

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

مطبوعة موجهة لطلبة ماستر2

تخصص : قانون إداري

محاضرات في مقياس :

قانون الميزانية والمحاسبة العمومية

من اعداد الدكتور : لجلط فواز

2020/2019

مقدمة :

الميزانية هي وثيقة محاسبية تعكس خطة عمل في المجال المالي ، وتحضير الميزانية هو تقدير نفقات وإيرادات هيئة عمومية للسنة المقبلة¹ ، وميزانية الدولة تمثل أحد أهم النشاطات العمومية الأكثر أهمية في تسيير أموال وثروات الوطن للإشباع حاجيات الشعب ، وتحضيرها يمر بمرحلتين :

- المرحلة الإدارية : وتمثل التحضير ؛

- المرحلة السياسية : وتمثل المصادقة .

سنتناول المرحلة الإدارية وهي التحضير وذلك لأهمية هذه المرحلة ، ونتناول المرحلة السياسية خلال تطرقنا لجزء المحاسبة العمومية وهذا من خلال الرقابة السياسية .

يُعتمد في تحضير الميزانية على رزنامة يومية تحدد تواريخ التوجيهات ، الاقتراحات والمناقشات ويجب أن لا تتعدى شهر أكتوبر من كل سنة ، حيث تقوم وزارة المالية بصفة داخلية بتحديد جميع توجيهاتها انطلاقا من برنامج الحكومة سواء في ميزانية التسيير أو في ميزانية التجهيز ، وتحدد سقف اعتمادات كل دائرة وزارية أو جماعة محلية ، أما بالنسبة للإيرادات فإن المديرية العامة للضرائب هي المسؤولة عن تقديرها أي هي عمل خاص بوزارة المالية دون الوزارات الأخرى ، وسنتناول كل ذلك بالتفصيل في القسم الأول من هذه المحاضرات .

بعد أن يتم إعداد الميزانية العامة للدولة في شكلها النهائي تأتي مرحلة تنفيذها ، وبطبيعة الحال ينص القانون على الأشخاص المكلفين بتنفيذها ويحدد صلاحياتهم ومسؤولياتهم ، وهو ما سنتناوله من خلال هذا المقياس، بالإضافة إلى أن هذا التنفيذ يخضع لمجموعة من الأحكام والإجراءات تضمن التنفيذ السليم لميزانية الدولة وتضمن أيضا ترشيد النفقات ، وهذا من خلال قانون المحاسبة العمومية الذي يتولى ضبط الإطار الذي يتم من خلاله صرف المال العام ، وسيكون موضوع الجزء الثاني من هذه المحاضرات .

¹ Pascale Bertoni , finances publique , 02edition , paris,1998, p 45.

القسم الأول : قانون الميزانية

الفصل الأول : الميزانية العامة للدولة ومراحل تحضيرها

تعتبر الميزانية وثيقة مهمة ، فهي نظرة توقعية ومستقبلية للحكومة للبرنامج الذي يجسد ويعكس سياستها ، لذلك سنتعرض من خلال هذا الفصل إلى أهم المفاهيم الخاصة بالميزانية والمبادئ التي تحكمها في المبحث الأول ، ونتطرق كذلك لمراحل تحضيرها في المبحث الثاني .

المبحث الأول : الميزانية العامة للدولة والمبادئ الأساسية لها

نتناول في هذا المبحث ثلاث نقاط أساسية وهي تطور مفهوم الميزانية ، تعريف الميزانية ، كما نتناول أيضا المبادئ الأساسية للميزانية .

01- تطور مفهوم الميزانية : إن كلمة ميزانية budget هي كلمة من أصل إنجليزي ، وهذا الأخير اشتق من كلمة فرنسية وهي bouge أو bougette والتي تعني حقيبة الملك¹ .

وفي القرن 17 أخذت الكلمة مدلولها المالي وذلك في بريطانيا حيث أصبحت تعني حقيبة الملك والخزينة بما تحويه Le sac de roi et le trésor qu' il contient ، ولم يدخل هذا المفهوم إلى دول أوروبا إلا ابتداء من القرن 19 وقد انشأ معهد الميزانية بهدف قيام البرلمان بمراقبة أعمال الحكومة .

في الأصل تطور المالية العمومية ارتبط بتطور مفهوم الميزانية ، وقد تطور هذا الأخير بتطور التعاريف التي أطلقت عليه و نستطيع ذكر ثلاث تعاريف :

أولاً: نجده في الرسوم الفرنسي 31 ماي 1862 المتعلق بالتنظيم الثاني للمحاسبة العمومية الذي نص في مادته 09 على أن " الميزانية هي العمل الذي بواسطته تقدر و ترخص الإيرادات والنفقات السنوية للدولة والمصالح الأخرى التي تخضع لنفس القانون " .

« ...le budget est l'acte par lequel sont prévues et autorisées les recettes et les dépenses annuelles de l'Etat ou des autres services que les lois assujettissent aux mêmes règles... »

¹ Le budget de L'Etat ,étude - Ministère de l'économie et des finances et du plan , paris ,1995 ;p 85 .

ثانيا: جاء في المادة 1 من المرسوم 29 جوان 1956: "... تعمل الميزانية على تقدير و ترخيص التكاليف والموارد الخاصة بالدولة وتقرر من طرف البرلمان في شكل قانون المالية الذي يعكس الأهداف المالية والاقتصادية للحكومة...".

نلاحظ من خلال هذين التعريفين تطور ملحوظ حيث أن الثاني أعطى الشكل الذي تصدر فيه الميزانية إضافة إلى إقصاء المصالح الأخرى (الجماعات المحلية).

ثالثا: وقد ورد في أمر 1959/01/02 المتعلق بقوانين المالية وذلك في المادة 16: "تتشكل الميزانية من مجموع الحسابات التي تسجل للسنة المالية ، كل الموارد وكل التكاليف الدائمة للدولة " .

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن مفهوم الميزانية بدأ في تطور ملحوظ ونستطيع الخروج بالاستنتاج التالي : "الميزانية وثيقة محاسبية تعكس مخطط عمل في المجال المالي ، و تحضيرها يقتضي تقدير مبالغ مستقبلية لإيرادات أو نفقات هيئة عمومية ."

02- تعريف الميزانية : إن الجانب الاقتصادي والاجتماعي للميزانية يجعلها ذات أهمية رئيسية لأن ميدان تطبيقها يمس كل المجالات ويعكس مجموع نشاطات الدولة، إضافة إلى هذا فان الميزانية تمثل للحكومة برنامج عمل لتحقيق الأهداف المسطرة في مخططات التنمية، والميزانية أداة بواسطتها تقوم الحكومة باقتطاع و توزيع حصة من الثروة التي يخلقها الاقتصاد بهدف تحقيق سياستها الاقتصادية و الاجتماعية.

ونجد هذا التعريف في بعض النصوص التشريعية والتنظيمية الفرنسية التي اخذ عنها المشرع الجزائري وقد ورد ذكرها في المطلب الأول، أما في الجزائر فان القانون العضوي 17/84 الصادر في 1984/07/07 و الذي ألغى الأمر 1959/01/02 والمتعلق بقوانين المالية الذي ينص في مادته 06 على أنه : " تشكل الميزانية من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها " ، وتنص المادة 03 على أنه : " يُقر ويرخص قانون المالية للسنة، بالنسبة لكل سنة مدنية ، بمجمل موارد الدولة وأعبائها وكذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية و تنفيذ المخطط الإنمائي السنوي "2 .

إذا ما دمجنا التعريفين السابقين فإننا نخرج بهذا التعريف : " الميزانية الدولة وثيقة تشريعية بواسطتها يقر و يرخص سنويا النفقات و الموارد النهائية للدولة تامين سير المصالح العمومية و تنفيذ المخطط الانمائي السنوي " .

¹ Le budget et le contrôle budgétaire , ENA ,section BUDGET , 30eme promotion ,96/97

² المادة 06 و 03 من القانون العضوي 17/84 المتعلق بقوانين المالية .

03- المبادئ الأساسية للميزانية : يتعين على السلطة التنفيذية وهي بصدد تخضير الميزانية أن تضع في اعتبارها عدد من المبادئ العامة التي تحكم الميزانية، كما أن السير الحسن ابرز بعض الاستثناءات، وهذه المبادئ هي : مبدأ السنوية ، الوحدة ، العمومية ، التخصيص ، و التوازن¹.

***مبدأ السنوية :** وهو أقدم المبادئ ظهورا ، حيث ينص على أن المدة المحددة بسنة للميزانية تساعد البرلمان على رقابة تقديرات الميزانية بصورة دقيقة وتعتبر مدة سنة ملائمة لتحضير الميزانية والتصويت عليها ، كما أنها مدة محددة تلتزم فيها الحكومة و البرلمان بتحديد مدى تطور البرامج من جهة ومن جهة أخرى تعديل التقديرات الأولية حسب النتائج المتوصل إليها ، فضلا عن أن ذلك يتماشى مع مجموعة من الاعتبارات المالية بالنظر إلى أن المشاريع الخاصة تضع ميزانيتها كل عام، كما أن الضرائب المباشرة تحصل كل سنة .

لكن العمل الحكومي المتمثل في النشاط اليومي للمرافق العمومية مستمر بطبيعته ولا يمكن تصور توقف نشاط هذه المرافق كلية عند نهاية السنة لذلك فان هناك استثناءات تتمثل في :

قانون المالية التكميلي : وهو تعديل التقديرات الأولية والموافقة على رخصة تكميلية على شكل اعتمادات إضافية عندما تكون الاعتمادات المصوت عليها في بداية السنة غير كافية للتسيير ، وهذا ما حدث في زلزال 2003/05/21 حيث وضعت السلطات قانون مالية تكميلي .

***ميزانية الاثني عشر douzièmes provisoires :** وتسمح هذه التقنية بمواصلة عمل الإدارة حتى وأن لم يتم التصويت على الميزانية في بداية السنة المالية، و بذلك تطلب الحكومة من البرلمان التصويت على الميزانية الاثني عشر .

***مبدأ الوحدة :** هو أن تدمج جميع نفقات الدولة و إيراداتها في وثيقة واحدة حتى يسهل معرفة مركزها المالي و حتى تتمكن أجهزة المراقبة من رقابة التصرفات المالية للدولة ومطابقتها للأهداف المحددة والاعتمادات الواردة في الميزانية كما صادقت عليها السلطة التشريعية ، و لهذا المبدأ أيضا استثناءات نجملها في :

-**الميزانيات الملحقة :** وهي ميزانية خاصة بمصالح الدولة و تكون ملحقة بالميزانية العامة ، و يجب أن تكون متوازنة فإذا كان هناك فائض يضاف إلى الميزانية العامة للدولة وكل عجز تتحمله الميزانية في شكل إعانات .

-**الحسابات الخاصة بالخزينة :** وهي حسابات لها تسيير خاص، حيث تفتح و تغلق بقانون المالية و لها ستة أصناف : الحسابات التجارية ، حسابات التخصيص الخاص ، التسبيقات ، القروض ، السندات والمساهمات ، التسوية مع الحكومات الاجنبية .

¹محمد عباس محرزى : اقتصاديات المالية العامة ، OPU ، 2003 ، ص 474 .

