم تخصيص إيرادات معينة لنفقات معينة، بمعنى استعمال كل المداخيل لتغطية كل النفقات.
- ✓ **استمرارية الاستغلال:** الأصل في النشاط الحكومي الاستمرارية، لحاجة المجتمع للخدمات التي يقدمها المرفق العمومي، وعليه تأتي حتمية القيام بإعداد ميزانيات الهيئات العمومية وتسجيل الحركات التي تأثر على ممتلكاتها وضعياتها المالية بشكل دائم.
- ✓ **ديمومة الطرق:** الاستمرار على نفس المنهج المحاسبي المتبع في السنوات السابقة لضمان قابلية المعلومات للمقارنة ولا يتم تغيير الطرق إلا بناء على وجود تجربة أفضل، لضمان جودة القوائم المالية.

2 -الخصائص النوعية[3]: وهي خصائص تميز المعلومة المالية المحاسبية عن غيرها من المعلومات، بحيث تمكن مراعاتها أثناء اعداد القوائم المالية مستعملو المعلومة المحاسبية من الإحاطة الشاملة بمدى تنفيذ البرامج وممارسة حق الرقابة بمختلف أنواعها وممارسة حق المسائلة.

- ✓ **الحيادية:** عدم الانحياز بتجنب تطويع المعلومة المالية حسب الرغبة للوصول إلى نتائج محددة سلفا لخدمة أغراض أو أطراف محددة.

1- م. 83 من ق.م.ع ، مرجع سابق.
2- فاطمة مفتاح، أستاذ مساعد ،كلية علوم الاقتصاد و التجارة و علم التسيير ، تيارت ، الميزانية العامة بين القانون الأساسي 84-17 و مشروع القانون العضوي الجديد، مجلة القانون و العلوم السياسية ،ع.4 جوان 2016 .
3- المادة 04 من 24-90 مرجع سابق.

- ✓ **الموثوقية:** تتميز المحاسبة العامة بدقة معلوماتها لاعتمادها على مستندات رسمية إضافة إلى الضبط الجيد لعملياتها من خلال تطابق نتائج وثائقها (الدفتر اليومي، الدفاتر المساعدة، الدفتر الكبير، الميزان العام للحسابات)
- ✓ **الوضوح:** بأن تكون البيانات التي تتضمنها القوائم المالية قابلة للفهم وطريقة عرضها جيدة بشكل يمكن مستعملوها من فهمها بشكل جيد.
- ✓ **القابلية للتحقق:** أن تساير المعلومة المالية المؤشرات الاقتصادية بحيث يتمكن مستعملوها المعلومة من تحقيقها.

ثالثا: وثائق المحاسبة العامة[1]: يتم تدوين البيانات المحاسبة وتلخيصها في مختلف السجلات. ولكل سجل وظيفته التي بواسطتها يمكن معرفة وضعية مالية محدد.

أ-الدفتر اليومي: سجل يتم فيه تدوين القيود المحاسبة الناتجة عن المعاملات المالية التي تتم على مستوى الهيئة العمومية بشكل يومي، ويعتبر أول وثيقة تسجل فيها المعاملات المالية، ليتم ترحيلها بعد ذلك والتعامل معها في سجلات أكثر دقة. يحتوي على جانبين أحدهما مدين والآخر دائن.
يكون دفتر اليومية مرقما ترقيما تسلسليا، ويختم من طرف المحكمة، وتسجل فيه البيانات المحاسبية بتسلسل ودون ترك فراغات أو محو.

ب-الدفاتر المساعدة: قد تحتاج الهيئات العمومية إلى دفاتر يومية مساعدة وذلك لكثرة نشاطاتها واتساع مجال تعاملها، ولتسهيل عملياتها في دفتر اليومية تقوم أولا بتدوين معاملاتها في دفاتر يومية مساعدة تسجل في كل دفتر مساعد العمليات المتجانسة بشكل تفصيلي ليتم ترحيلها دوريا بصفة إجمالية إلى دفتر اليومية.

ت- الدفتر الكبير: يتم فيه ترحيل القيود المسجلة في دفتر اليومية بطريقة يتم فيها تجميع أرصدة كل عمليات الحسابات الجزئية المتفرقة في دفتر اليومية في حسابات رئيسية، يتم بعدها حساب الفارق بين المدين والدائن لكل حساب، ونتحصل بذلك على أرصدة جميع الحسابات المرحلة من دفتر اليومية.

ث - الميزان العام للحسابات: هو جدول يلخص وضعية الحسابات المفتوحة بالمؤسسة مرتبة حسب التدرج في النظام المحاسبي المالي، ويتضمن رقم الحساب، والمبالغ المدينة والدائنة بالإضافة الى الأرصدة المدينة والدائنة، وهو الأساس الذي يستخدم في اعداد القوائم المالية[2].

1- م 45 من المرسوم السابق
2- د. علي بن قطيب "محاسبة مالية"، مطبوعة بيداغوجية، التسيير جامعة ابن خلدون تيارت،ص.23

الفرع الثالث: محاسبة تحليل التكاليف

تحتاج الإدارة وهي تقوم بنشاطها لإشباع الحاجيات العامة إلى تقييم هذا الأداء وتقويمه، من أجل تجويد الخدمات المقدمة، ولتحقيق ذلك عمد المشرع إلى تبني محاسبة تحليل التكاليف، محاكية في ذلك المؤسسات الربحية، حيث تزود محاسبة تحليل التكاليف بالمعلومات اللازمة المتعلقة بتكلفة النشاط الذي تقوم به لتتمكن من اتخاذ القرارات المناسبة.

تطبيق الهيئات العمومية للمحاسبة تحليل التكاليف هدف إلى تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتزم بها في إطار البرنامج.
تمسك محاسبة تحليل التكاليف من طرف الآمر بالصرف، وتعتمد على معطيات المحاسبة العامة. وهي عبارة عن "مجموعة من النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتحليل وتفسير تكاليف النشاط -سواء كان إنتاجيا أو خدمية -، بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية"[1] كما تهدف إلى المقاربة بين الوسائل المسخرة لإنجاز أنشطة البرامج والنتائج المحققة لتقييم نجاعتها.
حدد قانون المحاسبة العمومية 23-07 الهيئات العمومية الخاضعة لأحكامه في إطار تسيير المال العام كما حدد المواضيع التي تطبق فيها قواعده وهذا ما تناوله المبحث التالي.

المبحث الثاني: نطاق تطبيق المحاسبة العمومية

تخضع لقواعد المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانياتها وعملياتها المالية الأشخاص المعنوية التالية[2]:

- الدولة.
- الجماعات المحلية.
- المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة.
- أشخاص معنوية أخرى مكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة.

أسند القانون 18- 15في مادته 69 مهمة تحضير مشروع قانون المالية لوزير المالية تحت سلطة الوزير الأول، بحيث يقوم كل وزير وكل مسؤول مؤسسة عمومية بناء على أهداف و نتائج

1- د. تامر خميس اتجاهات تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر على ضوء التشريعات ذات العلاقة، 2020. دار تويتة للنشر والتوزيع، الجيزة مصر ص.32.
2- م. 01 من ق.م.ع.23 -07، مرجع سابق.

محددة بوضع مشروع الميزانية المتضمن النفقات التقديرية المتعلقة بدائرته الوزارية ومؤسسته بالنسبة لمسؤولي المؤسسات العمومية على مستوى وزارة المالية التي تعمل بدورها عبر مختلف أجهزتها التقنية وأهمها المديرية العامة للميزانية بإعداد تقدير عام لكل موارد وأعباء الدولة ليتم عرضه على الحكومة لمناقشته و المصادقة عليه و إخراجه في شكل مشروع قانون المالية للسنة.
ويعتبر كل وزير ورئيس مؤسسة عمومية مسؤولا عن محفظة برامج على مستوى الهيئة التي يسيرها.

وبعد صدور قانون المالية توضع الاعتمادات المالية المفتوحة بموجب هذا القانون لتغطية أعباء الميزانية العامة تحت تصرف مسؤول محفظة البرامج[1] ويتم التوزيع المفصل لهذه الاعتمادات بموجب مرسوم حسب المادة 79 من القانون السالف الذكر.
وعن ميزانيات الجماعات المحلية فإن ميزانياتها تحضر ويصادق عليها على مستوى اقليمها.
وقد حدد القانون رقم: 12-07 المتعلق بالولاية والقانون رقم: 11-10 المتعلق بالبلدية كيفية إعداد وتنفيذ ميزانية كل منهما.

المطلب الأول: النطاق العضوي

تخضع إدارة الدولة ممثلة في وزاراتها إلى قواعد المحاسبة العمومية وكذلك الأمر بالنسبة للمؤسسات العمومية الدستورية.

الفرع الأول: الوزارات والمؤسسات الدستورية

الوزارات وحدات إدارية مركزية متخصصة في تسيير إحدى القطاعات الحكومية وإدارتها، لا تتمتع بالشخصية المعنوية، يسيرها وزير يمثل الدولة في قطاع نشاطه ويتصرف باسمها ولحسابها ويعمل على تجسيد سياستها العامة في إطار اختصاصه.
وعن المؤسسات العمومية الدستورية فهي تختلف حسب طبيعتها والمهام التي أنشئت من أجلها.

أولا: الوزارات.

حسب المهام التي استحدثت في إطار الإصلاح الميزانياتي يعتبر وزير كل قطاع مسؤول محفظة البرامج له يتكفل بوضع استراتيجية قطاعه الوزاري ويحدد الأهداف والمؤشرات وإضافة إلى ذلك يتمتع بصفة الآمر بالصرف الرئيسي على مستوى وزارته.

1- م.23 من ق.ع. 18-15، مرجع سابق.

ثانيا: المؤسسات العمومية الدستورية:

المؤسسات العمومية الدستورية هيئات تتمتع بالشخصية المعنوية، مستقلة غير خاضعة لسلطة أية وزارة ولا وصايتها. وتتمثل في "الهيئات البرلمانية والقضائية والرقابية والاستشارية وكل الهيئات الأخرى ذات نفس الطبيعة المنصوص عليها في الدستور."[1]

مسيرها يحمل صفتي مسؤول محفظة البرامج والآمر بالصرف الرئيسي. وتتمثل هذه المؤسسات في:

أ-الهيئات التشريعية: ضمها القانون العضوي 18-15 إلى مؤسسات الدولة بعدما كانت مدرجة في القانون 90-21 ضمن المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري[2]، وتتمثل في:

1- المجلس الشعبي الوطني.
2- مجلس الأمة.

ب ـ الهيئات القضائية:

1- المحكمة العليا.
2- مجلس الدولة.
3- المجلس الأعلى للقضاء.

ت-الهيئات الرقابية:

1- المحكمة الدستورية.
2- مجلس المحاسبة.
3- السلطة الوطنية المستقلة للانتخابات.
4- السلطة العليا للشفافية والوقاية من الفساد ومكافحته

ث -الهيئات الاستشارية

1- المجلس الإسلامي الأعلى.
2- المجلس الاقتصادي والاجتماعي السياسي.
3- المجلس الوطني لحقوق الإنسان.
4- المجلس الوطني للمجتمع المدني.
5- المجلس الأعلى للشباب.
6- المجلس الوطني للبحث العلمي والتكنولوجيات.

1- م.23 الفقرة 04 من ق.ع. 18-15 مرجع سابق.
2- م. الأولى من القانون 90-21 المؤرخ في 1990/08/15 المتعلق بالمحاسبة العمومية ج.ر.ج. ع. 35 مؤرخة في:1990/07/25.

الفرع الثاني: الجماعات المحلية، وهي الولاية والبلدية

تعكس الجماعات المحلية اللامركزية الإقليمية والتي تعطي للمواطن في الإقليم فرصة إدارة شؤونه ممثلا في المجالس المنتخبة.

أولا: الولاية

جاء تعريف الولاية في المادة الأولى من القانون المتعلق بها بأنها" الجماعة الإقليمية للدولة، والمتمتعة بالشخصية المعنوية والذمة المالية المستقلة"
يدير شؤون الولاية الإدارية وال يعين من طرف رئيس الجمهورية، يعتبر آمرا بالصرف رئيسي بالنسبة لميزانية الولاية وآمرا بالصرف ثانوي بالنسبة لميزانية الدولة، كما يعد ميزانيتها وحسابها الإداري وينفذ مداولات المجلس الشعبي الولائي في المجالات التي حددها قانون الولاية وهي: الميزانيات والحسابات والتنازل عن العقار واقتنائه أو تبادله ... والهبات والوصايا الأجنبية، ولا تنفذ هذه الأخرة إلا بعد المصادقة عليها من طرف الوزير المكلف بالداخلية.[1] وتتكون موارد الولاية أساسا من التخصيصات، وهي مبالغ مالية موزعة من طرف مختلف الصناديق لصالح الجماعات المحلية لتغطية نفقاتها في حالة العجز في الميزانية إضافة الى المداخيل الجبائية والإعانات الممنوحة من طرف الدولة والهبات والمداخيل الذاتية الناتجة عن استغلال ممتلكاتها والقروض.
إضافة إلى والي الولاية بصفته الآمر بالصرف الرئيسي بالنسبة لميزانية الولاية ينفذ ميزانية الولاية أمين الخزينة الولائي بصفته محاسبا عموميا رئيسيا.

