



جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

محاضرات في مقياس

المحاسبة العمومية

الدكتور: عبد الحميد مرغيت

السنة الجامعية 2019/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالَ اجْعَلْنِي عَلَى خَزَائِنِ الْأَرْضِ إِنِّي حَفِيظٌ عَلَيْهَا

[سورة يوسف: 55]

فهرس المحتويات

01	المقدمة
02	الفصل الأول : مدخل للتعريف بالمحاسبة العمومية
03	المبحث الأول: مفاهيم حول المحاسبة العمومية
03	1. التعريف والنشأة
03	2. أهداف المحاسبة العمومية
04	3. المحاسبة العمومية في الجزائر
06	المبحث الثاني : مفاهيم عامة حول الوحدات الحكومية
06	1. تعريف وخصائص الوحدات الحكومية
06	2. أنواع الوحدات الحكومية
07	3. نشاط الحكومي وخصائصه
07	4. الخدمات الحكومية ووسائل تمويلها
07	5. النظرية الملائمة لتفسير المحاسبة في الوحدات الحكومية
09	المبحث الثالث : أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية
09	1. أوجه الاختلاف
11	2. أوجه التشابه
12	الفصل الثاني : أعوان ومبادئ المحاسبة العمومية
13	المبحث الأول : الآمرون بالصرف
13	1. تعريف ومهام الأمر بالصرف
14	2. أصناف الآمرون بالصرف
15	3. طبيعة المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف
15	4. مسؤولية الآمرون بالصرف
16	المبحث الثاني: المحاسبون العموميون
16	1. تعريف ومهام المحاسب العمومي
17	2. أصناف المحاسبين العموميين
18	3. طبيعة المحاسبة التي يمسكها المحاسب العمومي

18	4.مسؤولية المحاسب العمومي
19	المبحث الثالث:مبدأ التنافي بين مهام الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين
19	1.تعريف وأهمية مبدأ التنافي بين المهام
20	2.الاستثناءات على مبدأ التنافي بين المهام
22	الفصل الثالث :إعداد وتنفيذ الميزانيات العامة
23	المبحث الأول: الميزانيات العامة
23	1.التعريف والأهمية
24	2.الميزانية العامة في الفكر الاقتصادي
27	3.قواعد (مبادئ) الميزانية
30	4. أنواع الميزانيات العمومية
31	المبحث الثاني : إعداد الميزانيات العامة
31	1.التحضير
32	2. التصويت
32	3.التنفيذ والرقابة.
33	المبحث الثالث: تنفيذ الميزانيات العامة
33	1.تنفيذ الإيرادات العامة
35	2.تنفيذ النفقات العامة
42	الفصل الرابع : الرقابة على تنفيذ الميزانيات العامة
43	المبحث الأول:تعريف وأهداف الرقابة المالية
43	1.التعريف
43	2.الأهداف
43	المبحث الثاني:أنواع الرقابة المالية
44	1.الرقابة الإدارية
46	2.رقابة مجلس المحاسبة
46	3.الرقابة البرلمانية(السياسية)
47	الفصل الخامس :الخزينة العمومية
48	المبحث الأول:تعريف ومهام الخزينة العمومية
48	1.تعريف الخزينة العمومية

49	2. مهام الخزينة العمومية
51	المبحث الثاني: موارد الخزينة العامة
51	1. الموارد العادية
52	2. الموارد الاستثنائية
52	المبحث الثالث: لمحة عن الخزينة العامة في الجزائر
52	1. نشأة ومراحل تطور الخزينة العامة في الجزائر
53	2. هيكل الخزينة العامة في الجزائر
54	المبحث الرابع: الحسابات الخاصة للخزينة العامة في الجزائر
54	1. تعريف الحسابات الخاصة
54	2. أنواع الحسابات الخاصة
57	الفصل السادس : الصفقات العمومية (المناقصات الحكومية)
58	المبحث الأول: مفهوم الصفقات العمومية
58	1. تعريف الصفقات العمومية.
59	2. أطراف الصفقات العمومية.
59	3. العمليات التي تشملها الصفقات العمومية.
59	المبحث الثاني: شروط وأساليب والرقابة على الصفقات العمومية
60	1. شروط إجراء الصفقات العمومية
60	2. أساليب إجراء الصفقات العمومية
62	3. إجراءات المشاركة في الصفقات العمومية واختيار المتعامل المتعاقد
63	4. رقابة الصفقات العمومية
63	المبحث الثالث: مثال تطبيقي حول كيفية تقييم العروض التقنية والمالية
64	1. تقييم العروض التقنية
65	2. تقييم العروض المالية
65	3. على من ترسوا الصفقة؟
66	الفصل السابع : معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS
67	المبحث الأول: لمحة عن المعايير الدولية للمحاسبة
67	1. نشأة معايير المحاسبة الدولية
68	2. تعريف معايير المحاسبة الدولية

68	المبحث الثاني : مشكلات النظام المحاسبي الحكومي في ظل موازنة البنود التقليدية
68	1. ماهية موازنة البنود
69	2. نقائص النظام المحاسبي الحكومي المرتكز على موازنة البنود
69	المبحث الثالث: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
69	1. أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
70	2. هيكل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
72	3. أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والاستجابة الدولية لها
73	الفصل الثامن : مشروع عصرنة أنظمة الميزانية في الجزائر MSB
74	المبحث الأول : عيوب نظام الميزانية في الجزائر قبل مشروع العصرنة
74	1. لمحة حول نظام الميزانية قبل مشروع العصرنة
74	2. مساوئ نظام الميزانية قبل مشروع العصرنة
75	المبحث الثاني : أهداف مشروع العصرنة MSB
75	1. لمحة حول مشروع العصرنة
76	2. أهداف مشروع العصرنة
76	المبحث الثالث: أهم عناصر الإصلاح في ظل مشروع العصرنة MSB
76	1. التحول نحو ميزانية البرامج والأداء
77	2. التطور الجديد للميزانية
77	3. الوثائق الجديدة للميزانية
78	4. تحسين تدفق المعلومات
79	المراجع والمصادر

المقدمة

الحمدُ لله وحده ،والصلاة والسلام على من لا نبي بعده ،و على اله وصحبه ومن تبعه وبعد:

تعتبر الميزانيات العامة من أهم الوثائق المالية في العصر الحديث نظرا لما توفره من معلومات وبيانات في غاية الأهمية حول كيفية استخدام المال العام في إطار السياسات الحكومية من أجل تحقيق أهداف التوظيف والنمو الاقتصادي و بالتالي تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي. إلا أن كفاءة وفاعلية إدارة المال العام مرهونة بمدى توافر موظفين حكوميين يتحكمون في المفاهيم والمهارات المتعلقة بإدارته ،والحفاظة عليه وتحسين مستوى أدائه. وفي هذا السياق تأتي هذه المطبوعة الأكاديمية المتخصصة في علم المحاسبة العمومية (أو الحكومية) لتوضيح بعض القضايا ذات الصلة الوثيقة بموضوع إدارة المال العام، حيث ترمي بالأساس إلى تعريف القارئ بالمفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية وخاصة ما تعلق بالميزانيات العمومية من حيث :كيفية إعدادها وتنفيذها والرقابة عليها ،مع إشارة خاصة إلى التشريع الجزائري في هذا المجال.

ولمعالجة موضوع المطبوعة فقد قمت بتقسيمها إلى مجموعة من الفصول المتكاملة في ما بينها مع مراعاة التدرج والتبسيط قدر الإمكان في عرض المفاهيم وشرحها ،حتى تكون سهلة الاستيعاب من طرف الجهات والفئات المستفيدة من تأليف هذه المطبوعة التي تشمل الطلبة الجامعين في العلوم المالية والمحاسبية –الممارسين والعاملين في القطاع الحكومي –الدارسين والمهتمين بمواضيع إدارة المال العام.

وختاما فإنني أرجو من الله العلي القدير أن أكون قد وفقت في عرض موضوع هذه المطبوعة وأن يكون فيها إضافة مجدية إلى المكتبة الجامعية ، والله ولي التوفيق.

المؤلف : د.عبد الحميد مرغيت

28 أكتوبر 2018

الفصل الأول:
مدخل للتعريف بالمحاسبة العمومية

تعد المحاسبة العمومية (أو الحكومية) علما أكثر تميزاً عن فروع علم المحاسبة الأخرى مثل : المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف... وهذا لما لها من طابع خاص يميزها عنها، لاسيما مجال تطبيقها و المفاهيم والمبادئ التي تركز عليها ، وهو ما سنحاول التعرف عليه في هذا الفصل.

المبحث الأول: مفاهيم حول المحاسبة العمومية

في هذا المبحث سنتطرق إلى تعريف ونشأة وأهداف المحاسبة العمومية مع الإشارة إلى تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

1. التعريف والنشأة

يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها فرع من فروع المحاسبة تقوم على مجموعة من المبادئ التي تحكم عمليات التسجيل والتبويب للإيرادات والنفقات المتعلقة بنشاط الوحدات الحكومية والرقابة عليها والمساعدة في اتخاذ القرار.

و تكمن أهمية وجود هذه المحاسبة في أن مخرجاتها (الوثائق المالية الحكومية كالحساب الختامي) هي الأساس الذي يساعد صناع القرار (الحكومة) في اتخاذ القرارات الرشيدة، وذلك عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة التي يبني عليه متخذو القرار قراراتهم في ما يتعلق بالجوانب الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

وإذا رجعنا إلى التاريخ فان المحاسبة العمومية ممارسة قديمة قدم الحضارات الإنسانية. بدأت تتطور تقنيا منذ ظهور جهاز الدولة كإطار تنظيمي، سياسي، اقتصادي، وإداري. وقد تطورت بوتيرة أسرع مع التطور الإداري وخاصة منذ الثورة الفرنسية (1789)، إلى أن أصبحت علما قائما بذاته له قواعده الثابتة، وقواعد أخرى محلية تعكس خصوصيات الدول التي تمارس فيها .

2. أهداف المحاسبة العمومية:

يمكن تلخيص الأهداف التي ظهرت لأجلها المحاسبة العمومية في مايلي:

- أداة للتسجيل :تسجيل تفاصيل العمليات المالية العمومية (إيرادات و نفقات) للوحدات الحكومية

- وسيلة للإثبات: حفظ المستندات المبررة للعمليات المالية العمومية أو حفظ مذكرات

العمليات المالية التي تؤديها الوحدات الحكومية ؛

- إعداد التقارير الدورية: للمساعدة في اتخاذ القرارات ووضع الخطط و السياسات للفترة المقبلة.
- وسيلة رقابة: التأكد من مدى مطابقة سيرورة العمليات المالية العمومية للتعليمات الصادرة بشأنها.

3. المحاسبة العمومية في الجزائر

مرت المحاسبة العمومية في الجزائر بالمراحل التالية:

- خلال فترة الاحتلال الفرنسي كانت الجزائر خاضعة للتشريع الفرنسي في هذا المجال بموجب المرسوم الصادر في 31 ماي 1862 الذي كان يشكل القانون الأساسي للمحاسبة العمومية في فرنسا؛
- عام 1950 تم إقرار قانون جديد متعلق بالنظام المالي للجزائر؛
- مع استقلال الجزائر عام 1962 قامت السلطات بوضع تنظيم للمحاسبة العمومية يتماشى وخصوصيات الجزائر ووضعها الجديد، لذلك فقد اعتمدت الدولة على القرار الصادر عام 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر كأساس لتنظيم تنفيذ العمليات المالية الخاصة بالنفقات والإيرادات العامة وذلك بموجب القانون رقم 62/50 المؤرخ في 1962/12/31 المتضمن الاستمرار في اعتماد التشريع الفرنسي في هذا المجال، واستثناء كل ما يتعارض مع السيادة الوطنية واستقلال الجزائر؛
- منذ 1 جانفي 1966 تم اعتماد قوانين المالية التي تمت المصادقة عليها والمرسوم رقم 259/65 و260/65 الصادرين في 14 أكتوبر 1965 كنصوص أولية تشريعية وتنظيمية متعلقة بتنفيذ النفقات والإيرادات العامة وتحديد مسؤوليات المحاسبين العموميين؛
- التقنين النهائي للمحاسبة العمومية في الجزائر تم إرساؤه بموجب القانون رقم 21/90 الصادر في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35، 1990). يضاف إلى ذلك القواعد الإجرائية التي جاء بها القانون 84/17 الصادر في 7 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية.

كما تقوم المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية بإصدار القواعد التقنية على شكل دليل عملي موجه إلى أعوان المحاسبة العمومية (الأميرين بالصرف والمحاسبين العموميين) ، في ثلاث مستويات هي:

✓ القواعد التقنية لمحاسبة الدولة.

✓ القواعد التقنية لمحاسبة الولايات والبلديات.

✓ محاسبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

أولا :القواعد التقنية لمحاسبة الدولة: حددتها كل من التعليمتين :

-التعليمة الصادرة عام 1968 من طرف وزارة المالية (Instruction générale n° 16 du

12-10-1968 sur *La comptabilité du Trésor*

-التعليمات المتعلقة بالمخطط المحاسبي للدولة:

Ministère des finances – Direction Générale de la Comptabilité, *Plan Comptable de l'Etat – Projet nouveau*, 28 septembre 1999

ثانيا :القواعد التقنية لمحاسبة الولايات والبلديات

-بالنسبة للولايات: حددتها التعليمتين W1 و W2.

-بالنسبة للبلديات: حددتها التعليمتين C1 و C2.

ثالثا :بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري:ليس لها إطار محاسبي معين باستثناء المؤسسات التعليمية و الاستشفائية،التي تعتمد طرق خاصة للتسجيل المحاسبي على أساس القيد البسيط.

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول الوحدات الحكومية

تعتبر الوحدات الحكومية مجال تطبيق المحاسبة العمومية نظرا لما لها من خصائص وأهداف تختلف عن المنشآت التي تخضع للمحاسبة المالية.

1. تعريف وخصائص الوحدات الحكومية

الوحدات الحكومية هي جهاز إداري يمارس فيه جزء من أنشطة الدولة، حيث لا تهدف إلى تحقيق ربح وإنما تسعى إلى أداء خدمات عامة. مثل: البلديات -المستشفيات العامة - الجمارك - مصالح الضرائب ...

ويمكن حصر أهم خصائص هذه الوحدات في مايلي:

- تخضع إلى الملكية العامة؛

- لا تتمتع برأس مال قابل للحركة سواء بالزيادة أو النقص؛

- لها اعتمادات مالية متجددة سنويا هي عبارة عن تدفقات نقدية تخصصها الحكومة للوحدة لاستخدامها في تحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها؛

- تخضع لنظام مالي موحد مستمد من التعليمات المالية الصادرة عن السلطة التشريعية. فالوحدة الإدارية تخضع لمجموعة من الضوابط القانونية التي يجب مراعاتها عند استخدام الاعتمادات المالية؛

- لا يوجد أي ارتباط بين إيرادات الوحدة ومصروفاتها: فالمصروفات في الوحدة الحكومية لا تعمل على خلق إيرادات.

2. أنواع الوحدات الحكومية

تنقسم الوحدات الحكومية إلى نوعين هما:

- وحدات إيرادية : هي وحدات تحصل إيرادات تفوق نفقاتها. مثل : الجمارك - الضرائب.....

- وحدات غير إيرادية: يقتصر نشاطها على الإنفاق فقط أو تحصيل إيرادات ضئيلة مثل : وزارة التعليم -الجامعة -المستشفى العام...

3. النشاط الحكومي وخصائصه

يعرف النشاط الحكومي على أنه العمل الممارس داخل كل وحدة حكومية باعتباره جزءاً من النشاط الرئيسي للدولة الذي يهدف لخدمة أفراد المجتمع. وتتمثل أهم خصائص النشاط الحكومي في مايلي:

- تحقيق المصلحة العامة : لا يهدف النشاط الحكومي إلى تحقيق الربح بل إلى تقديم خدمة للمجتمع بمقابل رمزي أو بدون مقابل مثل: وزارة التربية والتعليم - وزارة الصحة...؛
- الاستمرارية وعدم اقتصره على فترات زمنية معينة ؛
- الاستفادة من تمويل سنوي يعتمد على ميزانية الدولة؛
- صعوبة القياس المحاسبي، وبالمقابل هنالك إمكانية تقييم الأداء (الأهداف المحققة).

4. الخدمات الحكومية ووسائل تمويلها

- تنقسم الخدمات الحكومية ووسائل تمويلها إلى أربعة أنواع وهي :
- خدمات عامة ذات منافع غير قابلة للاستبعاد مثل توفير الأمن العام والعدل والبنية التحتية، ويتم تمويلها من خلال الضرائب.
 - خدمات إدارية تنظيمية مثل معاملات الأحوال المدنية والتأشيرات والتراخيص ويتم تمويلها من خلال الرسوم.
 - خدمات اقتصادية تنافسية تقدمها كل من الحكومة والقطاع الخاص على قاعدة المنافسة مثل الخدمات الطبية ويتم تمويلها من خلال الثمن.
 - خدمات اقتصادية غير تنافسية مثل الكهرباء والمياه والصرف الصحي ويتم تمويلها من خلال التعريف.

5. النظرية الملائمة لتفسير الأساس العلمي للمحاسبة في الوحدات الحكومية

تشير أدبيات المحاسبة إلى وجود ثلاثة نظريات حاولت تفسير الأساس العلمي للتطبيق المحاسبي في مختلف المجالات وهذه النظريات هي:

أ - نظرية أصحاب المشروع

ظهرت هذه النظرية في بداية القرن 19 وطبقاً لها يعتبر المشروع مجموعة من الأشخاص (الملاك) وتكون شخصية المشروع مندمجة في أشخاص ملاكته ومن ثمة يكون عنصر الملكية هو

جوهر المشروع كوحدة محاسبية، فصاحب المشروع هو المسئول عن ديون وقروض وأرباح وخسائر المشروع ، وعليه ينصب اهتمام المحاسبة على قياس التغير في الثروة الشخصية لأصحاب المشروع حيث تقاس نتيجة النشاط عن طريق إيجاد الفرق بين أصول المشروع وخصومه أول الفترة وآخرها .

ولكن السؤال المطروح هو ما مدى ملائمة نظرية أصحاب المشروع لتفسير المحاسبة في الوحدات الحكومية؟ والجواب هو أن " فقدان عنصر الربح كهدف للتصرفات المالية للوحدة المحاسبية الحكومية، واستحالة تأمين المقابلة بين الموارد والمصاريف في نشاط الوحدة المحاسبية الحكومية ، أفقد هذه النظرية أهميتها لإعطاء تفسير علمي للنشاط المالي لأي وحدة حكومية.

ب - نظرية الشخصية المعنوية

ظهرت هذه النظرية بظهور شركات الأموال عندما انفصلت الإدارة عن الملكية وأخذت المشروعات شكل شركات مساهمة أو توصية بالأسهم لها ذمة مالية وشخصية اعتبارية مستقلة . حيث ترى هذه النظرية بأن الذمة المالية للمشروع مستقلة عن الذمة المالية للمساهمين في رأس المال، وبالتالي فإن الوحدة الاقتصادية (المشروع) هي التي تمثل مركز الاهتمام من الجانب المحاسبي وليس المالك كما هو الحال في نظرية أصحاب المشروع. وفقا لهذه النظرية تطور هدف المحاسبة إلى تقييم مستوى كفاءة وأداء الإدارة في استخدام الأصول التي تعد ملكا للمشروع كشخصية معنوية مستقلة، أما الخصوم فتعد التزامات على أصول المشروع نفسه وليس على المساهمين. وتتحدد نتيجة المشروع من ربح أو خسارة بمقابلة الإيرادات بالمصروفات.

وعموما تعتبر هذه النظرية مثل سابقتها أساسا علميا للمحاسبة في المشروعات التجارية الربحية وليس للوحدات الحكومية التي لا تهدف لتحقيق الربح وإنما تحقيق النفع العام.

