

جامعة محمد لمين دباغين سطيف 2

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم الحقوق

تقنيات الميزانية و المحاسبة العمومية

طلبة سنة الأولى ماستر تخصص ادارة عامة

إعداد الأستاذة : د/ لبعيل فطيمة

السنة الدراسية : 2024-2025

محتوى المقياس

تمهيد :

المحور الأول : الموازنة العامة

أولاً : مفاهيم أساسية حول الموازنة العامة

1 - تعريف الموازنة العامة

2- أهمية الموازنة العامة

3- مبادئ الموازنة العامة

4- عجز الميزانية

ثانياً : جانب التقني للميزانية العامة (مراحل اعداد الميزانية):

1- مرحلة الاعداد و التحضير

1-1 مناهج اعداد الموازنة (اساليب تبويب الموازنة)

1-2 طرق تقدير الايرادات و النفقات .

2- مرحلة الاعتماد

3- مرحلة التنفيذ

المحور الثاني : المحاسبة العمومية

أولاً : مفاهيم أساسية حول المحاسبة العمومية

1- تعريف المحاسبة العمومية و الهيئات الخاضعة لها

2- مصادر و أهداف المحاسبة العمومية

3- علاقة المحاسبة العمومية بالميزانية و الحساب الختامي

ثانياً : اعوان المحاسبة العمومية و مبادئها

1- اعوان المحاسبة العمومية

2- مبادئ المحاسبة العمومية

3- رقابة المالية في القطاع العمومي .

تمهيد :

تعد الميزانية العامة الوثيقة التي تتضمن نفقات و إيرادات الدولة و الوسيلة التي تحقق بها مختلف أهدافها الاقتصادية ، الاجتماعية و السياسية .

لذلك يهدف مقياس تقنيات الميزانية و المحاسبة العمومية لتعرف على مختلف مراحل التي تمر بها الميزانية العامة بدأ من الاعداد الموازنة العامة الى غاية اعداد الحساب الختامي ، و كيف تقوم المحاسبة العمومية بتنفيذ و مراقبة ميزانية الدولة و مختلف الهيئات الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر .

المحور الأول : الموازنة العامة

التكلم عن الموازنة العامة يعني نتطرقنا لمفهومها ، مبدأها ، أهميتها ، التعرف على حالة العجز فيها و طريقة اعدادها و مراحل التي تمر بها .

أولا : مفاهيم أساسية حول الموازنة العامة

1 - تعريف الموازنة العامة

تتعدد تعريفات الميزانية على حسب أهداف التي يرغب الباحثين في الوصول اليها و وجهات نظرهم و غيرها فنجد مثلا هذا التعريف الذي يركز على الوظيفة المحاسبية للميزانية :

- "بانها وثيقة معتمدة تتضمن ترتيبا للايرادات المقدره و المصروفات المقدره بالدولة لفترة مقبلة تكون عادة لمدة عام " .

اما التعريفان التاليان فيركز على الاطار القانوني و التشريعي للموازنة العامة فيعرف الموازنة كما يلي :

" برنامج عمل الذي تتقدم به الحكومة امام ممثلي الشعب لسنة مالية مقبلة و بالتالي فهي البرنامج المقدم الى السلطة التشريعية في شكل وثيقة معتمدة . "

- وثيقة هامة مصادق عليها من طرف البرلمان تهدف الى تقدير النفقات الضرورية لاشباع الحاجات العامة ، و الايرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات عن فترة مقبلة عادة ما تكون سنة .

فتعريفان يؤكدان انه لا يوجد موازنة عامة من غير قانون و تشريع يقبل بها و ينظمها .

و نجد ايضا تعريف آخر للموازنة و الذي يأخذ بعين الاعتبار دور الدولة في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و يعرف الموازنة العامة على انها " نظام موحد يمثل البرنامج المالي للدولة لسنة مالية مقبلة و يعكس الخطة المالية التي هي جزء من الخطة الاقتصادية و الاجتماعية العامة " .

اما المشرع الجزائري يعرفها في :

- المادة 4 من القانون ارقم 84-17 المؤرخ في 07 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية على أنها : " تتشكل من الإيرادات و النفقات النهائية للدولة ، المحددة سنويا بموجب قانون المالية، و الموزعة وفق الأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها.

- المادة 3 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنها " الوثيقة التي تقدر و ترخص للسنة المالية مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة بالتسيير و الاستثمار."

المادة 14 من القانون الأساسي رقم 18-15 المؤرخ 2 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية : تقدر موارد ميزانية الدولة وأعبائها وتبين في الميزانية على شكل إيرادات ونفقات. وتحدد هذه الموارد والأعباء ويرخص بها سنويا بموجب قانون المالية وتوزع حسب الأحكام المنصوص عليها في هذا القانون. تضمن مجموع الإيرادات تنفيذ مجموع النفقات، وتفيد مجموع الإيرادات والنفقات ضمن حساب وحيد يشكل الميزانية العامة للدولة .