*مبدأ العمومية أو الشمولية : هو أن تكون ميزانية الدولة شاملة لكافة النشاط المالي حيث يجب أن تتضمن كافة الإيرادات و النفقات دون إغفال أي جانب ، كما تقتضي هذه القاعدة أن لا تطرح نفقة أي مصلحة أو مرفق من إيراداتها حيث يؤخذ بفكرة الميزانية الخامة ، أي أن تسجيل الإيرادات والنفقات يتم في وثيقة واحدة و بمبلغها الخام دون مقاصة ، هذا من جهة ، ومن جهة أخرى فالشمولية تعني عدم تخصيص الإيرادات فمن غير الممكن أن نخصص إيراد معين لنفقة معينة أي أن مجموع الإيرادات يغطي مجموع النفقات وهذه القاعدة تشير إلى التضامن المالي بين القطاعات والمصالح المختلفة، وهي تضمن إحكام رقابة السلطة التشريعية على النشاط المالي الحكومي .

لكن هذه القاعدة من شأنها أن تعطل استمرارية عمل المرفق العمومي لذلك فقد وجد لها استثناءات و أهمها صناديق المساهمة les fonds de concours و كذلك les établissements crédit *مبدأ تخصيص النفقات : يتعلق هذا المبدأ بتنفيذ النفقات ، فالاعتمادات المنصوص عليها في الميزانية يجب أن توظف لهدف معين ولمجال محدد وان هذا القاعدة تساعد على ايجاد تنظيم في النفقة وكذلك متابعة استعمال الأموال العمومية كما انه يضمن العدالة في التوزيع .

إذا أردنا أن نتكلم على استثناءات هذا المبدأ فيكفينا الإشارة إلى نظام الصناديق الخاصة وكذلك ميزانية التكاليف المشتركة ، تحويل الاعتمادات و نقل الاعتمادات ، اعتمادات لسلطة العمومية .

*مبدأ التوازن : مفهوم التوازن ظل الاهتمام الكبير للماليين والاقتصاديين وعن طريقه انتهوا إلى تحديد معنى دقيق للميزانية وهذا المبدأ كان يعني قديما أن مجموع الإيرادات تساوي مجموع النفقات وكل عجز أو فائض يعتبر كاستثناء و تتحمله الخزينة.

إن هذا التعريف يتجنب الوقوع في العجز وذلك لأنه في حالة ما إذا غطينا العجز عن طريق الاقتراض فان ذلك سيؤدي إلى تناقض الأموال الموجودة في أيدي الأفراد ومنه إلى تناقض الاستثمارات (رؤوس الأموال الإنتاجية) و هذا سيؤدي بدوره إلى البطالة نتيجة نقص المشاريع التي لا تستطيع الدولة القيام بها ، أما إذا تم تغطيته عن طريق الإصدار النقدي فان هذا سيؤدي إلى فائض يدفع إلى الإسراف والتبذير .

أما المفهوم الجديد لهذا المبدأ فهو لا ينظر إلى العجز على انه كارثة مالية وهذا ما يطلق عليه بنظرية العجز المنظم le déficit systématique حيث من خلاله على الدولة أن تزيد من الاستثمارات والمشاريع حتى تخرج من حالة الكساد (الذي يعبر عليه هذا العجز) و منه تزيد من طاقة التشغيل حتى يزيد تلقائيا

الطلب وهكذا تتحرك عجلة الإنتاج ، إذا فحالة العجز الذي سجل في الميزانية ما هو إلا مؤقت وخطوة نحو تحقيق هدف اقتصادي .

المبحث الثاني : مراحل تحضير الميزانية

يتم تحضير الميزانية وفق عدة مراحل وعدة إجراءات وتختلف من ميزانية التسيير إلى ميزانية التجهيز وتقوم المديرية العامة للميزانية بتحضير التقديرات الخاصة بالميزانية .

01- الاجراءات المتبعة في التحضير : في كل دول العالم يتم تحضير الميزانية من طرف الحكومة ، و في الواقع فان تحضير الميزانية ما هو إلا اختيارات سياسية (des choix budgétaires) ومنه فان الميزانية توضح سياسة الحكومة بوضوح واقتصار تحضير الميزانية من طرف الحكومة يبرر بسببين :

- أن الحكومة تملك بمفردها المؤسسات الخاصة والمتخصصة والوسائل الضرورية لتحضير مشروع الميزانية .

- الوزارات بمفردها تعرف حاجياتها الحقيقية و التقديرية .

ومنه من الضروري أن نتعرف على الطرق التي تتبعها الوزارة في تقدير النفقات والإيرادات

• **تقدير الإيرادات :** إن تقدير الإيرادات صعب إذ انه يرتبط أساسا بالتوقع فيما يتعلق بالظروف والمتغيرات الاقتصادية التي تطرأ على الاقتصاد الوطني من أجل تحديد مصادر الإيرادات المختلفة و خاصة ضرائب السنة المالية المقبلة ويتم تقدير الإيرادات باستعمال عدة طرق وهي " التقدير المباشر ، و التقدير الآلي " .

في الجزائر الطريقة المتبعة للتقدير نصت عليها المادة 11 من قانون 17/84 وهي طريقة التقدير المباشر والتي تستند على تقدير عائدات كل ضريبة أو إيراد انطلاقا من المستجدات الاقتصادية، أما ميدانيا فتمر هذه التقنية بأربعة مراحل:

-الأخذ بعين الاعتبار التقدير الأخير الخاص بتقدير الإيرادات الجبائية .

-ادخال نسب التغيرات في التقدير الاقتصادي ويضاف للناتج الوطني للسنة الجارية .

-الأخذ بعين الاعتبار التعديلات التشريعية التنظيمية المتعلقة بنظام الضرائب و الرسوم المدخلة خلال السنة الجارية .

-الأخذ بعين الاعتبار النقصان الذي قد يحدث أثناء التحصيل و هذا قد يؤثر على ناتج الضرائب.

*تقدير النفقات : وتتم دون صعوبة فما على كل مرفق إلا تحديد نفقاته و يضيف إليها ما سيقوم به من استثمارات خلال السنة المالية المقبلة ، ويتم هذا التقدير بطريقتين :¹

الاعتمادات المحددة والتقديرية : أما الأولى فهي تحدد المبلغ الأقصى الذي تنفقه المصلحة، وعادة ما تكون هذه الأخيرة قديمة ولها خبرة في التقدير، ولذلك فأنها ستتمكن من تحديد المبلغ الكلي، أما الثانية تقريبية غير حقيقية حيث يمكن للمصلحة تجاوز ذلك المبلغ و ذلك بعد الاطلاع الحكومة عليه، و تحصل هذه الأخيرة على الموافقة السلطة التشريعية .

اعتمادات البرامج : وهي تتعلق بالمشروع التي يتطلب تنفيذها فترة طويلة ويتم تنفيذ هذه البرامج بطريقتين : إما أن يتم إدراج مبلغ في ميزانية كل سنة بصورة تقديرية حتى يتم دفع النفقة المستحقة فعلا، وإلا يتم إخراجه خارج الميزانية في قانون يسمى قانون البرامج توافق عليه السلطة التشريعية (في فرنسا)

02- تحضير الميزانية التسيير : تقنيا فان المديرية العامة للميزانية (DGB) المتواجدة بوزارة المالية هي المكلفة بهذا العمل (تحت وصاية الوزير الأول)، إضافة إلى الوزارات المنفقة، وبالنسبة لتقييم نفقات التسيير فان مديرية ميزانية التسيير (DGB) تتدخل في تحديد التقديرات .

* **تحديد تقديرات الميزانية :** التقدير هو كل عمل لتنظيم نشاط في المستقبل (prévoir) معناه أن تقوم بالتنظيم المسبق لشيء ما ، أما ميدانيا فان إعداد التقديرات يتم وفق عدة مراحل² أهمها :

-**المنكرة التوجيهية LA NOTE D'ORIENTATION:** هي منشور تضعه DGB وتعتبر من الأشغال التحضيرية لأعداد قانون المالية ، ففي بادئ الأمر يحضر تقرير توجيهي يتدخل فيه كل من مدير:

- المديرية العامة للميزانية DGB ؛

- المديرية العامة للضرائب DGI ؛

- المديرية العامة للدراسات و التوقعات DGEP .

أما DGB فتحضر تقرير حول النفقات والإيرادات وترسله إلى وزير المالية للفحص، أما DGEP فتضع تقرير خاص حول تقديرات الاقتصاد الكلي وترسله إلى وزير المالية للفحص، وتقوم بدورها DGI بإعداد تقرير حول

¹ محمد عباس محرز: اقتصاديات المالية العامة OPU، 2003 ، ص 474 .

² SEMINAIRE : LE BUDGET ET LE CONTROL, ENA, SECTION BUDGET, 30EME PROMOTION, 97/96

النفقات المقدرة وترسلها للوزير ويقوم الوزير بإرسال التقارير إلى مجلس الحكومة لدراستها ومدى ملاءمتها لتوجهاتها السياسية التي تكون قد أعلنت عليها سابقا، وبعد مناقشتها والموافقة عليها ترسل الى مجلس الوزراء للمناقشة أيضا ويقرر هذا الأخير بصفة نهائية التوجهات العامة والمبادئ التي يجب اتباعها في تحضير الميزانية مع تحديد القطاعات ذات الأولوية ، هذا من الناحية القانونية أما ميدانيا فإن هذه المرحلة لا تتم أي تحضر المذكرة التوجيهية داخليا بوزارة المالية و ترسل مباشرة إلى الأمرين بالصرف وتحضر هذه المذكرة - حسب الرزنامة - قبل 15 مارس و يحدد بها :

- الاطار العام الاقتصادي و المالي لمشروع قانون المالية ؛
- ميزانية التسيير بالإشارة الى النتائج المحققة خلال السنوات السابقة و كذلك التوجهات التي يجب اتباعها خلال السنة القادمة ؛
- ميزانية التجهيز ؛
- الحسابات الخاصة بالخرينة.

بصفة عامة ترسل هذه المذكرة إلى الإدارات المركزية ، المصالح اللامركزية للدولة وكذلك المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ، وتحتوي جميع المبادئ والتوصيات التي يجب أن يحترمها الآمرون بالصرف أثناء تحضير مشروع الميزانية التسيير إضافة إلى التعبير عن مقترحاتهم بخصوص ميزانية السنة القادمة، وتشير أيضا الى النفقات الخاصة برواتب الموظفين ثم الى المديونية العمومية ، وتضم أيضا توجيهات خاصة بالميزانية التسيير للسنة القادمة، فمثلا توجيهات ميزانية 2016 الخاصة بنفقات التسيير تشمل :

- ضرورة الحفاظ على التطور العادي لنفقات الموظفين مع حذف كل منصب نتيجة الاحالة على التقاعد أو المناصب غير المشغلة ؛
- النفقات المرتبطة بوسائل المصالح يجب أن تمنح الأولوية للمناطق الفقيرة ورد الاعتبار للمصالح اللامركزة لبعض القطاعات وفق ما تنص عليه برامج الدعم للإنعاش الاقتصادي ؛
- اجراءات تعديل اعتمادات 2015 مع الأخذ بالحسبان الأثر المالي بالنصوص التنظيمية ذات الصلة وتطبيق الأحكام المتعلقة بوجه عام بإحداث مؤسسات وزيادة التعويضات الخاصة بمصاريف المهمات و مصاريف التكوين في الخارج و اعادة تثميننا للتعويض المتعلق باستعمال السيارة الشخصية لصالح الادارة

وتحتوي المذكرة التوجيهية جداول فارغة ينبغي ملؤها من طرف الأمرين بالصرف و ترسل إلى الوزارة المالية رفقة اقتراحاتهم المدعمة بعناصر توضيحية و تفسيرية .