ج - نظرية الأموال المخصصة

تعتبر نظرية الأموال المخصصة أكثر النظريات ملائمة لتكييف النظام المحاسبي ليتلاءم مع خصوصيات الوحدات الحكومية . فقد ظهرت هذه النظرية عام 1947 تبعا لأعمال (William Vatter) ، وتقوم على فكرة أن جانب معين من الموارد يخصص لتأدية نشاط

- معين ويكون استخدام الموارد مقيدا بتحقيق الغرض الذي خصصت من أجله . ويمكن حصر الأسس والمقومات التي تستند إليها هذه النظرية في مايلي:
- هناك مجموعة من الموارد والإمكانات الاقتصادية المتاحة التي تتجدد سنوياً لدى الوحدة الحكومية لاستخدامها في تحقيق الأغراض التي أنشئت من أجلها، فهي لا تهدف إلى تحقيق ربح وإنما تسعى إلى أداء خدمات عامة.
 - أن هذه الوحدة الإدارية تخضع لمجموعة من الضوابط القانونية التي يجب مراعاتها عند استخدام هذه الموارد.
 - لا يوجد للوحدة رأس مال وإنما يخصص لها اعتمادات مالية ، ومن ثم فإن الفرق بين الإيرادات والمصروفات في نهاية كل فترة مالية سواء كان بالزيادة أو بالنقص يعتبر بمثابة فائض أو عجز، وليس نتيجة نشاط (ربح أو خسارة).

المبحث الثالث: أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية
تعتبر المحاسبة العمومية فرعاً من فروع علم المحاسبة حيث تختلف عن المحاسبة المالية في مجموعة من القضايا في حين تتشابه معها في قضايا أخرى.

1. أوجه الاختلاف :

- الهدف** :تهدف المحاسبة المالية إلى معرفة نتيجة نشاط المنشأة (نتيجة الدورة)ومركزها المالي . أما المحاسبة العمومية فهدفها تنفيذ ميزانيات الوحدات الحكومية والرقابة عليها.
- مصادر الإيرادات**: في المحاسبة المالية فان إيرادات المؤسسات تتأتى من مدفوعات المشتريين للسلع ، أو الخدمات التي تنتجها. أما في المحاسبة العمومية أغلب الإيرادات تتأتى من الإخضاع الضريبي.
- حساب الاهلاكات**: تقوم المحاسبة المالية بحساب اهتلاك الأصول الثابتة باعتبارها تستخدم لتحقيق الإيرادات، أما المحاسبة العمومية لاتقوم بحساب الاهلاكات باعتبار أن الأصول تستخدم لتقديم خدمات ترجوها الدولة.
- إعداد الميزانيات**:تقوم المحاسبة العمومية بتحديد النفقات المتوقعة أولاً ثم تحديد الإيرادات لتمويلها،والعكس تماما في المحاسبة المالية.

-هيكل الميزانية : في المحاسبة المالية فان ميزانية المؤسسة تتضمن بيانات فعلية عن الأصول والخصوم ، أما في المحاسبة العمومية فان الميزانيات العامة تتضمن بيانات تقديرية بالإيرادات والنفقات.

-أسس القياس المحاسبي: تستخدم المحاسبة المالية عند تسجيل العمليات المالية أساس الاستحقاق حيث يعترف بالإيرادات في الفترة المحاسبية التي اكتسبت فيها بعض النظر عن واقعة تحصيلها ، وتسجيل المصروفات على ضوء مساهمتها في تحقيق إيرادات الفترة بغض النظر عن واقعة سدادها.

أما المحاسبة العمومية فتستخدم ثلاثة طرق ممكنة للقياس المحاسبي وهي :

✓ أساس الاستحقاق (الطريقة الفرنسية): يتم بمقتضاها تسجيل النفقات والإيرادات الخاصة بالسنة بغض النظر عن تسديدها أو تحصيلها ويعاب على هذه الطريقة أن الحسابات تظل مفتوحة مدة إضافية بعد نهاية السنة المالية حتى يتسنى تسوية المدفوعات والمستحقات مما يعوق الحصول على معلومات دقيقة عن الحالة المالية.

✓ الأساس النقدي (الطريقة الإنجليزية)

تعتبر واقعة تحصيل الإيرادات وواقعة سداد النفقات هي المعيار لتجميع وتسجيل وقياس النتائج بغض النظر عما إذا كانت هذه الإيرادات المحصلة أو تلك النفقات المسددة تخص الفترة الزمنية الحالية، ولكن ما يعاب على هذه الطريقة هو عدم صلاحيتها كأساس في مجال المقارنات بين السنوات المتتالية بسبب تداخل نشاطها.

✓ الأساس المختلط : وهي الأكثر شيوعا حيث يستخدم أساس الاستحقاق في

إثبات النفقات والأساس النقدي في إثبات الإيرادات.

-الجرد والتسويات الجردية:

في المحاسبة المالية يستخدم الجرد والتسويات الجردية لمعرفة حقيقة المركز المالي للمنشأة في لحظة معينة. أما في المحاسبة العمومية فليس للجرد معنى محاسبي بل يهدف فقط للتحقق من سلامة الأصول.

-مبدأ الحيطة والحذر: نظرا لوجود رأس مال في المنشآت تأخذ المحاسبة المالية بمبدأ الحيطة والحذر لمواجهة الخسائر المتوقعة مستقبلا، ن تبتعا لذلك المؤونات والاحتياطات. أما المحاسبة العمومية فنظرا لعدم وجود رأس مال في الوحدات الحكومية، فليس لهذا المبدأ وجود.

- حسابات النتيجة

في المحاسبة المالية تتحدد نتيجة الدورة (ربح أو خسارة) ،أما في المحاسبة العمومية فيحدد الحساب الختامي الفرق بين الإيرادات والنفقات سواء كان بالزيادة أو بالنقص ويعتبر بمثابة فائض أو عجز في نهاية كل فترة مالية.

2. أوجه التشابه: تتشابه المحاسبة العمومية مع المحاسبة المالية في النقاط الآتية:

- استخدام النقود كوحدة قياس : تستخدم كل من المحاسبة المالية والعمومية النقود كوحدة للقياس وذلك عند التعبير عن الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم.

- استخدام نظرية القيد المزدوج: تعتمد كل من المحاسبة المالية والعمومية على نظرية القيد المزدوج عند إثبات العمليات المالية في الدفاتر ،حيث تنص هذه النظرية على أن كل عملية مالية لها طرفان طرف مدين والآخر دائن بنفس القيمة.

- إعداد التقارير الدورية: من أجل متابعة تنفيذ العمليات المالية من فترة لأخرى تقوم كل من المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية بإعداد حوصلة دورية عن سيرورة العمليات المالية في تقارير مالية مخصصة لهذا الغرض.

-توافر الرقابة الداخلية والخارجية: تتوافر المحاسبة المالية على أجهزة للرقابة والمراجعة الداخلية وكذا المراجعة الخارجية (محافظة الحسابات)، والمحاسبة العمومية بدورها تتوافر على رقابة داخلية من داخل الوحدة الحكومية وكذا رقابة خارجية كرقابة ديوان (مجلس) المحاسبة.

- اعتماد مبدأ السنوية في إعداد الحسابات الختامية : يقوم كل من المحاسبتين على مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية حيث تغطي كل دورة فترة السنة المدنية .

- وجود مدونة للحسابات: تعتمد كلتا المحاسبتين على مدونة حسابات . حيث تقسم الميزانيات العامة في المحاسبة العمومية إلى فصول ومواد يعطى رقما لكل منهما لتسهيل إعداد الميزانية وتنفيذها ومتابعتها والرقابة عليها. أما في المحاسبة المالية فيوجد دليل حسابي لكل نوع من أنواع الأصول والخصوم.

الفصل الثاني:
أعوان ومبادئ المحاسبة العمومية

يتم تنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات العامة في الوحدات الحكومية من قبل ما يطلق عليهم "أعوان المحاسبة العمومية"، الذين ينقسمون إلى فئتين هما: الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.

المبحث الأول: الآمرون بالصرف les ordonnateurs

1. تعريف ومهام الأمر بالصرف

يعد أمرا بالصرف كل شخص يخول له القانون القيام بعمليات مالية تتعلق بالمال العام سواء كانت هذه العمليات تخص الإيرادات العامة أو النفقات العامة. وقد يكون الأمر بالصرف معيناً أو منتخبا مثلما نصت على ذلك المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية (معينا مثل الوالي أو المدير العام في إدارة عمومية كما يمكن أن يكون منتخبا كرئيس المجلس الشعبي البلدي).

وبحسب المادة 24 من قانون المحاسبة العمومية فإنه لا بد من اعتماد الأمر بالصرف لدى المحاسب العمومي ويكون ذلك من خلال إيداع الأمر بالصرف لنموذج توقيعه، إضافة إلى نسخة من مرسوم أو قرار تعيينه في المنصب لدى المحاسب العمومي.

و بالنسبة لمهام الأمرين بالصرف فقد حدد قانون المحاسبة العمومية (21/90) في المواد من 16 إلى 21 منه. حيث يعتبر الأمر بالصرف مسئولاً إدارياً مطالباً بموجب مهامه الإدارية بالإلمام بقواعد المحاسبة العمومية، والسهر على تطبيقها في الوحدة الحكومية التي يشرف عليها، واتخاذ القرار في ما يخص عملياتها المالية سواء كانت إيرادات عامة أو نفقات عامة كما يلي:

✓ مهام الأمر بالصرف بالنسبة للإيرادات

- إثبات حقوق الهيئات التي يشرفون عليها؛
- تصفية الإيرادات؛
- إصدار أوامر الإيرادات التي تضمن تحصيلها والمصادقة عليها للمحاسبين العموميين المكلفين بعملية التحصيل.

✓ مهام الأمر بالصرف بالنسبة للنفقات

- عقد الالتزامات بالنفقات العامة؛

-إصدار أوامر دفع النفقات وتوجيهها مرفقة بوثائق الإثبات الضرورية للمحاسب العمومي المكلف بالتسوية أو الدفع.

ومن أجل ضمان السير الحسن والمستمر والدائم للمصالح والمؤسسات العمومية التي يشرف عليها الآمرون بالصرف فقد ألزمهم قانون المحاسبة العمومية (21/90) بتعيين من ينوب عنهم. ففي حالة غياب الأمر بالصرف، أو عدم قدرته على الحضور، فإنه مطالب بتعيين نائب له لممارسة مهامه (الإنابة بالسلطات) وذلك بموجب عقد تعيين قانوني يصادق عليه المحاسب العمومي (المادة 28 من قانون المحاسبة العمومية)، كما يستطيع الأمر بالصرف أن يعين من ينوب عنه في التوقيع (الإنابة بالتوقيع) من الموظفين الأساسيين الذين يعملون تحت وصايته المباشرة (المادة 29).

2. أصناف الآمرون بالصرف

حسب المواد (25-26-27) من قانون المحاسبة العمومية (21/90) فإن الآمرون بالصرف يصنفون إلى: الآمرون الأساسيون والآمرون الثانويون.

1.2. الآمرون بالصرف الأساسيون (الأوليون) *principaux/primaires*

الآمرون بالصرف الأساسيون هم:

-المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس المحاسبة؛

-الوزراء (الآمرون بالصرف الأساسيون لميزانية الدولة)؛

-الولاية باعتبارهم المسؤولون عن صرف ميزانية الولاية؛

-رؤساء المجالس الشعبية البلدية باعتبارهم المسؤولون عن صرف ميزانية البلدية؛

-مسؤولو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛

-المسؤولون عن مصالح الدولة التي تستفيد من الميزانية الملحقه (مثل: البريد والمواصلات في الجزائر).

2.2. الآمرون بالصرف الثانويون

يقوم الآمرون بالصرف الرئيسيون بتعيين الأمرين بالصرف الثانويين من أجل تنفيذ ميزانية الوحدات الحكومية اللامركزية بشكل أدق هم المسؤولون عن الإدارات الفرعية بصفتهم

رؤساء مصالح خاضعين للوصاية المركزية (مثل المدراء التنفيذيين على مستوى الولايات: مديرية الصحة، مديرية السكن، الأشغال العمومية...) أو الموظف الذي تحصل من الوزير - باعتباره الأمر بالصرف الأولي لميزانية الدولة - على تفويض بالإنبابة عنه للقيام بتنفيذ بعض العمليات المالية.

3. طبيعة المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف

يلتزم الأمر بالصرف في نهاية كل سنة بإعداد "الحساب الإداري" *compte administratif* للوحدة الحكومية التي يشرف عليها، و يتضمن هذا الحساب مايلي:

-محاسبة الإيرادات (ordonnement de recettes)

وهي جداول تظهر إجمالي أوامر تحصيل الإيرادات التي تم إصدارها بما في ذلك الحسومات أو الإلغاءات....

2. محاسبة الالتزامات (Ordonnement des dépenses)

وهي جداول تظهر كل من :

✓ حجم نفقات التسيير

✓ حجم نفقات التجهيز الملتمزم بها بالنسبة إلى رخص البرامج واعتمادات الدفع السنوية¹.

4. مسؤولية الآمر بالصرف

المسؤولية هي وجوب تعويض الضرر الناتج عن خطأ ما في حالات محددة في القانون، وفي هذا السياق الآمر بالصرف مسؤولون عن الأخطاء والانحرافات التي قد تقع منهم عند تنفيذ العمليات المالية المختلفة. وحسب المادة 32 من قانون المحاسبة العمومية يكون الأمر بالصرف مسؤولاً مدنياً وجزائياً .

¹ حسب المادة 6 من قانون المحاسبة العمومية 90/21 تسجل نفقات التجهيز في الميزانية العامة على شكل رخص البرامج *autorisation de programme* وتنفذ باعتمادات الدفع (*crédit de paiement*).

رخص البرامج هي: الحد الأعلى للنفقات التي يؤذن للآمرين بالصرف باستخدامها في تنفيذ الاستثمارات المخططة وتبقى صالحة دون أي تحديد لمدتها الزمنية الى أن يتم إلغاؤها.

اعتمادات الدفع: فهي التخصيصات السنوية التي يمكن الأمر بصرفها أو تحويلها أو دفعها لتغطية الالتزامات المبرمة في إطار البرامج المطبقة.

أولاً: المسؤولية المدنية

ناجمة عن ارتكاب أخطاء غير متعمدة اتجاه الغير، وعليه يلزم الأمر بالصرف بتعويض الضرر الذي يسببه للأفراد المتضررين.

ثانياً: المسؤولية الجزائية

ناجمة عن كل مخالفة صريحة لقواعد الميزانية والمالية والتي ألحقت ضرراً بالخزينة العمومية، وهذا بعد أن يتم اكتشافها من طرف مجلس المحاسبة عند فحص وتدقيق الحساب الإداري، وعليه إذا اكتشف مجلس المحاسبة أية أخطاء من طرف الأمر بالصرف مؤهلة للعقوبة، فإنه يحول الملف إلى النائب العام المختص إقليمياً، ويقوم هذا الأخير بمواصلة التحقيق ثم يرفع دعوى قضائية ضد الأمر بالصرف المعني. كما أنه يقوم بإعلام وزارة العدل باتخاذ هذه الإجراءات.

المبحث الثاني: المحاسبون العموميون Comptables publiques

1. التعريف والمهام

تعرف المادة 33 من قانون المحاسبة العمومية 21/90 المحاسب العمومي بأنه: كل شخص معين قانونياً للقيام بالعمليات المحددة في المادتين 18 و21 (أي التحصيل للإيرادات ودفع النفقات العامة)، إضافة إلى العمليات التالية:

- المحافظة على الأموال والسندات والقيم والمواد والأشياء المودعة لديه؛
- إدارة الأموال والسندات والقيم والممتلكات المكلفون بها؛
- القيام بالتحويلات والرقابة على حركة حسابات الموجودات النقدية وهذا لحساب: الدولة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛
- المحافظة على الأوراق الثبوتية للعمليات المالية ومستندات المحاسبة؛
- الرقابة المالية على عمل الأمر بالصرف للتأكد من مدى قانونيتها ومطابقتها مع التشريع الساري المفعول به في ما يخص إصدار أوامر التحصيل للإيرادات العامة والدفع للنفقات العامة.

ويعين المحاسب العمومي من طرف الوزير المكلف بالمالية ، وعليه أن يقوم بتأدية القسم المهني قبل توليه ممارسة المهام الموكلة إليه.

2. أصناف المحاسبين العموميين

يصنف قانون المحاسبة العمومية (21/90) المحاسبون العموميون إلى صنفين :

1.2. المحاسبون الرئيسيون وهم:

- العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية.

- أمين الخزينة المركزية.

- أمين الخزينة الرئيسية.

- أمين الخزينة الولائية.

2.2. المحاسبون الثانويون وهم:

- قابضو الضرائب؛

- قابضو الجمارك ؛

- أمين خزينة ما بين البلديات ؛

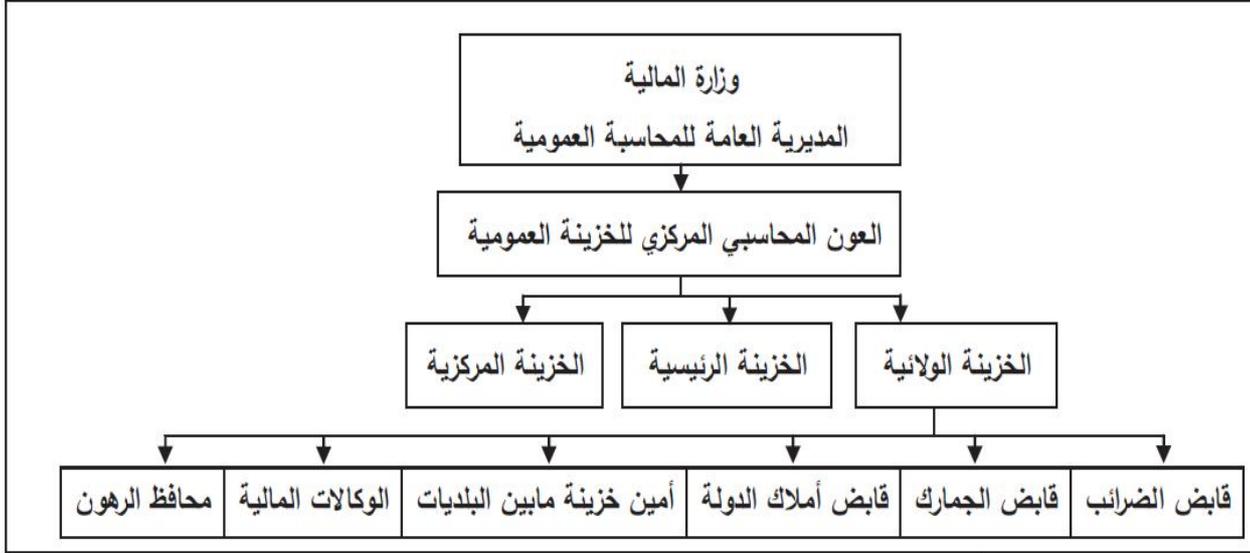
- قابضو أملاك الدولة؛

- الوكالات المالية ؛

- محافظ الرهون.

و تتجمع حسابات المحاسبين الثانويين لدى أمين الخزينة الولائية ، مثلما يوضحه الشكل:

الشكل(01) :أصناف المحاسبين العموميين في الجزائر



المصدر: شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، 2014، ص.103.

وتنوع مصالح المحاسبة العمومية في الجزائر كمايلي:

- مديرية عامة للمحاسبة تتكون من خمس مديريات فرعية و مفتشية واحدة؛

- الوكالة المركزية المحاسبية للخزينة العمومية ؛

- 13 مديرية جهوية؛

- الخزينة المركزية؛

- الخزينة الرئيسية ؛

- 48 خزينة ولائية؛

- 643 خزينة بلدية وخزينة للمؤسسات الصحية.

3. طبيعة المحاسبة التي يمسكها المحاسب العمومي

تمتد السنة المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر من كل سنة، وخلالها يستلم المحاسب العمومي حوالات الدفع أو أوامر التحصيل من الأمر بالصرف مع وثائق إثبات العمليات المالية، وعندئذ يقوم المحاسب مع نهاية كل شهر بتسوية العمليات التي استلمها سواء بقبولها أو رفضها من أجل تحقيق الإيقاف الشهري المحاسبي للعمليات المالية التي قام بقيدها في سجلات المحاسبة. وبحلول 31 ديسمبر من كل عام يتم إيقاف تسجيل العمليات المالية للسنة حتى يتسنى للمحاسب العمومي إعداد حساب

التسيير *compte de gestion* الذي يوضح دخول وخروج الأموال في الوحدة الحكومية التي يعمل فيها ، كما يتضمن وثائق إثبات كل العمليات التي تم تنفيذها خلال السنة.

4.مسؤولية المحاسب العمومي

بحسب المادة 42 من قانون المحاسبة العمومية يتحمل المحاسب العمومي مسؤولية مالية وشخصية عندما يثبت أي نقص في الأموال أو القيم. فأى مخالفات يتم إثباتها عند تدقيق حساب التسيير من طرف مجلس المحاسبة تلزم المحاسب العمومي بأن يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في الصندوق وكذا كل نقص حسابي مستحق.