ملاحظة : لذلك يجب عدم الالتباس بين ميزانية الدولة وقانون المالية فهي فقط الجزء المحاسبي ، الخطة المالية لقانون المالية قانون المالية هو الحاوية ، الميزانية هي المحتوى.

من خلال هذه التعريفات نجد انها كلها تتفق على ان ميزانية العامة لدولة تتضمن عنصرين اساسيين :

- عنصر التوقع و تنبؤ و التقدير لسنة مقبلة (النفقات و الإيرادات).
- تتطلب الاقرار و الترخيص من سلطة مختصة (مصادقة عليها من طرف السلطة التشريعية البرلمان في الجزائر)

قانون المالية : يعرف على انه القانون الذي يحدد إيرادات و نفقات الدولة لكل سنة ، و يوجد عدة انواع له قانون المالية السنوي أو الاساسي ، التكميلي أو التعديلي أو التصحيحي و كلها قوانين تعرض على البرلمان للمناقشة و التصويت .

و نشير الى انه في المادة 01 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية تحدد مفهوم و مضمون قانون المالية و في المادة 04 من نفس القانون يبين انه بإمكان اتمام أو تعديل قانون المالية لسنة عن طرق قوانين المالية التكميلية او المعدلة .

اما قانون المالية التصحيحي فقد اقره قانون 23-15 المتعلق بقوانين المالية في اطار جملة من التدابير التي اقرتها الدولة للحفاظ على القدرة الشرائية و تعزيز الامن الغذائي و دعم برامج الاستثمار العمومي في بعض الولايات .

2- أهمية الموازنة العامة : للموازنة العامة أهمية كبيرة في مالية العامة للدولة :

- **أهمية الموازنة السياسية :**

أن اعتماد الموازنة من قبل البرلمان ، يعني ذلك مناقشة البرنامج السياسي للحكومة ، وأن حاجة السلطة التنفيذية لمصادقة البرلمان يعني تمتع الشعب بحرياته الدستورية وحقوقه الديمقراطية ، كما أن الموازنة بما تتضمن من مؤشرات إنفاقية وإيرادية تكشف عن السياسة العامة للدولة اتجاه المجتمع.

ويستطيع البرلمان أثناء مناقشة الموازنة العامة فرض رقابة على اعمال السلطة التنفيذية ، كذلك يستطيع عن طريق رفض اعتماد معين في مشروع الحكومة إجبارها على العدول عن

سياسة اقتصادية أو اجتماعية معينة أو حملها على تنفيذ برنامج معين.

- أهمية الموازنة الاقتصادية :

تلعب الموازنة العامة دورا فعالا في تحقيق التوازن الاقتصادي من خلال استخدامه السياسة المالية ففي حالة الكساد تتدخل الدولة لتعمل على زيادة الطلب عن طريق زيادة النفقات وتخفيض الضرائب لرفع القوة الشرائية لدى الافراد مما يؤدي الى زيادة الطلب الخاص ، فضلا عن الطلب الحكومي وبذلك يتخلص الاقتصاد من أزمته ويدخل مرحلة الانتعاش الاقتصادي.)

أما في حالة التضخم وعندما يكون الطلب اكبر من العرض فتقوم الدولة بتخفيض نفقاتها وزيادة نسبة الضرائب بهدف امتصاص القوة الشرائية الفائضة في السوق عندها ينخفض الطلب بشقيه العام والخاص مما يؤدي الى تخفيض الارتفاع بالأسعار. كما تعكس الموازنة العامة فلسفة النظام وذلك من خلال نفقاتها وايراداتها فإتساع نفقات القطاع العام يشير الى توسع دور الدولة في الاقتصاد ، وأن ازدياد نسبة مساهمة هذا القطاع في الايرادات العامة يعكس توجه الدولة نحو اتباع سياسة الاقتصاد الموجه. اما اذا كان دور الدولة في الاقتصاد محدودا وكانت نسبة مساهمة الضرائب كبيرة في الايرادات العامة فهذا يشير الى دور القطاع الخاص بالاقتصاد وتوجه الدولة نحو سياسة اقتصاد السوق.

-أهمية الموازنة الاجتماعية :

إن الأهمية الاجتماعية للموازنة تتعلق بمفاهيم العدالة الاجتماعية وتقليل الفوارق بين الطبقات والرفاه الاجتماعي، حيث تعكس الاهداف التي تضعها وتنفذها الحكومة في مجال الرفاه الاجتماعي ومدى اهتمامها بالارتقاء بالخدمات التعليمية وتقديم التعليم المجاني بمختلف مراحلها وتطور الخدمات الصحية وتوفير خدمات الماء والكهرباء وغيرها من الخدمات ، اما في مجال اعادة توزيع الدخل القومي فأن السياسة الضريبية تكشف فيما اذا كانت الحكومة تسعى لتقليل الفوارق بين دخول الافراد وذلك من خلال الضرائب التصاعديّة وتحقيق العدالة الاجتماعية.