مناقشة تقديرات الميزانية : خلاصة هذه المرحلة أن تقدم مشاريع تحضير ميزانية التسيير الى الوزارة المالية بالخصوص إلى DGB للعرض الأولي ، ويقوم المدير DGB بتوزيعها على المصالح المكلفة بدراسة أولية محترمة في ذلك توجيهات المذكرة التوجيهية .

مرحلة التحقق و التعديل : بعد ملأ المذكرة التوجيهية من قبل الوزارات والمصالح المعنية ، تقوم DGB بالتحقق من الوثائق و التحقق هنا يعني مدى احترام الادارات للإجراءات التشريعية والتنظيمية المعمول بها وقد تصدر تعديلات من قبل DGB تمس العديد من الابواب و المواد، وعندما يعدل الموضوع يعاد الى المصلحة أو الوزارة المعنية لتصحيح اقتراحاتها ويطلب منها في نفس الوقت إعداد أوراق تبريرية des pièce justification لتقدمها أثناء مناقشات الميزانية .

محاضرات بين DGB و ممثلي الادارات : تتم المناقشة على المستوى DGB حيث تقوم هذه الأخيرة بإعداد رزنامة المحاضرات التي ستنتم بتحديد الوقت ومدة المناقشات والمعنيين بها وذلك في شهر جوان ويبعث عن طريق تلغرام الى المؤسسات المعنية، يترأس المحاضرات اطارات DGB المؤهلين (مدير أو مدير الفرعي) أما ممثلي الوزارات فعادة ما يكون التخطيط أو مدير الوسائل ، أما الولايات فالمدراء التنفيذيين هم ممثلوهم ويلعب مدير التخطيط والتهيئة الاقليمية الدور الرئيسي في التنسيق بين الولايات وممثلي DGB ، أما ميدانيا فعلى مستوى مديرية ميزانية التسيير ، تقسم مهام الموظفين حسب القطاعات ويكلف كل الموظف أثناء مناقشات الميزانية باستقبال ممثل القطاع الذي يكلف به وتتم المناقشات في اطار عادي ، بالنسبة لتحضير ميزانية التسيير فتعنى بها الوزارة الوصية ومنه فالولايات غير معنية بمناقشتها .

ويعتبر دور DGB صعب جدا خاصة في المجالات التي تزيد فيها الادارة نفقاتها فهي تحاول من جهة تلبية رغبة الادارات ومن جهة أخرى الحفاظ على التناسق في السياسة الحكومة و السهر خاصة على التحقيق اقتصاد متكامل و تمويل المشاريع ذات الأولوية و احترام سقف الاعتمادات المحددة لها

محاضرات ما بين الوزراء : بعد الانتهاء من المرحلة السابقة و التحكيم و الفصل فيها ، يقوم مدير ميزانية التسيير على المستوى DGB بتحديد الوثيقة الخاصة بتحديد ميزانية التسيير نهائيا آخذا بعين الاعتبار :

- تقديرات الموارد العادية الخاصة بمصالح الضرائب الجمارك و الدومين ؛
- تقديرات الجباية البترولية و معلومات الخزينة و كذلك تطور PIB .

ثم يمر هذا المشروع على الدورة الثانية التي تجمع وزير المالية من جهة و الوزراء المنفقيين من جهة أخرى و تكون هذه اللقاءات حسب رزنامة تحضر من قبل ، حيث تحدد فيها الوزارات المعنية بالمناقشة و تاريخ المناقشة و ذلك حتى يتسنى للوزارات معرفة سبب تعديلات اقتراحاتهم الميزانية في المناقشة الاولى و بعد الاتفاق يتم تحضير تقرير خاص بنفقات التسيير الخاصة بكل الوزارة و يعتبر هذا التقرير مشروع تمهيدي لميزانية التسيير ، الذي سيمر على المجلس الحكومة و مجلس الوزراء للمناقشة و المصادقة عليه

03- تحضير ميزانية التجهيز : من خلال ما سبق ذكره فان ميزانية التسيير لا تعني بها الولايات بل تخصص في تحضيرها الوزارة الوصية ، ولكن بالنسبة لميزانية التجهيز على المستوى كل الوزارة ، فبمجرد ما تستقبل هذه المديرية منشور DGB أي المذكرة التوجيهية تقوم بالاتصال مع المديرية التقنية التابعة والمصالح المركزية والمصالح الخارجية وكذلك المؤسسات الموضوعة تحت تصرف الوزارة المعنية .

بالنسبة لتحضير ميزانية التجهيز يجب الأخذ بعين الاعتبار البرنامج القطاعي اللامركزي لذلك فالولاية لدى استقبالهم للمذكرة التوجيهية يقومون بملاً استثمارات الخاصة بالمخطط القطاعي للتنمية PSD، وكذلك البرنامج البلدي للتنمية PCD، بنفس الشكل الذي تعبر به الوزارات لعن مخططاتها ، وتقوم DPAT التي تعتبر احدى المصالح الخارجية لوزارة المالية بالتنسيق بين جميع المدراء المحليين المتواجدين على المستوى المحلي و تقدم للوالي مشروع برنامج الذي يناقش و يصوت عليه في مجلس الولاية ، وعلى أساس ذلك المشروع و يبعث الوالي لوزارة المالية اقتراحات الميزانية الخاصة به على شكل برنامج قطاعي لامركزي للتنمية .

***تقييم نفقات التجهيز :** يتم تقييم نفقات التجهيز باحترام قيمة الاعتمادات المفتوحة خلال السنة الجارية مع الاشارة الى أن قانون 17/84 لا ينص على اي اجراء لتقييم نفقات التجهيز، ويبدأ في تقدير النفقات في شهر جوان ، كما أن طلبات الاعتمادات الصادرة عن مختلف المصالح يجب أن ترفق بميزان عام أو حالة واقعية (état physique) - واقع المتعلق بتنفيذ الاعمال - و ميزان حالي حالة متعلقة بالدفع و تقدم الموازين بين 06/01 من كل سنة و يجب أن تظهر المدفوعات و الاعمال المنجزة من 01/01 الى 04/30 و التي هي قابلة للإتمام أو الانجاز خلال 05/02 اضافة الى ضرورة ارفاق طلبات الاعتمادات الجديدة بوثائق تبريرية (pièce justificatives) .

في الاخير نلاحظ انه برغم من وجود مكتب مكلف بنفقات التجهيز على المستوى وزارة المالية و بالخصوص في DGB إلا أن أهليته في التحضير محددة جدا حيث تقتصر على تحديد المشاريع المقترحة في المخطط الجديد .

القسم الثاني : المحاسبة العمومية

الفصل الأول : مدخل عام للمحاسبة العمومية

ظهور المحاسبة العمومية : يرجع ظهورها إلى القرن 13 في فرنسا نتيجة الفصل بين الخزينة الملكية و الصندوق الخاص بالملك ، وهذا ما إستلزم وجود آلية تستتبع وتشرف على عمليات صرف المالية ، وفي سنة 1862 صدر أول مرسوم إمبراطوري يحدد مفهوم المحاسبة العمومية ، ثم بدأت المبادئ وقواعد المحاسبة العمومية تتطور قاعدة بقاعدة إلى أن وصلت إلى شكلها النهائي .

* في الجزائر قبل الإستقلال كان تطبيق النصوص القانونية الفرنسية ، و بعد الإستقلال وجود فراغ قانوني و تم إصدار القانون رقم 157/62 إبقاء القانون الفرنسي إلا ما تعارض مع السيادة الوطنية والحريات الأساسية و سبب تأخرها هو ظروف الإستعمار و قلة الكفاءات.

المبحث الأول : تعريف المحاسبة العمومية

تم إعطاء مجموعة من التعاريف للمحاسبة العمومية حيث لا يوجد تعريف مانع جامع و تم إعطاء ثلاث تعاريف منطلقا من ثلاث زوايا

1- التعريف القانوني للمحاسبة العمومية : " هي مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة "

نقد : أهم إنتقاد وجه لهذا المفهوم أن النقود المعبر عنها في هذا التعريف أصبحت أو أخذت مفهوما عاما و تأخذ كل ماله قيمة إبرائية كالعقارات و المنقولات و المواد و السندات ... و على هذا الأساس أصبح هذا المفهوم قاصر .

2- التعريف التقني : " مجموعة القواعد الخاصة بعرض الحسابات العمومية "

نقد : تعريف ضيق لأنه إقتصر على عرض الحسابات العمومية فقط و لم يتطرق إلى حسابات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين ، الإلتزامات ، المسؤوليات

3- التعريف الإداري : " هي قواعد عرض الحسابات العمومية و تنظيم وضعية المحاسبين العموميين "

نقد : ركز على المحاسبين العموميين و استثنى الأمرين بالصرف و الجوانب الأخرى المتعلقة بالمحاسبة العمومية .

4- تعريف عام : " المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد القانونية و التقنية المطبقة على تنفيذ ميزانية الهيئات العمومية ، و بيان عملياتها المالية و عرض حساباتها و مراقبتها ، و المحددة للالتزامات و مسؤوليات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين " .

المبحث الثاني : قواعد المحاسبة العمومية و مصادرها

01-القواعد القانونية : هي جميع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة العمومية ، قبل 1990 كنا نعمل بنصوص متناثرة ثم جاء القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية الذي يعتبر قانون إطار ،ويجد مصدره كذلك في الدستور من خلال المواد التي تنص على إنشاء مجلس المحاسبة و رقابة البرلمان في الجانب المالي و كذلك قرارات و مناشير وزارة المالية ، و الإجتهد القضائي من قبل مجلس المحاسبة .

02-القواعد التقنية : و هي العمليات المالية للهيئات العمومية و تحديد كفيات تسجيلها و عرض الحسابات المتعلقة بها .

المبحث الثالث : مجال المحاسبة العمومية و أهدافها

1- مجال المحاسبة العمومية : و تتمثل في جانبين

أ / الجانب العضوي :(الشكلي) الهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية حددتها المادة 01 فقرة 1 من القانون 21/90 و هي : الدولة ، المجلس الدستوري ، المجلس الشعبي الوطني ، مجلس المحاسبة ، الجماعات الإقليمية ، و المؤسسات ذات الطابع الإداري . بالإضافة إلى مجلس الأمة.

ب / الجانب المادي (الموضوعي) هو العمليات المالية و المحاسبية و هي العمليات الناتجة عن تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية من طرف الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين .

و هي تتعلق بصفة عامة ب : - تنفيذ الإيرادات و النفقات - إنجاز عمليات الخزينة - مسك المحاسبة - تسيير الممتلكات .

2- أهداف المحاسبة العمومية :

- حماية الأموال العامة
- ضمان إحترام ترخيصات الميزانية
- حسن تسيير الهيئات العمومية

- تحقيق الرشادة في الإنفاق

المبحث الرابع : التمييز بين المحاسبة العمومية و المحاسبة الخاصة

يتشابهان في : كليهما عبارة عن تقنية رياضية تسمح ببيان العمليات المالية و مراقبة حركة القيم و مسك الحسابات و التحقق من دقتها

يختلفان في :

01-من حيث الطبيعة القانونية : قواعد المحاسبة العمومية كلها ذات مصدر تشريعي أو تنظيمي أما قواعد المحاسبة الخاصة فهي عبارة عن معايير أو ضوابط مستمدة من العادات و الإتفاقات المحاسبية ثم يأتي التشريع بعد ذلك ليعطي الصبغة القانونية لها .