ثانيا: البلدية

البلدية كما عرفتها المادة الأولى من القانون المتعلق بها بكونها "الجماعة الإقليمية القاعدية للدولة، وتتمتع بالشخصية المعنوية والذمة المالية المستقلة ".

يسير البلدية رئيس منتخب، من صلاحياته تنفيذ ميزانية البلدية وتحصيل إيراداتها وصرف نفقاتها وهو بذلك يأخذ صفة آمر بالصرف الرئيسي بالنسبة لميزانية البلدية، كما يخول له القانون

اقتناء ممتلكات منقولة وعقارية لصالح البلدية مع الزامية القيام بكل التصرفات التي من شأنها المحافظة عليها، كما يمكنه إبرام عقود الصفقات والإيجارات وقبول الهبات والوصايا والقيام بمناقصات أشغال البلدية واتخاذ القرارات لازمة لإيقاف التقادم والاسقاط، إضافة الى المبادرة لتحسين مداخيل البلدية[2].

1- م. 55 من القانون رقم 12-07 المتعلق بالولاية م. في 2012/02/21.ج.ر.ج.ع.12 مؤرخة 2012/02/29
2- م 82 من القانون رقم 11-10 لمتعلق بالبلدية م. في 2011/06/22.ج.ر.ع.37 مؤرخة 2011/06/03

يتم اعداد ميزانية البلدية من طرف الأمين العام للبلدية، ويصوت عليها المجلس الشعبي البلدي وتؤشر عليها الوصاية. وينفذها إلى جانب رئيس المجلس الشعبي البلدي أمين الخزينة البلدي بصفته محاسبا رئيسيا لميزانية البلدية.

الفرع الثالث: المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

يتمثل دور الدولة أساسا في تلبية الحاجيات العامة في مختلف المجالات، لذا كان لزاما عليها إيجاد مؤسسات عمومية تتولى هذه المهمة مع تزويدها بالآليات القانونية والوسائل المادية اللازمة للقيام بوظائفها.

وتعرف هذه المؤسسات بأنها" مرفق عام يقوم على إدارته هيئة أو منظمة مستقلة تتمتع بالشخصية الاعتبارية التي تكفل تحقيق استقلالها النسبي"[1] ومن حيث طبيعتها هي مؤسسات خدماتية وظيفتها تقديم خدمات للجمهور، ومن جهة الإقليم قد تكون وطنية [2]أو محلية[3].

تخضع هذه المؤسسات في تسييرها ومنازعاتها لقواعد القانون العام.

الفرع الرابع: المؤسسات العمومية للصحة

ينص الدستور على أن "تسهر الدولة على...الرعاية الصحية، لاسيما للأشخاص المعوزين والوقاية من الأمراض المعدية والوبائية ومكافحتها[4]. وانطلاقا من هذا الحق الدستوري نجد تنوع المؤسسات الصحية، وهي هيئات ذات طابع إداري، وجدت لتوفير الرعاية الصحية للمواطن.

كل هيئة عمومية للصحية تعرف بأنها "مؤسسة تقدم الرعاية الصحية بشكل مباشر مثل المستشفيات والمراكز الصحية والعيادات والمراكز التخصصية...، أو بشكل غير مباشر مثل المختبرات والإدارات الصحية ذات الخدمات المساندة، المختبرات، والصيانة الطبية..."[5]

1 - د. محمد رفعت عبد الوهاب النظرية العامة للقانون الإداري، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية مصر 2012 ص 308

2- م.139 من التعديل الدستوري 2020 ج.ر.ج.ع 82 م. 2020/12/30،

3- م. 153 من القانون 11-10 المتعلق بالبلدية م في، 2011/06/22، المادة 153 من القانون المتعلق بالولاية السابق الذكر

4- م. 63 من الدستور، مرجع سابق.

5- د. نادية خريف و د. سمية حرنان، تسيير المؤسسات الصحية العمومية في الجزائر، عبد العزيز بن حبيب بن حبيب الله نياز، جودة الرعاية الصحية: الأسس النظرية والتطبيق العملي، وزارة الصحة، الرياض 2005، ص. 362.

أ-المؤسسات العمومية الاستشفائية: "تتكون من هيكل للتشخيص والعلاج والاستشفاء وإعادة التأهيل الطبي تغطي سكان بلدية أو مجموعة بلديات"[1].

حدد ت مهامها في[2]:

1- ضمان تنظيم وبرمجة توزيع العلاج الشفائي والتشخيص وإعادة التأهيل الطبي والاستشفاء.
2- تطبيق البرامج الوطنية للصحة.
3- ضمان حفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية.
4- ضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة وتجديد معارفهم.

ب-المؤسسات العمومية للصحة الجورية: وتتكون من "مجموعة عيادات متعددة الخدمات وقاعات العلاج تغطي مجموعة من السكان"[3].

وتتمثل مهامها أساسا في الوقاية والعلاج الجواري والقيام بالفحوصات أنشطة الصحة الإنجابية والمساهمة ترقية وحماية البيئة في المجالات المتعلقة بالصحة وكذلك المساهمة في تكوين مستخدمي مصالح الصحة[4].

توضع كلا المؤسستين تحت وصاية الوالي ولكل منهما مدير ومجلس إدارة يسيرها.

يتداول مجلس الإدارة حول[5]:

- مشروع ميزانية المؤسسة.
- الحسابات التقديرية.
- الاحساب الإداري.
- مشاريع الاستثمار...

ت-المؤسسات الاستشفائية المتخصصة: هي "مؤسسات عمومية صحية ذات طابع إداري وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي.[6]" يتم إنشاؤها بموجب مرسوم تنفيذي بناء على اقتراح من الوزير المكلف بالصحة، بعد استشارة والي الولاية المزمع إنشاؤه في اقليمها، وتوضع بعد إنشائها تحت وصايته.

1- م.3 من المرسوم التنفيذي رقم:07-140 المتعلق بإنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها.ج.ر.ج.ر.33
2- م. 4 من المرسوم التنفيذي السابق
3- م.7 من المرسوم التنفيذي السابق.
4- م. 8 من المرسوم التنفيذي السابق.
5 -م. 14 من المرسوم التنفيذي 07-140
6- م. من المرسوم التنفيذي ر:97-465 مؤرخ في ديسمبر 1997 يحدد قواعد انشاء المؤسسات الاستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها ج.ر.ج. ع 81

تتكفل هذه المؤسسات بعلاج نوع معين من الأمراض، وتقوم بالوقاية والتشخيص والعلاج وإعادة التكيف الطبي والاستشفاء، كما تساهم في التكوين الشبه طبي وإعادة تأهيل مستخدمي مصالح الصحة وتحسين مستواهم.

يتداول مجلس الإدارة حول[1]:
- مشاريع الميزانية والحسابات المالية.
- قبول الهبات والوصايا والإعانات المختلفة.
- اقتناء العقارات أو بيعها أو إيجارها.
- الإقتراضات المقرر إبرامها.
- مشاريع إنشاء مؤسسات فرعية واقتناء أسهم.
- استعمال المداخيل المتأتية من اقتناء الأسهم ...

ث-المركز الاستشفائي الجامعي: هي "مؤسسات عمومية ذات طابع إداري يتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي. ويتم أنشاؤها بموجب مرسوم تنفيذي بناء اقتراح مشترك بين الوزير المكلف بالصحة والوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي."[2] تتلخص مهامه في التشخيص والكشف والعلاج والوقاية والتكوين والدراسة والبحث.

يخضع لوصاية وزير التعليم العالي والبحث العلمي في الجانب البيداغوجي، ويخضع لوصاية وزير الصحة في الجانب الإداري.

يدير المركز مجلس إدارة ويسيره مدير عام ويتكون من مجلس علمي دوره استشاري.

يتداول مجلس الإدارة حول:
- مشروع ميزانية المؤسسة.
- الحسابات التقديرية.
- الحساب الإداري.
- مشاريع الاستثمار.
- اقتناء المنقولات والعقارات وعقود الايجار والتحويل.
- قبول الهبات والوصايا أو رفضها.

الفرع الخامس: أشخاص معنوية أخرى مكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة

1- م. 11 من المرسوم السابق.
2- م. 2 من المرسوم التنفيذي 97-467، يحدد قواعد انشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيمها وسيرها.

وهي المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والاقتصادية تكلف بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة. بمعنى أن هذه المؤسسات العمومية مكلفة بتطبيق قانون المحاسبة العمومية عندما تنفذ " "برنامج ميزانياتي." [1] وهو مجموع الاعتمادات المالية التي تساهم في إنجاز مهمة خاصة
تابعة لمصلحة أو عدة مصالح لوزارة واحدة أو عدة وزارات أو مؤسسة عمومية، ومحددة حسب مجموعة من الأهداف الواضحة والمتناسقة.

المطلب الثاني: النطاق الموضوعي

نظم القانون مجال تطبيق المحاسبة العمومية في جانبها الموضوعي وحصرها في عمليات الميزانية (عمليات الإيرادات وعمليات النفقات)، وعمليات الخزينة وعمليات الممتلكات، وفيما يلي تفصيلها.

الفرع الأول: عمليات الميزانية

الميزانية وثيقة تقديرية، تتكون من شقين أحدهما يمثل إيرادات الهيئة العمومية المعنية والآخر يمثل نفقاتها، لمدة سنة مدنية.
تعد الميزانية من طرف الحكومة ويصادق عليها البرلمان، وتعتبر بذلك رخصة يمنحها البرلمان للحكومة لتحصيل الإيرادات وصرف النفقات لتغطية الحاجيات العامة.

أولا: عمليات الإيرادات[2]: تتشكل إيرادات الدولة بناء على تراخيص سنوية يصدرها البرلمان لتحصيل الموارد العمومية لتغطية النفقات العامة من مختلف الإخضاعات المفروضة على الأشخاص ومن القروض ومقابل الخدمات المقدمة[3]إضافة إلى مداخيلها الذاتية.
وتشمل موارد الدولة موارد الميزانية وموارد الخزينة العمومية[4] وتتمثل في:

أ- موارد الميزانية [5]:

1. الإيرادات المتحصل عليها من الإخضاعات مهما كانت طبيعتها وكذلك من حاصل الغرامات:
وهي مجموع المبالغ المالية التي تتحصل عليها الدولة من الأشخاص المكلفين بدفع الجباية بموجب قانون المالية وتتمثل في:

1- معجم المصطلحات، وزارة المالية، المديرية العامة للميزانية 2021 ص.7
2- م. 35 من القانون 23-07
3- م. 16 و19 و21 من القانون السابق
4- م. 12 من القانون العضوي السالف الذكر
5 مرسوم تنفيذي رقم 20–353 مؤرخ ع 30 نـوفمبـر 2020 يحدد العناصر المكونة لتصنيف إيرادات الدولة

2. **حواصل الضرائب المباشرة:** مجموع الاقتطاعات النقدية التي يتحمل عبئها نفس الشخص المكلف الذي يقوم بدفعها للخزينة العمومية. وتشمل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم العقاري.

3. حواصل التسجيل والطابع:

✓ **حواصل التسجيل:** وهي مجموع المبالغ النقدية التي تتحصل عليها الخزينة العمومية بمناسبة قيام الأشخاص بتسجيل عقود نقل الثروة (عقار أو منقول) من شخص إلى آخر[1].

✓ **حواصل الطابــع:** وهي مجموع المبالغ النقدية المحصلة من رسم الطابع المفروض على الأوراق المتعلقة بالعقود المدنية والقضائية وكل الوثائق التي يمكن أن تقدم كدليل أمام القضاء[2].

4. حواصل الضرائب المختلفة على الأعمال:

5. الضرائب غير مباشرة: اقتطاعات نقدية تفرض على السلع والخدمات يتحمل عبئها المستهلك النهائي ويتم تحصيلها مت طرف البائع او المنتج.

6. حواصل الجمارك: وهي مبالغ نقدية محصلة لصالح الخزينة العمومية من طرف إدارة الجمارك في شكل حقوق ورسوم جمركية تفرض على السلع والمنتوجات عند اجتيازها حدود الدولة بمناسبة القيام بعملية الاستيراد أو التصدير.

ب-الجباية البترولية: تشمل الرسم المساحي واتاوة المحروقات والضريبة على دخل المحروقات والضريبة على الناتج والضريبة على أجر الشريك المتعاقد الأجنبي ...

ت-مداخيل الأملاك التابعة للدولة: تتكون الأملاك الوطنية العمومية من الحقوق والأملاك المنقولة والعقارية كما تشمل الأملاك الوطنية الخاصة من المنقولات غير الواردة ضمن الأملاك الوطنية العمومية[3]. وتعتبر مداخيل هذه الأملاك مصدر مهم لتمويل الخزينة العمومية لديموميتها وتتمثل مداخيلها في مداخيل ايجارها واستغلالها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وناتج التنازل عن الأصول العقارية والمنقولة وناتج الخدمات الإدارية...

ث-**مداخيل المساهمات المالية للدولة وكذا أصولها الأخرى:** وتتمثل في أرباح البنوك والمؤسسات المالية وناتج أرباح المؤسسات غير المالية واقتطاعات عوائد الأصول المالية الأخرى.