3-مبادئ الميزانية العامة :

3-1مبدأ سنوية : حيث يتم التوقع و الترخيص لنفقات و إيرادات الدولة بصفة دورية منتظمة كل سنة و تختلف بداية السنة من دولة الى اخرى و في الجزائر تبدأ السنة في 1/1 و تنتهي 12/31 .

3-2مبدأ وحدة الميزانية : و يقصد بها ان تدرج جميع نفقات و إيرادات الدولة في وثيقة واحدة و لا يجب الخلط بين الميزانيات المتعددة و الميزانية ذات الوثائق المتعددة ، و هنالك بعض الاستثناءات عن هذه القاعدة تبررها المالية الحديثة للدولة تتمثل فيما يلي :

3-2-1الميزانية المستقلة : هي كل ميزانيات المصالح العمومية و الهيئات المحلية و المؤسسات العمومية التي تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الدولة. و تسري على هذه الهيئات و الجماعات و المصالح و المؤسسات كل الآثار القانونية

المرتتبة على اكتساب الشخصية القانونية، بمعنى أنها تتمتع بذمة مالية متميزة عن ذمة الدولة فتستقل بإيراداتها و نفقاتها، و هكذا تستقل بإيراداتها و نفقاتها و تتحمل أي عجز يصيبها و تحتفظ بالفائض أن تحقق إلا إذا نص على خلاف ذلك صراحة في قوانينها الأساسية

3-2-2 الميزانيات غير عادية : تلك الميزانيات التي توضع بصفة مؤقتة أو استثنائية أو في ظروف غير عادية و تمول بموارد غير عادية ، بحيث لو أدرجت النفقات و الإيرادات المذكورة فيها ضمن الميزانية العامة للدولة ، أدت إلى عدم إعطاء صورة حقيقية عن صحة المقارنات التي يمكن أن تقدمه بين ميزانيات الأعوام المختلفة، و من أمثلة النفقات غير العادية نفقات الحروب و نفقات الأشغال العمومية التي تتطلب إنفاق مبالغ كبيرة، و كذلك نفقات المشروعات التي ترمي إلى مكافحة الركود الاقتصادي و المشروعات الإنتاجية الكبرى، كما تستعمل بعض الدول الميزانيات غير العادية لتغطية مصروفات التسلح لشن حرب أو لمواجهة كارثة طبيعية.

3-2-3 الحسابات الخاصة للخزينة

تشمل هذه الحسابات على جميع العمليات المالية المترتبة عن خروج أموال من الخزينة العامة أو دخولها إليها بصورة غير نهائية، فهي لا تعتبر إنفاقا أو إيرادا بالمعنى الصحيح للكلمة. بل عبارة عن أموال تدخل الخزينة على أن تخرج منها فيما بعد، و العكس صحيحا، و عليه فقد اقتضى المنطق العلمي بعدم تدوين هذه العمليات في الميزانية، على أن يفتح لها في قيود الخزينة حسابات مستقلة يطلق عليها الحسابات الخاصة للخزينة .

3-2-4 الميزانيات الملحقة : الميزانية الملحقة كما يدل عليها اسمها، هي ميزانية منفصلة عن ميزانية الدولة و لكن غير مستقلة عنها، بمعنى أنها ترفق بها و تخضع لنفس الإجراءات التي تخضع لها الأولى هي ميزانيات تستدعي حسن سير بعض المرافق العامة القائمة بنشاط صناعي أو تجاري ، حيث يوضع لهذه المرافق ميزانيات مستقلة تشتمل على إيراداتها و تلحق بميزانية الدولة، و في هذه الحالة لا يعدو الأمر إلا أن يكون سوى إعطاء الشخصية المالية المستقلة للمرفق العام، و ليس الشخصية الاعتبارية المستقلة عن شخصية الدولة.

3-3 مبدأ الشمول أو العمومية : بمعنى ادراج الإيرادات و النفقات العامة جميعها مهما قل شأنها و بدون اجراء مقاصة بينها ، و يسمى أيضا مبدأ عدم التخصيص : عدم تخصيص إيراد معين لمواجهة نفقة معينة أي تواجه جميع النفقات العامة بجميع الإيرادات العامة .

3-4 مبدأ التوازن الميزانية : و يعني تساوي جملة نفقات الدولة مع إيراداتها بنظرة حسابية بحتة .

و بتطور الفكر المالي و تطور دور الدولة في الحياة الاقتصادية اصبح يميل لاستبدال فكرة التوازن المالي و الحسابي البحت بتوازن الاقتصادي حتى و لو ادى لحدوث عجز مؤقت في الميزانية يعرف بالعجز المنظم .