02-من حيث الأهداف : المحاسبة العمومية تهدف أساسا إلى التحقق من شرعية أو قانونية العمليات المالية ، بينما تهدف المحاسبة الخاصة إلى معرفة نتيجة هذه العمليات بالدرجة الأولى (حققت ربح أم لم تحقق) .

03-من حيث مجال التطبيق : المحاسبة العمومية محاسبة نقدية تتعلق أساسا بعمليات تحصيل و دفع النقود ، أما المحاسبة الخاصة فإن مجالها يمتد إلى الحقوق و الديون و المواد و غيرها و يشمل بصفة عامة مجموع أصول و خصوم المؤسسة .

الفصل الثاني : أعوان المحاسبة العمومية

المبحث الأول : مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين

يعد هذا المبدأ من أهم المبادئ التي يقوم عليها نظام المحاسبة العمومية و هو يعني تنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية على مرحلتين متميزتين ، و من طرف فئتين مختلفتين و منفصلتين من الأعوان.

- المرحلة الإدارية : و هي التي يقوم بها الأمرون بالصرف من الإلتزام بالنفقة و التصفية و الأمر بالدفع و أيضا بالنسبة للإيرادات التصفية و الأمر بالتحصيل

- المرحلة المحاسبية : يقوم بها المحاسب العمومي و تتمثل في دفع النفقات و تحصيل الإيرادات وفقا لأمر التحصيل .

و هذا الفصل ليس فقهي و إنما كرسه المشرع في المواد من 55 إلى 57 من القانون 21/90 .

01-الهدف من هذا المبدأ : فرض رقابة صارمة و فعالة و متبادلة على تنفيذ الميزانية (رقابة المحاسبين العموميين على عمليات الأمرين بالصرف).

- و هذا المبدأ يؤدي إلى ببطء شديد في العمليات و الإجراءات.

الإستثناءات الواردة على هذا المبدأ :

02-استثناءات على المبدأ في مجال النفقات : و هي محصورة في مجال الدفع بدون أمر بالصرف مسبق ، و حالات الدفع بدون أمر بالصرف. المنصوص عليها في المادة 153 من المرسوم التشريعي 01/93 المؤرخ في 19-01-1993

02-01 حالات الدفع بدون أمر بالصرف مسبق : و يتعلق الأمر بالحالات الثلاثة المنصوص عليها قانونا وهي :

أ/ الدفع بواسطة وكالات التسبيقات

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

ج/ النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي الممول من مساعدات خارجية .

02-02 حالات الدفع بدون أمر بالصرف : و يتعلق الأمر أيضا بثلاث حالات

أ/ معاشات المجاهدين و معاشات التقاعد المسددة من ميزانية الدولة

ب/ رواتب أعضاء القيادة السياسية و الحكومة

ج/ المصاريف و الأموال الخصوصية (مشاريع الدولة الخاصة)

03-الاستثناءات على المبدأ في مجال النفقات :

أ/ الجباية نقدا: تخص الإيرادات المثبتة حسب تصريحات المدينين بها أنفسهم مثل الضرائب غير المباشرة و الحقوق الجمركية

ب/ وكالات الإيرادات (المرسوم التنفيذي رقم 108/93 المحدد لكيفيات إنشاء و تنظيم و سير وكالات الإيرادات و النفقات)

04- العواقب و الجزاءات الناتجة عن خرق المبدأ

01-04 فيما يخص المحاسب :

- قيام المحاسب بتحصيل المبالغ دون سند تحصيل صادر بشأنها عن الأمر بالصرف يمكن أن يتابع جزائيا بتهمة جريمة الغدر ، الإبتزاز ، الإختلاس ...
- أما قيامه بدفع نفقة دون أمر أو حوالة دفع فيتولد عنه مسؤوليته الشخصية

02-04 فيما يخص الأمر بالصرف :

- مثل تحصيل الإيرادات أو مداولة الأموال و القيم يمكن أن يجعل منه محاسبا فعليا أو شبه محاسب بتعبير المادة 50 من القانون 21/90 ، فيتحمل نفس مسؤوليات المحاسب العمومي إضافة إلى جريمة إنتحال صفة أو إغتصاب وظيفة.

المبحث الثاني : الأمر بالصرف

تعريفه : " هو كل شخص مؤهل لإثبات دين (حق) Créance لهيئة عمومية و تصفيته و الأمر بتحصيله و لإنشاء دين Dette على هذه الهيئة و تصفيته و الأمر بدفعه " و هو التعريف الذي يتفق مع ما أورده المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية 21/90 التي عرفت الأمر بالصرف حسب الوظائف التي يمارسها بموجب أحكام المواد : 16 ، 17 ، 19 ، 20 ، 21 .

1- التفرقة بين الفئات المختلفة للأميرين بالصرف : (أنواع الأمرين بالصرف)

أ / الأمر بالصرف الرئيسي أو الأساسي : هو الذي تخصص له مباشرة الإعتمادات المرخص بها في الميزانية مثل الوزير بالنسبة للدولة، الوالي بالنسبة للولاية ، رئيس المجلس الشعبي البلدي بالنسبة للبلدية ... إلخ (م 26)

ب / الأمر بالصرف الثانوي : فهو الذي تفوض له الإعتمادات من قبل الأمر بالصرف الرئيسي (رئيس مصلحة غير ممركرة لوزارة ، رئيس هيئة دبلوماسية ، عميد كلية ... إلخ) و لا يمكنه تفويضها بخلاف إمضائه (المادة 27) .

ج / الأمر بالصرف الوحيد : هناك عمليات ذات طابع وطني و لكن بحكم طابعها الجغرافي يستحسن تسجيلها باسم شخص محلي كفاء لتسييرها و عادة ما يكون الوالي الذي يعتبر في هذه الحالة الأمر بالصرف الوحيد، إذ أنه بموجب أحكام المادة 73 من قانون المالية التكميلي لسنة 1993 أنشأت هذه الصفة الجديدة من الأمرين بالصرف ، فالوالي يتصرف بصفته أمرا بالصرف وحيدا في برامج التجهيز العمومي غير الممركرة و المسجلة باسمه .

2- التزامات الأمرين بالصرف و مسؤولياتهم :

أ / الإلتزامات :

- إعتقاد أنفسهم لدى المحاسبين العموميين (المادة 24) من خلال تقديم ما يثبت تعيينهم أو انتخابهم بالإضافة إلى نموذج التوقيع .
- مسك محاسبة خاصة لتسييرهم المالي (المحاسبة الإدارية) و تقديم حسابات نتائج هذا التسيير إلى هيئات المداولة بالنسبة للمنتخبين و إلى الوصاية التابعين لها و إلى مجلس المحاسبة .
- أن لا يكون لهم أي مصلحة فيما يقومون به من عمل .

ب / المسؤوليات :

تتدرج تبعا من المسؤولية السياسية ثم المسؤولية التأديبية و المسؤولية المدنية ثم المسؤولية الجزائية .

المبحث الثالث : المحاسبون العموميون

تعريفه : عرف جاك مانبي المحاسب العمومي بقوله : " هو الموظف أو العون العمومي المرخص له قانونا للتصرف في الأموال العمومية " يستنتج من هذا التعريف 03 عناصر للمحاسب العمومي

1- صفة الموظف العمومي

2- الترخيص القانوني (التعيين)

3- التصرف في الأموال العمومية

و يمكن إستخلاص هذه العناصر من أحكام المادتين 33 و 34 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية

1- أنواع المحاسبون العموميون :

أ / المحاسبون العموميون الرئيسيين : هم أولئك الذين يسألون مباشرة من طرف قاضي الحسابات الذي يقدمون له حساباتهم السنوية التي تتضمن العمليات الخاصة بهم و عمليات المحاسبين الثانويين التابعين لهم .

* المحاسبون الرئيسيون حددت أصنافهم المادة 31 من المرسوم التنفيذي 313/91 المعدل و المتمم و هم :
العون المحاسب المركزي للخزينة ACCT ، أمين الخزينة المركزية TC ، أمين الخزينة الرئيسي TP ، أمين الخزينة في الولاية TW .

ب / المحاسبون الثانويين : هم أولئك الذين يتولى تجميع عملياتهم محاسبون رئيسيون (الفرق تجميع الحسابات)

* المحاسبون الثانويين حددت أصنافهم المادة 32 من المرسوم 313/91 و هم : قابضو الضرائب RI ، قابضو أملاك الدولة RD ، قابضو الجمارك RD ، محافظو الرهون ، أمناء خزائن القطاعات الصحية و المراكز الإستشفائية ، الجامعية

- بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، هناك أعوان محاسبون رئيسيون خاصون بهذه المؤسسات (المادة 66 من القانون 21/90).

2- التزامات المحاسبين العموميين و مسؤولياتهم :

أ / التزاماتهم : كل التزامات الموظف العمومي بصفتهم موظفين عموميين

1- التنصيب و استلام المهام : بعد تعيينه و اعتماده من قبل وزير المالية ،المادة 34 من القانون 21/90

2- أداء اليمين القانونية : في حالة تعيينه لأول مرة (و تصبح عنده صفة الضابط العمومي) ، المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 334/90 .

3- إكتتاب تأمين على مسؤوليته المالية المادة 54 من القانون 21/90

4- تنصيبه في مهامه من طرف وزير المالية أو ممثله ، المادة 04 من القرار الوزاري المؤرخ في 1991/01/06 المتعلق بتنصيب و تسليم مهام المحاسبين العموميين .

5- يترتب على هذا التنصيب تحرير محضر محضر استلام المهام الذي يجب أن يوقعه حضوريا (شخصيا) المحاسب المباشر لمهامه و المحاسب المنتهية مهامه (هو محضر تسليم و تسلم المهام حيث يبين كل ما تركه المحاسب المنتهية مهامه : أموال ، جرد ...) و له إبداء تحفضات على أعمال سلفه لكي لا يتحمل المسؤولية و له مهلة 03 أشهر لإبداء تحفضاته ، المادة 10 من القرار الوزاري المؤرخ في 1991/01/06 .

6- أن لا يكون في حالة تنافي المادة 55 و 56 من القانون 21/90

7- إيداع الحسابات : فالمحاسب العمومي ملزم بإيداع حسابات تسييره بعد انتهاء كل سنة مالية أو عند انتهاء مهامه لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة ، المادة 60 من الأمر 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة

ب / مسؤوليات المحاسبين العموميين :

1- شأنهم شأن باقي الموظفين العموميين يتعرضون إلى المسؤولية التأديبية ، الجزائية ، المدنية

و إضافة إلى ذلك يمكن أن يتعرضوا إلى مسؤولية أخرى خاصة بهم و هي المسؤولية الشخصية و المسؤولية المالية التي تقوم عند عدم مراعاتهم لقواعد المحاسبة العمومية ، و تهدف إلى إجبارهم على تعويض الضرر الذي يلحق بالهيئات العمومية المعنية جراء مخالفة هذه القواعد .

2- المسؤولية عن عمل الغير المادة 40 من القانون 21/90 و هي مسؤولية التابع عن المتبوع أي عن

الأعوان التابعين لهم فهم مسؤولون عنهم مسؤولية تضامنية

3- يصبح مدين للمؤسسة بقيمة المبلغ غير المحصل و النفقة المدفوعة لا قانونيا (غير شرعية)

الفصل الثالث : عمليات الإيرادات

المبحث الأول : لمحة عامة عن الإيرادات العمومية

1- ماهية الإيرادات العمومية و مصدرها :

أ / ماهية الإيرادات العمومية : " الإيراد العمومي هو كل دين أو حق مستحق لهيئة عمومية ما " و هذا من الناحية القانونية .