1- م. 01 و02 و03 و04 من الأمر 76-105 المؤرخ في 1976/12/09 المتعلق بحقوق التسجيل، قانون المالية 2024
2- م. 01 من الأمر 76-103 المؤرخ في 1976/12/09 المتعلق بقانون الطابع، قانون المالية 2024
3- م. 12 و17 من القانون 90-30 المؤرخ في 1990/12/01 المتضمن قانون الأملاك الوطنية

ج- **المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات المقدمة من قبل الدولة وكذا الأتاوى:** وتتضمن ناتج المبالغ المدفوعة مقابل خدمات الدولة وأتاوى استعمال الترددات...

ح- **مختلف حواصل الميزانية:** وتتمثل في الضرائب والرسوم غير المدرجة في الميزانية في الآجال المحددة وناتج الرسوم غير المخصصة مسبقا...

خ-الحواصل الاستثنائية المتنوعة: الالغاءات الكلية أو الجزئية على ديون الدولة واسترجاع إلى الخزينة الديون المدفوعة بغير حق وديون الدولة التي لحقها التقادم...

د-الأموال المخصصة للمساهمات والهبات والوصايا: وهي أموال متحصل عليها من الافراد والحكومات الأجنبية.

ذ-الفوائد والحواصل المتحصل عليها من القروض والتسبيقات وتوظيف أموال الدولة.

ثانيا: عمليات النفقات[1]

تتكون أعباء الدولة من أعباء الميزانية والخزينة، ولا يمكن صرف النفقة إلا إذا كانت مقررة في الميزانية أو مرخص بها بالنسبة لميزانية الدولة، أما بخصوص الجماعات المحلية فيجب أن يصوت عليها من طرف المجلس الشعبي الولائي بالنسبة لنفقات ميزانية الولاية، والمجلس الشعبي البلدي بالنسبة لنفقات ميزانية البلدية[2].

وقد صنف القانون العضوي 18-15 أعباء ميزانية الدولة حسب:

أ-النشاط: ويتفرع هذا الصنف من أعباء الدولة إلى حافظة البرامج والبرنامج الفرعي والنشاط والنشاط الفرعي[3].

ب- **الطبيعة الاقتصادية للنفقات:** وتتضمن الأبواب الكبرى التالية[4]:

1. **نفقات المستخدمين:** ويضم رواتب المستخدمين وتعويضات أعضاء الحكومة وحوادث العمل والتعويضات والعلاوات والمساهمات في الهيئات الاجتماعية والخدمات الاجتماعية...
2. **نفقات تسيير المصالح:** ويتضمن جميع النفقات المتعلقة بالتسيير باستثناء نفقات المستخدمين مثل التموينات واللوازم والأوامر بمهمة ومصاريف النقل مصاريف البريد والمواصلات ومصاريف الاستقبال والاشهار والمصاريف القضائية والإيجار والصيانة ...
3. **نفقات الاستثمار:** يحتوي على النفقات المتعلقة ب:

1- م. 54 من قانون المحاسبة العمومية السالف الذكر
2- م. 54 من قانون المحاسبة العمومية 23-07
3- مرسوم تنفيذي رقم 20-254 مؤرخ 30 /2020/11 يحدد العناصر المكونة لتصنيفات أعباء ميزانية الدولة.
4- المنشور رقم: 8158 مؤرخ في 2022/11/02، يتضمن الجوانب الميزانياتية المتعلقة بميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العمومية المماثلة.

- ✓ **التثبيتات العينية** مثل: الأراضي والمنشآت القاعدية (المنشئات القاعدية البحرية والمنشئات القاعدية للطرقات والمنشئات القاعدية للمطارات...) والبنايات والسكنات والعتاد العسكري ومعدات النقل ...
- ✓ **والتثبيتات المعنوية،** مثل مصاريف التطوير وبرمجيات الاعلام الآلي ...

4. **نفقات التحويل:** هي أعباء تتحملها الهيئة العمومية، تمنح للمستفيدين منها دون مقابل مباشر وتكون في شكل مساعدات أو دعم مالي وتشمل، التحويلات لصالح الأشخاص مثل المتعلمين والتحويلات للمؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والصناعي والتجاري والمؤسسات المماثلة الأخرى والتحويلات للجماعات المحلية والتحويلات لصالح الجمعيات والتحويلات لصالح المنظمات الدولية والدول الأجنبية...
5. **أعباء الدين العمومي:** فوائد على الدين العمومي (فوائد على الدين الداخلي وفوائد الدين الخارجي والتزامات وضمانات الدولة) والمصاريف المترتبة على هذا الدين مثل مصاريف اصدار القروض.
6. **نفقات العمليات المالية:** ويتضمن المساهمات المالية والقروض والتسبيقات والودائع والكفالات.
7. **النفقات غير المتوقعة:** هي نفقات ليس لها قيد وتتعلق بأحدث الطوارئ.

ت-الوظائف الكبرى للدولة: تصنيف وظيفي لأعباء ميزانية الدولة، يحتوي على مجموع الأنشطة التي تحقق نفس الهدف بحيث تجمع أصناف أعباء الميزانية حسب القاسم المشترك بينها والغرض الأساسي من هذا التصنيف هو اجراء الاحصائيات والدراسات المقارنة وتكون هذه التصنيفات كما يلي[1]:

1. **مستوى القطاع:** يتم في هذا المستوى تحديد الاحتياجات العامة والمنفعة العامة الأساسية التي يجب تلبيتها عن طريق القطاعات الأساسية التي تتكفل بإنجاز الأهداف حسب الوظائف وتتمثل هذه القطاعات في: المصالح العامة للإدارات العمومية والدفاع الوطني والنظام العام والمسائل الاقتصادية والشؤون الاجتماعية بما فيها السكن والحماية الاجتماعية والعبادة والتعليم والثقافة والترفيه.
2. **مستوى الوظيفة الأساسية:** هي أنشطة ووظائف الدولة التي تساهم في تحقيق نفس الهدف النهائي.
3. **مستوى الوظيفة الثانوية:** هي أنشطة ووظائف الدولة التي تساهم في تحقيق نفس الهدف الوسيط.

1- م.10 من المرسوم التنفيذي 20-354 نوفمبر 2020 يحدد العناصر المكونة لتصنيفات أعباء ميزانية الدولة، ج.ر.ج.ع. 73 6 ديسمبر 2020.

ث-الهيئات الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية وتنفيذها: يتم حسب هذا التصنيف توزيع الاعتمادات المالية حسب الوزارات والمؤسسات العمومية وحسب مركز مسؤولية التسيير الميزانياتي التي تتلقى الاعتمادات وفقا للهيكل التنظيم المحلي للهيئة الإدارية المعنية.

الفرع الثاني: عمليات الخزينة

الخزينة العمومية هيئة مصلحة تابعة للدولة لا تتمتع بالشخصية المعنوية، تقوم بالعمليات المالية الخاصة بالدولة وجماعاتها المحلية ومؤسساتها ذات الطابع الإداري.

أ عمليات ودائع الامانات والضمانات[1].
ب موارد الخزينة[2].

1. توظيف المتوفرات المالية للدولة.
2. إصدار وتحويل وتسديد الاقتراضات.
3. تسيير الأموال المودعة من قبل المكتتبين لدى الخزينة.
4. خصم وقبض السندات مهما كانت طبيعتها، الصادرة لصالح الدولة.

الفرع الثالث: عمليات الممتلكات[3]

ممتلكات الدولة هي الموجودات التي تحوزها الدولة والجماعات المحلية و المؤسسات العمومية الإدارية و المؤسسات العمومية للصحة و الهيئات الإقليمية و المؤسسات العمومية التي تكون تحت وصاية وزارة من الوزارات و تتكون من أصول مالية و أصول غير مالية:

أ-**الأصول الماليـــة،** وتتكون من:

1. الأموال المتاحة.
2. الودائع المالية تحت النظر.
3. الودائع المالية الآجلة.
4. الأوراق المالية.
5. المستحقات على الغير.

ب-**الأصول غير مالية،** وتتكون من.

1. الممتلكات المادية.
2. الممتلكات غير المادية.

1- م. 66 من قانون المحاسبة العمومية 23-07 مرجع سابق
2- م. 59 من القانون العضوي 18-15 مرجع سابق
3- م. 74 من قانون المحاسبة العمومية 23-07 مرجع سابق.

خلاصة الفصل الأول

المحاسبة العمومية علم يهتم بتنظيم المعلومة المالية وتجميعها ثم توظيفها من أجل تقييم وتقويم النشاط ومعرفة تكلفته ومقارنة الأداء مع الوسائل المسطرة له وتوجيه الآراء ة الخطط.

للمحاسبة العمومية خصائص وأهداف تميزها عن العلوم المشابهة لها، وتتمحور أساسا حول ترشيد استعمال المال العام ورقابته وحسن تسيير، وتعزيز الشفافية حول هذا التسيير، كما تقوم على مبادئ متعارف عليها تصاغ بناء عليها القواعد القانونية التي تطبق من خلالها تنفذ عمليات الميزانيات والخزائن العمومية.

حدد القانون 23-07 مجال المحاسبة العمومية العضوي والموضوعي، فحصر مجال تطبيقها العضوي في الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات ذات الطابع الإداري والمؤسسات الصحية، وحدد إطارها الموضوعي في عمليات الإيرادات وعمليات النفقات وعمليات الخزينة وعمليات الممتلكات. كما جاء بتركيبة جديدة للمحاسبة العمومية تتكون من المحاسبة الميزانياتية و المحاسبة العامة و محاسبة التكاليف، و ذلك من أجل ضبط توازن الميزانية، و إدراج جميع الذمة المالية للدولة ضمن المحاسبة العمومية، و تلخيص العمليات المالية في جداول مالية يمكن من خلالها قياس الأداء، و تقييم النتائج، و تحليلها لمعرفة تكلفة مختلف أنشطة الهيئات العمومية.

الفصل الثانـي

المتدخلون في تنفيذ عمليات الميزانية وسلطات الرقابة

الفصل الثاني: المتدخلون في تنفيذ الميزانية، وسلطات الرقابة

حدد قانون المحاسبة العمومية الأشخاص المخول لهم القيام بتنفيذ عمليات الميزانية و المالية المتعلقة بالهيئات العمومية، و وضع شروطا لتأهيلهم لهذه المهمة و ضبط صلاحياتهم ، و حملهم مسؤولية أعمالهم، و هذا بالنظر لخطورة وأهمية المهام الملقاة على كواهلهم و هي تسيير المال العمومي. وفي مقابل ذلك وحرصا على المال العام من الفساد الذي قد يطاله وضع المشرع نظاما متنوعا للرقابة، يتنوع بين رقابة داخلية ورقابة سلمية ورقابة مجلس المحاسبة والرقابة البرلمانية.

المبحث الأول: المتدخلون في تنفيذ الميزانية

يمتثل المتدخلين في تنفيذ عمليات الميزانية والمالية في الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والمراقبين الميزانياتيين، كل في حدود اختصاصه الذي حدده له القانون.

المطلب الأول: الآمر بالصرف

الآمر بالصرف شخص يجمع بين التسيير الإداري والتسيير المالي للهيئة العمومية التي يترأسها، تتم على مستوى مصالحه المرحلة الإدارية لتنفيذ عمليات الميزانية، حيث يعتبر المحطة الأولى لانطلاق هذه العمليات سواء من حيث تحصيل الايراد أو من جهة صرف النفقة.

أولا: التعريف، عرفت المادة الربعة من القانون 23-07 الآمر بالصرف بأنه "كل شخص معين أو منتخب أو مكلف يخول بتنفيذ العمليات الميزانياتية والمالية والممتلكات"، للدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة، وكل شخص معنوي مكلف بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة[1]. وقد يكون الآمر بالصرف مفوضا له بالإمضاء أو مستخلفا[2].

- الشخص المعين: هو شخص يتم تنصيبه بقرار صادر من السلطة المختصة لتسيير هيئة عمومية، وفق شروط محددة قانونا لشغل المنصب محل التعيين، مثل الوالي أو المدير.

- الشخص المنتخب: هو كل شخص تم اختياره عن طريق الانتخابات لتولي تمثيل المواطنين وتسيير شؤون الهيئة العمومية التي يترأسها. ويكتسب هذا الشخص المنتخب صفة الآمر بالصرف بمجرد تعيينه بموجب محضر تنصيب.

1- م. الأولى من القانون 23-07
2- م 9 و 12 من القانون السالف الذكر و المواد 3 و 5 و 8 من المرسوم التنفيذي 24-92

- **الشخص المكلف:** هو كل عون عمومي مؤهل في القطاع المعني، يتم تكليفه من طرف السلطة الوصية في حالة الشغور المؤقت لمنصب الآمر بالصرف وعدم وجود مستخلف له يشغل منصب الآمر بالصرف بالنيابة.

ثانيا: أصناف الآمرون بالصرف ومهامهم: تتوزع الوظائف في الدولة حسب احتياجات الإدارة، سواء كانت على مستوى مركزي أو محلي، ومنه تتنوع وتختلف مراكز وظائف الآمرون بالصرف.

- **الآمر بالصرف الرئيسي:** ويكون إما وزيرا إذا تعلق الأمر بتنفيذ ميزانية الدولة، أو الوالي بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية أو رئيس المجلس الشعبي البلدي بالنسبة لتنفيذ ميزانية البلدية، أو مسيري المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات الصحية، فالآمر بالصرف في المؤسسات العمومية قد يشغل مديرا أو عميدا ...

- **الآمر بالصرف الثانوي:** هو الشخص الذي يتلقى من الآمر بالصرف الرئيسي تفويضا بتوزيع الاعتمادات المالية على البرنامج وفروعه أو تفويض اعتمادات مالية للبرنامج محل التسيير.