المبحث الثالث:مبدأ التنافي بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي

لعل أهم ما يميز المحاسبة العمومية عن المحاسبة المالية هو انفرادها بمبدأ التنافي بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

1تعريف وأهمية مبدأ التنافي بين المهام

نصت المواد 55،56،57، من قانون المحاسبة العمومية 21/90 على مبدأ "التنافي" *l'incompatibilité* بين مهام الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، و الذي يقصد به تقسيم المهام بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، مع استقلالية كل طرف عن الآخر. ويتمثل الهدف من إقرار المشرع لهذا المبدأ في ضمان حسن إدارة المال العام عبر التنفيذ الجيد للميزانيات العمومية وهذا من خلال تقسيم المهام وتحقيق للإقابة المزدوجة.

أ.تقسيم المهام

يقصد به أن لا يكون العون الذي يصدر الأوامر هو نفسه الذي ينفذها،وتبعاً لذلك فإن عملية "تنفيذ الميزانيات العمومية " تنقسم إلى مرحلتين أساسيتين وهما :
-المرحلة الإدارية : تتضمن اتخاذ القرار اللازم للتنفيذ (إنفاق أو تحصيل) ،وهي من اختصاص الأمر بالصرف.

-المرحلة المحاسبية: تتضمن تنفيذ القرار الإداري (صرف النفقة أو جباية الإيراد)، وهي من اختصاص المحاسب العمومي.

فهذا الفصل بين المهام يسمح لكل عون من أعوان المحاسبة العمومية من أداء مهامه بكفاءة. فالتسيير الإداري للنفقات والإيرادات العامة يتطلب شخصا يتمتع بالقدرات والأهلية والكافية في هذا المجال وهو ما لا يتوفر إلا في شخص الأمر بالصرف. في حين أن تحصيل المبالغ أو دفعها يتطلب شخصا مؤهلا ومتمكنا من التقنيات المتعلقة بالتسجيلات المحاسبية وهو ما ينفرد به المحاسب العمومي. وهذا ما ينعكس في النهاية على الإدارة الجيدة والعقلانية للمال العام.

ب. الرقابة

يسمح التنافي بين مهام الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين بضمان الرقابة المستمرة على العمليات المالية العمومية. فالأمر بالصرف يأمر بتنفيذ الإيرادات العامة والنفقات العامة ، ولكن المحاسب العمومي الذي يتلقى هذه الأوامر ملزم بالتأكد من مدى شرعيتها وقانونيتها ، مع إمكانية رفضها في حالة عدم تطابقها مع التعليمات المالية الصادرة عن السلطة التشريعية.

بالإضافة إلى ما سبق فإن مبدأ التنافي يسهل الدور الرقابي "لمجلس المحاسبة" على تنفيذ الميزانيات العمومية ، وهذا من خلال مقارنة الحساب الإداري الذي يقوم بإعداده الأمر بالصرف مع حساب التسيير الذي يقوم بإعداده المحاسب العمومي، حيث يفترض أن يكونا متطابقين بشكل تام.

2. الاستثناءات على مبدأ التنافي بين المهام

وهناك بعض الاستثناءات في تطبيق مبدأ التنافي بين المهام حيث أقر المشرع بعض الحالات التي لا يتم فيها احترام هذا المبدأ و هي:

1.2. على مستوى تنفيذ الإيرادات العامة

وفقا للأمر التنفيذي رقم 108-93 المؤرخ في 05 ماي 1993، فإنه يمكن للمحاسب العمومي أن يتكفل ببعض العمليات البسيطة لتحصيل الإيرادات دون أمر مسبق من طرف الأمر بالصرف. فعلى سبيل المثال يمكن لأعوان الإدارة القيام بتحصيل الإيرادات (ويطلق

عليهم في هذه الحالة اسم قابضي الإيرادات أو التسبيقات) وهذا تحت رقابة المحاسب العمومي. وعند تحصيل هذه الإيرادات من طرف القابض يقوم بتسليمها إلى المحاسب العمومي الذي يقوم بدوره - بعد التأكد من صحة التصفية - بالتماس إصدار سند جماعي من طرف الأمر بالصرف يؤكد فيه أن الإيرادات المحصلة قد تم تحويلها كلياً.

2.2. على مستوى النفقات العامة

حددت المادة 153 من قانون المالية لسنة 1993 النفقات العامة المسددة من دون أمر

مسبق بالدفع من طرف الأمر بالصرف وهي :

- ✓ التسديدات دون أمر مسبق بالدفع؛
- ✓ الأصول والفوائد المستحقة على قروض الدولة؛
- ✓ النفقات التي تمتاز بالتنفيذ النهائي تحت اسم التجهيزات العمومية وتستفيد من تمويل على أساس مسابقة خارجية؛
- ✓ منح المجاهدين ومنح التقاعد التي تسدد من خزانة الدولة؛
- ✓ مكافآت أعضاء السلك السياسي والحكومة؛
- ✓ المصاريف والأموال الخاصة؛
- ✓ النفقات المستعجلة و المبالغ البسيطة والتي لها طبيعة غير معقدة.

الفصل الثالث:

إعداد وتنفيذ الميزانيات العامة

تعتبر الميزانيات العامة الإطار المالي لعمل الاميرين بالصرف والمحاسبين العموميين ،وفي هذا الفصل سيتم التعريف بالميزانيات العامة وأنواعها و كفيات إعدادها وتنفيذها.

المبحث الأول: الميزانيات العامة Budgets publics

يتناول هذا المبحث تعريفا بالميزانية العامة وأهميتها وتطورها في الفكر الاقتصادي إضافة إلى قواعدها وأنواعها.

1. التعريف والأهمية

تعرف المادة 3 من قانون المحاسبة العمومية 21/90 الميزانية العامة بأنها :

" الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال و ترخص بها".

- أما المادة 06 من القانون 17/84 المؤرخ في 7 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية فتنص على أن "الإيرادات والنفقات النهائية للدولة تحدد سنويا بواسطة قانون المالية وتوزع حسب الإجراءات التشريعية والتنظيمية السارية المفعول وتشكل بذلك الميزانية العامة للدولة".

من هاذين التعريفين يمكن استخلاص أهم خصائص الميزانية العامة وهي :

- وثيقة تقديرية *état prévisionnel* : أي أنها عبارة عن توقعات خاصة بسنة قادمة ؛

- تغطي سنة مدنية واحدة (تختلف من بلد لآخر)؛

- تتضمن الإيرادات والنفقات النهائية؛

- تحدد سنويا من خلال قانون المالية

- تشمل نفقات التسيير و نفقات الاستثمار (التجهيز) .

وقد سميت الميزانية (أو الموازنة) بهذا الاسم لأنها تقتضي التوازن ما بين نفقات وإيرادات الدولة. وبالنسبة لهيكلتها فإنها تتكون من مجموعة من البنود، التي تتفرع إلى أبواب، ثم إلى مواد ثم إلى الفقرات.

وتهدف الميزانية العامة من وجهة نظر اقتصادية إلى تحقيق برنامج عمل الحكومة من خلال حصر الإمكانيات المالية المتوفرة (الموارد) وتخصيصها لإشباع مختلف الحاجيات العمومية مثل الحاجة للسكن، للعمل، للتعليم، لبناء الطرق والمطارات والموانئ... وهذا وفقا للمقولة السائدة : "أن تحكم هي أن تنفق" *gouverner c'est dépenser* .

كما توضح الميزانية حجم الاعتمادات المالية (*crédits*) المخصصة لمختلف القطاعات وبالتالي فهي تترجم فلسفة الدولة في إدارة الاقتصاد. فمثلا زيادة مخصصات وزارة التربية يعكس توجه الحكومة نحو تنمية وتحسين التعليم العمومي للأطفال المتدربين.

2. الميزانية العامة في الفكر الاقتصادي

عرفت الميزانية في الفكر الغربي كما عرفت في الفكر الإسلامي من خلال الإشارة إلى إقرار النظرة المستقبلية بناء على الظروف الاقتصادية (أو التخطيط المالي) وهذا في سورة يوسف. وفي عهد الرسول (صلى الله عليه وسلم) لم يكن للمسلمين موازنة عامة لأن الإيرادات (الزكاة) كانت توزع مباشرة على المحتاجين في المدينة. وقد ظهرت الميزانية في عهد الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) نظرا لتوسع الخلافة الإسلامية حيث أصبح من الضروري تسجيل الإيرادات (الزكاة) وتقدير النفقات (مصارف الزكاة)، ويتولى هذه العملية أمناء.

أما في الفكر الغربي فمرت الموازنة العامة بمرحلتين أساسيتين وهما:

1.2. الفكر الكلاسيكي (أو التقليدي): أهم رواده هم: آدم سميث - دافيد

ريكاردو.... ويمكن تلخيص أهم مبادئ هذا الفكر في مايلي:

- فكرة "اليد الخفية" لآدم سميث التي مفادها أن سعي الأفراد وراء مصلحتهم الشخصية يؤدي و لايتعارض مع تحقيق صالح المجتمع ككل.

- وجود ظاهرة البطالة الاختيارية للعاطلين عن العمل لأنهم يرفضون العمل عند المستوى السائد للأجور.

- القبول العام بقانون "ساي" للأسواق الذي ينص على أن "العرض يخلق الطلب الخاص به".

- آلية التصحيح الذاتي للأسواق وعدم الحاجة لتدخل الدولة.

- التوازن المحاسبي للميزانية أي أن النفقات لا بد أن تتساوى مع الإيرادات، و اعتبار العجز خطر اقتصاديا (يسبب التضخم، والمديونية...) كما أن الفائض يعتبر منبوذا أيضا (لأنه اقتطاع من الدخل الوطني وتحميد لجزء من القدرة الشرائية، كما يؤدي إلى ظهور الفساد المالي في أجهزة الدولة...). ويتناسب مبدأ التوازن المحاسبي أو الرقمي مع مفهوم الدولة الحارسة

(*état gendarme*) السائد آنذاك والذي يعني أن الدولة تنفق فقط على قطاعات محددة وهي: الدفاع الوطني، العدل، الأمن، التربية... وتترك باقي القطاعات الأخرى للقطاع الخاص. وبحلول عام 1929 وقعت أزمة الكساد العظيم التي بدأت بأمريكا مع انهيار سوق الأسهم الأمريكية "وول ستريت wall street" في 29 أكتوبر 1929 والمسمى بالخميس الأسود، وذلك بسبب التهافت على بيع الأسهم حتى أصبح 13 مليون سهم على لائحة البيع لا قيمة لها، وتبعاً لذلك :

- ✓ أعلنت عشرات البنوك إفلاسها بسبب الذعر والتهافت على سحب الودائع.
- ✓ أغلقت العديد من المصانع أبوابها (لصعوبة الحصول على التمويل البنكي).
- ✓ تزايدت حدة البطالة وتفاقت مشاكل الاقتصاد الأمريكي الذي دخل مرحلة الكساد.

وقد انتقلت الأزمة من أمريكا إلى باقي العالم حيث:

- ✓ تتأثرت جميع الأسواق المالية العالمية و انهار النظام الاقتصادي العالمي.
 - ✓ انخفضت التجارة العالمية ما بين النصف والثلثين.
 - ✓ توقفت أعمال البناء، كما تأثر المزارعون بهبوط كبير لأسعار المحاصيل.
 - ✓ نتج عن ذلك كله 30 مليون عاطل عن العمل في العالم.
- وقد فشل التحليل الكلاسيكي في معرفة أسباب أزمة الكساد العظيم وسبل الخروج منها وتبعاً لذلك بدأ ينحسر وظهر مكانه الفكر الكينزي.

2.2. الفكر الكينزي:

أدت صدمة "الكساد الكبير" إلى ميلاد "الفكر الكينزي" نسبة إلى الاقتصادي البريطاني "جون ماينارد كينز" وكتابه الشهير "النظرية العامة للتوظيف وسعر الفائدة والنقود" الصادر عام 1936، و الذي أحدث ثورة في أدوات التحليل الاقتصادي الكلي، حيث تمرد "كينز" على الفكر الكلاسيكي ولاسيما قانون ساي والبطالة الاختيارية مع تأكيده على فشل آليات السوق وحدها في علاج المشاكل الاقتصادية وخاصة مشكلة الكساد، و ضرورة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي والانتقال من نطاق الدولة الحارسة إلى نطاق الدولة المتدخلة بسياسات مالية مناسبة. فقد بين كينز في نظريته العامة أن النظرية الكلاسيكية غير قادرة

على حل مشاكل البطالة، والخلل في الاستقرار الاقتصادي . وقد ركز حل مشاكل البطالة والكساد على زيادة الطلب الفعال عن طريق السياسة المالية بشقيها الإيرادات و النفقات، حيث تعمل الدولة على زيادة الطلب عن طريق الإنفاق العام مع الالتجاء إلى العجز المنظم في الميزانية و استخدام الضرائب استخداماً ما يشجع الطلب الخاص على الاستهلاك و الاستثمار بما يضمن زيادة التشغيل و الإنتاج مما يؤدي إلى الخروج من حالة الكساد أو التخفيف من حدتها .

ولقد اعتمدت الكثير من البلدان مقترحات " كينز " واستطاعت بفضلها أن تتخلص من أزمة الكساد العظيم. ومن هذا المنطلق أصبح تحقيق التوازن الاقتصادي العام هو الهدف المنشود للبلدان ولو بالعجز في الميزانية العامة للدولة وفقاً للمقولة السائدة "العجز السابق يؤدي إلى توازن لاحق " $Déficit\ ex\text{-}ante = \text{équilibre}\ ex\text{-}post$

لكن السؤال المطروح هو : هل دائماً التوازن الاقتصادي (عجز الميزانية) أفضل من التوازن المحاسبي للميزانية ؟ والجواب لا شك أن التركيز على التوازن الرقمي وإهمال الوضع الاقتصادي القائم يشكل خطراً على الاستقرار السياسي للبلد وعلى تلبية حاجيات مختلف أفرادها (الحاجة للسكن، للعمل،...) ومن جهة أخرى فإن إهمال التوازن المحاسبي الرقمي والتركيز على التوازن الاقتصادي (أي العجز المستمر في ميزانية الدولة) يرهق مستقبل البلد ويضعه على المحك لأن للعجز آثار سلبية مثل تزايد حدة المديونية واللجوء إلى التمويل النقدي للاقتصاد وانعكاساته على ارتفاع معدلات التضخم.

إذن من المهم أن تكون الميزانية متوازنة حتى يمكن إخضاعها للرقابة القانونية والإدارية. كما أنه من واجبات الدولة أن تسعى جاهدة لتلبية الحاجيات الضرورية لمواطنيها ولو بالعجز ولكن بشرط عدم استمرار العجز لعدة سنوات ولكن بما يتناسب والظرف الاقتصادي السائد. فمشكلة العجز هي نمو وتراكم «الدين العام» سواء الداخلي أو الخارجي (أو ما يعرف بأثر تدحرج كرة الثلج) . وعليه إذا كان الدين العام لفترة محددة ولهدف إيجاد تمويل لدعم مشاريع إنتاجية فلا ضرر منه لأنه سيسهم في تسريع النمو الاقتصادي. وبالمقابل فإن نمو وتراكم الدين العام لتمويل نفقات غير منتجة سيشكل خطراً وعبئاً على الأجيال القادمة.

3. قواعد (مبادئ) الميزانية العامة *Règles budgétaires*

تتمثل هذه القواعد في كل من: الوحدة، الشمول، السنوية وتخصص الاعتمادات.

أ. قاعدة الوحدة *règle de l'unité*

يقصد بها أن كل الإيرادات العامة وكل النفقات العامة لا بد أن تدرج في وثيقة واحدة هي الميزانية العامة للدولة، وبالتالي فهذا المبدأ يمنع تعدد الميزانيات لما لذلك من فوائد أهمها:

- من الناحية المالية: إظهار النفقات والإيرادات في وثيقة واحدة يسمح بإظهار الوضع المالي الإجمالي للبلد، و هو ما يصعب تحقيقه في حالة وجود عدة ميزانيات .

- من الناحية السياسية: إن تعدد الميزانيات وبالتالي تعدد أوجه الإيرادات العامة والنفقات العامة يعقد من الدور الرقابي للبرلمان على السلطة التنفيذية في ما يخص إدارة المال العام.

وعموما لا يحترم هذا المبدأ في حالات معينة ومن الاستثناءات الواردة على هذا المبدأ في الجزائر نجد:

- الميزانية الملحقة *budget annexe*: (المادة 44 من القانون 17/84) الهدف منها السماح لبعض الوحدات الحكومية بإدارة نفسها بنفسها نظرا لطبيعة نشاطها العمومي الذي يهدف أساسا إلى إنتاج بعض المواد أو تأدية بعض الخدمات المدفوعة الثمن. (حالة مؤسسة البريد والمواصلات في الجزائر).

- الحسابات الخاصة للخزينة: وتسمى كذلك العمليات خارج الميزانية (*O.H.B.*) والتي أقرها قانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية .

و وتجدر الإشارة هنا إلى أن مبدأ الوحدة الذي أقره الاقتصاد الوضعي يتنافى مع الاقتصاد الإسلامي الذي يسمح بتعدد الميزانيات وأهمها:

- ميزانية الزكاة: وتتكون من الإيرادات المتأتية من فرض نسبة مئوية (2.5%) على مجموع القيمة الصافية للثروة وتتولى الدولة جبايتها. أما النفقات فهي مصارف الزكاة الثمانية وهي: الفقراء، المساكين، العاملين عليها، المؤلفة قلوبهم، في الرقاب، الغارمين، وفي سبيل الله، وابن السبيل .

- ميزانية الجزية: الجزية هي مبلغ من المال يدفعه أهل الذمة (اليهود والنصارى) الذين رضوا الانضواء تحت راية المسلمين ولكن دون الدخول في الإسلام، مقابل إعفائهم من الخدمة العسكرية وتمتعهم بالأمن والاستفادة من المرافق العامة كالقضاء الشرطة، التعليم، الصحة.

- ميزانية الخراج: الخراج هو ما يفرض على الأراضي الصالحة للزراعة المفتوحة بالحرب سواء زرعها أصحابها أم لا. وتستخدم إيراداتها في استصلاح الأراضي بناء السدود وحفر الآبار.

ب. قاعدة الشمول *règle d'universalité*

قاعدة شمول أو عمومية الميزانية تنص على أن الميزانية العامة تشمل كل الإيرادات والنفقات دون أي مقاصات (*compensations*) بينهما. ويظهر من الوهلة الأولى أن قاعدة الشمول تكاد تكون هي قاعدة الوحدة لأنهما تتعلقان بنفس الشيء، ولكن هنالك فرق جوهري بينهما فقاعدة الوحدة تمنع الإيرادات والنفقات خارج الميزانية أو تعدد الميزانيات. أما الشمول فلها معنى آخر هو تسجيل كل النفقات والإيرادات العامة في الميزانية دون إجراء مقاصة محاسبية بينهما. إذن قاعدة الشمول تمنع تخصيص حصيلة إيراد عام معين لتغطية نفقة عامة محددة¹.

ج. قاعدة السنوية *règle de l'annualité*

تم تطبيق هذه القاعدة لأول مرة في بريطانيا في القرن الثامن عشر وتعني أن تسجل العمليات المالية المختلفة في وحدة زمنية محددة قانونا تتمثل في السنة انطلاقا من أول جانفي و إلى غاية 31 ديسمبر². ويمكن تفسير سبب اختيار السنة بالدوافع التالية:

- على المستوى السياسي: هذا المبدأ يسمح بضمان رقابة منتظمة على الأموال العامة من طرف البرلمان وعلى برنامج عمل الحكومة، لأن استمرار نشاط كل المصالح العمومية مرتبط بمدى وجود الإنفاق العام .

- على المستوى المالي: الإطار السنوي يتناسب مع التقسيم الزمني المعتمد من قبل الأفراد، ويتناسب مع التسلسل الطبيعي لفصول السنة وشهورها. كما أنه يتناسب مع الفترة المالية التي تعتمد عليها المؤسسات العمومية من أجل إقفال حساباتها وقوائمها المالية وتقديمها لمصالح الجباية لتحديد الضرائب المفروضة عليها. إضافة إلى صعوبة الأخذ بالمدى المتوسط (2-5 سنوات) حيث يفتقد للدقة في المعطيات والتقدير حول الإيرادات التي سيتم تحصيلها والنفقات التي سيتم صرفها.