* و من الناحية المالية و المحاسبية : " مجموع الموارد المقابلة لمجموع الأعباء المقدرة في الميزانية و التي تحقق توازن هذه الأخيرة " .

ب / مصدرها : تصنف عادة ديون (حقوق) الهيئات العمومية من حيث مصدرها إلى صنفين :

- ديون القانون العام : و هي مجموع الضرائب و الرسوم و الحقوق التي تفرضها الدولة كسلطة عمومية على الأشخاص الطبيعيين و المعنويين داخل التراب الوطني (و هذا تطبيقا لمبدأ سيادة الدولة) .
- ديون القانون الخاص : و سميت بهذا الاسم لأن مصدرها في أغلب الأحيان القانون الخاص مثل : القانون المدني و القانون التجاري الذي يحكم معاملات الأفراد و الهيئات الخاصة بالإيرادات التي تحصل عليها هيئة عمومية ما من التصرف في أملاكها الخاصة (البيع، الكراء ...) أو بيع منتجات لها أو أداء خدمات للغير فهي لا تختلف في صفتها عن الإيرادات الناتجة لأي فرد أو هيئة خاصة من نفس العمليات .

- و لأخذ صورة شاملة عن مختلف الإيرادات للهيئات العمومية يمكن الرجوع إلى المادة 11 من القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية.

المبحث الثاني : إجراءات تنفيذ الإيرادات

و تتمثل هذه الإجراءات في إثبات حقوق الدائنين العموميين (الهيئات العمومية) و تصفيتها ، ثم الأمر بتحصيلها من جهة ، و في التحصيل من جهة أخرى ، فالعمليات الثلاث الأولى هي من اختصاص الأمرين بالصرف ، أما العملية الأخيرة فيضطلع بها المحاسبون العموميون

1- الإثبات : (**constatation**) :و هو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي (المادة 16 من قانون المحاسبة العمومية 21/90) هذا الإجراء له طابع مادي و طابع قانوني

- الطابع المادي : من الناحية المادية يتم التحقق من وجود الواقعة المنشئة لحق الدين العمومي و هذا تطبيقاً لمبدأ شرعية الإيراد (وجود أساس الوعاء الضريبي أو العمليات المتعلقة بالمنتجات أو الخدمات المقدمة ... إلخ)
- الطابع القانوني : من الناحية القانونية يجب أن يكون تكريس هذا الحق مطابقاً للأحكام التشريعية و التنظيمية السارية المفعول .

2- التصفية : (**liquidation**) : وتتمثل في تحديد مبلغ الدين أو الحق العمومي القابل للتحصيل ، مثل تحديد مبلغ ضريبة بتطبيق النسبة أو التعريف الخاصة بها على الأساس الضريبي لها .

ملاحظة : في الواقع إثبات و تصفية الإيرادات العمومية هما عمليتان متكاملتان و غالباً ما يتم إجراؤها في وقت واحد ، الأمر الذي يجعل بالإمكان جمعها تحت عبارة " تحديد الإيرادات "

3- الأمر بالتحصيل : حسب طبيعة الديون المثبتة و المصفاة لصالح الهيئات العمومية فإن أوامر تحصيلها تتخذ عدة أشكال قد تكون في شكل جدول جبائي (في حالة الضرائب المباشرة) أو إشعار بإجراء التحصيل (في حالة الضرائب غير المباشرة ، إيرادات أملاك الدولة) أو مستخرج من حكم أو قرار قضائي (كالغرامات و التعويضات المحكوم بها ...) أو عقد (يلزم متعاقد مع هيئة عمومية ما بدفع مقابل ما يحصل عليه من خدمات على سبيل المثال) ، أو أي سند آخر يمكن إعتباره قانوناً أمراً بالتحصيل .

(و في الحالات التي لا يوجد فيها شكل خاص لأمر بالتحصيل فإن الأمرين بالصرف يصدران أوامر تسديد أو إسترداد).

4- التحصيل : (le recouvrement): تبدأ إجراءات تحصيل الإيرادات العمومية حيث يكلف المحاسبون العموميون بأوامر تحصيلها الصادرة عن الأمرين بالصرف (المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 46/93 المؤرخ في 06/02/1993 المحدد لآجال دفع النفقات و تحصيل أوامر الإيرادات و البيانات التنفيذية و إجراء قبول القيم المنعدمة)

أي قبول تحصيلها بعد بعد التحقق من الترخيص بذلك قانونا ، و بالتالي تحمل المسؤولية المالية الشخصية عن هذا التحصيل .

- و قبل الشروع في التحصيل لابد على المحاسب العمومي التقيد بكل الالتزامات التي نصت عليها المادتين 35 و 36 من القانون 21/90 ، و بعد الإيفاء بهذه الالتزامات فهم مطالبون ببذل العناية اللازمة و اتخاذ كل الإجراءات القانونية تحت طائلة قيام مسؤوليتهم المالية الشخصية ، و يتم ذلك بواسطة طريقتين :

* بإتباع طرق التحصيل الودي (و هي القاعدة) و قد تضمن المرسوم التنفيذي رقم 46/93 السالف الذكر كليات التحصيل الودي و إجراءاته لا سيما المواد 10 ، 11 ، 13 و ما يليها ، و إذا تخلف المدينون عن التسديد بعد استيفاء إجراءات التنفيذ الودي يتعين على المحاسبين العموميين الشروع في تطبيق إجراءات التحصيل الجبري.

* طرق التحصيل الجبري و التي تتمثل بداية في جعل أوامر تحصيل الإيرادات تنفيذية من طرف الأمرين بالصرف المصدرين لها .

و هذا الإجراء غير المألوف في القانون الخاص الذي يلجأ فيه الدائن إلى القضاء للحصول على سند تنفيذي ، فهو يعد أحد أهم مظاهر السلطة العمومية حيث أن القانون العام يمنح الإدارة أو الهيئة العمومية (كدائن عمومي) " امتياز التنفيذ التلقائي " و هذا من خلال القيام بإجراء الحجز ، البيع ، تسجيل الرهون القانونية على عقارات المدينين لصالح الدولة

* جزائيا من خلال متابعة تحصيل مبالغ العقوبات المالية عن طريق الإكراه البدني .

الفصل الرابع : عمليات النفقات

المبحث الأول : لمحة عامة عن النفقات العمومية

1- ماهية النفقات العمومية : " هي عبارة عن الديون المستحقة على الهيئات العمومية "

أو " هي النفقات المنجزة بواسطة الأموال العمومية "

أو " هي مجموع الأعباء المقررة في ميزانية هيئة عمومية ما "

المبحث الثاني : إجراءات تنفيذ النفقات

تتميز إجراءات تنفيذ النفقات العمومية بنوع من التعقيد و البطء مقارنة بالإجراءات المعمول بها في الهيئات غير الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية ، حيث يمر هذا التنفيذ في الحالات العامة بأربع مراحل متتالية هي : الالتزام ، التصفية ، و الأمر بالصرف ، ثم أخيرا الدفع .

و طبقا لمبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين ، فإن المراحل الثلاثة الأولى التي يمكن أن توصف مجتمعة بالمرحلة الإدارية هي من صلاحيات الأمرين بالصرف أما الرابعة التي تسمى بالمرحلة المحاسبية فهي من اختصاص المحاسبين العموميين .

1- الالتزام : (l'engagement) : يعرف الالتزام بالنفقة بأنه التصرف الذي بمقتضاه تنشئ هيئة عمومية ما أو تثبت عليها إلتزاما obligation ينتج عنه عبئ ، و هذا بمفهوم المادة 19 من قانون المحاسبة العمومية 21/90 : " الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء دين " ، فحسب مصدر هذا الدين يمكن أن نفرق بين الإلتزام الإداري ، و الإلتزام أللإداري

- الإلتزام الإداري : يتمثل في التصرف القانوني الذي تقوم به الهيئة العمومية لإنشاء إلتزام عليها مثل : "طلب شراء لوازم مكتبية ، أو إمضاء عقد أشغال ، أو توظيف مستخدم ...)
- الإلتزام أللإداري : هو إثبات نشوء دين خارج عن إرادة الهيئة العمومية مثل تعويض الضرر الناشئ عن قيام المسؤولية المدنية للهيئات العمومية ، حادث مرور بسبب سيارة إدارية ، خطأ إداري لموظف عمومي ...

و هنا يمكن التمييز بين الإلتزام القانوني و الإلتزام المحاسبي ، ففي الإلتزام الإداري يكون الإلتزام المحاسبي سابق عن الإلتزام القانوني بحيث يتم أولا التحقق من مطابقة النفقة للترخيص الميزاني (وجود الباب الذي تحسم منه النفقة ، كفاية الإعتمادات ، المرجعية ...) و إتباع الإجراءات المقررة قانونا للإلتزام بها (مثل المصادقة على صفقة عمومية ، تأشيرة المراقب المالي ، تأشيرة مصلحة التوظيف العمومي ...) قبل أن يصبح الإلتزام القانوني بها قابلا للتنفيذ .

أما في حالة الإلتزام أالإداري فالإلتزام القانوني يكون سابقا على الإلتزام المحاسبي لأن نشوء الدين خارج عن إرادة الهيئة العمومية .

2- التصفية : (la liquidation) : لا تصبح النفقة الملتزم بها فعلية إلا بعد تنفيذ الإلتزام المرتبط بها و الذي يترتب عنه دين في ذمة الهيئة العمومية ، و عليه فإن موضوع التصفية هو التحقق من وجود الدين و ضبط مبلغ النفقة .

فالتصفية كمرحلة مستقلة عن الإلتزام تعتبر تطبيقا لقاعدة هامة في نظام المحاسبة العمومية و هي قاعدة " أداء الخدمة " أو قاعدة " الحق المكتسب " ، أي أنه لا يمكن صرف النفقات العمومية إلا بعد تنفيذ موضوعها (الهيئات العمومية لا تدفع مسبقا) باستثناء حالات قليلة جدا و مقررة قانونا (مثل التسبيقات على الصفقات العمومية).

* و هكذا فإن التحقق من وجود الدين هو إثبات أداء الخدمة من طرف الدائن و مطابقة هذا الأداء لشروط الإلتزام بالنفقة ، ففي حال صفقة أشغال مثلا يتم التأكد من إنجاز الأشغال و مطابقتها لبنود الصفقة .

* عمليا تتمثل التصفية في الإقرار الخطي الذي يضعه الأمر بالصرف على سند إثبات النفقة (فاتورة ، وضعية أشغال ...) و هو بصدد الأمر بدفعها شاهدا بذلك على تمام أداء الخدمة موضوع النفقة و صحة مبلغ هذه الأخيرة .