تتلخص نظرية العجز المنظم انه يتعين على الدولة في حالة الكساد (و لم يصل الاقتصاد الى حالة التشغيل الكامل) أن تعمل على زيادة الطلب الكلي الفعلي أي زيادة الانفاق بمبالغ تزيد عن الإيرادات المحصلة لاجل انعاش الحياة الاقتصادية و

الوصول الى التشغيل الكامل ، و يتم ذلك عن طريق الاصدار النقدي و تشير النظرية لعدم التخوف من التضخم في هذه الحالة لان الاقتصاد في حالة عدم التشغيل الكامل ، و عند الوصول الى التشغيل الكامل سيحدث التوازن الاقتصادي ثم المحاسبي .

4-تعريف عجز الميزانية العامة وأنواعه:

يعرف عجز الميزانية العامة بأنه انعكاس لعدم قدرة الإيرادات العامة على تغطية النفقات العامة، أو انه الحالة أو الوضع الذي يجسد تجاوز النفقات العامة على الإيرادات العامة، وثمة مفاهيم عدة للعجز، فقد عرف صندوق النقد الدولي العجز الكلي بأنه المفهوم الذي يركز على إجمالي الإيرادات العامة والنفقات العامة، في حين حدد مفهوم العجز الجاري بزيادة النفقات الجارية على الإيرادات الجارية أي انه ينحصر في الميزانية العامة الجارية.

ومن جانب آخر يعرف **العجز الهيكلي** بأنه الحالة التي تشير إلى استمرار العجز المالي لسنوات متتالية بصورة مستمرة.

فيما يشير العجز المقصود (المنظم) إلى سلسلة من الإجراءات التي تتخذها الحكومة عند تعرض الاقتصاد إلى أزمة كساد اقتصادي ناتجة عن تدهور في حجم الطلب الفعال مما يدفع الحكومة إلى زيادة إنفاقها وتخفيض ضرائبها فيتولد العجز المقصود.

أما **العجز المالي** فهو ثلاثة انواع عجز مؤقت ، عجز ضعيف وعجز قوة، فالأول يعني عدم توافق الإيرادات العامة مع النفقات العامة زمنياً، أما عجز الضعف فينجم عن ضعف الإدارة الحكومية وعدم قدرتها على تحقيق الإيرادات من جانب والإنفاق غير العقلاني من جانب آخر، أما عجز القوة فينجم عن المساعدات التي تقدمها الدولة إلى دولة أخرى بصيغة إعانات اقتصادية واجتماعية لتحقيق أهداف معينة .

أسباب عجز الميزانية العامة للدولة: هناك العديد من الأسباب التي تؤدي إلى عجز الميزانية العامة للدولة، ولكننا سنركز فقط على أهمها والتي تتمثل في :

- توسع الجهاز الإداري الحكومي بما في ذلك مشروعات ومؤسسات القطاع العام، وما واكب ذلك من نمو في حجم العمالة الحكومية والأجور المدفوعة لها .
- تزايد الإنفاق العسكري.

-زيادة المدفوعات التحويلية لتمويل الخدمات الاجتماعية ومشروعات الضمان الاجتماعي وإعانات البطالة ومساعدة الفقراء ونوي الدخل المنخفض والمحدود .

- تأثير التضخم.

-الأزمات الاقتصادية، فمثال في حالة الركود الاقتصادي تقوم الدولة بزيادة الإنفاق العام من اجل زيادة التشغيل وبالتالي الزيادة في الدخل الوطني، ويكون ذلك فعال في الدول المتقدمة لما تتميز به من مرونة في جهازها الإنتاجي .

طرق تمويل عجز الميزانية العامة: وهنا نميز بين نوعين من التمويل :

-**التمويل التقليدي:** تتمثل مصادر هذا النوع من التمويل في التمويل الخارجي (القروض) يعد الاقتراض الحكومي في الاقتصاد الوضعي، أكثر الوسائل نجاعة في معالجة أزمات السيولة المؤقتة، ولذلك تميل الدول في الوقت الحاضر إلى الاقتراض من الجمهور أو من البنوك ، ويتضمن النوعان الأول والثاني الاقتراض بالفائدة، إما عن طريق إصدار سندات قابلة للتداول يدفع مقابل قيمتها الاسمية فائدة دورية، أو الاقتراض المباشر من الجهاز المصرفي بفائدة، والواقع في الدول المعاصرة أنها

تفضل الاعتماد على القروض الداخلية لأنها تعد نوعاً من إعادة توزيع الدخل، بحيث يتخلى المقرضون بصفة مؤقتة عن جزء من القدر الزائد من دخولهم، ثم تعيد الدولة توزيع هذه المبالغ عن طريق الإنفاق العام الذي تقوم به الدولة، كما أن القروض الداخلية تؤثر على سعر الصرف .