ونشير هنا إلى أن هذا المبدأ لا يحترم في حالات معينة، ومن الاستثناءات الواردة على هذا المبدأ في الجزائر (حسب المادة 69 من القانون 17/84) نجد:

¹ الهدف من قاعدة الشمول هو الحفاظ على الوحدة السياسية للبلاد فإذا قامت الحكومة مثلا بتحصيل ضرائب الطبقة الغنية واستخدامها للإنفاق عليهم وخدمة مصالحهم، فإن ذلك سينجر عنه خطر حدوث انتفاضات وثورات شعبية من قبل الطبقة الفقيرة للمطالبة بالمساواة في الإنفاق لأنهم مواطنون ينتمون لهذا البلد ويدفعون الضرائب حتى ولو كانت قليلة.
² تختلف بداية السنة المالية باختلاف الدول فمثلا: الولايات المتحدة [جويلية، بريطانيا] أبريل...

-تمديد الإطار السنوي من خلال ميزانيات متعددة السنوات (*pluriannuels*)؛
-الاعتمادات المالية المتعددة السنوات لبرامج الاستثمار ؛
- الاستعانة بالميزانية الاثني عشر المؤقتة (*douzièmes*) وهذا في حالة كون تاريخ المصادقة على قانون المالية للسنة المعنية لايسمح بتطبيق أحكامه عند تاريخ أول جانفي من السنة المعنية.

د.قاعدة تخصص الاعتمادات *règle de spécialité des crédits*

حسب المادة20من القانون 17/84المتعلق بقوانين المالية فان الاعتمادات المالية المرخص بها بموجب قانون المالية توضع تحت تصرف الدوائر الوزارية فيما يخص نفقات التسيير وكذا المتصرفين العموميين الذين يشرفون على العمليات المخططة فيما يتعلق بنفقات الاستثمار. وتخصص هذه الاعتمادات وتوزع حسب الحالات على الفصول (*chapitres*) التي تتضمن النفقات حسب طبيعتها أو غرض استعمالها وفقا لمدونات تحدد لذلك.وتتمحور النقاشات في البرلمان على توزيع الميزانية عبر الفصول ،والتعديلات لا يتم إدخالها إلا على الفصول المعنية.

وهناك استثناءات على قاعدة التخصص حددتها المادتين32و34 من القانون 17/84 أهمها:

-تعديل اعتمادات الميزانية المفتوحة لفصل يتضمن نفقات التسيير خلال السنة المالية بموجب مرسوم يقضي بتحويل الاعتمادات أو نقلها .ويتخذ بناء على تقرير من الوزير المكلف بالمالية.

- بالنسبة لميزانية التسيير لايجوز القيام بأي اقتطاع من الفصول التي تتضمن النفقات المخصصة للمستخدمين إلى فصول تتضمن أنواع أخرى من النفقات.

4. أنواع الميزانيات العمومية

بالإضافة إلى الميزانية العامة للدولة أقر القانون (17/84) المتعلق بقوانين المالية في الجزائر بموجب المادة 43منه أنواع أخرى للميزانيات العمومية وهما:

1.4. الميزانيات الملحقة *budget annexe*

حسب المادة 44 من القانون أعلاه فإنه "يجوز أن تكون موضوع ميزانيات ملحقة، العمليات المالية لمصالح الدولة التي لم يضمن عليها القانون الشخصية الاعتبارية والتي يهدف نشاطها أساسا إلى إنتاج بعض المواد أو تأدية بعض الخدمات المدفوعة الثمن. ويقرر إنشاء أو إلغاء هذه الميزانيات بموجب قوانين المالية".

تتضمن الميزانيات الملحقة مجموع الإيرادات والنفقات بما فيها الاعتمادات المخصصة للاستثمارات، والهدف منها هو السماح لبعض الوحدات الحكومية بإدارة نفسها بنفسها نظرا لطبيعة نشاطها العمومي الذي يقترب من النشاط التجاري كونه ينتج بعض الموارد أو يؤدي بعض الخدمات المدفوعة الثمن (حالة مؤسسة البريد والمواصلات في الجزائر).

2.4. ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

حسب المادة 46 من القانون (17/84) فإنه "تدفع للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري إعانات التسيير المسجلة في الميزانية العامة لصالح هذه المؤسسات".
وعليه فهذه المؤسسات لها نفقات تسيير فقط ولا تتوفر على نفقات التجهيز. وليس لها إطار محاسبي معين باستثناء المؤسسات التعليمية و الاستشفائية، التي تعتمد طرق خاصة للتسجيل المحاسبي على أساس القيد البسيط.

3.4. ميزانية الجماعات المحلية

تتكون ميزانية الجماعات المحلية من ميزانية أولية وميزانية إضافية والحساب الإداري كمايلي:
أ. الميزانية الأولية: هي وثيقة تقديرية للإيرادات المتوقعة والنفقات المتوقعة للجماعات المحلية خلال سنة قادمة، ويتم التصويت عليها قبل 31 أكتوبر من السنة التي تسبق سنة التنفيذ.
ب. الميزانية الإضافية

تعتبر إجراء تكميلا وتصحيحا للميزانية الأولية سواء بالزيادة أو النقصان. ويتم التصويت عليها قبل 15 جوان من سنة التنفيذ.

ج. الحساب الإداري

بعد انتهاء السنة المالية يكون من الضروري إعداد حصيلة العمليات التي أنجزت بالفعل خلال هذه السنة، ولأجل ذلك يتم إعداد الحساب الإداري الذي هو عبارة عن بيان بالإيرادات

المحصلة فعلا والنفقات المصروفة فعلا ويعد الحساب الإداري قبل 31 مارس من السنة المالية الموالية لسنة التنفيذ.

المبحث الثاني : إعداد الميزانيات العامة

يمر إعداد الميزانية العامة بالمراحل التالية: التحضير، التصويت عليها من قبل البرلمان ثم التنفيذ والرقابة.

1. تحضير الميزانية Préparation

القاعدة العامة في المحاسبة العمومية لإعداد مشروع الميزانية هي أن تقوم الدولة بتقدير نفقاتها أولا ثم تقوم بتقدير الإيرادات العامة لتمويل تلك النفقات ثانيا. وهذا على عكس المحاسبة المالية تماما.

وبالنسبة للجزائر يبدأ إعداد مشروع الميزانية العامة للدولة في الثلاثي الثاني من كل سنة مالية، ويتولى ذلك الوزير المكلف بالمالية باعتباره المسؤول المباشر عن "المديرية العامة للميزانية" المكلفة بمهمة إعداد ميزانية الدولة.

وفي هذا الإطار تقدم هذه المديرية طلبا إلى الأمرين بالصرف في مختلف الوزارات لتحديد النفقات المتوقعة في قطاعهم للسنة المالية المقبلة وتبعاً لذلك تقوم المصلحة المكلفة بالميزانية في كل وزارة بتجميع اقتراحات المصالح التابعة لقطاعها، وتقديمها للوزير المعني للموافقة عليها. بعد ذلك تحول إلى المكلف بالرقابة على النفقات الملتزم بها (*dépenses engagés*) للوزارة المعنية لإبداء رأيه وملاحظاته ثم ترسل اقتراحات الوزراء مرفقة برأي المراقب على النفقات في دائرتهم الوزارية إلى المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية .

ومن جهة أخرى تقوم المديرية العامة للميزانية بالطلب من المصالح المكلفة بالوعاء الضريبي والتحصيل بتقديم توقعاتها فيما يخص مبلغ الإيرادات التي سيتم تحصيلها للسنة المالية المقبلة¹. بعد ذلك تقوم وزارة المالية بتجميع الاقتراحات بالنفقات والإيرادات وترتبها وتجعلها منسجمة مع التعليمات الرئاسية والحكومية وأهداف الخطة التنموية. وهذا في وثيقة واحدة

¹ نشير في هذا السياق إلى أن هنالك طريقة شائعة الاستخدام في تقدير الإيرادات وهي على أساس المتوسط المحصل فعلا خلال الثلاث سنوات الماضية.

هي مشروع الميزانية العامة للدولة التي تقدم للمناقشة في مجلس الحكومة ثم مجلس الوزراء، لضبط المشروع النهائي للميزانية الذي سيقدم للبرلمان لمناقشته والمصادقة عليه.

2. مرحلة التصويت

يودع المشروع النهائي للميزانية العامة على مكتب المجلس الشعبي الوطني قبل 30 سبتمبر من السنة التي تسبق سنة التنفيذ. حيث يتم تحويله فوراً إلى "لجنة المالية والميزانية" من أجل دراسته دراسة معمقة. وفور انتهائها من ذلك تحرر تقريراً تمهيدياً تضمنه التوضيحات والتعديلات التي تراها مناسبة، ثم تحول الملف إلى الجلسات العلنية للمناقشة والتصويت. ليعرض بعد ذلك على مجلس الأمة لتفحصه اللجنة المختصة، تليه المناقشة العلنية ثم التصويت عليه. وآخر أجل للتصويت هو 31 ديسمبر من السنة السابقة لسنة التنفيذ.

ملاحظة: المناقشة والتعديلات تتم على الفصول فقط، أما التصويت على قانون المالية فحددت طريقته المادتين 69 و70 من القانون المتعلق بقوانين المالية 17/84.

3. مرحلة التنفيذ والرقابة

مع صدور قانون المالية واستلام الميزانية في إطار رسمي وقانوني، يكون الأمر بالصرف والمحاسب العمومي مطالبين بتنفيذها دون إجراء أي تعديل عليها. كما أن هناك منظومة للرقابة عليها جسدها مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، إضافة إلى إرساء مجموعة من الهيئات الرقابية مثل: مفتشية المالية ووظيف العمومي، ومجلس المحاسبة.

وتجدر الإشارة في نهاية هذا العنصر إلى أن قوانين المالية تنقسم إلى ثلاثة أنواع وهي :

- قانون المالية السنوي : يقر ويرخص بالنسبة لكل سنة مدنية، مجمل موارد الدولة وأعبائها وكذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية، كما يقر ويرخص علاوة على ذلك المصاريف المخصصة للتجهيزات العمومية وكذلك النفقات بالرأسمال.

- قانون المالية التكميلي : هو عبارة عن إتمام لأحكام قانون المالية السنوي أو تعديله خلال السنة الجارية.

- قانون ضبط الميزانية : هو الوثيقة التي يثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية وعند الاقتضاء قوانين المالية التكميلية أو المعدلة الخاصة بكل سنة مالية.

المبحث الثالث: تنفيذ عمليات الميزانية العامة للدولة

إن تنفيذ ميزانية الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري يفرض على الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين إتباع مجموعة من الإجراءات التي حددها قانون المحاسبة العمومية بالنسبة للإيرادات العامة والنفقات العامة .

1. تنفيذ الإيرادات العامة *exécution des recettes*

1.1. تعريف الإيرادات العامة

حسب المادة 10 من قانون المحاسبة العمومية (21/90) فإنه "تتم عمليات الإيرادات بواسطة تحصيل الحواصل الجبائية أو شبه الجبائية أو الأتاوى أو الغرامات وكذا جميع الحقوق الأخرى باستعمال كافة الوسائل القانونية المرخص بها صراحة بموجب القوانين والأنظمة".

2.1. أنواع الإيرادات العامة

حددت المادة 11 من القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية، أصناف الإيرادات العامة كمايلي:

- الإيرادات ذات الطابع الجبائي ؛
- الغرامات (*amendes*) ؛
- مداخيل الأملاك التابعة للدولة ؛
- التكاليف المدفوعة لقاء الخدمات المؤداة ، والأتاوى (*redevances*)؛
- الأموال المخصصة للمساهمات، الهدايا والهبات؛
- التسديد بالرأسمال للقروض والتسبيقات الممنوحة من طرف الدولة، والفوائد المترتبة عنها؛
- مختلف حواصل الميزانية التي ينص القانون على تحصيلها؛
- مداخيل المساهمات المالية للدولة المرخص بها قانونيا؛
- الحصة المستحقة للدولة من أرباح مؤسسات القطاع العام، المحسوبة والمحصلة وفق الشروط المحددة في التشريع المعمول به.

أما في قانون المالية السنوي للجزائر فتظهر الإيرادات النهائية المطبقة على ميزانية الدولة من خلال الجدول -أ- الذي يقسمها إلى:

1. الموارد العادية وتشمل كل من : الإيرادات الجبائية (ضرائب مباشرة وغير مباشرة) +الإيرادات العادية (كدخل الأملاك) +إيرادات أخرى.
2. الجباية البترولية .

3.1.قواعد تنفيذ الإيرادات العامة

حسب المادة15من قانون المحاسبة العمومية(21/90)تنفذ الإيرادات العامة عن طريق إجراءات : الإثبات،التصفية،والتحصيل.

أ.الإثبات constatation

وهو الإجراء الذي بموجبه يتم تكريس حق الدائن العمومي (المادة 16).

ب.التصفية liquidation

حسب المادة17من قانون المحاسبة العمومية(21/90) فان التصفية هي تحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين (*redevable*) لفائدة الدائن العمومي، وإصدار الأمر بتحصيلها (*titre de recette*) للمحاسب العمومي ليقوم بعملية التحصيل .
وبالتالي فان الإيرادات التي تم إثباتها وتصفيتهما من طرف الأمرين بالصرف تكون محل أمر بالإيراد صادر عنهم، ويستثنى من ذلك الديون التي تقل مبلغها عن50دج¹.

ج/التحصيل recouvrement

حسب المادة18من قانون المحاسبة العمومية(21/90) فان التحصيل هو الإجراء الذي بموجبه يتم إبراء الديون العمومية، حيث يصدر الأمر بالصرف أوامر الإيرادات ويرسلها للمحاسب العمومي المكلف بتحصيلها.

وهناك طريقتين لتحصيل الإيرادات العامة وهما:

-التحصيل بالتراضي

في هذه الحالة يقوم المدين إذا تم إشعاره بالسداد، بالوفاء طواعية بديونه خلال الأجل المحدد لها الغرض.

¹ أنظر المادة165من المرسوم التشريعي 01/93لصادر بتاريخ 19/01/1993.

-التحصيل الجبري

إذا انتهت آجال التسديد ولم يسدد المدين ماعليه ،فهنا نتحول إلى التحصيل الجبري للديون العمومية باستخدام بعض الإجراءات مثل:الاقطاع المباشر من الحساب البنكي أو البريدي للمدين ،أو بوضع إحدى ممتلكاته تحت الحجز إلى غاية التسديد.

4.1. حالات التخلي عن التحصيل أو إلغائه

من هذه الحالات مايلي:

-استفادة المدين من مسح كلي أو جزئي لديونه العمومية،وفي حالة المسح الجزئي يتم تعويض أمر الإيراد السابق بأمر جديد يوضح المبلغ المتبقي والمستحق الدفع؛
-استفادة المدين من تخفيض أو حسم (remise) من المبلغ الكلي أو الجزئي لديونه من قبل الخزينة العمومية، مقابل تقديمه للخزينة أدلة إثبات كافية تثبت عجزه عن تسديد المبلغ الكلي؛

-عدم قابلية أمر الإيراد للتحصيل الجبري (irrecouvrabilité) :وذلك بناء على تقرير المحاسب العمومي ،وبالتالي تقوم السلطات الإدارية المعنية بإلغائه تماما؛
-حالة وقوع أخطاء عند تحرير أمر الإيراد واثبات المدين لذلك.

2.تنفيذ النفقات العامة

1.2.تعريف النفقات العمومية

-حسب المادة 11 من قانون المحاسبة العمومية "تتمثل عمليات النفقات العامة في استعمال الاعتمادات المرخص بها في الميزانية العامة".

-تعريف آخر :النفقات هي جميع مدفوعات الحكومة بمقابل أو بدون مقابل سواء كانت لأغراض جارية (نفقات التسيير) أو رأسمالية (نفقات التجهيز).
وتقوم النفقات العمومية على ثلاثة أركان وهي:

✓ - مبلغ نقدي؛

✓ تنفقه الدولة أو وحداتها الحكومية (بمعنى أن القائم بالإنفاق هو شخص عام)؛

✓ تهدف إلى تحقيق النفع العام.

2.2.أنواع النفقات العمومية

تنقسم النفقات العمومية في الجزائر إلى نوعين وهما:

- نفقات التسيير (التشغيل) *dépenses de fonctionnement*

تتمثل في الاعتمادات المالية المرخص بها لتغطية النفقات التي تضمن استمرارية نشاط الوحدات الحكومية مثل: الأجور، مصاريف الصيانة، المصاريف الإدارية ...

- نفقات التجهيز (الاستثمار) *dépenses d'équipement*

تضم الاعتمادات المالية المرخص بها في الميزانية العامة وفقا للمخطط الإنمائي السنوي لتغطية نفقات الاستثمار الواقعة على عاتق الدولة في ثلاثة أبواب هي:

- الاستثمارات المنفذة من قبل الدولة (الصناعة- الفلاحة - الري- المنشآت القاعدية....)

- إعانات الاستثمار الممنوحة من قبل الدولة (دعم الخدمات المنتجة- دعم الحصول على

السكن ...)

لتنفقات الأخرى برأس المال (دعم النشاط الاقتصادي كخفض نسبة الفوائد- البرنامج

التكميلي للولايات- احتياطي لنفقات غير متوقعة...)

أما في قانون المالية السنوي الجزائري فتظهر النفقات النهائية المطبقة على ميزانية الدولة من

خلال جدولين وهما:

✓ الجدول (ب) : يوضح توزيع الاعتمادات المفتوحة بعنوان ميزانية التسيير

للسنة المعنية حسب كل دائرة وزارية ، حيث يعرض هذا الجدول المبالغ

المخصصة لمختلف الوزارات كنفقات تسيير.

✓ الجدول (ج) : يوضح توزيع النفقات ذات الطابع النهائي للسنة المعنية

حسب القطاعات، حيث يعرض هذا الجدول رخص البرامج و اعتمادات الدفع

لميزانية التجهيز (نفقات الاستثمار ونفقات بالرأس مال).

3.2. إجراءات تنفيذ النفقات العمومية

حسب المادة 15 من قانون المحاسبة العمومية (21/90) تنفذ النفقات العامة عن طريق

إجراءات : الالتزام، التصفية، الأمر بالصرف (تحرير الحوالة)، الدفع.

ويجري تنفيذ عمليات النفقات العامة من قبل عونين منفصلين هما الأمر بالصرف والمحاسب

العمومي وخلال مرحلتين هما:

-المرحلة الإدارية :وفيها تتم عمليات الالتزام،التصفية،ثم الأمر بالصرف ويتكفل بها الأمر بالصرف.

-المرحلة المحاسبية:وفيها تتم عملية الدفع وهي من صلاحيات المحاسب العمومي.

أ.الالتزام *l'engagement*

وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين(المادة19).أو بعبارة أخرى هو الإجراء الذي بموجبه تقوم هيئة عمومية بخلق التزام عليها وتحمل مسؤوليته.

ويتولى الآمرون بالصرف سواء كانوا أساسين أو ثانويين أو من فوضو إليهم مهامهم صلاحية الالتزام بإنشاء الدين أو النفقة.مع الإشارة إلى أن مبالغ الالتزامات لايمكن بأي حال من الأحوال أن تتجاوز مبلغ الاعتمادات المخصص في الميزانية .فحسب المادة 6من قانون المحاسبة العمومية21/90،فان نفقات التجهيز ونفقات الاستثمار والنفقات برأس المال تسجل في الميزانية العامة على شكل رخص البرامج (*autorisation de programme*) وتنفذ باعتمادات الدفع (*crédit de paiement*).حيث تمثل رخص البرامج الحد الأعلى للنفقات التي يؤذن للآمرين بالصرف باستخدامها في تنفيذ الاستثمارات المخططة وتبقى صالحة دون أي تحديد لمدتها الزمنية الى أن يتم إلغاؤها.أما اعتمادات الدفع فهي التخصيصات السنوية التي يمكن الأمر بصرفها أو تحويلها أو دفعها لتغطية الالتزامات المترتبة في إطار رخص البرامج المطبقة.

أما المجال الزمني المخصص للقيام بالالتزامات فيكون ممكنا منذ أن تصبح الميزانية قابلة للتنفيذ، في حين أن غلق الالتزامات حدد ب10ديسمبر بالنسبة لنفقات التسيير و20ديسمبر لنفقات التجهيز¹.