- **الآمر بالصرف الإقليمي لميزانية الدولة:** هم الأشخاص المكلفين بتسيير البرامج على مستوى الولاية أو البلدية، في حالة تكليفهم بتنفيذ كل أو جزء من البرنامج يكتسبون صفة الآمر بالصرف الإقليمي. (الوالي، رئيس المجلس الشعبي البلدي ...).

ثالثا: الضوابط القانونية للاستخلاف والتكليف والتفويض بالإمضاء واعتماد الآمرين بالصرف

حرصا على استمرارية الإدارة العمومية، ولضمان تقديم الخدمات العمومية بشكل جيد عمد المشرع إلى سن بدائل في حالة الغياب المؤقت للآمر بالصرف، أو الشغور المؤقت للمنصب أوفي حالة تخفيف العبء على الرئيس وتيسير قضاء مصالح المرتفقين، ووضع لهذه البدائل ضوابط لتحديد المسؤوليات وتضمن الحفاظ على المال العام وحمايته. وتتمثل هذه البدائل في:

أ -الاستخلاف: يعين الآمر بالصرف مستخلف أو مستخلفين له وفي حالة غيابه أو وقوع مانع مؤقت له ليتولى المستخلف نيابته، بحيث يقوم المستخلف بنفس مهام الآمر بالصرف الأصيل و في حدود الصلاحيات الموكلة إليه بموجب مقرر، ويشترط لذلك وجود نص قانوني يسمح بالاستخلاف، أو مانع مؤقت للمستخلَف واصدار مقرر الاستخلاف، وأن يشغل المستخلف منصبا عاليا في نفس الهيئة العمومية التي ينتمي اليها المستخلَف.

ومنطلق التسيير عن طريق الاستخلاف هو العمل بمبدأ استمرار العمل الإداري.

يتم الاستخلاف بإصدار الآمر بالصرف لمقرر تعيين لصالح المعني باستخلافه في مهامه التي يمارسها، مع ضرورة تبليغ المحاسب العمومي المختص ليتم اعتماده لديه، وتبليغ المراقب الميزانياتي المؤهل.

ب -التكليف: يكون في حالة شغور منصب الآمر بالصرف بصفة مؤقتة، بأن تصدر جهة رئاسية للأصيل ونائبه قرارا يمكن النائب من ممارسة مهام الأصيل ضمانا لاستمرارية العمل الإداري، مهما كانت أسباب الشغور. بحيث يعين الآمر بالصرف المؤقت من طرف السلطة الوصية لشغل هذا المنصب إلى حين تعيين مسؤولا دائما.
ويحدث الشغور المؤقت لمنصب الآمر بالصرف في حالة عدم وجود آمر بالصرف معين حسب النصوص القانونية، وفي حالة مغادرة الآمر بالصرف، وفي حالة عدم وجود مستخلف. ويتم تأهيل واعتماد الآمر بالصرف من طرف الوزير المكلف بالمالية بتقديم ملف اداري تعده الجهة الوصية، على أن يحتوي هذا الملف، طلب التأهيل، ومقرر تعيين الآمر بالصرف المكلف[1]، ويكون الاعتماد لمدة سنة قابلة للتجديد مرة واحدة بنفس الأشكال. مع الزامية تبليغ المراقب الميزانياتي المؤهل والمحاسب المختص.

ج -تفويض الامضاء: التفويض الإداري "عملية يخول من خلالها الرئيس لغيره سلطة القيام ببعض المسؤوليات التي تدخل في حدود سلطته ومسؤولياته، على أن يتخذ التدابير والوسائل الكفيلة بالمساءلة والمحاسبة عن النتائج بشكل يضمن حسن ممارسة تلك الصلاحيات على الوجه المطلوب[2]."
وتفويض الامضاء هو إجراء يسمح للأصيل بالتنازل عن امضاء بعض الوثائق لصالح المفوض له، مع ضرورة أن يسمح القانون صراحة بهذا التفويض، وضرورة بقاء صاحب الاختصاص الأصيل(المفوض) في منصبه، وممارسته السلطة الرئاسية على العون المفوض له الامضاء والذي يمارس مهامه تحت سلطته مباشرة.
والهدف من تفويض الامضاء هو تخفيف العبء على صاحب السلطة ضمان سرعة انجاز العمل الإداري.
وقد نص المرسوم التنفيذي 24-392 على إمكانية تفويض الآمر بالصرف إمضاءه لعون عمومي يشغل منصبا عاليا. بحيث يتمكن المفوض له في حدود مقرر التفويض الممنوح له الامضاء على "الوثائق المتعلقة بعمليات النفقات والإيرادات وعمليات الممتلكات[4]" مع إلزامية إبلاغ المراقب الميزانياتي المؤهل والمحاسب المختص.

رابعا: التزامات الآمر بالصرف،

يكلف الآمر بالصرف بمختلف الأصناف بوصفه مؤهل لتنفيذ العمليات المالية للهيئة العمومية هي:[5]

1- م. 8 من القانون 23-07 مرجع سابق
2- أ. غربي حسن، قواعد تفويض الاختصاص الإداري في الجزائر، مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد 8 جانفي 2014
3- متعلق بشروط وكيفيات الاستخلاف وتفويض الامضاء وتعيين الآمرين بالصرف المكلفين مؤرخ في 2024/02/22
4- م. 5 من المرسوم التنفيذي 24-90 – مرجع سابق -
5- م. 4 من القانون 23-07 السالف

- إثبات الحقوق والالتزامات.
- تصفية الإيرادات وإصدار أوامر الإيرادات المتعلقة بها.
- ضمان الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو إصدار حوالات الدفع في حدود الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة باستثناء الاعتمادات التقييمية.
- اصدار أوامر الحركة التي تمس الممتلكات والمواد الخاصة بالدولة أو الهيئات العمومية الأخرى.
- الحفاض على الممتلكات الموضوعة تحت تصرفه.
- كما يضمن الآمر بالصرف برمجة الاعتمادات المالية وتوفيرها وتوزيعها.
- إيداع حساباته لدى مجلس المحاسبة. (وتتمثل هذه الحسابات في، حساب التسيير بالنسبة للمحاسب العمومي والحساب الإداري بالنسبة للآمر بالصرف).
- مسك محاسبة تحليل التكاليف.

خامسا: مسؤوليات الآمر بالصرف

"يمكن تقسيم مسؤولية الآمرين بالصرف إلى مسؤولية تأديبية بالنسبة للمعينين ومسؤولية سياسية بالنسبة للمنتخبين ومسؤولية مدنية تخص الآمرين بالصرف المنتخبين والمعينين ومسؤولية جنائية تخص النوعين من الآمرين بالصرف المعينين والمعينين[1]".

1 -المسؤولية الإدارية (التأديبية) للآمر بالصرف: في حالة كون الآمر بالصرف شخصا معينا فإنه يتعرض للمسؤولية الإدارية، بصفته موظفا وتطبق في حقه أحكام القانون 06-03 الذي ينظم الوظيفة العمومية. حيث بين هذا النص بأن العقوبة التأديبية للموظف تحدد حسب جسامة الخطأ والملابسات العامة التي ارتكب فيها والنتائج المترتبة عنه،[2] وحددها في أربع درجات، تتنوع بين التنبيه والتوقيف عن العمل من يوم إلى ثلاثة أيام وتصل إلى درجة التسريح.

2-المسؤولية المدنية(الشخصية) للآمر بالصرف: أكد القانون على أن " يتحمل الآمرون بالصرف والآمرون بالصرف المكلفون ومفوضوهم ومستخلفوهم المسؤولية شخصيا عن الأخطاء والمخالفات التي من شأنها أن تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية.[3]"
ومنه فإن الآمرون بالصرف بجميع أصنافهم يتحملون المسؤولية الشخصية عن تصرفاتهم التي يترتب عنها ضررا يتعلق بالمال العام سواء بالنسبة للخزينة العمومية أو بالهيئة العمومية المعينة، و يلزمون بالتعويض من أموالهم الخاصة.

1 سليم بدر الدين بن لولو، مطبوعة في مقياس المحاسبة العمومية. بدون باقي المعلومات.
2 م.161 من الأمر 06-03 المتعلق م.في2006/07/15 يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية ج.ر.ج.ع.46
3 م. 110 من القانون رقم 23-07 السابق الذكر.

في حالة مخالفة الآمر بالصرف لقواعد الانضباط يعرض ملفه على مجلس المحاسبة أمام غرفة الانضباط ويتم البث فيه بأغلبية أصوات أعضاء الغرفة بقرار يتم تغريمه فيه بمبلغ لا يمكن أن يتجاوز مرتبه السنوي الإجمالي عند تاريخ ارتكاب المخالفة[1].

3 -المسؤولية الجزائية للآمر بالصرف: وسع قانون مكافحة الفساد مفهوم الموظف العمومي ليشمل فئة واسع من الأشخاص الذين يشغلون المناصب مهما كان القطاع الذي ينتمون إليه، عام أو خاص أو السلطة التي يملكونها، تشريعية أو تنفيذية أو قضائية وأيا كان بلده وطني أو أجنبي.
وهو ما يؤكد دخول فئة الآمرين بالصرف، المعينين والمنتخبين ضمن المعنين بهذا القانون لاعتبارهم تابعين لقطاع الوظيف العمومي أو منتخبين، وعليه يعتبر مجرما حال ارتكابه لأي فعل من الأفعال المجرمة المنصوص عليها في هذا القانون ومنها رشوة الموظفين العموميين والامتيازات غير المبررة في مجال الصفقات العمومية والاختلاس والاستيلاء على المال العام أو تسهيل ذلك ...

4 -المسؤولية السياسية للآمر بالصرف: تتمثل أساسا في المساءلة التي يتعرض لها الوزراء من طرف البرلمان، ومن طرف هيئة المداولة بالنسبة لرؤساء المجالس الشعبية البلدية كما يقصى رئيس المجلس الشعبي البلدي بقوة القانون من المجلس في حالة ثبوت إدانته جزائيا[2].

المطلب الثاني: المحاسب العمومي والمراقب الميزانياتي

المحاسب العمومي والمراقب الميزانياتي جهازان تابعان لوزارة المالية، ولكل عون منهما مهامه التي ينجزها في إطار تنفيذ الميزانية، كما أن لكل منهما مسؤولياته التي يتحملها له القانون أثناء تنفيذ مهامه.

الفرع الأول: المحاسب العمومي

هو موظف عمومي يتمحور دوره أساسا في الرقابة على المال العام من جانب مشروعية تحصيل الايراد أو صرف النفقة إضافة إلى دوره في تنفيذ التحصيل والدفع.

أولا: تعريف المحاسب العمومي:

عرفت المادة 15 من القانون 23-07 المحاسب العمومي بأنه كل عون عمومي معين أو معتمد قانونا للقيام بعمليات محددة في صلب هذا القانون، ويتولى الوزير المكلف بالمالية تعيين هؤلاء المحاسبين إضافة إلى أنهم يخضعون لسلطته حصريا[3]، كما يرخص له القانون اعتماد بعض المحاسبين العموميين.[4] ويكتسب صفة المحاسب العمومي، العون المحاسب المركزي للخزينة وأمين الخزينة المركزية وأمين الخزينة الرئيسية وأمين خزينة الولاية (ميزانية الولاية) وأمين خزينة البلدية

1- م.89 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة المؤرخ في 17جويلية 1995 ج.ر.ج.ر.ع.39 مؤرخة في:23 جويلية 1995.
2- م. 44 القانون 11-10 المتعلق بالبلدية – مرجع سابق -
3- م. 16 من القانون 23-07 مرجع سابق.
4- م.16 من القانون السابق.

(ميزانية البلدية) وأمين خزينة المؤسسة العمومية للصحة وقابض الضرائب ورئيس مفتشية أملاك الدولة والمحافظ العقاري وقابض الجمارك والاعوان المحاسبون والاعوان المكلفون بتحصيل الغرامات والمصاريف القضائية.

حالة استثنائية: المحاسب الفعلي، هو كل شخص يقوم بالعمليات المكلف بها المحاسب العمومي الأصيل دون ترخيص صريح من السلطات المؤهلة قانونا.

ثانيا: أصناف المحاسبين العموميين[1]:

إن تفرع إدارة الخزينة العمومية من أعلى هرم على المستوى المركزي إلى خزائن على المستوى البلدي، ترتب عنه توزع للمهام والاختصاصات بالنسبة للمحاسبين العموميين ومنه تنوع في أصنافهم، ابتداء من المستوى المركزي ونزولا إلى المستوى المحلي. ضبط القانون هذه الأصناف وعين لكل صنف مهامه الموكل بها. وهم على التوالي:

أ -المحاسبون المختصون أو المفوضون[2]:

1-المحاسب المختص: هم المحاسبون الذي يقوم بالتسجيل في دفاترهم بصفة نهائية العمليات التي يؤمرون بها على مستوى صناديقهم.

2-المحاسب المفوض: هو الشخص الذي يقوم بتنفيذ العمليات لحساب المحاسب المختص.

ب-محاسبون رئيسيون أو ثانوي[3]:

1- محاسب رئيسي: هو الشخص الذي تقدم حساباته مباشرة لمجلس المحاسبة. ويكتسب هذه الصفة، العون المحاسب المركزي للخزينة وأمين الخزينة الرئيسية وأمين الخزينة الولائية وأمين الخزينة البلدي وأمين خزينة المؤسسة العمومية والأعوان المحاسبون للدولة.