-**التمويل غير التقليدي (التضخمي):** و يتم عن طريق اصدار النقد ويتم استخدامه من طرف الدول خاصة النامية، نتيجة نقص في حصيللة الضرائب بحكم محدودية الدخل، ومحدودية النشاطات الاقتصادية، والتي بدورها تحدد القدرة على تحصيل الإيرادات الضريبية، بالإضافة إلى محدودية قدرتها على الاقتراض الداخلي والخارجي ويجب التنويه هنا أنه وفي حالة تم اللجوء إلى الإصدار النقدي يجب على الدولة احترام ما يلي :

- أن يكون الاقتصاد قد حقق درجة مقبولة من النمو بحيث يتحقق معه قدر مناسب من المرونة في جهازه الإنتاجي بالشكل الذي يجعل استجابة العرض اكبر مع الزيادة في الطلب التي تتولد نتيجة الإصدار النقدي الجديد، .

- أن يتم الاقتصار قدر الإمكان في الإصدار النقدي الجديد على تمويل إقامة المشروعات الاستثمارية المنتجة، وتشغيل هذه المشروعات بعد إقامتها، وبالشكل الذي يتحقق من خلالها زيادة إنتاجها للسلع الاستهلاكية، وبحيث يتاح عن طريق ذلك زيادة عرضها حتى يمكن أن تقابل الزيادة في الطلب الناجم عن الإصدار النقدي الجديد، وحتى لا يحصل تضخم .

- في حالة اللجوء إلى الاعتماد على الإصدار النقدي الجديد ينبغي أن يتم بقدر محدود، وفي فترات متباعدة، تفصل بينها فترات زمنية كافية حتى يتاح للاقتصاد خلالها تحقيق زيادة الإنتاج والعرض فيه وبدرجة مناسبة للزيادة في الطلب على تحقيق نتيجة الإصدار النقدي الجديد، وحتى تقل من خلل ذلك آثاره السلبية التضخمية، وتزداد آثاره الايجابية في توسيع الاقتصاد وتنميته وتطوره.

ثانيا : الجانب التقني للميزانية العامة (مراحل اعداد الميزانية):

الموازنة العامة لا بد ان تمر بخمس مراحل زمنية متعاقبة ومتداخلة هي مرحلة الاعداد والتحضير والاعتماد والمصادقة ، ومرحلة التنفيذ ، ومرحلة المراقبة ، ومرحلة الحسابات الختامية، ومرحل

1- مرحلة الاعداد و التحضير :

يقصد بإعداد الموازنة العامة القيام بالتحضيرات اللازمة من جمع البيانات والمعلومات من الوزارات والادارات والجهات العامة التي تشملها موازنة الدولة من اجل وضع مسودة قانون الموازنة يتم تحضير من طرف السلطة التنفيذية أو (الحكومة) لأنها من تملك بمفردها المؤسسات الخاصة والمتخصصة والوسائل الضرورية لتحضير مشروع الميزانية أي الوزارات بمفردها تعرف حاجياتها الحقيقية و التقديرية يتم تحضير الميزانية وفق عدة مراحل وعدة إجراءات وتختلف من ميزانية التسيير إلى ميزانية التجهيز وتقوم المديرية العامة للميزانية تابعة لوزارة المالية بتحضير التقديرات الخاصة بالميزانية في الجزائر .

1-1-مناهج إعداد الميزانية أو أساليب تبويب الميزانية :

عبارة عن نظام أو عمل اداري يمكن من تصنيف وتجميع عناصر نفقات و ايرادات الميزانية ذات الطبيعة المتجانسة في مجموعات من الحسابات الرئيسية والفرعية بناء على اسس معينه مما يمكن من تنظيم المعطيات حول الميزانية وحسن استغلالها وذلك بهدف تسهيل عملية المتابعة والرقابة. و ترشيد الانفاق العام و فعاليته. أو هو الطريقة التي يتم من خلالها تصنيف الايرادات و النفقات في الميزانية العامة ، و هنالك عدة طرق عرفتھا الدول نذكر منها :

- **الموازنة التقليدية:** هي أول أسلوب لإعداد الموازنة تاريخياً وهي الأكثر شيوعاً واستعمالاً في إعداد الموازنة العامة، وتسمى بموازنة البنود أو موازنة الرقابة.
- **الموازنات الحديثة :** و تضم موازنة البرامج و الاداء ، موازنة التخطيط والبرمجة، الموازنة الصفرية.