3- الأمر بالصرف : و هو عبارة عن قرار إداري يعطى بموجبه الأمر إلى المحاسب العمومي المخصص لدفع النفقة المصفاة ، فالتصفية و إن كانت تقر حق الدائن في إستيفاء دينه إلا أنها تبقى بدون قوة تنفيذية قبل صدور الأمر بصرف النفقة ، و الأمر بالصرف سلطة تقديرية للأمر بالصرف بصفته مديرا ، أو مسيرا ... فقد يتمتع إذا رأى أن أداء الخدمة لم يكن مرضيا ، و الأمر بالصرف هو إختصاص مطلق للأمرين بالصرف فلا يمكن للقضاء أن يلزمهم بالقيام بالأمر بالصرف (القانون رقم 20/91 المؤرخ في 08/01/1991 المتعلق بالأحكام الخاصة ببعض القرارات القضائية)

* الأعوان الذين هم تحت مسؤولية الأمرين بالصرف يكون بتقويض ؛

* سلطة الحلول (الوالي ، رئيس المجلس الشعبي البلدي)؛

* سلطة الحلول (الأمر بالصرف الرئيسي ، الأمر بالصرف الثانوي)؛

* حالات الدفع بدون أمر بالصرف مسبق ؛

* بالنسبة لشكل الأمرين بالصرف فالمفروض أن كل؛

* بالنسبة لشكل الأمرين بالصرف فالمفروض أن كل الأمرين بالصرف الرئيسيين يصدران بأمر بالدفع ، بينما تخصص تسمية حوالات الدفع لأذن الدفع التي يصدرها الأمرين بالصرف الثانويين ، لكن جرت العادة على إطلاق عبارة " حوالات الدفع " أيضا على أوامر الدفع التي يصدرها بعض الأمرين بالصرف الرئيسيين مثل رؤساء المجالس الشعبية البلدية و الولاية .

4- الدفع: هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي ، المادة 22 من القانون 21/90 و هي المرحلة المحاسبية في تنفيذ النفقات العمومية ، حيث أن أوامر أو حوالات الدفع التي يصدرها الأمرين بالصرف ترسل إلى المحاسبين العموميين المخصصين أي المكلفين دون غيرهم بدفع مبالغها ، و دور المحاسبين هنا لا يقتصر فقط على إنجاز العمليات المالية المتمثلة في إخراج النقود من الصندوق لتسديد النفقات المقبولة من طرفهم للدفع أي أنهم ليسوا مجرد أعوان صندوق بل إن دورهم يتعدى ذلك فهم يتمتعون في هذا المجال بسلطة رقابية على عمليات الأمرين بالصرف ، و التي تعتبر إحدى أهم نتائج تطبيق مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين .

* و الرقابة هنا في حدود صلاحياتهم فقط فإذا تحققوا من شرعية النفقات المأمور بصرفها وجب عليهم دفعها في الآجال المقررة قانونا كما نصت عليه المادة 37 من القانون 21/90 ، و المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 46/93 ، أما إذا كشفت الرقابة على عكس ذلك وجب عليهم إشعار الأمرين بالصرف برفض الدفع المعل و في الآجال المحددة (المادة 04 من المرسوم التنفيذي 46/93) .

* و عليه فالمحاسبون ملزمون تحت طائلة قيام مسؤولياتهم المالية الشخصية بالتحقق من شرعية النفقات قبل قبول دفعها أي إجراء كل عمليات الرقابة المفروضة عليهم قانونا (في المادة 36 من القانون 21/9) و المتمثلة فيما يلي :

- صفة الأمر بالصرف : مضاهاة التوقيع على أمر أو حوالة الدفع

- توفر الإعتمادات : كفاية المبالغ بعد التأكد من العمليات المحاسبية (الجمع و الطرح)

- صحة حسم النفقة : يجب أن تكون النفقة المقترحة للدفع محسومة بدقة حسب طبيعتها و موضوعها من الفصل ، الباب المعني في الميزانية تطبيقا لقاعدة التخصص الميزاني (أو تخصيص الإعتمادات)

- وجود تأشيرات الرقابة القبلية : إضافة إلى تأشيرة المراقب المالي التي تخضع لها معظم نفقات الهيئات العمومية عند الإلتزام بها (عدا البرلمان و البلديات) يجب على المحاسب أن يتحقق من وجود تأشيرة أو رأي عند الإقتضاء أي سلطة أو هيئة إدارية أو تقنية مخولة بموجب القوانين و الأنظمة المعمول بها لمراقبة تنفيذ النفقات العمومية قبل دفعها (مثل تأشيرة لجنة الصفقات العمومية ...)

- تبرير أداء الخدمة : و يتعلق الأمر بمراقبة تصفية النفقة في شقها الموضوعي و هذا بالتحقق من أن مبلغ النفقة المطالب بها تمثل ديناً في ذمة الهيئة العمومية المعنية ، أي أن موضوع النفقة (إنجاز أشغال ، أداء خدمات ...) قد تم إنجازه فعلاً أو أن حق الدائن بصفة عامة أصبح مكتسب حسب إقرار الأمر بالصرف على سندات الإثبات .

- صحة حساب عمليات التصفية : على المحاسب أن يراجع كل عمليات حساب مبلغ النفقة التي قام بها الأمر بالصرف أثناء التصفية ليتأكد من صحتها .

- التقادم المسقط : تخضع الديون العمومية إلى نظام قانوني مختلف عن ذلك الذي تخضع له ديون أشخاص القانون الخاص ، و تطبيقاً لأحكام المادة 16 من القانون 17/84 فإن الديون المستحقة للغير تسقط بالتقادم و تنتضي نهائياً لصالح الهيئات العمومية المدينة بها في أجل (04) أربع سنوات ، و عليه فإن المحاسب ملزم بالتحقق من أن الديون المأمور بدفعها لم تسقط آجالها بالتقادم مع مراعاة أحكام المادة 17 من القانون 17/84 و التي أوردت الحالات التي لا يطبق فيها التقادم .

- الصحة القانونية للدفع : يجب أن يكون لعملية دفع النفقة طابع إبرائي أي أن يكون وفاء الدين مبرراً لذمة الهيئة العمومية المعنية و يتم ذلك بدفع مبلغ النفقة للدائن نفسه أو نائبه المؤهل أو من يحل محله قانوناً ، و عليه فإن المحاسب العمومي ملزم بالتحقق من أن الشخص الذي يعينه الأمر بالصرف على أمر أو حوالة الدفع مؤهل للإستفادة من الدفع و إبراء ذمة الهيئة العمومية المدنية .

- توفر أموال الخزينة : في بعض الأحيان لا تتوفر السيولة الكافية أثناء الأمر بصرف نفقاتها في مثل هذه الحالة يتعين على المحاسبين العموميين تعليق عمليات الدفع و حتى رفض الامتثال للتسخير الذي يوجه لهم من طرف الأمرين بالصرف (المادة 48 من القانون 21/90)

5- جزاء مراقبة شرعية النفقات قبل الدفع :

- إذا تحقق المحاسب العمومي من شرعية النفقات المأمور بدفعها بعد إجراء كل أشكال الرقابة السالفة الذكر فإنه يقوم بالتأشير على أمر أو حوالة الدفع بعبارة " مقبولة للدفع " كإقرار منه بقبول دفعها إذ هو ملزم بدفعها (المادة 37 من القانون 21/90) .

- أما إذا لاحظ عدم شرعيتها أو نقص في تبريرها فإنه يعلق دفعها و يقوم بإخطار الأمر بالصرف رسميا بذلك (بواسطة مذكرة يبين فيها سبب رفض الدفع ، في هذه الحالة يمكن للأمر بالصرف أن يستجيب لملاحظات المحاسب بتدارك النقائص المتسببة في رفض هذا الأخير تسديد النفقة - إذا كان ذلك ممكنا - ثم يأمر من جديد بدفعها .

واجب منزلي : السؤال = ماذا يمكن للأمر بالصرف أن يفعل ، إذا تمسك المحاسب برفض الدفع ؟

خاصة إذا كان هذا الرفض غير مؤسس أو تعسفيا بالفعل أو باعتباره كذلك من طرف الأمر بالصرف ؟

هل يصبح هذا الأخير عاجزا تماما عن القيام بصرف النفقة المعنية ؟

الفصل الخامس و الفصل السادس من البرنامج أبحث فيهم

الفصل الخامس : مراقبة تنفيذ العمليات المالية

تعد الرقابة ركنا أساسيا في نظام المحاسبة العمومية، فإذا كانت الفكرة الرئيسية التي يتمحور حولها هذا النظام (نظام المحاسبة العمومية) منذ نشأته هي حماية الأموال العمومية من كل أشكال الإنحراف والغش والتلاعب فإن الرقابة تعتبر التجسيد الواقعي لهذه الفكرة ، وهو ما يفسر تعدد أشكال الرقابة و تنوع طبيعتها وإختلاف أهدافها ، و كثرة الهيئات و المؤسسات المضطعة بها .

ولدراسة الرقابة على تنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية يمكن الرجوع إلى أحد التصنيفات العديدة لمختلف أنواع هذه الرقابة، فحسب الزاوية المنظور منها مثلا: الرقابة الداخلية، الرقابة الخارجية، الرقابة القبلية، الرقابة المتزامنة، الرقابة البعدية، الرقابة الإدارية، الرقابة القضائية، الرقابة السياسية، الرقابة على الأمرين بالصرف، الرقابة على المحاسبين العموميين، وسنعمد التصنيف المتمثل في الرقابة الإدارية ، الرقابة القضائية الرقابة السياسية .

المبحث الأول : الرقابة الإدارية

المقصود بها هو مختلف أنواع الرقابة التي تمارس من قبل إدارات الهيئات العمومية نفسها أو من قبل إدارات أخرى لاسيما تلك التابعة لوزارة المالية و بواسطة موظفين متخصصين أو موظفين آخرين تكون من بين صلاحياتهم ممارسة بعض أعمال الرقابة على تنفيذ العمليات المالية خصوصا النفقات .

و يمكن حصر أهم أنواع الرقابة الإدارية في نوعين هما الرقابة المالية القبلية و رقابة المفتشية العامة للمالية

1- الرقابة المالية القبلية :

تكمن أهمية الرقابة المالية القبلية أو رقابة الإلتزام بالنفقات في كونها تمارس على قرارات الإلتزام بالنفقات للآمرين بالصرف قبل إنتاج هذه القرارات لآثارها القانونية أي قبل أن تترتب عنها ديون تجاه الهيئات العمومية المعنية .

أ / مجال تطبيق الرقابة المالية القبلية : طبقا للمادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المؤرخ في 1992/11/14 المتعلقة بالرقابة القبلية على الإلتزام بالنفقات ، فإن نطاق تطبيق الرقابة القبلية على الإلتزام بالنفقات يشمل ميزانيات المؤسسات و الإدارات التابعة للدولة و الميزانيات الملحقة و الحسابات الخاصة للخزينة، و ميزانيات الولايات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، و قد استتنت نفس المادة ميزانيات المجلس الشعبي الوطني و مجلس الأمة (البرلمان) و البلديات من مجال الرقابة المالية القبلية ، أما من حيث الموضوع فإن هذه الرقابة تنصب على جميع النفقات و تشمل أيضا بعض القرارات الإدارية المرتبة للإلتزام بالنفقات مثل التوظيف و مرتباتهم و المسار المهني

ب / أعوان الرقابة المالية : تمارس وظيفة الرقابة المالية القبلية من طرف موظفين تابعين لوزارة المالية يسمون مراقبين ماليين ، فعلى المستوى المركزي يعين مراقب مالي لكل دائرة وزارية (مركزية) حيث يشمل إختصاصه أيضا المؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الإداري التابعة للوزارة المعنية ، كما يوجد مراقب مالي لكل من المجلس الدستوري و مجلس المحاسبة باعتبارهما مؤسستين مستقلتين .

* أما على المستوى المحلي فهناك مراقب مالي في كل ولاية مكلف بالرقابة القبلية للإلتزام بنفقات هذه الأخيرة و المصالح غير الممركزة للدولة أو الهيئات العمومية الأخرى (المديريات و مختلف المصالح التي يتصرف رؤسائها في إتمادات مفوضة) و المؤسسات العمومية المحلية ذات الطابع الإداري (مستشفيات ، جامعات ...) و يساعد المراقبين الماليين في مهامهم مراقبون ماليون معاونون .