2 - محاسب ثانوي: يتم تجميع عمليات المحاسبين الثانويين من طرف المحاسب الرئيسي، و هم (المحاسبون الثانويون) مسؤولون عن العمليات المكلفون بالقيام بها .إضافة إلى أنهم يقدمون حساباتهم لمجلس المحاسبة ، كما أنهم مكلفون شهريا بإرسال وضعية إيرادات الميزانية المحصلة و النفقات المدفوعة من صناديقهم إلى المحاسبين الملحقين بهم من أجل تركيزها(دمج حسابات متعددة في حساب رئيسي واحد). ويعتبر محاسبا ثانويا لميزانية الدولة كل من أمين الخزينة الولائي،

1- م. 18 من المرجع السابق
2- م. 19 من القانون 23-07، مرجع السابق
3- م. 20 من المرجع السابق

وأمين الخزينة البلدي، وقابض الضرائب، ورئيس مفتشية أملاك الدولة، والمحافظ العقاري، والعون المكلف بتحصيل الغرامات والمصاريف القضائية.

ج- محاسب الأموال والقيم أو التركيز المحاسبي[1]:

1- محاسب الأموال والقيم: محاسبون مكلفون بالتداول والحفاظ على الأموال والقيم والسندات التابعة للهيئات العمومية.

2- **محاسب التركيز المحاسبي:** يقوم بتركيز وتقييد العمليات المالية المنفذة من طرف محاسبين آخرين في كتاباتهم وحساباتهم.

* **وكلاء المحاسبين:** كإجراء استثناني يسمح القانون للمحاسب العمومي تعيين وكيلا لحسابه على مستوى الآمر بالصرف للقيام بعمليات تحصيل الإيرادات ودفع النفقات ذات الطبيعة الاستعجالية التي لا يمكن اخضاعها للآجال العادية[2].

ثالثا: صلاحيات المحاسب العمومي والتزاماته[3]

المحاسب العمومي موظف يخضع لأحكام قانون الوظيفة العامة التي تلزم الموظف بأن يؤدي مهامه بكل أمانة[4]، إضافة إلى النصوص القانونية والتنظيمية الخاصة التي تحدد صلاحيات ومهام المحاسب العمومي.

أ- صلاحيات المحاسب العمومي:

يعين المحاسب العمومي من طرف وزير المالية، ويكلف ب:

1. تحصيل الإيرادات و / أو دفع النفقات.
2. حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والأغراض أو المواد المكلف بها.
3. تداول الأموال والسندات والقيم وحركات حسابات الموجودات.
4. مسك المحاسبة الميزانياتية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق.
5. مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة.
6. التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة.
7. إعداد القوائم المالية وحساب التسيير.
8. حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيره.

1- م. 21 من المرجع السابق
2- م. 22 القانون 23-07
3- م. 24 من المرسوم التنفيذي السابق
4- م. 41 من قانون الوظيف العمومي الأمر 06-03 مؤرخ في:15جويلية 2006،

ب-التزامات المحاسب العمومي:

المحاسب العمومي بمجرد تعيينه في منصبه ملزم بأداء اليمين أمام الجهات القضائية المختصة التي يتواجد مقر عمل المحاسب العمومي في دائرة اختصاصها[1]، وهو مكلف ب:

- تحصيل الإيرادات و/ أو صرف النفقات.
- حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والأغراض أو المواد المكلف بها.
- تداول الأموال والسندات والقيم وحركات حسابات الموجودات.
- مسك المحاسبة الميزانياتية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق.
- مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة.
- التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة.
- إعداد القوائم المالية وحساب التسيير.
- حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيره.
- إيداع حساباته لدى مجلس المحاسبة (حساب التسيير)

وعلى المحاسب العمومي كذلك قبل تنفيذ أية نفقة مراقبة الالتزام باحترام مدونة الوثائق الثبوتية المحددة من طرف التنظيم[2] والتي تتضمن، صفة الآمر بالصرف وتوفر الاعتمادات المالية ووجود تأشيرة المراقب الميزانياتي ...

وحال تأكد المحاسب العمومي من استيفاء الأمر بتحصيل الإيراد أو دفع النفقة لجميع الشروط القانونية، وجب عليه تنفيذ الأمر في الآجال المحدد.

رابعا: التسخير

يحدث أن يرفض المحاسب العمومي الاستجابة للآمر بالصرف بدفع النفقة إذا تبين له بعد القيام بعملية الرقابة عليها عدم شرعيتها، وهنا يجب عليه أن يقوم بتبليغ الآمر بالصرف كتابيا بالرفض النهائي مع ذكر الأسباب. ولتجنب حالة الانسداد بين المحاسب العمومي والآمر بالصرف وضع المشرع حلا قانونيا، بحيث "يمكن للآمر بالصرف استعمال حق التسخير كتابيا وعلى مسؤوليته بأن يتجاوز هذا الرفض"[3]، وفي هذه الحالة تسقط المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي ويتحملها الآمر بالصرف.

بعد استجابة المحاسب العمومي لأمر التسخير يكلف بإرسال عرض حال للوزير المكلف بالمالية وإلى مجلس المحاسبة[4] بخصوص هذه التسخيرة.

1- م.23 من القانون 23-07
2- م. 27 من ق.م.ع. 23-07
3- م. 61 من القانون السابق
4- م. ف.2 من القانون السابق

والقانون لم يجعل الاستجابة للتسخيرة على إطلاقها بل وضع لها شروطا لا يمكن تجاوزها، وعلى المحاسب العمومي عدم الاستجابة في الحالات التالية:

- عدم توفر الاعتمادات المالية.
- عدم توفر السيولة، ما عدا بالنسبة لميزانية الدولة.
- انعدام إثبات أداء الخدمة.
- الطابع غير الابرائي للدفع.
- عدم وجود تأشيرة رقابة النفقات الملتزم بها أو تأشيرة لجنة الصفقات.

رابعا: إنهاء مهام المحاسب العمومي

انطلاقا من قاعدة توازي الأشكال فإنه يتم انهاء مهام المحاسب العمومي بنفس كفية تعينه وهو ما يستدعي القيام بتسليم المهام بناء على محضر يوقع من طرف المحاسب المنتهية مهامه والمحاسب المعين مكانه. وفي انتظار تعيين محاسب عمومي مرسم يمكن للوزير المكلف بالمالية تعيين محاسب عمومي بالنيابة.

سادسا: مسؤوليات المحاسب العمومي

انطلاقا من الفقرة الأخير من المادة 110 التي تنص على "ويعاقب على هذه الأخطاء والمخالفات وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما"[1]، يمكن تحديد نوع المسؤوليات التي يتحملها مختلف أصناف المحاسبين العموميين حسب التنظيم المعمول به إلى:

أ -المسؤولية الإدارية (التأديبية): هي نفسها المسؤولية الإدارية المذكورة سابقا بخصوص الآمر بالصرف، لاعتبار المحاسب العمومي يخضع لنفس الأحكام القانونية المتعلقة بالوظيف العمومي.

ب -المسؤولية المدنية: يعتبر" المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم والوكلاء الماليون مسؤولون شخصيا وماليا عن العجز الحاصل في الصندوق.

يعاقب على الأخطاء والمخالفات عبر اصدار قرارات تصفية باقي الحساب من طرف مجلس المحاسبة أو قرارات تصفية باقي الحساب صادر عن وزير المالية"[2].

وبناء عليه تتضح المسؤولية الشخصية والمالية المفترضة والمشتركة للمحاسب العمومي ومفوضه والأعوان الذين تحت مسؤوليته والوكيل المالي دون استثناء في حالة وقوع عجز في الصندوق. بحيث يصدر مجلس المحاسبة ممثلا في غرفة الانضباط بعد عرض قضية المحاسبين المعنيين أمامها قرار تصفية باقي الحساب، ويمكن أن يتولى وزير المالية بنفسه إصدار قرار تصفية باقي الحساب.

1- م. 110 ف.2 من ق.م.ع. 23-07، مرجع سابق.
2- ام. 112 ف.1و2 من المرجع السابق.

وتتم عملية تصفية باقي الحساب بقيام المعني بتعويض المبلغ الناتج عن نفقة غير مستحقة أو عدم تحصيل ايراد أو ضياع ملك من ممتلكات الهيئة العمومية...

وقد أكد القانون أن قيام المدين بالطعن في قرار تصفية الحساب لا يسمح بإيقاف التحصيل.[1] و أضاف إلى المسؤولية الشخصية و المالية التي يتحملها أعوان المحاسبة العمومية في حالة وقوع عجز في الصندوق بأن "المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم مسؤولون شخصيا عن الأخطاء والمخالفات التي تشكل خرقا بينا للأحكام التشريعية و التنظيمية التي تحكم استعمال و تسيير المال العام التي من شأنها أن تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية.[2]"إن محاسب العمومي ملزم باتباع القواعد القانونية التي تنظم مجال عمله وكيفيات استعمال و تسيير المال العام، وأي خرق لهذه القواعد ينتج عنه ضررا بالمال العام، يجعله عرضة للمسؤولية الشخصية التي يترتب عنها التعويض عن الضرر.

ت – المسؤولية الجنائية: ما قيل في المسؤولية الجزائية بالنسبة للآمر بالصرف هو نفسه ما ينطبق على المحاسبين العموميين ومفوضيهم والأعوان الموضوعين تحت سلطته والوكلاء الماليون في حالة ثبوت جرائم فساد ضدهم تمس المال العام.

الفرع الثاني: المراقب الميزانياتي،

يمارس المراقب الميزانياتي الرقابة الميزانياتية "القبلية أو البعدية أو حتى حسب إجراءات الملاءمة"[3]على نفقات مختلف الميزانيات (ميزانية الدولة، ميزانية الولاية، ميزانية الهيئات العمومية)، ونفقات الحسابات الخاصة بالخزينة تحت سلطة وزير المالية[4] يساعد المراقب الميزانياتي مراقبين ميزانياتيين مساعدين. وتكون هذه الرقابة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية.

* قد تحدد إجراءات رقابة ملائمة على بعض نفقات المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني ومؤسسات الصحة، بقرار مشترك بين وزير القطاع المعني والوزير المكلف بالميزانية.

يقوم المراقب الميزانياتي بالتأشير على النفقة كدليل على مشروعيتها بعد التأكد من توفر وصحة جميع الوثائق الثبوتية المتعلقة بها، وفي حالة الرفض المؤقت أو النهائي للنفقة، يلزم بإعلام الآمر بالصرف ليتخذ التدابير اللازمة.

1- م.112 ف.3 من المرجع السابق.
2- م. 112 من المرجع السابق.
3- التعليمة رقم:9658 مؤرخة في 2022/12/15 تتضمن كيفية ممارسة الرقابة الميزانياتية بعنوان نفقات ميزانية الدولة
4- م.103 من ق.م.ع. 23-07 مرجع سابق.

أولا: المحاسبة التي يمسكها المراقب الميزانياتي،

يمسك المراقبون الميزانياتيون محاسبة الالتزام بالنفقة ومحاسبة مناصب الشغل المالية وسجلات تدوين التأشيرات، والرفوض والآراء[1].

ثانيا: إهداف الرقابة الميزانياتية[2] الرقابة القبلية على ميزانية الدولة،

1. التأكد من الطابع الدائم للتغطية المالية للبرمجة الميزانياتية.
2. المساهمة في التحكم في تنفيذ قوانين المالية.
3. السهر على احترام البرمجة الميزانياتية وعلى توافق مشاريع الالتزام بالنفقات مع هذه البرمجة.
4. اعلام الوزير المكلف بالميزانية حول الأخطار الميزانياتية.

ثالثا: الدور الإعلامي للمراقب الميزانياتي

على المراقب الميزانياتي موافاة الوزير المكلف بالميزانية كل ثلاثة أشهر تقريرا حول وضعية الميزانية بالنسبة لمدى الالتزام بالنفقات ومناصب الشغل المالية.وعند نهاية السنة المالية يرسل تقررا حول نشاطه، وتقريرا آخر حول تنفيذ الميزانية والصعوبات التي واجهها أثناء التنفيذ، ويقدم الاقتراحات التي يراها مناسبة لتحسين وتنفيذ النفقات العمومية. كما أنه عليه ارسال نسخة من التقرير حول تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية للآمر بالصرف المعني.

وبناء على مجموع التقارير حول نشاط المراقبين الميزانياتيين التي ترسل إلى الوزير المكلف بالميزانية تقوم المصالح المختصة على مستوى هذه وزارته بإعداد تقرير ملخصا ومفصلا ترسله إلى الوزير الأول وإلى رئيس مجلس المحاسبة.[3]

رابعا: الدور الاستشاري للمراقب الميزانياتي

بناء على المهام التي يقوم بها المراقب الميزانياتي يمكن للمراقب المالي بمبادرة منه أو بطلب من الآمر بالصرف تقديم نصائح في التسيير المالي، خاصة فيما يتعلق بإعداد مختلف وثائق برمجة الاعتمادات، واختيار الإجراءات المناسبة، والإجراءات المكيفة، فيما يتعلق بالصفقات العمومية، وحركة الاعتمادات التي يقوم بها الآمر بالصرف، وتحديد النفقات الاجبارية، واعداد تقارير النشاط والمردودية فيما يخص المؤسسات العمومية، وعروض حال التنفيذ.