أ- الأسلوب التقليدي موازنة البنود (الرقابة المالية):

تعد موازنة البنود من أقدم الموازنات الحكومية في العالم، واطلق عليها موازنة البنود لأنها تركز على بنود الموازنة وما يتم رسده لها في الاعتمادات والتقييد برصيد هذه البنود عند الانفاق، كما يطلق عليها أيضاً بالموازنة الجزئية أو المتزايدة جزئياً أو المتدرجة بسبب تضمين نفقات ايرادات السنة الماضية أو متوسط السنوات السابقة كأساس لتقدير الايرادات والنفقات للسنوات المقبلة كما أن نفقاتها فالغالب تزداد باستمرار وبمعدلات طفيفة . وهي تركز على تحقيق الرقابة المالية و القانونية على عناصر الميزانية (النفقات و الايرادات) ، و تهتم بجانب المدخلات فقط لا المخرجات ، فتهتم بما تحتاجه الوحدات الحكومية للعمل متجاهلة أداءها من حيث مقدار السلع و الخدمات التي تقدمها و نوعيتها . كما تخضع موازنة البنود لبعض المبادئ والقواعد الثابتة التي استند عليها التشريع المالي والتقليدي كمبدأ السنوية الوحدة الشمول و الشيوخ .

ب موازنة البرامج و الاداء :

كان للتقدم في العلوم الادارية و السلوكية و الكمية المتعلقة باتخاذ القرارات و كذا الاساليب الاحصائية الاثر الكبير للعمل على اساليب جديدة في مجال الموازنات العامة و ظهرت موازنة البرامج و الاداء في البدا في الولايات المتحدة الامريكية .

حيث تحول الاهتمام إلى خدمة الإدارة الحكومية والتركيز على المقابل الذي يعود من الإنفاق وأصبحت الموازنة أداة لرفع كفاءة الإدارة الحكومية وقياس الأعمال المنجزة. و لا يوجد تعريف موحد لموازنة البرامج فنجد العديد من التعريفات نذكر منها :

- تعريف البنك الدولي : تخصيص اعتمادات على اساس انجاز اهداف و تحقيق النتائج القابلة للقياس .

- كما تعرف بأنها " تقسيم أهداف الخطة العامة للدولة إلى برامج وأنشطة محددة يتم تنفيذها بخطة مبرمجة بزمن محدد وبتكاليف محددة و بمسؤولين محددين لمتابعة البرنامج أو النشاط، على أن يتم قياس الأداء في ذلك البرنامج أو النشاط في نهاية المدة المبرمجة.

وبالتالي فموازنة البرامج والأداء هي وسيلة لتبويب بيانات الموازنة العامة للدولة بتركيز على البرامج الحكومية وليس على ما تشتريه الحكومة من سلع وخدمات، أي أنها تعمل على إبراز وظيفة جديدة للدولة وهي وظيفة الرقابة الإدارية بدلا من التركيز على وظيفة الرقابة المالية التقليدية أي أنها أداة في خدمة الإدارة الحكومية.

تعمل الجزائر وفقا لموازنة للبنود منذ صدور قانون رقم 84-17 مؤرخ في 7 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية الى غاية صدور القانون العضوي 18-15 مؤرخ في 2 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية. المؤسس لتحول لموازنة البرامج و الاداء في الجزائر . و تجدر الاشارة ان هذا القانون لم يدخل حيز التنفيذ فور نشره في الجريدة الرسمية، بل تم اتباع مبدأ التدرج فيه على ان يكون قانون المالية لسنة 2023 أول قانون مالية يتم إعداده، مناقشته، المصادقة عليه، وتنفيذه طبقا لأحكام هذا القانون العضوي، سنة 2022 كانت اول محاولة لاعداد الميزانية وفقا لميزانية البرامج و الاداء .

1-2- طرق تقدير النفقات والإيرادات العامة

طرق تقدير النفقات والإيرادات العامة وأساليبها من الخصائص البارزة في مرحلة تحضير الموازنة وهي كالآتي:

أطرق	تقدير	النفقات	العامة	:
لا يثير تقدير النفقات صعوبات فنية كبيرة ، إلا انه يتطلب ان يكون حقيقيا ، ويتم تقديرها وفقا للحاجات المتوقعة مع مراعاة الدقة ، ويتم الاعتماد في تقدير النفقات العامة على طريقة واحدة هي طريقة التقدير المباشر أو يتم التقدير بموجبها وفقا للحاجات المستقبلية المعروفة من قبل العاملين في مختلف الوزارات والهيئات العامة ، ولا تسبب هذه الطريقة صعوبة فنية ولا تتطلب سوى ان تقوم الجهة التي تتولى تحضير الموازنة الحرية في وضع تقديرات النفقات العامة للسنة المالية القادمة استرشادا بأي وسيلة أو مؤشر يمكنها من خلاله تحديد النفقة المتوقعة صرفها خلال السنة المالية القادمة ، ومن هذه الوسائل الاسترشادية مؤشر نفقات السنوات المالية الماضية مع أخذه بعين الاعتبار التغيرات التي يمكن ان تطرأ على الاقتصاد	من	جميع	الجوانب.	
ويتم التفريق عادة عند تقدير النفقات بين نوعين من النفقات هما نفقات تحديدية ونفقات متغيرة ، فالأولى تعني ان النفقة لا تتغير من عام لآخر الا في حدود ضيقة ، وبالتالي يمكن وضع ارقامها بدقة بطريقة القياس الفعلي لها ومن أمثلة ذلك رواتب وأجور العاملين في أجهزة الدولة وبدلات الايجار المستحقة على دوائر الدولة .				