* صلاحياتهم : تتمثل أساسا في الرقابة القبلية على الإلتزام بالنفقات العمومية و هذا من خلال فحص بطاقات الإلتزام fiche d'engagement و سندات الإثبات المرفقة بها و المقدمة لهم من طرف الأمرين بالصرف حيث

يتم التحقق من صفة الأمر بالصرف ، و مطابقة النفقة للقوانين و توفير الإعتمادات ، أو المناصب المالية و الصحة القانونية لحسم النفقة و الصحة المادية لمبلغ الالتزام و وجود التأشيرات أو الأداء الإستشارية المسبقة لمختلف السلطات و الهيئات المختصة إذا كانت مفروضة قانونا (المادة 9 من المرسوم التنفيذي 414/92)

* و أثر هذه الرقابة يتلخص في : منح تأشيرة المراقبة المالية أو رفض إعطاء التأشيرة و هذا الرفض قد يكون مؤقتا أو نهائيا حسب الحالة (المادة 10 من المرسوم 414/92) ، ففي حالة المخالفات القابلة للتصحيح يمكن للأمر بالصرف أن يتدارك النقائص ، و في حالة عدم مطابقة الإلتزام للقوانين و الأنظمة السارية المفعول أو عدم توفر الإعتمادات ، أو عدم توفر المناصب المالية فإن الرفض يكون نهائيا ، و مع ذلك تبقى للأمر بالصرف إمكانية إستعمال الإجراء الإستثنائي المتمثل في مطالبة المراقب المالي بصرف النظر - passer-outer على الرفض النهائي للتأشيرة بقرار معلل و تحت مسؤوليته (المادة من 18 إلى 22 من المرسوم 414/92)

- يقوم المراقبون الماليون كذلك بدور المستشارين الماليين للأمر بالصرف تطبيقا لأحكام المادة 58 من القانون 21/90 و يتمثل ذلك بصفة عامة في جلب إنتباه هؤلاء حول مقتضيات التشريع و التنظيم المعمول بهما في المجال المالي و الميزاني و تقديم النصائح لهم بشأن ما يمكن أن يعتبروه إنحرافا عن قواعد حسن سير التسيير

* مسؤولياتهم : إضافة إلى مسؤولياتهم العامة عن سير مصالحهم فإن المراقبين الماليين و معاونيهم عند الإقتضاء يتحملون مسؤولية خاصة ليس فقط عن التأشيرات التي يميزونها (المادة 31 من المرسوم 414/92) بل حتى عن الرفض التعسفي أو غير المؤسس للتأشيرات .

2 - رقابة المفتشية العامة للمالية : إضافة إلى العديد من المفتشيات التي تحدث لدى مختلف الهيئات العمومية مثل المفتشيات العامة التابعة لمختلف الدوائر الوزارية أو تلك التابعة للولايات و التي يكون من ضمن مهامها مراقبة التسيير المالي لمصالح الهيئات العمومية المعنية أو تلك الموضوعة تحت سلطة أو وصاية هذه الهيئات ، هناك مفتشية أخرى لها صلاحيات رقابية أوسع و نطاق تدخل أشمل وهي المفتشية العامة للمالية . IGF

* صلاحياتها :

للمفتشية العامة للمالية صلاحيات جد واسعة فبالإضافة إلى مراقبة التسيير المالي و المحاسبي لمختلف الهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية فإن اختصاصاتها الرقابية تشمل المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و هيئات الضمان الإجتماعي و الهيئات ذات الطابع الإجتماعي والثقافي.

بشرط أن تكون مستفيدة من إعانات الدولة أو الهيئات العمومية الأخرى و كذا أي شخص معنوي يستفيد من المساعدات المالية للدولة و الجماعات الإقليمية أو أي هيئة عمومية أخرى.

كما يمكنها تكليفها بإنجاز أي دراسة أو خبرة ذات الصبغة الإقتصادية أو المالية أو التقنية و يمكن تكليفها أيضا بالتقويم الإقتصادي و المالي لأي مؤسسة إقتصادية أو لنشاط إقتصادي معين من جهة ، و من جهة أخرى فإن المفتشية العامة للمالية تقوم دوريا برقابة واسعة و تفتيش لمصالح الإدارات و الهيئات الخاضعة لسلطة الوزير المكلف بالمالية أو الموضوعة تحت وصايته و كذا فحص نشاط و تقويم فعالية مصالح الرقابة التابعة لها.

*** كفايات الرقابة و نتائجها:** يرتكز عمل المفتشية العامة للمالية حول تنفيذ برنامجها الرقابي المحدد من طرف الوزير المكلف بالمالية و الذي يتم تسطيره وفقا لأهداف معينة، و تجري المفتشية الرقابة بناء على الوثائق أو في عين المكان بصورة فجائية أو بعد إخطار مسبق .

و تتمحور هذه الرقابة حول شروط تطبيق التشريع المالي و المحاسبي أو الأحكام التشريعية و التنظيمية التي يكون لها أثر مالي مباشر و حول التسيير المالي في المصالح و الهيئات المعنية ، فصحة المحاسبة و سلامة إنتظامها و كذا شروط إستعمال و تسيير الإعتمادات والوسائل وسير الرقابة الداخلية لتلك المصالح والهيئات.

يعد المفتشون في نهاية رقابتهم تقريرا يتضمن ملاحظاتهم و تقييماتهم حول فعالية و كفاية تسيير المصلحة أو الهيئة الخاضعة للتقويم الإقتصادي والمالي وكذا إقتراح التدابير التي من شأنها تحسين ذلك التسيير ونتائجه.

كما يمكن أن يتضمن التقرير أي إقتراح يسمح بتدارك النقائص الملاحظة على الأحكام التشريعية و التنظيمية المطبقة على الهيئات و المصالح المعنية و تعد المفتشية العامة للمالية تقريرا سنويا يرفع إلى الوزير المكلف بالمالية و يتضمن حصيلة نشاطاتها و ملخص ملاحظاتها و الإقتراحات ذات الطابع العام التي تهدف خاصة إلى تكييف أو تعديل التشريع و التنظيم المطبقين في مجال تدخلها أما فيما يتعلق بمعالجة نتائج الرقابة فإن ذلك يعود إلى سلطة وزير المالية الذي يقرر ما يجب أن يتخذ من إجراءات أو تدابير بشأن تقارير المفتشية .

المبحث الثاني : الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة

يوجد ضمن البناء المؤسساتي لمعظم المعاصرة جهاز أعلى للرقابة المالية و بغض النظر على إختلاف تسمياته و تنظيمه و صلاحياته من بلد إلى آخر فإن ما يميز هذا الجهاز عن غيره من هيئات الرقابة في الدولة هو تمتعه بالإستقلال اللازم و تزويده بالسلطات و الصلاحيات الواسعة للقيام برقابة بعدية فعالة على تسيير الأموال العمومية و في الجزائر يتمثل هذا الجهاز في مجلس المحاسبة

1 - إختصاصات مجلس المحاسبة :طبقا للمواد من 07 إلى 12 من الأمر 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة

المعدل و المتمم تشمل إختصاصات مجلس المحاسبة ما يلي :

- 1- مراقبة حسابات و تسيير مصالح الدولة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات و المرافق و الهيئات العمومية باختلاف أنواعها و التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية .
- 2- مراقبة تسيير المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و المؤسسات و الهيئات العمومية التي تمارس نشاط صناعيا أو تجاريا أو ماليا .
- 3- مراقبة تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما كان وضعها القانوني بشرط أن تملك الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأسمالها .
- 4- مراقبة تسيير الهيئات التي تقوم في إطار التشريع أو التنظيم المعمول بهما بتسيير النظم الإلزامية لتأمين و الحماية الإجتماعية .
- 5- مراقبة نتائج إستعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة .
- 6- مراقبة إستعمال الموارد التي تجمعها الهيئات مهما تكن وضعيتها القانونية و التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية و الإجتماعية و العلمية و التربوية و الثقافية على الخصوص و ذلك بمناسبة حملات التضامن الوطني .

2 - صلاحيات مجلس المحاسبة : تقسم صلاحيات مجلس المحاسبة إلى صلاحيات قضائية وهي بدورها

تتقسم إلى مراجعة حسابات المحاسبين العموميين و مراقبة الانضباط الميزاني و المالي .

بالإضافة إلى صلاحيات إدارية و التي تندرج ضمنها كل أشكال الرقابة الأخرى .

أ / الصلاحيات القضائية : تنقسم إلى قسمين

1- مراجعة الحسابات : و هذا بإلزام المحاسبين العموميين بتقديم حسابات تسييرهم إلى المجلس بعد نهاية

كل سنة مالية و التي تلخص مجمل العمليات المنفذة من قبلهم مباشرة أو من قبل المحاسبين و الوكلاء التابعين لهم ، يلي ذلك تدقيق تلك الحسابات، حيث يتم التحقق أولا من أنها تتضمن كل العمليات المنفذة من خلال السنة المالية المعنية (أي التقييد المحاسبي الصحيح لهذه العمليات و أرصدها) ثم يتم فحص تلك العمليات بالرجوع إلى سندات الإثبات و مختلف الوثائق المتعلقة بها و ذلك لتأكد من شرعيتها و صحتها المالية.

- و تخضع لنفس إجراءات المراجعة حسابات الأشخاص الذين يصرح مجلس المحاسبة بأنهم محاسبون فعليون، و تكون القرارات النهائية قابلة للمراجعة و الإستئناف أمام مجلس المحاسبة نفسه و للطعن بالنقض أمام مجلس الدولة

2- رقابة الانضباط الميزاني و المالي : عند مراقبته تسيير مصالح الدولة و الجماعات الإقليمية و المرافق و الهيئات العمومية التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية فإن المجلس يتأكد من احترام قواعد الانضباط الميزاني و المالي ، و فإذا عاين مخالفات لهذه القواعد من خلال الأخطاء و المخالفات التي تكون خرقا صريحا للأحكام التشريعية و التنظيمية التي تسري على استعمال و تسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية و تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية أخرى فإنه يقوم بتحميل المسؤولية عن تلك المخالفات للمسؤولين أو الأعوان المعنيين، ويتم بعد استيفاء الإجراءات المنصوص عنها قانونا في حالة الملف المتعلق بالمخالفات لقواعد الانضباط الميزاني و المالي على الغرفة المختصة و هي غرفة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية و التي يمكنها الحكم على مرتكبين تلك المخالفات بغرامات في حالة ثبوت مسؤوليتهم عنها، و القرارات الصادرة في هذا الشأن قابلة لنفس طرق الطعن السالفة الذكر .

ب/ الصلاحيات الإدارية :

تتمثل الصلاحيات الإدارية في مراقبة نوعية التسيير لمختلف الهيئات و المرافق و المؤسسات العمومية الخاضعة لرقابته، و ذلك من خلال تقييم شروط استعمالها للموارد و الوسائل المادية و الأموال العمومية و تسييرها على مستوى الفاعلية و النجاعة و الرشادة والإقتصاد بالرجوع إلى المهام و الأهداف و الوسائل المستعملة لهذه المؤسسات أو الهيئات التي تتم عليها الرقابة الإدارية .

-و تشمل أيضا رقابة نوعية التسيير تقييم قواعد تنظيم و عمل الهيئات الخاضعة لرقابة المجلس و التأكد من وجود آليات و إجراءات رقابية داخلية ، يسمى هذا النوع أيضا برقابة الأداء أي تقويم مدى الفاعلية و الكفاية الإقتصادية في تسيير هيئة أو مؤسسة أو مرفق عمومي ما ، أو أحد جوانب هذا التسيير وفق مؤشرات و معايير محددة .