1- التعليمة السابقة
2 - التعليمة السابقة
3 - التعليمة السابقة

خامسا: التغاضي

إجراء يتخذه الآمر بالصرف في حالة الرفض النهائي للنفقة المُبَلَّغ من طرف المراقب الميزانيات، تحت مسؤوليته، بموجب قرار معلل. حيث يقوم الآمر بالصرف بإرسال ملف المشروع محل الالتزام مرفقا بمقرر التغاضي لوضع تأشيرة الأخذ في الحسبان. يقوم بعدها المراقب الميزانياتي بإرسال ملف الالتزام محل التغاضي مرفقا بتقرير مفصل إلى الوزير المكلف بالميزانية الذي يكلف بدوره الهيئة المختصة بالرقابة البعدية على النفقات العمومية للتكفل بدراسته.

سادسا: مسؤوليات المراقب الميزانياتي

يقصد بالمسؤولية "الجزاء الذي يترتب على الشخص عند إخلاله بقاعدة من قواعد السلوك"[1] وقد اعتبر القانون " المراقبون الميزانياتيون ومساعدوهم مسؤولون شخصيا عن التأشيرات الآراء التي يمنحونها وعن الرفض الذي يبلغونه"[2] وتتحدد مسؤولياتهم عن "الأخطاء والمخلفات[3]" التي يرتكبونها بمناسبة ممارستهم لوظائفهم حسب القواعد القانونية والنصوص التنظيمية المعمول بها، ويمكن حصر هذه المسؤوليات في:

أ-المسؤولية الإدارية(التأديبية): باعتبار المراقب الميزانياتي موظفا عموميا فإنه تنطبق عليه نفس الأحكام المقررة في حق الموظف في المسؤولية التأديبية. وهو ما تم ذكره بالنسبة للمحاسب العمومي.

ب-المسؤولية (الشخصية) المدنية: في حالة عدم التزام المراقب الميزانياتي بالنصوص التشريعية المنظمة لوظيفته والالتزام بالنفقة دون وجود اعتماد مالي و/أو الرفض غير المؤسس للتأشير وغيرها من الخروقات التي بموجبها يكون المراقب الميزانياتي مسؤولا " وللإدارة والقضاء كامل الحرية في تكييف ركنها المعنوي إن كان مبني على القصد أم لا "[4]

ج-المسؤولية الجزائية: وسع قانون مكافحة الفساد مفهوم الموظف العمومي ليشمل فئة واسعة من الأشخاص الذين يشغلون المناصب مهما كان القطاع الذي ينتمون إليه عام أو خاص أو السلطة التي يتمتعون بها، تشريعية أو تنفيذية وأيا كان بلده وطني أو أجنبي ...
و هو ما يؤكد دخول فئة المراقبين الميزانياتيين ضمن المعنين بهذا القانون لاعتبارهم تابعين لقطاع الوظيف العمومي، و منه يعتبر مجرما حال ارتكابه لأي فعل من الأفعال المجرمة المنصوص عليها في هذا القانون و منها رشوة الموظفين العموميين و الامتيازات غير المبررة في مجال الصفقات العمومية ...

1- د. مونة مقلاتي،" الأسس الجديدة للمسؤولية المدنية"، جامعة 08 ماي 1945 ,كلية الحقوق و العلوم السياسية، 2020/2019 ص.5
2- م.111 من ق.م.ع. 23-07 مرجع سابق.
3 - م. 110 ف 2 من القانون السابق.
4 - فريدة حمامدة، ط. د مقال مسؤولية المراقب المالي عند رقابته المسبقة على نفقات البلدية الملتزم بها جامعة صفاقس تونس ص. 15

المبحث الثاني: تنفيذ عمليات الميزانية، وسلطات الرقابة

يتمثل تنفيذ الميزانية في تحصيل الإيرادات من الموارد التي حددها قانون المالية للسنة المعنية، وصرف النفقات في إطار البرامج المسطر من قبل الحكومة والمصادق عليه من طرف البرلمان، في حدود رخص الالتزام واعتمادات الدفع المسجلة. إذ لا يمكن بأي حال استحداث ايراد لم يكن مرخصا به سابقا من طرف البرلمان. ولا يمكن صرف نفقة كذلك إلا إذا كانت مسجل في الميزانية المرخصة.

وبتنفيذ الميزانية تتجلى قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، وتتحرك معه جهات الرقابة لحماية المال العام ولضمان حسن تسييره.

المطلب الأول: تنفيذ عمليات الميزانية:

الميزانية هي الوثيقة التقديرية التي يتم من خلالها ترخيص إيرادات ونفقات الدولة أو الجماعات المحلية أو أية هيئة عمومية خلال سنة مالية. وهي تعكس السياسة العامة للدولة الاجتماعية والاقتصادية والثقافية وحتى السياسية.

يعتبر الآمرين بالصرف والمحاسبين العمومين المتدخلين الأساسيين المرخص لهم قانونا وحصرا بتنفيذ الميزانية ـ أي ـ تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات عبر مرحلتين هما:

الفرع الأول المرحلة الإدارية

يمسك الآمرون بالصرف محاسبة ميزانياتية التي تتشكل من محاسبة الصندوق ومحاسبة الالتزام.

أولا: إيرادات الميزانية

يتم تحصيل الإيرادات باتباع اجراءات الاثبات والتصفية والامر بالتحصيل على مستوى الآمر بالصرف،

أ. الإثبات: هو اجراء يتأكد به حق الدائن العمومي، يمكن من خلاله مطالبة المدين بتسديد ما عليه من دين لصالح الخزينة العمومية.

ب. التصفية: يكون ذلك بالتحديد الدقيق للمبلغ المستحق لصالح الدولة أو الجماعات المحلية أو أية هيئة عمومية (الدائن العمومي) بناء على وثائق تبوثية.

ت. اصدار الأوامر لتحصيل الإيرادات وأوامر التخفيض أو الغاء الايراد:* بعد تصفية الايراد

1- يكلف الآمر بالصرف بإصدار أمر للمحاسب العمومي يطلب منه القيام بتحصيل الايراد من المدين المعني.

2-الأمر بتخفيض أو إلغاء الايراد: ويكون ذلك في حالة الخطأ المحاسبي أو في إطار حالات منصوص عليها قانونا.

كما يخول القانون للآمر بالصرف بعدم اصدار أوامر التحصيل لبعض الديون المحددة في قوانين المالية. تعتبر أوامر الايراد التي تم استنفاد كل الإجراءات القانونية من طرف المحاسب العمومي لتحصيلها ولم يتمكن من ذلك، وأوامر منعدمة القيمة.

ثانيا: نفقات الميزانية، في حدود تراخيص الالتزام واعتمادات الدفع المفتوحة في ميزانية الهيئة العمومية أو المبلغة يقوم الآمر بالصرف بتنفيذ نفقاتها باتباع إجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالدفع.

أ -الالتزام: اجراء يتم بموجبه نشوء الدين العمومي نتيجة قيام الآمر بالصرف بتصرف قانوني تترتب عليه نفقة عمومية.

ب-التصفية: بالتأكد من وجود دين عمومي وتحديد مبلغه بدقة من خلال الوثائق الثبوتية، واصدار الآمر بالصرف شهادة أداء الخدمة يشهد من خلالها لصالح المدين على مطابقة الإنجاز أو التسليم أو الخدمة.

ت-الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع: اجراء يطلب فيه الآمر بالصرف من المحاسب العمومي القيام بتسديد الدين العمومي(النفقة).

ثالثا: دفاتر المحاسبة الميزانياتية

هي سجلات يدون فيها الآمر بالصرف تفاصيل عمليات الإيرادات وعمليات النفقات.

أ-دفتر إيرادات الميزانية: سجل يدون فيه جميع المراحل التي يمر بها الايراد من الاثبات إلى التحصيل. إضافة الى تسجيل الإيرادات المخفضة أو الملغاة.

ب-دفتر الالتزام بالنفقات: تدون فيه مبالغ الالتزامات المتعهد بها والأرصدة المتاحة.

ت-دفتر أوامر الدفع أو حوالات الدفع: يظهر فيه مبلغ الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة وتفويض الاعتماد الممنوح للآمرين بالصرف الثانويين ومبلغ أوامر أو اعتمادات الدفع الصادرة والاعتمادات المتاحة.

ث-دفتر تفويض اعتمادات الدفع: تسجل فيه اعتمادات الدفع المفوضة والمستهلكة من طرف الآمر بالصرف الثانوي.

الفرع الثاني: المرحلة المحاسبية

تتم هذه المرحلة على مستوى المحاسب العمومي بمسك محاسبة الصندوق بتسجيل الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة.

أولا: تحصيل إيرادات الميزانية

بناء على أمر بالتحصيل صادر من الآمر بالصرف يقوم المحاسب العمومي بعد التأكد من سلامة العملية من جميع جوانبها بتحصيل المبالغ وإدراجه في الخزينة العمومية.

1. **التحصيل:** هو التصرف الذي يقوم بموجبه المحاسب العمومي بإدماج الديون في الخزينة العمومية، وقد يتم هذا التحصيل بطريقة ودية، كما قد يكون بطرقة جبرية باستعمال أساليب الجبر من طرف الجهات المخول لها ذلك. .

2.التحصيل الودي: يكون بتسديد المدين الدين العمومي الذي عليه بمجرد اشعاره طرف المحاسب العمومي بالدين أو حلول أجله.

3.التحصيل الجبري: يكون عند استنفاد جميع إجراءات التحصيل الودي للدين العمومي وعدم استجابة المدين في الفترة المحددة، يتخذ المحاسب العمومي إجراءات التحصيل الجبري، كأن يقتطع مباشرة على حسابات المدين المفتوحة في كتاباته المحاسبية[1].

ثانيا: دفع نفقات الميزانية

تقوم الهيئات العمومية بنشاطات ومعاملات مختلفة تجعلها مدينة للغير، وعليها الوفاء بالتزامها بأن يصدر الآمر بالصرف أمرا بالدفع يوجهه إلى المحاسب العمومي، الذي يكلف بتنفيذ الأمر بعد تأكده من استيفاء النفقة جميع الشروط القانونية.

1. الدفع: الدفع هو آخر اجراء تمر به النفقة العمومية ويتم بذلك إبراء الدين العمومي، بحيث يقوم المحاسب العمومي بتسديد النفقات العمومية وهذا بعد استلامه الأمر بالصرف أو حوالة الدفع الصادر عن الأمر بالصرف المرفقة بكل الوثائق الثبوتية وتحققه من توفر الشروط اللازمة لتسجيل الأمر بالصرف أو الحوالة.

2. **الرفض:** بعد الرقابة على النفقات بإمكان المحاسب العمومي رفض التسديد إذا تبين له عدم قانونية النفقة مع تبرير ذلك كتابيا ويرسل الى الآمر بالصرف.

1- م. 48 ف.2 من ق.م.ع. 23-07

3. **التسخير:** هو الاجراء الذي يلجأ إليه الآمر بالصرف في حالة الرفض النهائي من طرف المحاسب العمومي لصرف النفقة. بحيث يسمح القانون للآمر بالصرف بأن يصدر أمرا كتابيا للمحاسب العمومي بصرف النفقة مسؤوليته، وهنا تسقط المسؤولية الشخصية المالية للمحاسب العمومي ويتحملها الآمر بالصرف.
إلا أنه ليس للمحاسب العمومي أن يستجيب للتسخيرة في حالات حددها القانون مثل عدم توفر الاعتماد المالي للعملية موضوع التسخير أو عدم وجود تأشيرة المراقب الميزانياتي ...

المطلب الثاني: سلطات الرقابة على تنفيذ عمليات الميزانية

من أجل حماية المال العام وضمان الانضباط في استعماله وضعت آلية للرقابة عليه تنوعت بين الإدارية والقضائية والبرلمانية وهو ما تناوله هذا المطلب.

الفرع الأول: الرقابة الإدارية[1]

أولا: الرقابة الداخلية

هي " مجموعة الإجراءات التي تضعها السلطات المختصة لإدارات الدولة المختلفة لغرض المحافظة على مواردها وحسن التصرف بالنفقات العامة والاطمئنان إلى دقة السجلات المحاسبية والإحصائية بما يساعدها في عملية التخطيط واتخاذ القرارات السليمة لتحقيق إدارة مالية فاعلة.[2] " وفي غالب الأحيان تكون إجراءات هذا النوع من الرقابة محددة بنصوص قانونية وتنظيمية للتحكم في المخاطر التي يتعرض لها المال العام، ولضمان تحقيق الأهداف والنتائج حسب المخطط المحدد لها، بالمتابعة المستمرة والدورية عن طريق التقارير والجداول والتقويم المستمر.

ثانيا: الرقابة السلمية

هي رقابة ذاتية يقوم بها المسير الهيئة العمومية على الموظفين الذين يمارسون مهامهم تحت سلطته، تشمل هذه الرقبة "مراقبة الأشخاص والمرؤوسين من جهة ورقابة أعمالهم من جهة أخرى"[3]. بمتابعة أدائهم للمهام المكلفين بها وتقييم هذا الأداء وفق معايير محددة لقياس هذا الأداء.

ثالثا: الرقابة النظامية

هي رقابة تمارسها هيئات عمومية إدارية مؤهلة للقيام بأعمال الرقابة على نشاطات الهيئات العمومية في إطار الاختصاص المحدد لها في النصوص القانونية والتنظيمية المنظمة لها.