ب.التصفية

تصفية النفقة العامة هي التحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية(المادة20من قانون المحاسبة العمومية)والهدف منها هو التأكد من صحة وحقيقة الدين المنشئ وتحديد مبلغ النفقة.

¹ أنظر المادة16من المرسوم التنفيذي رقم414/92المؤرخ في 14نوفمبر1992.

ويتولى الأمر بالصرف مهمة التصفية، إلا أن هناك بعض النفقات العامة التي لا تتطلب أمرا مسبقا بالصرف (منح أرامل الشهداء والمجاهدين، نفقات المديونية العمومية...) وبالتالي لا يتدخل الأمر بالصرف لتصفيتها وإنما توكل التصفية للمحاسب العمومي المكلف بالدفع. وبالتالي فهي استثناء لمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، لأن البيانات المتعلقة بهذه النفقات معروفة مسبقا¹.

ج. الأمر بالصرف (و تحرير الحوات) *l'ordonnancement /mandatement*

هو الإجراء الذي يؤمر بموجبه بدفع النفقات العمومية (المادة 21 من قانون المحاسبة العمومية). وعبارة أخرى هو عبارة عن الإجراء الإداري الذي يعطي أمرا - بعد التصفية - بدفع دين الهيئة العمومية. إلا أن هناك بعض النفقات التي يتم دفعها دونما الحاجة للأمر المسبق بصرفها وبالتالي لا يتدخل الأمر بالصرف لتصفيتها، وإنما توكل هذه العملية للمحاسب العمومي المكلف بالدفع (تسوية الأمر بصرفها تتم بعد عملية الدفع) وقد حددتها المادة 153 من المرسوم التشريعي 01/93 الصادر في 1993/01/19 في مايلي:

- النفقات المستعجلة وذات المبلغ المنخفض ؛
 - القسط الأساسي والفائدة المستحقة على سندات الدين العام، وكذلك خسائر الصرف على القسط الأساسي ؛
 - النفقات ذات الطابع النهائي المنحزة أو المنفذة بموجب عمليات التجهيزات العمومية والممولة بتسيقات خارجية؛
 - منح المجاهدين، والأرصدة السرية.
- ويتولى مهمة الأمر بالصرف أو تحرير الحوات الأمر بالصرف سواء كانوا أساسين أو ثانويين. فمثلا بالنسبة للدولة فإن الوزراء يتولون تحرير حوات الدفع التي يمكن سحب مبلغها من الخزينة المركزية. أما بالنسبة للولايات والبلديات على التوالي، فإن كل من الوالي ورئيس المجلس الشعبي البلدي باعتبارهم أمرين بالصرف أساسين هم المخولون بتحرير الحوات التي تسحب مبالغها من خزينة الولاية بالنسبة للولاية ومن الحزائن البلدية بالنسبة للبلديات.

¹ أنظر المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 01/93 الصادر في 19 جانفي 1993 والمتضمن قانون المالية لعام 1993.

وقد حدد تاريخ غلق تحرير الحوالات بالنسبة لمختلف أنواع النفقات ب25 ديسمبر من السنة المالية المعنية¹.

د.الدفع paiement

دفع النفقة هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء النفقة العمومية (المادة22من قانون المحاسبة العمومية 21/90)، إذن الدفع هو الإجراء الذي يسمح لأي هيئة عمومية بالتخلص من ديونها وتكون عملية الدفع مرهونة بتحقق شرطين أساسين وهما:

- حلول تاريخ استحقاق الدين؛

- انجاز الخدمة للهيئة العمومية (*l'exécution du service fait*).

و العون المكلف بالقيام بعملية الدفع هو المحاسب العمومي فقط، وقبل المصادقة على الدفع لا بد أن يتأكد مماليي (المادة36من قانون المحاسبة العمومية):

- العملية مطابقة مع القوانين والتنظيمات المعمول بها؛

- التأكد من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له: حيث أن إمضاء الأمر بالصرف يكون معروفا لدى المحاسب العمومي وكذا وثيقة تعيينه في منصبه، وكذلك الأمر بالنسبة للشخص الذي فوضه سلطاته وتوقيعه؛

- شرعية عملية تصفية النفقات: من خلال التأكد من أن النفقة المؤداة مبررة كليا وذلك بمراقبة الوثائق التي أرسلها الأمر بالصرف التي توضح الخدمة المنجزة للهيئة العمومية. كما يراجع أيضا مدى صحة ودقة المبلغ الصحيح للنفقة أي مدى صحة عملية التصفية التي قام بها الأمر بالصرف، وله الحق أن يطلب من الأمر بالصرف توضيحات أخرى في بعض النقاط عن طريق مراسلة إدارية؛

- توفر الاعتمادات المالية: التأكد من أن الاعتمادات المالية الموجودة كافية لتغطية النفقات المأمور بصرفها ؛

- أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة : وهذا من خلال التحقق من أن هذه النفقات قابلة للدفع ولم تنتهي مدة حياتها. وقد نصت المادة16من قانون17/84المتعلق بقوانين المالية بأنه "تسقط بالتقادم كل الديون المستحقة للغير من طرف الدولة أو الولاية أو البلدية أو

¹ أنظر المادة28من المرسوم التنفيذي 313/91 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991.

مؤسسة عمومية مستفيدة من ميزانية التسيير عندما لم تدفع هذه الديون قانوناً في أجل أربع سنوات ابتداء من اليوم الأول للسنة المالية التي أصبحت فيها مستحقة. ويستثنى من ذلك الدائن الذي يثبت أن عدم حصوله على مستحقاته كان بسبب تماطل الإدارة وليس لتقصير منه. كما يجب على المحاسب العمومي قبل موافقته على دفع نفقة معينة أن يتأكد ويتحقق من أنه لا يوجد أي اعتراض من أي طرف آخر على عملية الدفع.

-الطابع الابرائي للدفع: أي التحقق من أن أمر الدفع تم إعداده بدقة ولفائدة صاحبه الحقيقي؛

-التأكد من وجود تأشيرة المراقب المالي (*visa du contrôleur financier*) التي نصت عليها القوانين والتنظيمات المعمول بها على الالتزامات بالنفقات الصادرة عن الأمر بالصرف؛

-الصحة القانونية للمكسب الابرائي.

وللقيام بمختلف أنواع هذه الرقابة فان للمحاسب العمومي أجل أقصاه 10 أيام من تاريخ إيداع هذه الملفات على مكتبه من أجل الموافقة على أوامر الدفع وتنفيذها. وفي حالة ملاحظته لعدم قانونية أو عدم تطابق الحوالة مع التشريعات المالية السارية المفعول، فان المحاسب العمومي يرفض عملية الدفع (تطبيقاً لمبدأ التنافي بين المهام)، و عليه إشعار الأمر بالصرف بذلك كتابياً مع إيضاح دوافع هذا الرفض، وهذا خلال أجل أقصاه 20 يوم. وهنا يكون الأمر بالصرف أمام حالتين:

✓ إما قبول ملاحظات المحاسب العمومي، والشروع في تصحيح الأخطاء التي وقع فيها عند تحرير الحوالة؛

✓ وإما رفض ملاحظات المحاسب العمومي، وإلزامه كتابياً وتحت مسؤوليته أن يصرف النظر عن هذا الرفض وأن يقوم بعملية الدفع، وهذا في إطار حق التسخير (*droit de réquisition*) الذي منحه له القانون بموجب المادة 47 من قانون المحاسبة العمومية ، وهنا تبرأ ذمة المحاسب العمومي من المسؤولية الشخصية والمالية.

ومن جهة أخرى يستطيع المحاسب العمومي رفض التسخير في الحالات الآتية (المادة 48 من قانون المحاسبة العمومية):

الفصل الثالث..... إعداد وتنفيذ الميزانيات العمومية

- عدم توفر الاعتمادات المالية؛
 - عدم توفر أموال في الخزينة؛
 - انعدام الوثائق المثبتة لأداء الخدمة؛
 - الطابع غير البرائي للنفقة؛
 - عدم وجود تأشيرة مراقبة النفقات الملتمزم بها، أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان ذلك منصوفا عليه في التنظيم الساري المفعول.
- وفي نهاية هذا الفصل ندرج هذا الجدول الذي يلخص إجراءات وأعوان تنفيذ النفقات العمومية (مختلف المراحل، تدخلات المراقبة، والآجال)

المراحل	دور الأمر بالصرف	دور المراقب المالي	دور المحاسب العمومي	الآجال المحددة
الالتزام: هو الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين	المسؤول الوحيد عن عقد الالتزامات	التأشير على بطاقة الالتزام بالنفقات بعد ممارسة دوره الرقابي.	لاشيء	-جل مراقبة المراقب المالي 10 أيام للملفات العادية و20 يوم للملفات المعقدة -تاريخ غلق الالتزامات 10 ديسمبر لنفقات التسيير و20 ديسمبر لنفقات التجهيز
التصفية: هي التحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية	تصفية النفقة	لاشيء	لاشيء	لاشيء
الأمر بالدفع: هو الإجراء الذي يؤمر بموجبه بدفع النفقات العمومية	إصدار أمر الدفع (حوالة الدفع)	لاشيء	لاشيء	حوالة الدفع تصدر وترسل الى المحاسب العمومي بين 1 و 20 يوم من كل شهر.
الدفع: هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء النفقة العمومية	لاشيء	لاشيء	الدور الرقابي للمحاسب العمومي كما حددته المادة 36 من قانون المحاسبة العمومية	للمحاسب العمومي 10 أيام للموافقة على الدفع. وفي حالة الرفض عليه إشعار الأمر بالصرف خلال 20 يوم

الفصل الرابع:
الرقابة المالية على تنفيذ الميزانيات العامة

تحتل الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة أهمية بالغة في التشريع المالي الحديث، باعتبارها وسيلة عملية وفعالة تضمن حسن تنفيذ الميزانيات العامة ، وبالتالي تحقيق مختلف أهدافها الاقتصادية، والاجتماعية.

المبحث الأول: تعريف وأهداف الرقابة المالية

1.التعريف

من التعاريف المقدمة للرقابة المالية مايلي:

-**التعريف الأول:** هي مجموع العمليات ذات الطبيعة القانونية،التقنية، والمالية التي تهدف إلى معاينة سلامة استخدام وتسيير الأموال العمومية،سواء تمت عن بعد أو من خلال مراجعة مباشرة للقيود والدفاتر المحاسبية في جزء منها أو في مجملها خلال السنة المالية أو بعد إقفال الحسابات.

-**التعريف الثاني:** هي مجموع الإجراءات والوسائل المتبعة للتأكد من أن تنفيذ العمليات المالية العمومية يتم وفقا للخطط والأهداف الموضوعة لذلك بدون أخطاء أو مخالفات.

2.أهداف الرقابة المالية

تتم الرقابة المالية بشكل النفقة وليس غايتها، فهي إذن رقابة لمدى شرعية النفقة وتطابقها مع التشريعات والتنظيمات السارية المفعول.و عموما تهدف الرقابة المالية إلى تحقيق مايلي:

-الكشف عن أية أخطاء أو انحرافات أو مخالفات تحدث من الأجهزة الحكومية ؛

-التحقق من أن الوحدات الحكومية تقوم بتطبيق الأنظمة واللوائح المالية التي تخضع لها ، وانه ليس في تصرفاتها المالية مايتعارض مع تلك الأنظمة واللوائح؛

-التحقق من أن جميع إيرادات الدولة ومستحققاتها قد أدخلت في ذمتها وفقا للنظم السارية ، و أن كافة مصروفاتها قد تمت وفقا للتعليمات المالية الصادرة عن الجهات التشريعية .

-تسهم في ترشيد الإنفاق العام .

المبحث الثاني:أنواع الرقابة المالية

يصنف التشريع المالي الجزائري الرقابة المالية إلى ثلاثة أنواع هي :الرقابة الإدارية -رقابة مجلس المحاسبة-الرقابة السياسية (البرلمانية).

1. الرقابة الإدارية *contrôle administratif*

هي رقابة داخلية أي رقابة الهيئة التنفيذية على نفسها، وتتميز بأنها رقابة سابقة (*à priori*) على النفقات أكثر منها على الإيرادات، كما أنها رقابة أثناء التنفيذ.

أ. الرقابة السابقة للنفقات

تندرج تحت هذه الرقابة الأنواع التالية:

* **رقابة مفتش الوظائف العمومي:** يتولى مفتش الوظائف العمومي في مجال إدارة الموارد البشرية السهر على مشروعية القرارات وعلى احترام التنظيمات الخاصة بالتوظيف وبسير الحياة المهنية لموظفي الإدارة العامة.

* **رقابة المراقب المالي *contrôle financier***

المراقب المالي هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية، من أجل المصادقة على توفر اعتمادات الدفع بعد مراقبة مدى مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف عند تنفيذ النفقات العمومية. ويوجد جهاز المراقب المالي مركزيا على مستوى كل وزارة ومحليا على مستوى كل ولاية، و يمارس صلاحياته الرقابية (القبليّة) عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يعدها الأمر بالصرف عند بداية إجراءات تنفيذ النفقات. وتحمل التأشير *visa* عبارة قابل للدفع «*vu bon à payer*» التي تعني توفر التغطية المالية الكافية لتنفيذ النفقة. وتتم رقابة المراقب المالي خلال 10 أيام و 20 يوم على الأكثر للملفات التي تتطلب دراسة معمقة.

وتخضع للتأشير المسبقة للمراقب المالي القرارات المتضمنة الالتزام بالنفقات التالية:¹

- القرارات التي تخص الحياة المهنية للموظفين باستثناء الترقية؛
- الجداول الاسمية التي تعد بعد إقفال كل سنة مالية؛
- الجداول الأصلية الأولية والمعدلة الخاصة بالحقوق المالية للموظفين؛
- الالتزامات بنفقات التسيير والتجهيز؛
- الالتزامات المدعمة بسند الطلب أو الفاتورة الشككية، عندما لا يتعدى المبلغ المستوى المحدد لإبرام الصفقات العمومية؛

¹ أنظر المادة 5 من المرسوم التنفيذي 414/92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الموظفة، في الجريدة الرسمية عدد 82.

- كل مقرر وزاري يتضمن إعانة أو تفويضا بالاعتماد أو تكفلا بالإحاق أو تحويل اعتمادات؛

- الالتزامات المتعلقة بتسديد مصاريف التكاليف الملحقه، والنفقات التي تصرف من الإدارة مباشرة والمثبتة بفاتورة نهائية.

و ترتبط مسؤولية المراقب المالي بشرعية التأشير التي يقوم بمنحها .ولذلك فهو مسؤول أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية لمجلس المحاسبة ،وقد يتعرض لعقوبات مالية جزائية.

ب. رقابة المحاسب العمومي أثناء التنفيذ

يتولى المحاسب العمومي الرقابة المالية والمحاسبية على كل العمليات المالية العمومية أثناء تنفيذها باستثناء تلك العمليات المالية التي يتم دفعها دون أمر مسبق ،والتي تكون موضوع تسوية بعد الدفع.

وعليه فالمحاسب العمومي يراقب مدى قانونية عمل الأمر بالصرف كما نصت على ذلك المادة 36 من قانون المحاسبة العمومية ،ويرفض الدفع في حالة إثباته لوجود خلل قانوني في الحوالة المحررة، كما يستطيع أن يكون موضوع تسخير من قبل الأمر بالصرف لصرف النظر عن هذا الرفض وتبرأ عندها ذمته.

ج. رقابة المفتشية العامة للمالية

المفتشية العامة للمالية هي هيئة مستقلة للرقابة تحت السلطة المباشرة لوزير المالية وتصنف رقابتها ضمن الرقابة اللاحقة على أعمال المحاسبة من خلال ما تم دفعه أو تحصيله . وتمثل أهم مهامها في مايلي:

- الرقابة على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات المحلية والهيئات العمومية التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية؛

- إعداد الدراسات والتحليل ومقارنتها ببعضها البعض لتقييم فعالية التسيير في مختلف المصالح والهيئات العمومية؛

وتتدخل المفتشية العامة للمالية بعد الإشعار القبلي أو بصفة مباغته وفي عين المكان، وفي نهاية التدخل يحرر المفتشون تقريراً يسجلون فيه ملاحظاتهم فيما يخص فعالية تسيير المصالح أو الهيئات التي فتشوها، إضافة إلى تقديم اقتراحات وتدابير لتحسين فعاليتها.

2. رقابة مجلس المحاسبة *contrôle juridictionnel*

مجلس المحاسبة¹ (*cour des comptes*) هو المؤسسة العليا للرقابة البعدية (*à posteriori*) لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية. حيث يدقق في شروط استعمال الموارد والوسائل المادية والأموال العامة من طرف الهيئات الخاضعة لرقابته، ويقيم تسييرها ويتأكد من مطابقة العمليات المحاسبية والمالية لهذه الهيئات للقوانين والتنظيمات المعمول بها. وتهدف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة إلى تشجيع الاستعمال الفعال والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية. ويقوم مجلس المحاسبة بإعداد تقريره السنوي ورفعها إلى رئيس الجمهورية .

3. الرقابة البرلمانية (الرقابة السياسية)

تمارس السلطة التشريعية (البرلمان) باعتبارها ممثلاً للشعب دوراً رقابياً على إدارة المال العام من قبل الحكومة لتفادي الاختلاسات والانحرافات والتلاعبات والتأكد من التسيير السليم للاقتصاد الوطني والثروة الاقتصادية للأمة وتتم هذه الرقابة من خلال الأسئلة الشفوية والكتابية، استجواب الوزراء، تشكيل لجان التحقيق، إضافة إلى المصادقة على قانون ضبط الميزانية الذي يأتي بعد تنفيذ الميزانية العامة للدولة ليؤكد مدى مطابقة العمليات المنفذة أثناء السنة المالية مع التراخيص الأولية.

¹ للاطلاع أكثر على مجلس المحاسبة أنظر الأمر رقم 200/95 المؤرخ في 17 يوليو 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة، في الجريدة الرسمية عدد 39.

الفصل الخامس: الخزينة العامة

الخبزينة العمومية (Trésor public) هي مرفق عام يتولى إدارة المالية العامة ، أو هي المرفق الرئيسي الذي يقوم بتنفيذ الميزانية العامة للدولة .

المبحث الأول: تعريف ومهام الخزينة العمومية

في هذا المبحث سنحاول التعرف على ماهية الخزينة العمومية و أهم المهام الموكلة لها.

1. تعريف الخزينة العمومية

يختلف تعريف الخزينة العمومية باختلاف الزاوية التي ينظر منها إليها ، لذلك نجد كل من التعريف القانوني والاقتصادي والإداري كمايلي :

أ. التعريف القانوني

من الناحية القانونية فان الخزينة العمومية هي مرفق عمومي وطني لا يتمتع بالشخصية المعنوية، مكلفة بتحقيق الفعل المالي والحركة المالية للدولة والهيئات العمومية الأخرى وذلك عن طريق تحصيل الإيرادات ودفع النفقات بالإضافة إلى عمليات الخزينة.

ب. التعريف الاقتصادي

من الناحية الاقتصادية فان الخزينة العمومية هي العون الرئيسي للحفاظ علي التوازن المالي للدولة ومن ثم التوازنات العامة المسطرة في مخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية السنوية والمتعددة السنوات ، وهذا من خلال تحصيل الإيرادات وتنفيذ المدفوعات ذات الطابع العمومي حسب مبالغها وتخصيصاتها.

ج. التعريف الإداري

من وجهة نظر إدارية ، الخزينة العمومية هي مجموع المصالح المالية التابعة للدولة والخاضعة لسلطة وزير المالية. هذه المصالح موزعة على إقليم الدولة وفق نمط هرمي (تسلسل سلمي) تربطها من الناحية المالية وحدة الصندوق و من الناحية الإدارية سلطة وزير

المالية بحيث أن المشرع منح لكل مصلحة اختصاصها النوعي والمحلي. ومن هذا المنظور توجد خزينة مركزية وخزائن فرعية (أو ولائية)، حيث تنفرد الخزينة المركزية بميزة "وحدة الصندوق" (*unité de caisse*) التي تعني إجبار كل الوحدات الحكومية التي تخضع لنظام المحاسبة العمومية بإيداع أموالها لدى الخزينة العمومية للدولة. وتسمح وحدة الصندوق للخزينة بضمان الرقابة على كل الأموال العمومية وإدارتها في مختلف الوحدات الحكومية على المستوى الوطني. فكما هو معلوم فإنه لا يوجد أي توافق بين دخول إيرادات الدولة من جهة ودفع نفقاتها من جهة أخرى. ففي بداية السنة تكون الضرائب غير محصلة بعد، والصناديق تكون تقريبا فارغة وبالمقابل فإن دفع النفقات يستوجب الدفع ودون تأخير. يضاف إلى ذلك أن بعض صناديق المحاسبين العموميين في بعض الولايات قد تكون في حالة فائض، والبعض الآخر قد يعاني عجزا. وعليه يسمح مبدأ "وحدة الصندوق" بإمكانية قيام الخزينة بعمليات مقاصة بينها، بغرض ضمان أنه في كل لحظة يمكن للمحاسبين العموميين على امتداد التراب الوطني القيام بالتسديدات الواجبة اتجاه الأطراف الدائنة للدولة.