اما الثانية فهي تلك التي يصعب تقديرها بدقة لكونها تتغير من سنة الى اخرى تبعا لتطور الحاجات العامة وتغير مستلزمات دوائر الدولة آخذين بالاعتبار التغيرات التي تطرأ على مستوى الاسعار، ومن امثلة ذلك نفقات انشاء الطرق والجسور ونفقات ترميم وصيانة عقارات

ب	طرق	تقدير	الإيرادات	العامة
يتم تقدير الإيرادات العامة المتوقعة خلال السنة المقبلة بالطرق الآتية :				
- طريقة التقدير الآتي : وفيها يتم الاعتماد على نتائج الموازنة العامة للسنة قبل الاخيرة				

وهي الموازنة التي نفذت وظهرت نتائجها اثناء تحضير مشروع الموازنة الجديدة فمثلا تقدير ايرادات الموازنة لعام 2025 يتم الاعتماد على نتائج موازنة عام 2023 لأن موازنة عام 2024 تكون مازالت في دور التنفيذ ولم تعرف نتائجها بعد.

- **طريقة التقدير المباشر** : وفقا لهذه الطريقة تترك الحرية للقائمين على تحضير الموازنة في اجراء التقديرات التي يرون انها اقرب للواقع ، وهم في علمهم هذا يتبعون عدة طرق منها دراسة الظروف الاقتصادية السائدة وقت تحضير الموازنة وما يمكن ان يطرأ من تغيرات اثناء التنفيذ على الدخل القومي ، وعلى حصيلة الضرائب وكذلك نتائج الموازنة العامة للسنة قبل الاخيرة وما سبقها من نتائج موازنات السنوات السابقة القريبة.

- **طريقة الزيادة السنوية** : ووفقا لهذه الطريقة يتم تقدير ايرادات مشروع الموازنة الجديدة الاعتماد على ايرادات السنة قبل الاخيرة ثم يضاف اليها نسبة معينة 5% - 10% اذا القائمون بالتقدير يتوقعون حصول زيادة في مستوى النشاط الاقتصادي أو تخفيض نسبة معينة 10% - 5% اذا كان هنالك توقع بهبوط في مستوى النشاط الاقتصادي.

- **طريقة المتوسطات** : وبموجب هذه الطريقة يتم تقدير ايرادات الموازنة الجديدة استناداً الى ما تحقق من ايرادات فعلية خلال السنة الماضية قبل الاخيرة يضاف اليها متوسط الايرادات المتحققة للسنوات الثلاثة او الخمسة السابقة على سنة التقدير.

2- مرحلة اعتماد الموازنة

بعد اعداد الموازنة من طرف السلطة التنفيذية يتم ايداع مشروع قانون المالية لدى السلطة التشريعية بغرض اعتمادها (مجلس الشعبي الوطني) حيث تلجأ معظم المجالس لانشاء هيئات خاصة من بين أعضاءها لدراسة مشروع الميزانية (لجنة الميزانية) ، و بعد تتم مناقشتها و التعديل و بعدها التصويت .

3- تنفيذ الميزانية :

يتم تنفيذ الميزانية من طرف السلطة التنفيذية بأجهزتها المختلفة وفقا لما اعتمده السلطة التشريعية و تحت رقابتها

بحيث تمر عملية تنفيذ الإيرادات (تحصيل) ، بمرحلتين هما :

-المرحلة الإدارية: وهي من اختصاص الأمر بالصرف ويقوم فيها بإثبات وتصفية الدين العمومي.

- المرحلة الثانية هي المرحلة المحاسبية : وهي من اختصاص المحاسب العمومي حيث يقوم فيها بتحصيل الدين العمومي بناء على الأمر بالصرف الذي حرره الأمر بالصرف.

عملية تنفيذ النفقات، التي تمر عبر مرحلتين هما :

- **المرحلة الإدارية:** وهي من اختصاص الأمر بالصرف ويقوم فيها بتحرير حوالات الدفع بناء على مراحل قبلها

- **المرحلة المحاسبية:** وهي من اختصاص المحاسب العمومي حيث يقوم فيها بدفع النفقة بناء على الحوالة التي حررها الأمر بالصرف.

- قانون ضبط الميزانية او الحساب الختامي :

الحساب الختامي هو الحساب الذي يتم اعداده وفقا للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يعرف الحساب الختامي للدولة على انه " الحساب الذي ينطوي على النفقات العامة الفعلية و الايرادات العامة الفعلية و الذي يتم اعداده عن سنة مالية منتهية " .