1- م. 103 من ق.م.ع. 23-07
2- أساسيات المحاسبة الحكومية، مرجع سابق ص.72
3- د. شوايدية منية، الرقابة الإدارية بين الوصاية الإدارية والسلطة الرئاسية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 1945/5/8- قالمة.

رابعا: الرقابة الميزانياتية

يتولاها المراقب الميزانياتي تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية.
الهدف منها ضمان شرعية النفقة بممارسة الرقابة القبلية والبعدية على النفقات العمومية، عن طريق تأشير المراقب الميزانياتي على النفقة كدليل على شرعيتها، وبتقديم الرأي المسبق حول تعديل التوزيع الاولي للاعتمادات أو حركة الاعتمادات المحدثة داخل البرنامج التي لا تعدل...، وتقديم النصح للآمر بالصرف والاعلام الدوري لوزير المالية بوضعية الميزانية.

الفرع الثاني: الرقابة القضائية(المستقلة)

يقوم بهذه الرقابة هيئة دستورية استشارية وهي مجلس المحاسبة.

أولا: تعريف مجلس المحاسبة

هيئة دستورية ذو طبيعة قضائية يتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، أنشئ بموجب دستور 1976 دوره رقابي، يتولى مهمة الرقابة البعدية على الأموال العمومية حيث عرفه الأمر 95-20 المتعلق بالمجلس الدستوري " المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية[1]"، بينما عرفه الدستور بأن "مجلس المحاسبة مؤسسة عليا مستقلة للرقابة على الممتلكات والأموال العمومية ...[2]"
تستند رقابة المجلس على أساس الوثائق الثبوتية المعروضة عليه أو فجائيا أو بعد التبليغ[3]، وتمارس على جميع الهيئات الخاضعة لقانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي ومؤسسات أخرى ذات طابع صناعي وتجاري ومالي يكون مصدر رأس مالها الخزينة العمومية.

ثانيا: صلاحيات مجلس المحاسبة[4]

أ – **الصلاحيات الإدارية:** وتتمثل في رقابة حسن استعمال الممتلكات والأموال العامة التابعة للهيئات الخاضعة لرقابته، ورقابة جودة تسيير هذه الهيئات من حيث الاستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت تصرفها وقدرتها على تحقيق الأهداف والنتائج المسطرة، و "يتأكد من وجود آليات وإجراءات رقابية داخلية موثوقة[5]"إضافة إلى مهمة تقييم البرامج والسياسات العمومية ويقدم وصايا في نهاية تحرياته وتحقيقاته بشأن ذلك.
يقدم تقريرا سنويا إلى رئيس الجمهورية، يحتوي هذا التقرير على التقييم والملاحظات على الإنفاق العام وتسيير الهيئات العمومية.

1- م.2 من الأمر 95-20 المتعلق م.م. مرجع سابق.
2- م. 199 من دستور 2020.
3- م.14 من الأمر 95-20.
4- م. 6 من الأمر95-20.
5- م. 69 من الأمر 95-20.

ب – الصلاحيات القضائية: وتتجسد في مراجعة حسابات المحاسبين العموميين، بحيث يلزم القانون المحاسب العمومي بإيداع حساب التسيير لدى المجلس، وفي رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.

1-في مجال مراجعة حسابات المحاسبين العموميين

يقوم المجلس بمراجعة حساب التسيير والنظر في مدى التزام المحاسب بالقواعد المختلفة المنظمة لعمله في تنفيذ عملياته. يعد على إثرها المجلس تقريرا يبث فيه عن طريق التشكيلة المداولة إما ب:

- إبراء ذمة المحاسب العمومي: ويكون ذلك بقرار نهائي إذا تبث صحة حساباته.

- أو وضع المحاسب العمومي في وضع مدين: وفي الحالة العكسية يقوم المجلس بإصدار قرار مؤقت يبلغ إلى المحاسب ليجيب عليه مع إرفاقه بالوثائق الثبوتية، يقوم المجلس بعد دراسة الملف بالتداول عليه من طرف تشكيلة مختصة لتصدر قرارا نهائيا بشأن المحاسب العمومي، يتم فيه" في حالة إذا سجل على ذمته نقص مبلغ أو صرف نفقة غير قانونية أو غير مبررة أو إيراد غير محصل[1]" يكون المحاسب مدينا للخزينة العمومية بمعنى أنه ملزم بتعويض الفارق.

يصادق المجلس على حسابات المحاسبين العموميين ويعد في ذلك تقريرا يلحق بمشروع قانون تسوية الميزانية[2]

2 - في مجال رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية

يتعلق الأمر هنا بالمسؤولين الأعوان في الهيئات العمومية المطبقة لأحكام المحاسبة العمومية في حالة مخالفتهم لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، مثل صرف الاعتمادات المالية في الممنوحة للمؤسسة في غير هدفها المعين أو الالتزام بالنفقة دون توفر اعتمادات مالية أو تجاوز اعتمادات الدفع، و غيرها من المخالفات المذكورة في المادة 88 من نص القانون المتعلق بمجلس المحاسبة .يعاقب على هذه المخالفات بغرامة يصدرها مجلس المحاسبة في حق مرتكبها، بحيث لا يمكن أن تتعدى هذه الغرامة المرتب السنوي للمعني.

ت-تنظيم مجلس المحاسبة:

1. يتكون مجلس المحاسبة من غرفتين:

✓ غرفة ذات اختصاص وطني: يحدد النظام الداخلي عددها وعدد فروعها إذا تطلب الأمر إنشاء فرع لها ومجال تخصصها.

1- م. 83 من المرجع السابق
2- م. 105 من ق.م.ع. 23-07

- ✓ غرفة ذات اختصاص إقليمي: يحدد عددها ومقارها عن طريق النظام الداخلي، تتكفل بالرقابة البعدية على مالية الولاية والبلدية والهيئات العمومية التي تدخل في إطار اختصاصها.
- ✓ كما يمكن تقسيم الغرف إلى فروع

تمارس هذه الغرف الصلاحيات القضائية التي حددها المشرع، إ ضافة إلى القيام بمهام إدارية في إطار قيامها بأعمال تقييمية والتحقيقات الدائرة في مجال اختصاصه.

2. قضاة المجلس: يتكون المجلس من،

- ✓ رئيس مجلس المحاسبة ونائبه.
- ✓ رؤساء الغرف ورؤساء الفروع.
- ✓ المستشارون.
- ✓ المحتسبون.

يتولى النيابة العامة في المجلس ناظر يساعده نظار مساعدون وهم قضاة، ويحدد تنظيمها عن طريق نظام المجلس الداخلي.

3. كتابة الضبط المجلس يمارسها كاتب ضبط رئيسي، تحت سلطة رئيس المجلس، تحدد مهامه عن طريق النظام الداخلي للمجلس ويساعده كتاب ضبط.

4. كما يتكون من أقسام تقنية ومصالح إدارية ينشطها أمين عم يعين بمرسوم بناء على اقتراح من رئيس المجلس.

5. تشكيلات المجلس: يجتمع المجلس حسب التشكيلات الآتية،

8. **كل الغرف مجتمعة:** يتولى رئاستها رئيس المجلس، وذلك من أجل.

- البث في المسائل المعروضة عليه وفق اختصاصه.
- إبداء الرأي في المواضيع التي تحتاج اجتهادا قضائيا من طرف المجلس، وكذلك القواعد المتعلقة بالإجراءات التي يتخذها المجلس للبث في المسائل المعروضة عليه.

9. **الغرفة وفروعها:** تفصل "قانونا في النتائج النهائية للتدقيقات والتحقيقات التي تقتضي ممارسة الصلاحيات القضائية لمجلس المحاسبة والتابعة لاختصاصها[1]"

10.**غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية: تبث في الملفات التي تخطر بها** والمتعلقة بتسيير الميزانية والمالية.

11. **لجنة البرامج والتقارير:** تتكفل بتحضير والمصادقة على التقرير السنوي الذي تقدمه لرئيس الجمهورية والبرلمان، والتقرير التقييمي المتعلق بالمشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية مشروع برنامج نشاطه السنوي، إضافة إلى صلاحيات أخرى يمكن أن تضاف إليها عن طريق نظام المجلس الداخلي.

1- م. 50 من الأمر 95-20 مرجع سابق

الفرع الثالث: الرقابة البرلمانية (السياسية)

تتم هذه الرقابة من طرف البرلمان بغرفتيه مجلس الأمة، والمجلس الشعبي الوطني، حيث أعطى الدستور صلاحية مراقبة عمل الحكومة، ونص على أن تقدم الحكومة للبرلمان المعلومات والوثائق الضرورية لتمكينه من ممارسة حقه في الرقابة[1] كما يمكن للنواب استجواب الحكومة في أي مسألة ذات أهمية وطنية[2]. إضافة إلى إمكانية قيام البرلمان في إطار اختصاصه بإنشاء في أي وقت لجان للتحقيق في مسائل تتعلق بالمصلحة العامة[3] كما يمكنهم عند مناقشة بيان السياسة العامة أو على إثر استجواب أن يصوت على ملتمس الرقابة.

و ملتمس الرقابة شكل من أشكال الرقابة السياسية التي يمكن أن تمارسها السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية، و هي "تلك الوثيقة التي يبدي من خلالها عدد من النواب عدم ثقتهم في الأعمال و التصرفات التي قامن بها الحكومة و يعبرون عن رغبتهم في إسقاطها"[4] بموجب النص الدستوري الذي جاء فيه أنه "يمكن للمجلس الشعبي الوطني لدى مناقشته بيان السياسة العامة او على يمكن للمجلس الشعبي الوطني لدى مناقشته بيان السياسة العامة أو على إثر استجواب أن يصوت على ملتمس الرقبة ينصب على مسؤولية الحكومة"[5]

1- م. 155 من الدستور، المرجع سابق.
2- م.158 من الدستور.
3- م.159 من الدستور.
4- د. قدور ظريف، أستاذ محاضر، جامعة سطيف، مجلة أبحاث قانونية وسياسية. ع.5، ديسمبر 2017 .(Olivier Duhamel. Yve meny Dictionnaire cinstitutionne.p.645).
5- م. 161 من الدستور.

خلاصة الفصل الثاني

يصادق على الميزانية من طرف البرلمان الذي يعطي بموجب ذلك الرخصة للحكومة بتنفيذها. وهنا يبرز دور الحكومة بمختلف أجهزتها من خلال مختلف أصناف أعوانها المتدخلين في عملية تنفيذ الميزانية.

يقوم تنفيذ عمليات الميزانية على صنفين من الأعوان هم الآمر بالصرف والمحاسب العمومي، ويتوسطهما دور المراقب الميزانياتي.

تتنوع صفة الآمرين بالصرف بين معين ومكلف ومستخلف ومفوض له بالإمضاء منتخب، كما يختلف ترتيبهم بين رئيسي وثانوي، وتتنوع أصنافهم بحسب مهامهم والمركز الإداري الذي يتواجدون على مستواه.
مهمة الآمر بالصرف في تنفيذ الميزانية تتجسد في المرحلة الإدارية، حيث يقوم بالإجراءات تمكن من تحصيل الايراد ودفع النفقة.

يعمل المحاسب العمومي تحت سلطة وزير المالية، مهمته في تنفيذ الميزانية تتمثل أساسا في تحصيل الإيراد ودفع النفقة، وهي المرحلة المحاسبية. كما يلزم المحاسب العمومي بحفظ الوثائق الثبوتية المتعلقة بذلك. غيرها من المهام الملقاة على عاتقه.

المراقب الميزانياتي عون عمومي يعمل تحت سلطة وزير المالية، دوره الأساسي هو المراقبة القبلية للنفقة، بمعاينة مدى شرعيتها، والتأشير عليها في حال سلامتها القانونية.

وللحفاظ على المال العام لابد من تفعيل دور الرقبة، التي تختلف باختلاف الجهة التي تقوم بها والمهام الموكلة لها. البرلمان فهي تتنوع بين مراقبة إدارية متنوعة ومراقبة مجلس المحاسبة كجهة قضاء إداري متخصص، والرقابة البرلمانية التي يقوم بها البرلمان بصفته صاحب الولاية العامة على المال العام.

الخاتمـــة

الخاتمة:

في إطار مساعي الدولة لتنمية المجتمع وتلبية حاجياته تعمل باستمرار على إيجاد موارد لتحقيق هذه التنمية، وتغطية النفقات المترتبة عن ذلك. وهذا وفق خطط وبرامج مسطرة وأهداف محددة ونتائج متوقعة.

ومع تطور الوقائع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وحتى الدولية، كان لزاما على الدولة من حين لأخر إعادة النظر في سياستها العامة التي تسير بها البلاد، من أجل مواكبة تطلعات المجتمع من جهة، والتأقلم مع التغيرات الإقليمية والدولية.

وانطلاقا من هذا المنظور الشامل تشهد الجزائر تطورات وتغيرات جذرية في منظومتها المالية عموما. سواء من حيث المنظومة القانونية التي تنظمها، او الأساليب التقنية التي تطبق بها. وهذا بعدما تبين عدم صلاحية هذه المنظومة وهذه الأساليب لإدارة المرحلة الحالية.