2. مهام الخزينة العامة:

يمكن تلخيص مهام الخزينة العامة في مايلي:

أ.تحصيل الديون(الإيرادات) العمومية

تتولى الخزينة العامة ، من خلال شبكة واسعة من المحاسبين العموميين، تحصيل الإيرادات العمومية بمختلف أشكالها من خلال:

- إدارة المنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بتحصيل الإيرادات ومساعدة القابضين في هذا المجال ؛
- التكفل بأوامر تحصيل المداخيل برسم الميزانية العامة للدولة والميزانيات الملحقه والحسابات الخاصة للخزينة ؛
- العمل على تمركز عمليات التكفل والتحصيل برسم الغرامات النقدية ؛
- إدارة حسابات القروض والسلفات الممنوحة من قبل الخزينة و"رؤوس الأموال" الممنوحة

من لدن الهيئات لتمويل المشاريع العمومية؛

• إعداد إحصائيات حول وضعية تحصيل الديون العمومية؛

ب.مراقبة وصرف النفقات العمومية

تتولى الخزينة العامة مسؤولية مراقبة ودفع النفقات العمومية للدولة من خلال:

- اضطلاع شبكة الخزينة العامة بمراقبة انتظام الالتزامات في جميع نفقات الدولة؛

-قيام شبكة محاسبي الخزينة العامة بأداء النفقات ، من خلال النظر في الاقتراحات المتعلقة بالالتزامات وأوامر الدفع الموجهة من قبل الأمرين بالصرف المعتمدين؛

- تتولى الخزينة العامة مراقبة ومعالجة رواتب موظفي الدولة (القطاع العام).

ج.إدارة المالية المحلية

تتولى الخزينة العامة عبر شبكة الخزائن الولائية و القابضين إدارة ميزانيات الجماعات المحلية حيث تقوم بتحصيل إيراداتها وأداء نفقاتها ودفع رواتب موظفيها. كما تضع الخزينة العامة خبرتها تحت التصرف عن طريق تقديم المشورة والدعم اللازمين للجماعات المحلية. وتهم هذه المشورة التي هي ذات طبيعة قانونية ومالية، من جملة أمور أخرى، تحديث إجراءات المحاسبة والتحليل المالي.

د.إدارة ودائع الخزينة

تضطلع الخزينة العامة بإدارة ودايع الخزينة، حيث تساهم من خلال هذا النشاط في تمويل خزينة الدولة. وبهذه الصفة، تقوم بإدارة حسابات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الملزمة بإيداع أموالها في الخزينة، وتمتد هذه المهمة أيضا لتشمل إدارة ودايع الأشخاص الاعتباريين والذاتيين الآخرين.

هـ.إنتاج المعلومات المالية والمحاسبية

تعمل الخزينة العامة على مركزة العمليات المحاسبية للدولة والجماعات المحلية والمؤسسات

- العمومية ذات الطابع الإداري ، وعليه تعتبر بمثابة مرجع رئيسي في مجال إنتاج المعلومات المحاسبية سواء الخاصة بالمالية العامة أو المحلية. ويسمح إنتاج هذه المعلومات بما يلي:
- الوصف الدقيق لعمليات الميزانية والعمليات المالية.
 - التقديم السريع للمعلومات الموثوق بها والضرورية المساعدة في اتخاذ القرار.
 - إعداد الوثائق الخاصة بتقديم المحاسبة.

المبحث الثاني: موارد الخزينة العامة

تنقسم موارد الخزينة العمومية إلى موارد عادية وأخرى استثنائية كما يلي:

1. الموارد العادية

- تتمثل مصادر الإيرادات العادية للخزينة العامة في الجزائر في فيما يلي:
- الطابع الجبائي وكذا حاصل الغرامات؛
 - التكاليف المدفوعة لقاء الخدمات المؤداة والاتاوي ؛
 - مداخيل الأملاك التابعة لدولة ؛
 - الأموال المخصصة للمساعدات والهدايا والهبات؛
 - التسديد برأس المال للقروض والتسبيقات الممنوحة من طرف الدولة من الميزانية العامة وكذا الفوائد المترتبة؛
 - مختلف حواصل الميزانية التي ينص القانون على تحصيلها؛
 - مداخيل المساهمات المالية للدولة المرخص بها قانونيا؛
 - الحصة المستحقة لدولة من أرباح مؤسسات القطاع العمومي المحسوبة والمحصلة وفق الشروط المحددة في التشريع المعمول به؛
 - تتولى الخزينة العامة إصدار النقود المعدنية وتبيعها للبنك المركزي؛
 - تفتح الخزينة حسابات الودائع لمجموعة من العملاء (أشخاص معنوية و أشخاص طبيعية) وهذه الحسابات منها ماهو منتج للفوائد و منها ماهو غير منتج . كما أن بعضها إجبارية (مثل :حساب الودائع لدى الخزينة بدون فائدة خاص بوكلاء الإيرادات، النفقات و التسبيقات)، وبعضها الآخر اختياري: كالحساب المفتوح للموثقين (حساب المكتب)، المحضرين القضائيين، محافظو الحسابات.

2/الموارد الاستثنائية

في حالة عدم كفاية الإيرادات العادية بمختلف أنواعها، هناك طرقا أخرى تستخدمها الخزينة العامة لتلبية الاحتياجات المالية للدولة وتغطية عجزها وأهمها:

أ. الاقتراض العام *emprunt public*

تقوم الخزينة بإصدار أذونات الخزينة (*bons de trésor*) بمبالغ اسمية ومعدلات فائدة محددة ولفترة زمنية معينة وتطرحها في السوق النقدي (الاقتراض من البنوك التجارية)، أو قد توجه للاكتتاب العام من طرف الجمهور¹.

ب. تسيقات البنك المركزي

تستطيع الخزينة العامة أن تتوفر على الأموال اللازمة لتغطية العجز من خلال طلب تسيقات من البنك المركزي، ولكن هذه المبالغ محددة قانونيا ولا يمكن تجاوزها بأي حال من الأحوال، فهناك تشريعات صارمة تنظم العلاقة بين الهيئتين. وفي الجزائر مثلا وبحسب قانون النقد والقرض (10/90) يمكن للبنك المركزي مساعدة الخزينة العمومية بتقديم تسيقات مقدرة ب 10% من الموارد العادية للميزانية العامة السابقة على أن تسدد في مدة 240 يوم.

المبحث الثالث: لمحة عن الخزينة العمومية في الجزائر

يتناول هذا المبحث لمحة عن نشأة وتطور الخزينة العامة في الجزائر وكذا أهم المصالح المكونة لها.

1.نشأة ومراحل تطور الخزينة العامة في الجزائر

خلال فترة الاحتلال الفرنسي للجزائر قامت فرنسا بتأسيس أول خزينة عمومية جزائرية فرنسية في 04-03-1943. وفي سنة 1959 تم تغيير اسمها إلى "الفرع الجزائري الخاص بالخزينة العمومية". وبعد الاستقلال (1962) انفصلت الخزينة العمومية الجزائرية عن الخزينة الفرنسية بتاريخ 29-08-1962.

ولقد عرفت الخزينة العمومية الجزائرية في تطورها بعد الاستقلال مرحلتين بارزتين وهما:

¹ على سبيل المثال قامت الخزينة العمومية الجزائرية سنة 1994 بإصدار أذونات خزينة (اسمية أو لحاملها) ولمدة سنة بقيمتي 10000 دج و 100000 دج، وبمعدل فائدة 16.5% معفى من الضريبة. وقد تم الاكتتاب في كل من شبانيك البريد، والبنوك التجارية العامة. وقد حصلت الخزينة العمومية من هذه العملية على مبلغ 1.9 مليار دج.

-في ظل النظام الاشتراكي : كانت الخزينة العامة أشبه ببنك لما لها من دور كبير في تجميع الادخار واستخدامه في تمويل الاستثمارات المخططة للمؤسسات العمومية بقروض طويلة الأجل. كما كانت تتمتع بسلطة إصدار النقود التي هي في الأصل من مهام البنك المركزي وهو ما أحدث تداخلا في الصلاحيات بين هاتين الهيئتين، وجعل السلطة النقدية في الجزائر برأسين.

-في ظل التحول نحو اقتصاد السوق: بعد الصدمة البترولية المعاكسة لعام 1986 و ماتلاها من تدهور مؤشرات الاقتصاد الكلي ودخول الاقتصاد الجزائري في أزمة اقتصادية ، قررت السلطات التخلي عن النهج الاشتراكي والدخول في إصلاحات عميقة بغرض التحول نحو اقتصاد السوق . وكان من بين مقتضيات الإصلاح انفصال الخزينة العامة عن النظام المصرفي ، وقيامها بدورها المتعارف عليها دوليا وهو تحصيل الإيرادات العامة وتغطية النفقات العامة للدولة¹.

3. هيكل الخزينة العامة في الجزائر

تنقسم الخزينة العمومية الجزائرية إلى مصالح مركزية وأخرى خارجية كما يلي:

أ. المصالح المركزية: وتتكون من مايلي:

- المديرية العامة للخزينة؛
- المديرية العامة للمحاسبة؛
- العون المحاسب المركزي للخزينة؛
- الوكيل القضائي للخزينة.

ب. المصالح الخارجية : تتكون من :

- المديريات الجهوية للخزينة؛

¹ راجع المرسوم التنفيذي رقم 91-129 المؤرخ في 11/05/1991 المعدل و المتمم و المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة و صلاحياتها و عملها ، وكذا القرار المؤرخ في 07/09/2005 المتضمن تعديل و تنظيم صلاحيات الخزينة المركزية.

- الخزينة المركزية؛
- الخزينة الرئيسية؛
- الخزائن الولائية؛
- خزائن البلديات و القطاعات الصحية والمراكز الإستشفائية الجامعية.

المبحث الرابع: الحسابات الخاصة للخزينة *comptes spéciaux*

يتناول هذا المبحث تعريفا بالحسابات الخاصة للخزينة وأنواعها المختلفة.

1. تعريف الحسابات الخاصة

هي حسابات مفتوحة في كتابات الخزينة تقيّد فيها عمليات الإيرادات والنفقات لمصالح الدولة التي تجريها تنفيذا لأحكام قانون المالية ولكن خارج الميزانية العامة للدولة. إذن فهي تمثل استثناء لقاعدة وحدة الميزانية العامة للدولة في الجزائر.

وبتعبير آخر يقصد بالحسابات الخاصة تلك الحسابات التي تمسكها الخزانة العامة لتسجيل حركة الأموال تحصيلاً وصرفاً عندما لا تعتبر مدخلاتها إيراداتاً عاماً، ولا تعد مخرجاتها نفقة عامة (أي إيرادات و نفقات لانهائية).

أمثلة:

- عندما تطلق الدولة مشروع مناقصة لانجاز أشغال عامة ، فان الفائز بالمناقصة يقدم ضماناً مالياً يسمى كفالة حسن التنفيذ، يدخل للخزينة العامة ولكنه ليس إيراداً لأنه سيعاد بعد مدة إلى صاحبه.

- قد تقوم الدولة بتسليف قرض لمنظمي مهرجان ما، وتسترجعه منهم بعد تحصيلهم للمبالغ الناتجة عن بيع التذاكر للجمهور.

2. أنواع الحسابات الخاصة

الحسابات الخاصة للخزينة التي يسمح باستخدامها في الجزائر بموجب قانون المالية هي:

- الحسابات التجارية (ح/301)

تدرج في الحسابات التجارية من حيث الإيرادات والنفقات المبالغ المخصصة لتنفيذ العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والتي تقوم بها المصالح العمومية التابعة للدولة بصفة

استثنائية.ومن أكثر الحسابات التجارية شيوعاً نجد الحساب 301-004 الخاص بعمليات شراء وبيع السيارات والعجلات المطاطية من قبل إدارة أملاك الدولة.

- حساب التخصيص الخاص (ح/302)

تدرج في حسابات التخصيص الخاص العمليات الممولة بواسطة الموارد الخاصة على اثر إصدار حكم في قانون المالية، ويمكن أن تتم موارده بحصة مسجلة في الموازنة العامة للدولة ضمن الحدود المبينة في قانون المالية. وأهمها: ح/302-058 "تسيير التكوين بالخارج"، ح/302-103 "صندوق ضبط الموارد"¹.

3. حساب التسيقات (ح/303)

توضح حسابات التسيقات عمليات منح التسيقات أو تسديدها، والتي يرخص للخزينة العمومية بمنحها في حدود الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض، وتعفي التسيقات الممنوحة للهيئات العمومية من الفوائد إذا سددت في أجل أقصاه سنتان، فان تعذر ذلك يمكن أن تكون التسيقات غير المسددة إما موضوع أجل جديد يمتد على فترة أقصاها سنتين، مع إمكانية تطبيق معدل الفائدة على الفترة الأخيرة أو تحويلها إلى قرض. وأهم هذه الحسابات: 303-001 تسيقات للولايات، 303-002 تسيقات للبلديات. وذلك على المبالغ المحصلة العائدة إليهما، حيث أن ميزانية الدولة تسبق للجماعات المحلية المبالغ التي تعوض على امتداد السنة من خلال المدخلات الجبائية.

4. حساب القروض (ح/304)

تدرج في هذه الحسابات القروض الممنوحة من طرف الدولة في حدود الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض، إما في إطار عمليات التجديد، أو في إطار تدعيم التسيقات. وعند تسديدها يقيد مبلغ اهتلاك قروض الدولة بالرأس المال في الإيرادات لفائدة حساب القرض المناسب. وخلافاً لحسابات التسيقات، فان حسابات القرض منتجة للفوائد عادة وتمنحها الدولة لمدة تزيد عن أربع سنوات وأهمها:

¹ صندوق ضبط الموارد هو صندوق ادخاري أنشأته الجزائر عام 2000 و يسجل فيه فوائض القيم الجبائية الناتجة عن مستوى أعلى لأسعار المحروقات عن تلك المتوقعة ضمن قانون المالية. وتلجأ الحكومة إلى هذا الصندوق في فترات انخفاض أسعار النفط لتمويل العجز في ميزانيتها العامة.

304-007القرض الخاص بالصندوق الوطني للتوفير والاحتياط،304-210القروض الخاصة بالبنك الوطني الجزائري.

5. حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية (ح/305)

تقيد فيه العمليات المنجزة تطبيقا لاتفاقيات دولية مصادق عليها قانونيا، في حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية.ومن أهمها:

ح/305-011حساب التسوية مع الخزينة العامة للمغرب،ح/305-016حساب التسوية مع الخزينة العامة لتونس.

6. حسابات المشاركة أو المساهمة (ح/306)

تم انشاؤها بمناسبة عمليات التطهير المالي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، وهي حسابات مخصصة لإيواء الأسهم التي تصدرها المؤسسات العمومية لصالح الدولة من جهة، ومن جهة أخرى عمليات الاكتتاب والتعويض عن، التنازل، وإعادة شراء سندات المساهمة، والالتزامات، ويدفع أجرها الدولة. وأهمها: ح/306-001الأسهم التي تصدرها المؤسسات العمومية لصالح الدولة، ح/306-002سندات المساهمة التي تصدرها المؤسسات العمومية في إطار تطهيرها المالي.

وفي ختام هذا الفصل نقول أنه بالرغم من أهمية هذه الحسابات المتمثلة في إضفاء المرونة على التسجيل المحاسبي للعمليات المالية للدولة، إلا أن ما يؤخذ عليها هو أنها لا تخضع للرقابة البرلمانية (فهي استثناء لقاعدة الوحدة) وبالتالي فالتوسع فيها وخاصة حسابات التخصيص الخاص، يمثل تهريا من الرقابة البرلمانية وإدارة غير شفافة للمال العام.

الفصل السادس:
الصفات العمومية

يعتبر قانون الصفقات العمومية في الجزائر والمنظم بمرسوم رئاسي من أعقد المواضيع، الأمر الذي دفع الهيئة المختصة بوضعه إلى مراجعته عدة مرات¹ بغرض تعديله وتحسينه، وهذا لأهمية هذا الموضوع وصلته الوثيقة بالمال العام. فإخضاع الصفقات العمومية للتنظيم والرقابة له تأثير كبير في ترشيد النفقات العامة والحد قدر الإمكان من هدر المال العام.

المبحث الأول: مفهوم الصفقة العمومية

يتناول هذا المبحث تعريفاً بالصفقات العمومية وأطرافها، والعمليات التي تشملها.

1. تعريف الصفقات العمومية

الصفقات العمومية (Marchés publics) هي عقود إدارية مكتوبة مبرمة بين المتعامل المتعاقد (المختار) والمصلحة المتعاقدة، قصد إنجاز الأشغال، وتوريد اللوازم، وتقديم الخدمات والدراسات لحساب المصلحة المتعاقدة. ويرتكز منح هذه الصفقات على مبدأ المنافسة الشريفة والشفافية بين عدة متعهدين، من أجل انتقاء أحسن عرض من حيث الجودة والسعر.

ويجب أن تتضمن كل صفقة عمومية البيانات التالية:

- التعريف الدقيق للأطراف المتعاقدة؛
- هوية الأشخاص المؤهلين قانوناً لإمضاء الصفقة وصدقتهم؛
- موضوع الصفقة محدد وموصوفاً وصفاً دقيقاً؛
- المبلغ المفصل والموزع بالعملة الصعبة والدينار الجزائري حسب الحالة؛
- شروط التسديد؛
- أجل تنفيذ الصفقة؛
- البنك محل الوفاء؛
- شروط فسخ الصفقة؛
- تاريخ إمضاء الصفقة ومكانه؛

¹ يعود صدور هذا المرسوم الرئاسي إلى عام 2002 (المرسوم رقم 02-250 المؤرخ في 24 جويلية 2002 والمتعلق بتنظيم الصفقات العمومية، في الجريدة الرسمية، العدد 52) لكنه كان محل تعديل خلال السنوات اللاحقة، كان آخرها خلال عام 2015 (المرسوم الرئاسي رقم 15/247 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، الجريدة الرسمية، العدد 50).

-معلومات أخرى مثل: كيفية إبرام الصفقة، شروط دخول الصفقة حيز التنفيذ، شروط الاستلام....

2. أطراف الصفقة العمومية

تضم كل صفقة عمومية ثلاثة أطراف وهي :

- أ. المصلحة المتعاقدة: يقصد بها الشخص المعنوي الذي تنجز له الخدمات ، حيث يمكن أن يكون: الدولة -الجماعات المحلية-المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛
- ب. المتعامل المتعاقد: يمكن أن يكون شخصاً أو عدة أشخاص طبيعيين أو معنويين؛
- ج. المراقب التقني: هو الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بإجراء المراقبة التقنية لانجاز موضوع الصفقة.

3. العمليات التي تشملها الصفقات العمومية

تشمل الصفقات العمومية إحدى العمليات الآتية:

- أ. انجاز الأشغال: وتهدف صفقة الأشغال إلى قيام المقاول ببناء أشغال أو تأهيل أو ترميم أو هدم منشأة أو جزء منها .وإذا تم تقديم خدمات في الصفقة ولم تتجاوز مبالغها قيمة الأشغال فان الصفقة تكون صفقة أشغال.
- ب. صفقة اللوازم: وتهدف إلى اقتناء المصلحة المتعاقدة لعتاد أو مواد موجهة لتلبية الحاجات المتصلة بنشاطها من مورد.و إذا كانت أشغال وضع وتنصيب اللوازم مدرجة ضمن الصفقة ولا تتجاوز مبالغها هذه اللوازم فان الصفقة تكون صفقة لوازم.
- ج. صفقة الدراسات:تهدف إلى اقتناء دراسات تساعد في تنفيذ بعض المشاريع أو برامج تجهيزات عمومية من أجل ضمان إنجازها واستغلالها في أحسن الظروف والشروط .وتشمل صفقة الدراسات المبرمة أشغال المراقبة التقنية أو الجيوتقنية والإشراف على الأشغال والمساعدة التقنية لصاحب المشروع.
- د. تقديم الخدمات تشمل كل صفقة تختلف عن الأشغال واللوازم والدراسات مثل:النقل الجامعي للطلبة -خدمات التنظيف.