أما النتائج النهائية لهذه الرقابة فتتمثل في التوصيات و الاقتراحات التي يقدمها المجلس إلى مسؤولي و مسيري الهيئات و المصالح المراقبة قصد تدارك النقائص المسجلة على تسييرها و العمل على تحسين فاعلية ومردودية هذا التسيير .

المبحث الثالث : الرقابة السياسية

ينصرف مفهوم الرقابة السياسية أساسا إلى ممارسة البرلمان لسلطاته الرقابية العامة على الحكومة و التي من بينها حقه في الإطلاع على كل ما يتعلق بالوضع المالي العامة في الدولة و هو ما يمكنه من التدخل عند الاقتضاء عن طريق التشريع لفرض ما يراه ضروريا من تدابير رقابية على تسيير الأموال العمومية فالبرلمان مسؤول مباشرة أمام المواطنين بضمان حسن استعمال الأموال التي يدفعونها للخزينة العمومية كمكلفين بالضرائب ، و تدخل في هذا الإطار مراقبته لتنفيذ ميزانية الدولة من طرف الحكومة كما أن صلاحيات المجالس الشعبية للجماعات المحلية في مراقبة تنفيذ ميزانيات هذه الأخيرة يمكن إدراجها أيضا ضمن الرقابة السياسية .

1- رقابة البرلمان : تندرج الرقابة المالية للبرلمان ضمن اختصاصاته الدستورية حيث يمكنه أن يستجوبها حول مختلف القضايا المالية و له أن يوجه لها الأسئلة و أن يوفد لجان تحقيق و تقصي حول كل المسائل المالية من أجل فرض الرقابة عليها .

- كما أنه في إطار اختصاصاته الدستورية يجب على الحكومة تقديم إلى كل غرفة من البرلمان عرض عن استعمال الإعتمادات المالية التي أقرتها في إطار ميزانية السنة المالية المنقضية من جهة و في التصويت من قبل كل غرفة على قانون يتضمن تسوية تلك الميزانية من جهة أخرى هذا القانون المعبر عنه بقانون ضبط الميزانية (المادة 05 ، 72 ، 77 ، 78 من القانون 17/84) هو الذي يضبط نهائيا الميزانية العامة للدولة المنفذة ، حيث يحدد المبالغ النهائية للإيرادات و النفقات و يقدر حسابات نتائج السنة المالية المعنية و المشتمل على الفائض أو العجز الناتج عن الفرق بين إيرادات و نفقات الميزانية .

- و على العموم فإن رقابة البرلمان على تنفيذ الميزانية بإعتبارها رقابة ذات طابع سياسي بالدرجة الأولى تبقى فعاليتها مرهونة إلى حد بعيد بمدى فاعلية أعضائه في ممارسة سلطاتهم و مهامهم النيابية و صلاحياتهم الرقابية على أعمال الحكومة .

2- رقابة المجالس الشعبية المحلية :

يحق للمجالس الشعبية البلدية و المجالس الشعبية الولائية مراقبة التنفيذ الجاري للميزانية من قبل الأمرين بالصرف (رؤساء البلديات و الولاة)، وذلك في إطار القوانين والأنظمة المتعلقة بالجماعات المحلية (إنشاء لجان تحقيق في قضايا مالية معينة ، مطالبة الأمرين بالصرف بتقديم تقارير دورية عند تنفيذ الميزانية)، و هناك بعض العمليات المالية التي لا يمكن للأمرين بالصرف تنفيذها إلا بعد مصادقة المجالس الشعبية عنها مثل قبول الهبات و الوصايا .

- أما رقابة المجالس الشعبية المحلية اللاحقة على تنفيذ الميزانية فإنها تتمثل أساسا في مناقشة الحسابات الإدارية المقدمة لها من طرف الأمرين بالصرف بعد اختتام كل سنة مالية

خاتمة :

تعد الميزانية أحد أهم النليات التي بواسطتها يمكن للدولة أن تنفذ خططها الانمائية ، الأمر الذي يجعل من اعدادها أمرا ليس باليسير بل يجب أن يخضع لاجراءات قانونية معقدة ، كما أن تنفيذ هذه الميزانية هو من اختصاص أشخاص مؤهلون قانونا لذلك وهذا من اجل ضمان تنفيذها بالتنفيذ السليم ، بالإضافة إلى أن هناك نظام رقابي معقد وخليط يساهم في ضمان تنفيذ الميزانية على اكمل وجه بما يحقق الفائدة منها .

قائمة المراجع :

أولا : النصوص القانونية

1- الدستور

2- القانون رقم 21/90 متعلق بالمحاسبة العمومية المؤرخ في 15 أوت 1990 ج.ر عدد 35

3- القانون رقم 17/84 المتعلق بقوانين المالية المعدل المؤرخ في 7 جويلية 1984 ج.ر عدد 28

4- القانون رقم 10 /11 المتعلق بالبلدية المؤرخ في 22 جوان 2011

5- القانون رقم 07/12 المتعلق بالولاية المؤرخ في 21 فيفري 2012 ج.ر عدد 12

6- القانون رقم 09/08 المتعلق بالإجراءات المدنية و الإدارية المؤرخ في 25 فيفري 2008

7- الأمر 20/95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل و المتمم بالقانون

رقم 02/10

8- المرسوم التنفيذي رقم 311/91 المؤرخ في 7 سبتمبر 91 المتعلق بتعيين و إعتقاد المحاسبين العموميين

، ج.ر عدد 43 الصادرة في 18 سبتمبر 1991

9- المرسوم التنفيذي رقم 312/91 المؤرخ في 7 سبتمبر 91 المحدد لشروط أخذ بالمسؤولية للمحاسبين

العموميين ، ج.ر عدد 43 الصادرة في 18 سبتمبر 1991

10- المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 7 سبتمبر 91 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها

الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون ، ج.ر عدد 43 الصادرة في 18 سبتمبر 1991

11- المرسوم التنفيذي رقم 314/91 المؤرخ في 7 سبتمبر 91 المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف

للمحاسبين العموميين ، ج.ر عدد 43 الصادرة في 18 سبتمبر 1991 .

ثانيا : الكتب

- 01 - محمد عباس محرزى : اقتصاديات المالية العامة ، OPU ، 2003 .
- 02- حمدي سحيماى القبىلا ، الرقابة الإءارىة والمالية للاجهزة الحكومية ، مركز دار الثقافة عمان .
- 03 - حنا رزوقى الصائغ ، محاسبة وإءارة الأموال العامة ، ط01 ، الجامعة المفتوحة طرابلس ، 1998
- 04-محمد احمد عوىس ، الرقابة المالية فى الدولة الاسلامىة ، مجلة الوعى العربى ، عدد 451 .
- 05- محمد الفىومى محمد ، أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومىة ، دار النهضة العربىة، بىروت ، 1988 .

06- SEMINAIRE : LE BUDGET ET LE CONTROL, ENA, SECTION BUDGET, 30EME PROMOTION, 97/96.

07-Le budget et le contrôle budgétaire , ENA ,section BUDGET , 30eme promotion ,96/97

08-Le budget de L'Etat ,étude - Ministère de l'économie et des finances et du plan , paris ,1995 .

09-Pascale Bertoni , finances publique , 02edition , paris,1998.

برنامج قانون الميزانية والمحاسبة العمومية :

الصفحة	الفهرس
02	<u>مقدمة</u>
03	<u>القسم الأول : قانون الميزانية</u>
03	<u>الفصل الأول : الميزانية العامة للدولة ومراحل تحضيرها</u>
03	<u>المبحث الأول : الميزانية العامة للدولة والمبادئ الأساسية لها</u>
03	1- تطور مفهوم الميزانية
04	2- تعريف الميزانية
05	3- المبادئ الأساسية للميزانية
07	<u>المبحث الثاني : مراحل تحضير الميزانية</u>
07	1- الإجراءات المتبعة في التحضير
08	2- تحضير الميزانية
11	3- تحضير ميزانية التجهيز
13	<u>القسم الثاني : المحاسبة العمومية</u>
13	<u>الفصل الأول : مدخل عام للمحاسبة العمومية</u>
13	المبحث الأول : تعريف المحاسبة العمومية
13	1- التعريف القانوني للمحاسبة العمومية
13	2- التعريف التقني للمحاسبة العمومية
13	3- التعريف الإداري للمحاسبة العمومية
14	4- تعريف عام للمحاسبة العمومية

14	المبحث الثاني : قواعد المحاسبة العمومية و مصادرها
14	1- القواعد القانونية
14	2- القواعد التقنية
14	المبحث الثالث : مجال المحاسبة العمومية و أهدافها
14	1- مجال المحاسبة العمومية و أهدافها
14	2- أهداف المحاسبة العمومية
15	المبحث الرابع : التمييز بين المحاسبة العمومية و المحاسبة الخاصة
15	1- من حيث الطبيعة القانونية
15	2- من حيث الأهداف
15	3- من حيث مجال التطبيق
15	الفصل الثاني : أعوان المحاسبة العمومية
15	المبحث الأول : مبدأ الأمرين بصرف و المحاسبين العموميين
16	1- أهمية المبدأ و مبرراته (دوافعه)
16	2- الاستثناءات الواردة على المبدأ في مجال النفقات
16	3- الاستثناءات الواردة على المبدأ في مجال الإيرادات
17	4- جزاءات خرق مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين
17	المبحث الثاني : الأمرين بالصرف
17	1- مفهومهم و التفرقة بين فئات الأمرين بالصرف
18	2- التزامات الأمرين بالصرف و مسؤولياتهم
18	المبحث الثالث : المحاسبون العموميون

19	1- الصفات المختلفة للمحاسبين العموميين
20	2- التزامات المحاسبين العموميين و مسؤولياتهم
20	الفصل الثالث : عمليات الإيرادات
20	المبحث الأول : لمحة عامة عن الإيرادات العمومية
20	1- ماهية الإيرادات العمومية و مصادرها
20	2- الترخيص المسبق لإنجاز الإيرادات
21	المبحث الثاني : إجراءات تنفيذ الإيرادات
21	1- الإثبات
21	2- التصفية
22	3- الأمر بالتحصيل
22	4- التحصيل
23	الفصل الرابع : عمليات النفقات
23	المبحث الأول : لمحة عامة عن النفقات العمومية
23	1- ماهية النفقات العمومية و طبيعتها
23	2- الترخيص الميزاني لإنجاز النفقات
23	المبحث الثاني : إجراءات تنفيذ النفقات
24	1- الالتزام
24	2- التصفية
25	3- الأمر بالصرف
27	4- الدفع

27	5- جزاء مراقبة شرعية النفقات قبل الدفع
27	6- طرق دفع النفقات العمومية
27	7- المقاصة
27	الفصل الخامس : مراقبة تنفيذ العمليات المالية
28	المبحث الأول : الرقابة الإدارية
28	1- الرقابة المالية القبلية
29	2- رقابة المفتشية العامة للمالية
31	المبحث الثاني : الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة
31	1- تشكيلة المجلس و مستخدموه
31	2- تنظيم المجلس
31	3- اختصاصات المجلس
31	4- صلاحيات المجلس
33	المبحث الثالث : الرقابة السياسية
34	1- رقابة البرلمان
34	2- رقابة المجالس الشعبية المحلية
34	خاتمة
35	قائمة المراجع
40-37	الفهرس