ومن هذا المنطلق ظهر القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية، والذي جاء بمفاهيم جديدة في تسيير مالية الدولة، سواء من حيث المبادئ أو الأساليب التقنية، أو استراتيجيات الدولة.

وبخصوص المحاسبة العمومية تبنى القانون العضوي محاسبة ثلاثية التشكيلة، تتكون من المحاسبة الميزانياتية والمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية. وهو ما يستدعي تعديل قانون المحاسبة العمومية ليواكب هذا التغيير. و كان ذلك بصدور قانون المحاسبة العمومية رقم:23-07.

إن أهمية المحاسبة العمومية تكمن في كونها الأداة الفعالة لتقديم ترجمة عملية للإصلاحات الجذرية التي تبنتها الدولة في تسيير المال العام ، بواسطة استعمال معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IFRS)، و هي حاليا الوسيلة المثلى على المستوى الدولي لإعطاء البرلمان و أصحاب القرار في الدولة وجميع المعنيين صورة أكثر دقة و شفافية عن الوضع المالي الحقيقي للدولة، من أجل اتخاذ التدابير المالية المناسبة للتحكم في تسيير المال العام وترشيد الانفاق والتقييم الفعال لأداء الإدارة، و تحديد مسؤوليات المتدخلين في دورة الايرادات و دورة النفقات، إضافة الى تشخيص الوضع المالي للدولة و تقييم سياستها العامة و توجيه قرارتها. كما تضمن الالتزام بالنصوص التشريعية في تنفيذ النفقات. وهذا كله يرجع الى جودة المعلومة المحاسبية المقدمة عن طريق الجداول مالية.

و ما يمكن أن نخلص إليه أن قانون المحاسبة العمومية 23-07، الذي تلته أربعة (04) نصوص تنظيمية، جاء استجابة للمستجدات التي تضمنها القانون العضوي 18-15 و المتمثلة أساسا في:

أ . استحداث محاسبة عمومية ثلاثية التشكيلة، لكل نوع منها آلياتها وموضوعها وهدفها.

ب. تعزيز الشفافية من خلال الجداول المالية التي تعرض على البرلمان لمناقشتها، والتي يجب أن تعكس صورة صادقة وواضحة عن الذمة المالية للدولة، يتمكن البرلمان على أ
ت. إثرها من اتخاذ قرارات بناء على رؤيا واضحة.
ث. تعزيز الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي، من أجل تحقيق الرقابة على المال العام وحمايته من التلاعب والاحتيال الذي قد يطاله.

وفي الأخير يمكن اقتراح ما يلي:

أ . التعجيل باستكمال اصدار النصوص التنظيمية المتعلقة ببعض القواعد الواردة في نص القانون 23-07، حيث لا يمكن أن تعرف هذه الإصلاحات الطريق الصحيح لتطبيقها ما لم يتم استكمال المنظومة القانونية المتعلقة بها.

ب . القيام بدورات تكوينية مركزة لصالح الأعوان التابعين للآمر بالصرف خاصة فيما يتعلق بالتطبيق التقني لهذه الاصلاحات، وكذلك الأمر بالنسبة للأعوان التابعين للمحاسب العمومي.

ت. إصدار "دليل المحاسب العمومي والآمر بالصرف" تجمع فيه جميع النصوص القانونية والتنظيمية، الإجرائية التي تمر عليها عمليات تنفيذ الميزانية، مع تحيينها باستمرار.

د. وضع دليل للمصطلحات الواردة في قانون المحاسبة العمومية ونصوصه التنظيمية.

قائـمـة المـراجـع

Les Références

- **قائمة المراجع باللغة العربية**

1. النصوص القانوني

التعديل الدستوري 2020 ج.ر.ج.ع 82 م . 2020/12/30.

- القانون العضوي رقم:18-15 الصادر بتاريخ 2018/9/2 الجريدة الرسمية العدد 53 مؤرخة في 2018/09/02
- الأمر 76-105 المؤرخ في 1976/12/09 المتعلق بحقوق التسجيل، قانون المالية 2024
- الأمر 76-103 المؤرخ في 1976/12/09 المتعلق بقانون الطابع، قانون المالية 2024
- القانون 90-30 المؤرخ في 1990/12/01 المتضمن قانون الأملاك الوطنية
- القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 2007/11/25ج.ر.ج.ع 74 مؤرخة في 2007/11/25.
- القانون رقم 11-10 لمتعلق بالبلدية م. في 2011/06/22.ج.ر.ع.37 م.2011/06/03.
- القانون رقم 12-07 المتعلق بالولاية م. في 2012/02/21.ج.ر.ع.12م.2012/02/29.
- القانون 18-11 المتعلق بالصحة ج.ر.ع.46 م. في 2018/02/29.
- القانون 23-07 المؤرخ في:2023/06/21المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي ج.ر.ج.ع 42 م.2023/06/25.

2. المراسيم

- المرسوم التنفيذي رقم:91-313 المؤرخ في 1991/11/07 المتعلق ب: إجراءات المحاسبة العمومية التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيتها ومحتواها.
- المرسوم التنفيذي رقم:07-140 المتعلق بإنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها.ج.ر.ج.ع.33
- مرسوم تنفيذي رقم 20–353 مؤرخ ع 30 نـوفمبـر 2020 يحدد العناصر المكونة لتصنيف إيرادات الدولة
- المرسوم التنفيذي رقم:24-90، مؤرخ في 2024/02/22 المتعلق بتحديد محتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية ج ر.ج.ع.15 م. في 2024:/02/29
- المرسوم التنفيذي 24-92، مؤرخ في 2024/02/22 المتعلق بشروط وكيفيات الاستخلاف وتفويض الامضاء وتعيين الآمرين بالصرف ج ر.ج.ع.15 م. في 2024:/02/29.

3. التشريع التنظيمي

- المنشور رقم: 8158 مؤرخ في 2022/11/02، يتضمن الجوانب الميزانياتية المتعلقة بميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و المؤسسات العمومية المماثلة.
- التعليمة رقم:9658 مؤرخة في 2022/12/15 تتضمن كيفية ممارسة الرقابة الميزانياتية بعنوان نفقات ميزانية الدولة.

4. الكتب

أ. ابراهيم جابر، المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الالكترونية، دار غيداء للنشر، عمان، الأردن 2014 .
ب. أكرم إبراهيم حمادة "المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها " دار أمواج للطباعة والنشر والتوزع ط 2012.
ت. د. تامر خميس اتجاهات تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر على ضوء التشريعات ذات العلاقة، 2020، دار تويتة للنشر والتوزيع، الجيزة مصر.
ث. د. فؤاد الفسفوس، المحاسبة الحكومية، دار كنوز المعرفة للنشر التوزيع، ط. الأولى 2010
ج. البروفسور د. فرانس فان شايك، كتيب معايير المحاسبة العمومية في القطاع العام، النسخة الثانية.
ح. محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين لنظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث ،2008، ط الأولى، الإسكندرية.
خ. د. محمد رفعت عبد الوهاب النظرية العامة للقانون الإداري، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية مصر 2012.
د. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، إدارة الموازنة بين النظرية والتطبيق، دار الجنان للنشر والتوزيع الطبعة غير موجود،2014.
ذ. مدحت أبو النصر إدارة وتنمية الموارد البشرية، مجموعة النيل العربية طباعة نشر توزيع رقم الطبعة غير موجود 2007.

5. المقالات والدراسات

- د. غربي أحسن، أستاذ محاضر "أ" قواعد تفويض الاختصاص الإداري في الجزائر، مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد 8 جانفي 2014.
- فاطمة مفتاح، أستاذ مساعد، كلية علوم اقتصادية والتجارة وعلم التسيير، تيارت، الميزانية العامة بين القانون الأساسي 84-17 ومشروع القانون العضوي الجديد، مجلة القانون والعلوم السياسية، ع.4 جوان 2016.

- د. فريدة حمامدة، ط. د. مقال مسؤولية المراقب المالي عند رقابته المسبقة على نفقات البلدية الملتزم بها جامعة صفاقس، تونس.

- د. قدور ظريف، أستاذ محاضر، جامعة سطيف، مجلة أبحاث قانونية وسياسية. ع.5، ديسمبر 2017 (Olivier Duhamel. Yve meny Dictionnaire cinstitutionne.p.645).
- د. يوسف ادريدو، دراسة حول المنشور وطبيعته القانونية، منصة MAROCDROIT بتاريخ 2012/05/30.

6. الأطاريح

د. السعيد قاوي، قانون المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة لنيل دكتوراه في القانون العام، العمومية،2022-2023.

7. المحاضرات

- د. سعاد شعابنية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية، محاسبة مالية مطبوعة بيداغوجية،2022/2021.
- د. سليم بدر الدين بن لولو أستاذ محاضر قسم "أ" مطبوعة في مقياس المحاسبة العمومية. بدون باقي المعلومات.
- أ. ش. كيفاني مطبوعة "تدفقات الخزينة "جامعة بوبكر بلقايد، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية والعلوم المالية.
- د. علي بن قطيب "محاسبة مالية"، مطبوعة بيداغوجية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسييرجامعة ابن خلدون تيارت.
- د. شوايدية منية، الرقابة الإدارية بين الوصاية الإدارية والسلطة الرئاسية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 1945/5/8-قالمة.
- د. منى مقلاتي، مطبوعة الأسس الجديدة للمسؤولية المدنية، جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق والعلوم السياسية.

- **المراجع باللغة الأجنبية:**

1. décret du 7 novembre 2012relatif à la gestion budgétaire et comptable publique définit ainsi la comptabilité publique.JORFn°0262 du 10/112012.

الفهرس

العنـــوان	الصفحة
المقدمة	2
الفصل الأول: الإطار العام للمحاسبة العمومية.....	8
المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية ومضمونها.....	8
المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومي.....	8
المطلب الثاني: مضمون المحاسبة العمومية.....	16
المبحث الثاني: نطاق تطبيق المحاسبة العمومية.....	23
المطلب الأول: النطاق العضوي.....	24
المطلب الثاني: النطاق الموضوعي.....	30
خلاصة الفصل الأول.....	36
الفصل الثاني: المتدخلون في تنفيذ الميزانية، وسلطات الرقابة	38
المبحث الأول: المتدخلون في تنفيذ الميزانية.....	38
المطلب الأول: الآمر بالصرف.....	38
المطلب الثاني: المحاسب العمومي والمراقب الميزانياتي.....	42
المبحث الثاني: تنفيذ الميزانية، وسلطات الرقابة.....	50
المطلب الأول: تنفيذ الميزانية.....	50
المطلب الثاني: سلطات الرقابة على تنفيذ عمليات الميزانية.....	53
خلاصة الفصل.....	58
الخاتمة.....	60
قائمة المراجع.....	63
ملخص.....	68

ملخص:

في إطار عصرنة مالية الدولة عمدت الجزائر إلى إحداث تغييرات جذرية في منظومتها القانونية المتعلقة بالمال العام.

وأهم هذه التغييرات سن القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، وهذا استجابة للدستور الذي ينص على التشريع في مجال المالية بقانون عضوي وتماشيا مع التطورات على مستوى التعاملات الاقتصادية والمالية الداخلية والخارجية.

وتجاوبا مع المفاهيم الجديدة التي تضمنها القانون العضوي تم تغيير قانون المحاسبة العمومية الذي يعتبر وسيلة لتطبيق عمليات الميزانية والمالية وتجسيد الإصلاحات، وعلى رأسها ضم المحاسبة العامة إلى المحاسبة العمومية، ما يعتبر جوهر هذه الإصلاحات من خلال الجداول المالية التي تمكن من قياس الأداء وتعزز الشفافية.

الكلمات: 1- القانون العضوي ،2- المحاسبة العمومية، 3 - المحاسبة العامة، 4 - المحاسبة على أساس الصندوق، 5- المحاسبة على أساس الاستحقاق.

Abstract.

As part of the modernization of state finances, Algeria has made radical changes in its legal system linked to public funds. The most important of these changes is the promulgation of the organic financial law relating to financial law, And these is response to the constitution which provides for the field of finance with the organic law, and in line with the evolution at the internal and external levels of economic and financial transactions.

In response to the concept levels included in the organic low, the law on public accounting was modified considered as a means of implement budgetary and financial operations and of concretizing the inclusion of general accounting considered as the essence of these reforms through the financial tables, which make it possible to measure performance and transparency.

Key Words: 1- Organic law, 2- Public accounting, 3- General accounting, 4- Cash basis, 5-Accrual basis.

Résumé:

Dans le cadre de la modernisation des finances d'état, l'Algérie a procède à des changements radicaux dans son système juridique lié aux fonds publics. Le plus important de ces changements est la promulgation de la loi organique relative à la loi financières, et Cela en réponse à la constitution qui prévoit la législation dans le domaine des finances avec une loi organique, et en ligne avec l'évolution aux niveaux interne et externe des transaction économique et financières

En réponse aux niveaux concept incus dans la loi organique, la loi sur comptabilité publique a été modifiée considérée comme un moyen de mettre en œuvre les opérations budgétaires et financières et de concrétiser les réformes, notamment l'inclusion de la comptabilité générale, considérée comme l'essence de ces reforme à travers les tableaux financiers qui permettent de mesurer les performances et la transperce.

Mots-clés: 1- loi organique, 2- comptabilités publiques, 3- la comptabilité générale, 4 - Comptabilité de caisse, 5- comptabilité en droits constatés.