المبحث الثاني شروط وأساليب إجراء الصفقات العمومية

تجرى الصفقات العمومية وفق شروط معينة ،وتبرم وفق أساليب محددة بدقة في القانون.

1. شروط إجراء الصفقات العمومية

يمكن حصر هذه الشروط في مايلي:

- أن يتجاوز المبلغ الإجمالي للعقد أو الطلبية مبلغ ثمانية ملايين دج لخدمات الأشغال واللوازم، ومبلغ أربعة ملايين دج لخدمات الدراسات والخدمات (مع العلم أن هذه المبالغ تتضمن كافة الرسوم).

- أن توافق السلطات المختصة عليها: الوزير في ما يخص صفقات الدولة، والوالي لصفقات الولاية، ورئيس المجلس الشعبي البلدي لصفقات البلدية، ومدراء المؤسسات العمومية مهما كان نوعها؛

- أن يتم إعداد دفتر الشروط (*cahiers de charges*) الخاص بالصفقة العمومية والذي يوضح كافة شروط المشاركة والانتقاء.

- علانية المعلومات المتعلقة بالصفقة: حيث يشترط القانون أن يتم الإعلان عنها بلغتين (العربية ولغة أجنبية أخرى) وأن ينشر الإعلان في جريدتين يوميتين موزعتين على المستوى الوطني، كما ينشر إجباريا في النشرة الرسمية لصفقات المتعامل العمومية. وكذا إصاق إعلان المناقصة بالمقرات التالية: الولاية - كافة البلديات - غرف الصناعة والتجارة والحرف والفلاحة - المديرية التقنية المعنية بالولاية؛

- أن تؤسس الإجراءات المعمول بها في مجال الصفقات العمومية على قواعد الشفافية والمنافسة الشريفة وعلى معايير¹.

- الحق في ممارسة كل طرق الطعن في حالة عدم احترام قواعد إبرام الصفقات العمومية؛

- أن يكون الطرف المتعاقد مع الهيئة العمومية طرفا أصليا وليس وسيطا؛

2. أساليب إبرام الصفقات العمومية

تبرم الصفقات العمومية تبعا لأسلوب «المناقصة» الذي يعتبر القاعدة العامة، أو وفق أسلوب "التراضي" كقاعدة استثنائية.

¹ المادة 90 من المرسوم 06-01 المؤرخ في 20/02/2006 والمتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته.

أ. المناقصة¹ (appel d'offre)

تعرف المناقصة بأنها إجراء يستهدف الحصول على عروض من عدة متعهدين (soumissionnaires) متنافسين، مع تخصيص الصفقة للعارض الذي يقدم أفضل عرض. والمناقصة يمكن أن تكون وطنية و/أو دولية وحسب الأشكال التالية:

- المناقصة المفتوحة: يمكن لأي مترشح أن يقدم تعهدا؛
- المناقصة المحدودة: تخصص فقط لبعض المترشحين الذين تتوفر فيهم بعض الشروط الدنيا التي تحددها المصلحة المتعاقدة؛
- الاستشارة الانتقائية (la consultation): تطبق في حالة كون مبالغ العقود أو الطلبات تساوي أو تقل عن مبلغ ثمانية ملايين دج لخدمات الأشغال واللوازم، ومبلغ أربعة ملايين دج لخدمات الدراسات والخدمات. وفي هذه الحالة فإنه لا يقتضي وجوبا إبرام صفقة بل يجب أن تكون محل استشارة بين ثلاثة متعهدين مؤهلين على الأقل لانتقاء أفضل عرض.
- المسابقة (concours) وهي إجراء يضع رجال الفن في منافسة قصد إنجاز عملية تشتمل على جوانب تقنية، اقتصادية، جمالية، وفنية خاصة.

ب. التراضي (gré à gré)

يعرف التراضي بأنه إجراء تخصيص صفقة لمعامل متعاقد واحد دون الدعوة الشكلية للمناقصة (للمنافسة)، ويعتبر قاعدة استثنائية لإبرام العقود. ويلجأ إليه في الحالات التالية:

- عندما لا يمكن تنفيذ الخدمات إلا على يد معامل متعاقد وحيد يحتل وضعية احتكارية، أو ينفرد بامتلاك التكنولوجيا التي اختارتها المصلحة المتعاقدة؛
- حالات الاستعجال الملح المبررة بخطر داهم لا يسعه التكيف مع أجال المناقصة (خطر تقلب أسعار بعض السلع الأساسية كالقمح، أو الندرة...)
- في حالة التموين المستعجل المخصص لضمان سير الاقتصاد، أو توفير حاجيات السكان المستعجلة الأساسية؛
- عندما يتعلق الأمر بمشروع ذي أولوية وأهمية وطنية، وهنا لا بد أن يخضع للموافقة المسبقة لمجلس الوزراء.

¹ للمناقصة تسميات أخرى مثل: استدراج العروض، العطاء...

-التراضي بعد الاستشارة :ويلجا إليه عندما يتضح أن الدعوة إلى المنافسة غير مجدية لاستلام عرض واحد فقط ،أو التأهيل الأولي التقني لعرض واحد فقط.

3. إجراءات المشاركة في الصفقات العمومية واختيار المتعامل المتعاقد

✓ بعد الإعلان عن المناقصة الذي يحتوي على:العنوان التجاري للمصلحة المتعاقدة
كيفية المناقصة(مفتوحة،محدودة...)،موضوع الصفقة،الوثائق المطلوبة ،تاريخ آخر
أجل ومكان إيداع العروض.تقوم المؤسسات المهتمة بشراء دفتر الشروط الخاص
بالصفقة من المصلحة المتعاقدة

✓ تلتزم المؤسسات المشاركة (المتعهدين) بتقديم العروض التقنية والمالية كمايلي :

-العرض التقني (offre technique) :ويتكون من مختلف الوثائق الإدارية المطلوبة في دفتر
الشروط ،وتحديد القدرات والإمكانات البشرية والمادية للمتعهد ، وكذا آجال التنفيذ...
-العرض المالي(offre financier) :يوضح فيه المتعهد جدول الأسعار الوحدوية والمبلغ
الإجمالي بكافة الرسوم الذي يطلبه لانجاز الصفقة.

وتقدم العروض في ظرف مزدوج محتوم مكتوب عليه عبارة"لايفتح"وموضوع المناقصة...

✓ يتم إيداع العروض أو إرسالها إلى المصلحة المتعاقدة في الآجال المحددة لذلك .

✓ تتولى لجنة "فتح العروض" بالمصلحة المتعاقدة الفتح العلني لعروض المتعهدين وبحضور
ممثلهم ،مع كتابة محضر يوثق ذلك (عدد المؤسسات المشاركة ،ومحتوى العرض المالي
والتقني لكل مؤسسة).

✓ بعد ذلك تتولى "لجنة تقييم العروض التقنية والمالية" بالمصلحة المتعاقدة اختيار
المتعامل المتعاقد باعتماد معايير الانتقاء التي نص عليها دفتر الشروط¹ ، وإعداد محضر
يوثق ذلك.

✓ تعلن نتائج المناقصة،مع إعطاء مهلة للطعون ،ويتم استدعاء المتعامل المختار لإمضاء
عقد الصفقة وبداية تنفيذها.

¹ مثلا قد يتم تقييم العروض التقنية على أساس 30 نقطة والعروض المالية على أساس 70 نقطة.

4. رقابة الصفقات العمومية

حدد المشرع الجزائري ثلاثة أنواع من الرقابة على الصفقات العمومية هي: الداخلية، الخارجية، ورقابة الوصاية.

أ. الرقابة الداخلية

تقوم بها كل من لجنة فتح الأطراف، ولجنة تقييم العروض واللجان تكونان مستقلتين عن بعضهما البعض.

ب. الرقابة الخارجية

تقوم بها لجنة الصفقات الوزارية أو الولائية أو البلدية، للتحقق من مطابقة الصفقات المعروضة لهذه الهيئات مع التشريع والتنظيم المعمول بهما.

ج. رقابة الوصاية

تمارسها السلطة الوصية للتحقق من مطابقة الصفقات التي تبرمها المصلحة المتعاقدة لأهداف الفعالية والرشادة في تسيير المال العام، وأنها تدخل فعلا في إطار البرامج والأسبقيات المرسومة للقطاع.

إضافة لما سبق فقد تم إنشاء "اللجنة الوطنية للصفقات" والتي يرأسها الوزير المكلف بالمالية، وتتمثل أهم مهامها في مايلي:

- ترويجة الطلبات العمومية وتوجيهها طبقا لسياسة الحكومة؛

- إعداد تنظيم الصفقات العمومية؛

- مراقبة صحة إجراءات إبرام الصفقات ذات الأهمية الوطنية.

المبحث الثالث: مثال تطبيقي حول كيفية تقييم العروض التقنية والمالية

نفترض أن هيئة عمومية قامت بالإعلان عن استشارة متعلقة باقتناء "الأوراق واللوازم". وقد

تقدمت ثلاثة مؤسسات مكتبية للمشاركة فيها وهي: أ-ب-ج.

وفقا لدفتر الشروط فان طريقة تقييم العروض التقنية تتم كمايلي:

معايير العرض التقني	نقطة التقييم
مطابقة العرض مع دفتر الشروط	05 نقاط
مطابقة رمز النشاط في السجل التجاري مع موضوع الصفقة	05 نقاط
آجال التنفيذ	20 نقطة لمن ينفذ الصفقة خلال 10 أيام

أما العروض المالية لكل مؤسسة و آجال التنفيذ كانت كمايلي:

المبلغ الإجمالي دج	آجال التنفيذ	
100000	20 يوم	المؤسسة -أ-
102000	10 أيام	المؤسسة -ب-
100300	15 يوم	المؤسسة -ج-

المطلوب: إذا علمت أن تقييم العروض التقنية يكون على أساس 30 نقطة والعروض المالية على أساس 70 نقطة .وأن كل المؤسسات مستوفية للشروط المطلوبة في دفتر الشروط (مطابقة العرض ومطابقة رمز النشاط). فعلى من ترسو هذه الصفقة؟

1.تقييم العروض التقنية

-بما أن كل المؤسسات مستوفية للشروط المطلوبة في دفتر الشروط في ما يخص كل من :
مطابقة العرض ورمز النشاط (السجل التجاري)مع دفتر الشروط فان المؤسسات الثلاثة ستتحصل على العلامة كاملة في هاذين المعيارين (أي خمس نقاط لكل معيار).

- بالنسبة لمعيار "آجال التنفيذ" يلاحظ وجود اختلاف بين المؤسسات الموردة وعلية تمنح للمؤسسة التي تنجز الصفقة في أقل مدة (10 أيام) العلامة الكاملة أي 20 نقطة. في حين تحسب العلامة الممنوحة لباقي المؤسسات وفق القاعدة التالية :

$$(\text{أدنى مدة} \times 20) / \text{المدة المعنية}.$$

والجدول الموالي يوضح نقطة العرض التقني لكل مؤسسة:

معايير العرض التقني	المؤسسة -أ-	المؤسسة -ب-	المؤسسة - ج
مطابقة العرض مع دفتر الشروط	05	05	05
مطابقة رمز النشاط في السجل التجاري مع موضوع الصفقة	05	05	05
آجال التنفيذ	10	20	13.33
نقطة العرض التقني	20 نقطة	30 نقطة	23.33 نقطة

2. تقييم العروض المالية

تمنح للمؤسسة التي تقترح أقل مبلغ مالي مقابل إنجاز الصفقة العلامة الكاملة وهي 70 نقطة أما باقي المؤسسات فيتم تقييمها وفق القاعدة التالية:

$$\left(\frac{\text{المبلغ الأدنى } 70 \times}{\text{المبلغ المعني}} \right)$$

والجدول الموالي يوضح نقطة العرض المالي لكل مؤسسة:

المؤسسة - أ-	المؤسسة - ب-	المؤسسة - ج	نقطة العرض المالي
100000	102000	100300	مبلغ العرض المالي
70	68.62	69.79	نقطة العرض المالي

3. على من ترسوا الصفقة؟

بجمع نقطة العرض المالي والتقني يتحدد المتعامل الذي ترسوا عليه الصفقة كما يلي:

المؤسسة - أ-	المؤسسة - ب-	المؤسسة - ج	نقطة العرض التقني والمالي
20	30	23.33	نقطة العرض التقني
70	68.62	69.79	نقطة العرض المالي
90	98.62	93.12	المجموع

يلاحظ من الجدول أعلاه أن المؤسسة - ب- قد تحصلت على أعلى نقطة 98.62 وبالتالي فهي صاحبة العرض الأفضل الذي رست عليه الصفقة.

الفصل السابع:
معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يعاني النظام المحاسبي الحكومي في ظل موازنة البنود التقليدية من ضعف مخرجاته ما يجعل من مستخدمي المعلومات المالية الحكومية يواجهون مشكلة حقيقية في تلبية احتياجاتهم من المعلومات المحاسبية الملائمة والموثوقة. ولتجاوز هذه النقائص ظهرت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام¹ (IPSAS).

المبحث الأول: لمحة عن المعايير الدولية للمحاسبة

لقد شهد مطلع ستينات القرن الماضي تطوراً في مهنة المحاسبة، أعقبه في السبعينات ظهور معايير المحاسبة الدولية التي ساهمت في تنميط المعايير وتوحيد الممارسات المحاسبية في العالم.

1. نشأة معايير المحاسبة الدولية

تشير الدراسات إلى أن المحاولات الأولى لوضع معايير محاسبية على المستوى الدولي قد بدأت مع بدايات القرن العشرين، حيث انعقدت مؤتمرات دولية في كل من أمريكا، أوروبا وآسيا، هدفت إلى إيجاد تقارب في الممارسات المحاسبية.

وترجع فكرة تنسيق الجهود فيما يخص معايير المحاسبة إلى المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين الذي عقد في عام 1904 في مدينة "سانت لويس" بالولايات المتحدة الأمريكية، حيث تمت الموافقة على عقد هذا المؤتمر كل خمس سنوات، مع تخصيصه لمناقشة ومقارنة المبادئ المعتمدة من طرف المحاسبين والممارسات المحاسبية في الدول الكبرى، وقد كانت الحاجة المتزايدة إلى المعاملات المالية فيما بين المؤسسات الاقتصادية وزيادة عمليات الاندماج خارج الحدود الوطنية بمثابة المحفز لبحث معايير محاسبية دولية متفق عليها تطبقها تلك المؤسسات.

وقد تميزت الفترة منذ أوائل القرن العشرين وحتى عام 1971 بانعقاد تسع مؤتمرات تناولت مواضيع تطوير المحاسبة؛ إلا أنه لم تتخذ أي خطوات أو إجراءات أكثر فاعلية لتضييق الفوارق في المعايير المحاسبية المطبقة بين الدول.

وفي عام 1972 انعقد المؤتمر الدولي للمحاسبين في أستراليا، حيث اتخذت فيه خطوات رئيسية لإنشاء هيئة دولية لها المقدرة على تقليص الفروق في الممارسات المحاسبية، وفي 29 جوان عام 1973 أعلن عن تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية في مدينة لندن بحضور

¹ IPSAS = International Public Sector Accounting Standards

المنظمات والهيئات المحاسبية لتسعة دول هي: أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، والولايات المتحدة الأمريكية. وقد تم تعيين "هنري بونسون" كأول رئيس لها، كما أوكلت للجنة مهمة إصدار المعايير الدولية للمحاسبة.

2. ماهية معايير المحاسبة الدولية

يعرف المعيار المحاسبي بأنه " بيان كتابي تصدره هيئة رسمية محاسبية يسترشد به المحاسب عند قيامه بإعداد وتحضير التقارير المالية للمنشأة".

ويتمثل الغرض الرئيسي من وجود معايير دولية للمحاسبة في تحديد الطرق السليمة لقياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات و الأحداث على المركز المالي. يضاف إلى ذلك أن الشركات المتعددة الجنسيات لجأت إلى المحاسبة الدولية لتحقيق التجانس في الأنظمة المحاسبية لفروعها المتواجدة في الدول المختلفة للوصول إلى هدف مقارنة الأداء وتخفيض تكاليف هذه الأنظمة.

وقد تولت لجنة معايير المحاسبة الدولية عملية وضع المعايير المحاسبية الدولية حيث أصدرت 41 معيار لغاية عام 2000، بعد ذلك تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى و إلغاء البعض منها فانخفض عددها إلى 30 معيارا.

المبحث الثاني: مشكلات النظام المحاسبي الحكومي في ظل موازنة البنود التقليدية
يتناول هذا المبحث تعريفا بموازنة البنود وأهم نقائص النظام المحاسبي الحكومي المرتكز على موازنة البنود.

1. ماهية موازنة البنود

موازنة البنود هي الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة العامة ، حيث يتم فيه تبويب بنود الموازنة بشكل تفصيلي يشتمل على أبواب وبنود ونوع النفقة ، وكذا الجهات القائمة بالتنفيذ، مع الاهتمام بالبعد الرقابي على ما يتم صرفه منعا للاختلاسات أو الصرف بدون وجه حق.

ومن مزايا هذا النوع من الموازنات أنها تسمح بالإلمام بحجم المصروف واتجاهاته وتحديد المسؤولية عندما يقع أي انحراف، وبالمقابل ما يؤخذ عليها هو التركيز على الهدف الرقابي أكثر من الاهتمام بالخدمات نفسها، كما تعاني من ضعف مخرجاتها من المعلومات المحاسبية.

2. نقائص النظام المحاسبي الحكومي المرتكز على ميزانية البنود

في ظل النظام المحاسبي الحكومي القائم على موازنة البنود يواجه مستخدموا المعلومات المالية الحكومية صعوبة في تلبية احتياجاتهم من المعلومات المحاسبية الملائمة و الموثوقة ، وهذا بسبب ضعف مخرجات النظام المحاسبي الحكومي نظرا للاعتبارات التالية:

-صعوبة تقييم أداء الوحدات الحكومية، أو بعبارة أخرى قياس المخرجات والآثار الناتجة عن نشاطها. فموازنة البنود لاتربط تكاليف كل خدمة بالمنافع التي تعود على المجتمع من ورائها، وإنما تعطي لوظيفة الرقابة على الصرف أهمية بالغة على حساب تحقيق الأداء؛

-صعوبة قياس تكلفة خدمات الوحدات الحكومية ،ومن ثم ضبط الإنفاق العام ورشادته، نظرا لكون التركيز الأساسي لموازنة البنود هو مجرد عرض المصروفات تحت أبواب وبنود وأنواع مختلفة، والرقابة على عملية الصرف لمنع الاختلاسات ،دون الاهتمام بالربط بين الاعتمادات وبين تحقيق الأهداف المخططة للدولة بأقل المصروفات الممكنة ؛

-نقص الشفافية المطلوبة لتحقيق المسائلة والرقابة حول الكفاءة في التنفيذ .

وعليه لتجاوز هذه النقائص ظهرت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (

IPSAS).

المبحث الثالث: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .

يعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام¹ ، هذه المعايير بأنها" توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام." وسنعرض في مايلي أسباب ظهور هذه المعايير وهيكلها وأهميتها.

1. أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

القطاع العام في مفهوم المعايير الدولية للمحاسبة هو عبارة عن جميع الوحدات الخاضعة للحكومة بشكل مباشر أو غير مباشر ،أي أنه يشمل جميع وحدات قطاع الحكومة العامة وجميع الشركات العامة التي لا تهدف لتحقيق الأرباح، ولا تنطبق هذه المعايير على المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي . وقد جاء ظهور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لمجموعة من الأسباب أهمها:

¹ تأسس هذا المجلس في 10 نوفمبر 2004 ليحل محل لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين التي أنشأت عام 1977.

- تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية، والارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي.
- الاستجابة إلى المزيد من النداءات المطالبة بزيادة الشفافية والمساءلة المالية في مجال إدارة المال العام. حيث يقتضي مبدأ الشفافية أن تصنف معلومات الموازنة العامة وفقاً للمعايير الدولية وتقدم بطريقة تسهل تحليل السياسات. أما مبدأ المساءلة فيستلزم أن تكون الحكومة مسؤولة أمام السلطة التشريعية عن مدى بلوغ الأهداف المسطرة.
- الحاجة الملحة لإنتاج وتأمين المعلومات المحاسبية للدولة والجماعات المحلية والشركات العامة من خلال إعداد الوثائق المالية الضرورية والكافية التي تسمح بما يلي:
 - ✓ الوصف الدقيق لعمليات الميزانية والعمليات المالية؛
 - ✓ التقديم السريع للمعلومات الموثوق بها والضرورية لاتخاذ القرار؛
 - ✓ سهولة تقييم أداء الوحدات الحكومية.

2. هيكل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

- وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 31 معيار تنطبق على أساس الاستحقاق المحاسبي ومعيار واحد على الأساس النقدي يمكن إتباعه من قبل بعض البلدان (النامية) الغير مستعدة لاعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي. وقد تم وضع هذه المعايير على مرحلتين:
- ✓ المرحلة الأولى 1996-2002: تم إنتاج عدد من المعايير من خلال تعديل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS ذات الصلة.
 - ✓ المرحلة الثانية (منذ سنة 2002): ركزت على قضايا محددة في القطاع العام.
- و الجدول الموالي يوضح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الإحدى والثلاثون:

الجدول (01):معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

المعيار باللغة العربية	المعيار باللغة الانكليزية	رقم المعيار
عرض البيانات المالية	Presentation of Financial Statements	IPSAS1
بيانات التدفق النقدي	Cash Flow Statements	IPSAS2
السياسات المحاسبية ، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	IPSAS3
آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	IPSAS4
تكاليف الاقتراض	Borrowing Costs	IPSAS5
البيانات المالية الموحدة	Consolidated and Separate Financial Statements	IPSAS6
المحاسبة عن الاستثمارات الزميلة	Investments in Associates	IPSAS7
الحصص في المشاريع المشتركة	Interests in Joint Ventures	IPSAS8
الإيراد من المعاملات التبادلية	Revenue from Exchange Transactions	IPSAS9
التقرير المالي في اقتصاديات التضخم المرتفع	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	IPSAS10
عقود الإنشاء	Construction Contracts	IPSAS11
المخزون	Inventories	IPSAS12
عقود الإيجار	Leases	IPSAS13
الإحداث بعد تاريخ إعداد التقرير	Events after the Reporting Date	IPSAS14
الأدوات المالية الإفصاح والعرض	Financial Instruments: Disclosure and Presentation	IPSAS15
العقارات الاستثمارية	Investment Property	IPSAS16
الممتلكات والمصانع والمعدات	Property, Plant, and Equipment	IPSAS17
تقديم التقارير حول القطاعات	Segment Reporting	IPSAS18
المخصصات ، الالتزامات والأصول المحتملة	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	IPSAS19
الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	Related Party Disclosures	IPSAS20
انخفاض الأصول غير المولدة للنقد	Impairment of Non-Cash-Generating Assets	IPSAS21
الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي	Disclosure of Financial Information about the General Government Sector	IPSAS22
الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	Revenue from Non-Exchange Transactions(Taxes and Transfers)	IPSAS23
عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	Presentation of Budget Information in Financial Statements	IPSAS24
منافع الموظفين	Employee Benefits	IPSAS25
انخفاض الأصول المولدة للنقد	Impairment of Cash-Generating Assets	IPSAS26
الزراعة	Agriculture	IPSAS27
الأدوات المالية، العرض	Financial Instruments: Presentation	IPSAS28
الأدوات المالية، الاعتراف والقياس	Financial Instruments: Recognition and Measurement	IPSAS29
الأدوات المالية ، الإفصاح	Financial Instruments: Disclosures	IPSAS30
الموجودات غير الملموسة	Intangible Assets	IPSAS31
التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي	Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting	Cash Basis IPSAS

المصدر: إبراهيم محمد علي الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، سنة 2012، ص. 161. ويمكن تقسيم هذه المعايير المذكورة أعلاه إلى ثلاثة مجموعات كما يوضحها الجدول الموالي :

رقم المعيار	عدد المعايير	غرض المعيار
29+23+9+4	أربعة معايير	المعايير العامة للاعتراف والقياس المحاسبي
+24+22+20+18+14+10+8+6+3+2+1 30+28	13 معيارا	المعايير العامة لإعداد التقارير
+21+19+17+16+15+13+12+11+7+5 31+27+26+25	14 معيار	معايير خاصة بعناصر محددة من الكشوف المالية

3. أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والاستجابة الدولية لها
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تتضمن المفاهيم التي تنطبق على إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام في إطار المحاسبة على أساس الاستحقاق. ومن هنا فهذه المعايير تشجع على الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في إعداد التقارير المالية الحكومية، نظرا للمزايا المترتبة على هذا الانتقال و أهمها:
- ✓ إظهار كيفية قيام الوحدة الحكومية بتمويل أنشطتها وكيفية مواجهتها لمتطلباتها النقدية.
 - ✓ يسمح للمستخدمين بتقييم قدرة الحكومة على استمرارية تمويل أنشطتها ومواجهة التزاماتها.
 - ✓ يظهر المركز المالي للوحدة الحكومية والتغيرات في مركزها المالي.
 - ✓ يعطي الوحدة الفرصة لإظهار النجاح في إدارة مواردها.
 - ✓ يفيد في تقييم أداء الوحدة من ناحية تكاليف خدماتها وفاعليتها وانجازاتها.
- وعموما هناك حث من قِبل المنظمات الدولية التي تقدم المساعدات المالية للبلدان النامية كالبنك الدولي على اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) أو أن تسعى للتوافق معها . ويمكن حصر الاستجابة الدولية لهذه المعايير كمايلي:
- ✓ هناك دول لها سياسات محاسبية متقاربة مع IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق (أمريكا-المملكة المتحدة...)
 - ✓ دول تبنت IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق (هولندا-اسبانيا...)
 - ✓ دول على طريق تطبيق IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق (الصين-الأرجنتين...)
 - ✓ دول تبنت معيار الأساس النقدي (المغرب-ماليزيا...)
 - ✓ دول على طريق تطبيق الأساس النقدي ثم الانتقال إلى تطبيق معايير أساس الاستحقاق (باكستان-نيجيريا...)
 - ✓ دول لها مشاريع إصلاحات مالية ومحاسبية تتضمن الأخذ ب IPSAS:الجزائر-جنوب إفريقيا-لبنان...

الفصل الثامن:
مشروع عصرنة أنظمة الميزانية في الجزائر

مشروع عصرنه الأنظمة الموازية في الجزائر (MSB¹) هو أهم ملف قيد الإعداد يتعلق بعصرنه نظام ميزانية الدولة ،والذي يهدف أساسا إلى تحسين شفافية تسيير المالية العامة،والتحكم في النفقات ورشادتها.

المبحث الأول :عيوب نظام الميزانية في الجزائر قبل مشروع العصرنه

يقدم هذا المبحث لمحة حول نظام الميزانية العامة في الجزائر قبل مشروع العصرنه وأهم مساوئه.

1.لمحة حول نظام الميزانية العامة قبل مشروع العصرنه

يقوم نظام الميزانية العامة السائد في الجزائر على فكرة "موازنة البنود" ،الذي بمقتضاه يتم تبويب بنود الميزانية بشكل تفصيلي بحيث تشمل أبواب وبنود ونوع النفقة ، وكذا الجهات القائمة بالتنفيذ، وهذا في ظل استقلالية تامة بين ميزانية التسيير والتجهيز. وفي هذا السياق يقع تنفيذ العمليات المالية العمومية في نطاق نظام يرتكز على "الدفع" ، أو ما يطلق عليه "محاسبة الصندوق" .وبعبارة أخرى فإن الإطار المحاسبي للدولة الساري المفعول حاليا في الجزائر،قد تم إعداده ليستخدم في محاسبة وتسجيل والرقابة على العمليات المالية الخاصة بالدولة وهيئاتها العمومية،والمتمثلة في عمليات التحصيل(encaissement)والتسديد(décaissement)لكل من الإيرادات والنفقات العامة على التوالي،وذلك طبعا في إطار قوانين المالية المصادق عليها من قبل البرلمان.وتتمثل أهم خصائص نظام "محاسبة الصندوق" في مايلي:

-تسجيل حركات الأموال العمومية تحصيلاً وصرفاً فقط ،دون تسجيل الممتلكات العينية للدولة إلى جانب عدم تطبيق مبدأ الحقوق المثبتة للدولة.
- القيد المحاسبي مبني على الأساس النقدي ، حيث لا يقوم المحاسب بتسجيل العمليات المالية العمومية إلا إذا حدث نتيجتها أثر نقدي (أو واقعة التحصيل أو التسديد).

2.مساوئ نظام الميزانية قبل مشروع العصرنه

ان الاستمرار في نظام ميزانية البنود ينطوي على مجموعة من المساوئ.يمكن حصرها في مايلي:

¹ MSB= Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires .

- أن هذا الإطار المحاسبي يعكس وصفا جزئيا للنشاط المالي للدولة، لأن كل المعلومات والبيانات المتعلقة بالذمم (أو الحقوق)، والديون ومختلف عناصر الذمة للدولة لا يمكن معرفتها من خلاله.

- نظام الميزانية السنوية غير مناسب للمشاريع ذات المدى الأطول، مما يعني غياب إطار للتخطيط الموازي متعدد السنوات .

-تسيير النفقات العمومية يكون وفقا للوسائل وليس للنتائج المستهدفة، مما يعكس عدم الاهتمام بنجاعة الإنفاق العام.

-الصعوبة التي يواجهها المستخدمون في الحصول على بعض وثائق الميزانية العامة لا سيما قانون ضبط الميزانية ،وهو ما يعني ضعف شفافية إدارة المال العام.

-الرقابة القبلية للنفقات تركز على قانونيتها وليس فاعليتها ،في حين أن الرقابة البعدية تكون متأخرة نوعا ما .

-ضعف أداء نظام المعلومات في إدارة المال العام نظرا للاستخدام المحدود للإعلام الآلي والغير مدمج في شبكة مركزية.

المبحث الثاني : أهداف مشروع عصرنة أنظمة الميزانية في الجزائر MSB

في هذا المبحث سنقدم لمحة حول مشروع العصرنة وأهدافه.

1.لمحة حول مشروع عصرنة أنظمة الميزانية في الجزائر

في ظل التحول الاقتصادي في الجزائر نحو اقتصاد السوق والانفتاح على الخارج ،فقد قررت السلطات إعداد مشروع لعصرنة الأنظمة الموازنية(MSB) وهذا بالتعاون مع البنك الدولي بموجب اتفاقية موقعة بين الطرفين يعود تاريخها إلى 18 أفريل 2001،والمتعلقة بتمويل برنامج الإصلاح الموازي في الجزائر.وقد استعانت الجزائر لإعداد مشروع الإصلاح بإحدى المؤسسات الاستشارية الكندية (CRC SOGEMA).وقد حددت وزارة المالية سنة 2012 موعدا لتجسيد إصلاح نظام الميزانية في البلاد.

2. أهداف مشروع عصرنة أنظمة الميزانية في الجزائر

يرمي مشروع العصرنة عموما إلى تحقيق الأهداف التالية:

أ. التحول من ميزانية البنود إلى ميزانية البرامج والأداء

تقوم الفكرة الأساسية لهذا الإصلاح على أن يكون هناك توجه أكبر نحو إنجاز البرامج واشتراط النتائج بدل الإكتفاء فقط بتزويد الوحدات الحكومية بالموارد المالية لإنفاقها. وبعبارة أخرى ستتقل الجزائر من منطق "ميزانية البنود" إلى ميزانية "الأداء والبرامج". وفي هذا الإطار يتعين على مختلف الوحدات الحكومية الكشف عن برامجها مسبقا، و تحديد المبالغ الضرورية لإنجازها، ومسائلتها عن أسباب المطالبة بهذا المال وكذا متابعتها في مدى تحقق النتائج المرجوة من هذه البرامج. وكل هذا من أجل تكريس أكبر لناعمة الإنفاق العام في البلاد.

ب. تحسين تدفق المعلومات حول الميزانيات العمومية

يعتبر مشكل تدفق المعلومات من أهم نقاط الضعف التي تعترى النظام الموازي في الجزائر قبل الإصلاح، نظرا للاستخدام المحدود للإعلام الآلي والغير مدمج في شبكة مركزية. وفي هذا الشأن ارتأى مشروع العصرنة أن يكون من بين الورش الكبرى للإصلاح إنشاء نظام معلومات متكامل لتسيير الميزانيات العمومية.

المبحث الثالث: أهم عناصر الإصلاح في ظل مشروع العصرنة MSB

تتمثل أهم عناصر الإصلاح التي ركز عليها مشروع عصرنة الأنظمة الموازية في الجزائر في مايلي:

1. التحول نحو ميزانية البرامج والأداء (التسيير المرتكز على النتائج)

بدلا من مجرد عرض المصروفات تحت أبواب وبنود وأنواع مختلفة مثلما هو الحال في موازنة البنود، فإن موازنة البرامج والأداء تهدف لتبويب يأخذ في الاعتبار اهتمامات الحكومة وما يجب القيام به من برامج وخطط ومشروعات مع إظهار سبب النفقة ضمن الخطة والبرنامج المطلوب تنفيذه. أي تبرز مبررات كافة النفقات في إطار برنامج معين تسعى الحكومة إلى تحقيقه.

ويتطلب تطبيق هذا الأسلوب تحويل الأنشطة الحكومية إلى برامج تشتمل على أوجه النشاط المختلفة في الحكومة، حيث تقوم كل وزارة بإعداد برامج تتعلق بأنشطتها المختلفة والذي قد تشترك فيه مع وزارات أخرى في إعداد نفس البرنامج المشترك، وتقوم وحدات الأداء التابعة للوزارة بالتنفيذ وتعتبر مسئولة عن ذلك الجزء المناط بها، ويتم تحديد تكاليف ذلك الجزء الخاص بكل وحدة أداء عبر ما يتم إنفاقه خلال الفترات المتعاقبة المرتبطة بتنفيذ البرنامج، والتي قد تستمر لفترات تمتد إلى عدد من السنوات، وبذلك فإن البرنامج يبقى مرتبطاً بالمستقبل وما يترتب عليه من آثار اقتصادية واجتماعية.

و في ظل هذا التحول نحو موازنة البرامج والأداء اقترح مشروع العصرنة أن يتم تغيير تسمية " الأمر بالصرف" إلى " المسير المسئول" الذي يعتبر عنصراً أساسياً في التسيير القائم على أساس النتائج.

وعموماً يمكن القول أن هدف موازنة البرامج والأداء هو تحقيق الكفاءة والفاعلية للموارد المحدودة، مع الاهتمام أو التركيز نحو الهدف أو قياس المخرجات والآثار الناتجة عنها. كما تساهم في دعم آليات الرقابة وتقييم النتائج وتحليل الانحرافات والوقوف على مدى الاستجابة للبرامج والأهداف المخططة مما يؤدي إلى ضبط الإنفاق العام وتحديد اتجاهاته ومستوياته وترشيده، وتعزيز منهج المساءلة حول الفاعلية والكفاءة في التنفيذ

2. الطور الجديد للميزانية

نظراً لكون الميزانية السنوية غير مناسبة للمشاريع ذات المدى الأطول، حيث لا تسمح بالتخطيط الموازني متعدد السنوات. فإن برنامج العصرنة يقترح أن تمتد فترة التخطيط وإعداد الميزانية على 15 شهر، كما يتم إرساء إطار للنفقات العامة على المدى المتوسط (3 سنوات).

3. الوثائق الجديدة للميزانية

في ظل النظام الموازني القديم يتم عرض الميزانية العامة في الجزائر من خلال ثلاثة وثائق وهي:

- الوثيقة أ : توضح الإيرادات النهائية المطبقة على ميزانية الدولة للسنة المعنية؛
- الوثيقة ب: توضح توزيع الاعتمادات بعنوان ميزانية التسيير للسنة المعنية حسب كل دائرة وزارية؛

- الوثيقة ج: توضح توزيع النفقات ذات الطابع النهائي للسنة المعنية حسب القطاعات.
أما مشروع العصرنة فيقترح المحافظة على الوثيقة -أ- ودمج الوثيقتين -ب- ج . مع استحداث ثلاث وثائق جديدة لمشروع الميزانية العامة للدولة وهي: نفقات الدولة-تقرير حول الأولويات والتخطيط- نفقات المصالح غير الممركزة بالولايات.

4.تحسين تدفق المعلومات

يقوم برنامج الإصلاح الموازي على تجسيد نظام معلوماتي مدمج يسمى " النظام المتكامل لتسيير الميزانية" SIGBUD الذي يسمح بتحميل المعلومات في أي لحظة من عدة جهات نحو شبكة مركزية. أو بعبارة أخرى اعتماد نظام معلومات يساعد في نقل المعلومة وتوفير الشبكة المعلوماتية عبر ربط مختلف الوحدات الحكومية بنظام ممرکز ومحوسب للمحاسبة العمومية. فوجود نظام للمعلومات يكرس شفافية المالية العامة حيث يسمح بمعرفة نسبة تنفيذ الميزانيات (استهلاك الاعتمادات) وبشكل دقيق خلال كل فترة زمنية. كما سيتم الاعتماد أيضا على هذا النظام عند تحضير أي مشروع جديد للميزانية العامة .

المراجع والمصادر

أولا: المراجع العربية

1. الكتب

- لعامرة جمال، منهجية الموازنة العامة للدولة في الجزائر، القاهرة: دار الفجر للنشر والتوزيع، 2004.

- سوزي عدلى ناشد، الوجيز في المالية العامة: النفقات العامة- الإيرادات العامة- الميزانية العامة، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000.

- محاسبة حكومية، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، المملكة العربية السعودية.

- إيمان بنت عبد الرحمان العقيل، نظام المحاسبة الحكومية، المملكة العربية السعودية

- دليل تسعير الخدمات الحكومية، حكومة دبي: دائرة المالية، الإمارات العربية المتحدة.

- بخراز يعدل فريدة، "تقنيات وسياسات التسيير المصرفي"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر

- حسين القاضي و آخرون، المحاسبة الدولية و معاييرها، الطبعة الأولى، عمان: مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، 2008، ص.103.

- أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية و الشركات المتعددة الجنسيات، الإسكندرية: دار الجامعية، 2004، ص ص.429-430.

2. المقالات

- لعامرة جمال، "علاقة الحسابات الخاصة للخرينة بالميزانية العامة للدولة في الجزائر"، مجلة

العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 2005/04، ص ص.99-108.

- ملخص أعمال الملتقى الوطني الرابع حول نظام الصفقات العمومية واقع و آفاق، المنعقد

يومي 03 و 04 مارس 2014 بالمركز الجامعي تامنغاست-الجزائر، مجلة الاجتهاد

للدراستات القانونية والاقتصادية، العدد 9، 2015.

- إبراهيم محمد علي الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية

وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية

والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، سنة 2012، ص.144.

3. القوانين

- قانون المحاسبة العمومية (21/90) الصادر في 15 أوت 1990، في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35، (1990).
- القانون المتعلق بقوانين المالية (17/84) الصادر في 10 يوليو 1984، في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 28، (1984).
- المرسوم الرئاسي رقم 10-236 مؤرخ في 28 شوال عام 1431 هـ الموافق ل 7 أكتوبر سنة 2010. والمتضمن تنظيم الصفقات العمومية.

4. الرسائل والأطروحات والتقارير

- شلال زهير ، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ، أطروحة دكتوراه ، جامعة بومرداس ، 2014.
- فريد أحمد عبد الحافظ غنام، إطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين ، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة، 2006.
- بن رمضان بلقاسم ، الخزينة العمومية ، تقرير التكوين التحضيري للحصول على رتبة مفتش رئيسي للخزينة و المحاسبة، 2014 .

ثانيا :المراجع الأجنبية

- Ali Bissaad, **Droit de la comptabilité publique**, Edition Houma, 2004.
- Ministère des finances, **organisation, missions des services comptables et reformes initiées**, 4 février 2013.
- Youssef benouchefoun, "**cours de finances publiques et de comptabilité publique** " , institut diplomatique et de relations internationales, ministère des affaires étrangère, Algérie, 2008.
- Denideni Yahia, **la pratique du système budgétaire de l'état en Algérie**, Alger : office des publications universitaires, 2002.
- Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires en Algérie**, document de la banque mondiale, tunis , 26/27 juin 2006.