و بالتالي لكل موازنة عامة تقديرية يجب أن يكون لها حساب ختامي يحتوي على فعاليات السنة المالية المنتهية

و يتم اعداد حساب السنة الختامي بطريقتين :

-طريقة التسيير أو الطريقة النقدية : حيث يعد حساب الختامي على اساس النفقات التي صرفت بالفعل و الايرادات التي حصلت بالفعل بغض النظر عن تاريخ نشأة التزام الدولة بالدفع (النفقة) أو تاريخ حق الدولة في التحصيل (الايراد) ، و بهذه الطريقة يتم حساب الختامي بسرعة لكن لا يظهر المركز المالي الحقيقي لدولة .

-طريقة التسوية او الاستحقاق : حيث يعد الحساب الختامي على اساس المبالغ التي التزمت الحكومة بانفاقها حتى و لم يتم هذا الانفاق بالفعل خلال السنة المالية المذكورة ، و نفس الشيء بالنسبة للايرادات ، و بذلك ينظر للميزانية من وجهة نظر قانونية ، و هذه الطريقة تؤدي لضرورة وجود فترة اضافية تضاف الى السنة المالية لتسوية الالتزامات و الحقوق ، و تحديد هذه المدة (مدة التسوية) لقانون مالية الدولة ، وفق هذه الطريقة يتحدد المركز المالي بدقة لدولة . و الجزائر تتبع هذه الطريقة .

- ويمثل رصيد الحساب الختامي الفائض او العجز في الموقف المالي للدولة في تنفيذ الموازنة العامة للدولة للمدة المعدة عنها.

- يعد الحساب الختامي وسيلة لتحسين طرق التقدير والتنبؤ وتقليل الخطأ في اعداد موازنة الدولة وتلافي الاخطار مستقبلا .

- يعد ايضا أداة رقابية للوقوف على درجة الكفاءة والانتاجية في القطاع الحكومي .

المحور الثاني : المحاسبة العمومية

أولا : مفاهيم اساسية حول المحاسبة العمومي

تعد المحاسبة بشكل عام نظام للمعلومات يترجم الاحداث الاقتصادية للمعلومات مفيدة تساعد على اتخاذ القرارات الاقتصادية .

1- تعريف المحاسبة العمومية و الهيئات الخاضعة لها :

أ - **تعريف المحاسبة العمومية :** هي مجموعة القواعد القانونية (الاجرائية) و التقنية (القيود المحاسبية) المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية و بيان عملياتها المالية و عرض

حساباتها و مراقبتها ، و المحددة لالتزامات و مسؤوليات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين .

ب- الهيئات الخاضعة للمحاسبة العمومية :

حدد القانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية و التسيير المالي الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية و المذكورة على سبيل الحصر في المادة الأولى من هذا القانون و المتمثلة في الدولة و الجماعات المحلية المؤسسات العمومية الإدارية و المؤسسات العمومية للصحة بالإضافة للأشخاص المعنوية الأخرى المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة في مفهوم القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية .

2- أهداف و مصادر المحاسبة العمومية

تتمثل أهداف المحاسبة العمومية فيما يلي :

- التأكد من احترام القانون المعمول به .
- حماية المال العام.

-احترام ترخيصات الميزانية و المخططات و البرامج .

-حسن تسيير الهيئات العمومية.

- تحديد الرشادة في الإنفاق.

- تحافظ على الثقة بين الحكومة و المواطن .

اما مصادر المحاسبة العمومية في الجزائر تشمل القواعد القانونية و التقنية التالية :

- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل و المتمم، و المراسيم الخاصة بتطبيقه.
- الأحكام التشريعية المتعلقة بالمحاسبة العمومية و الموجودة في قانون المالية (القانون رقم 17-84 الصادر في 7 جويلية 1984).

-مرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 16 دفمبر 2009 المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها .

-القانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي.

-الدستور: مثل الأحكام التي نص عليها الدستور في سنة 1996 تتعلق هذه الأحكام برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية المقررة من طرف الحكومة.

- مرسوم التنفيذي 24-347 يحدد كفيات ممارسة الرقابة الميزانية .

- الاجتهاد القضائي: و دوره تقديم تفسيرات لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة

أو

محل انتقاد او جدال عند التطبيق.

- القواعد التقنية: وتتكون من أنواع المحاسبة التي يعتمدها الاعوان الماليون للدولة مثل المحاسبة العامة التي تنتهي بتحديد المركز المالي للدولة و المحاسبة التحليلية التي تنتهي تحليل تكاليف الانتاج و الاستغلال .

3-العلاقة بين الميزانية و المحاسبة العمومية :

مما لاشك فيه بأن النظام المحاسبي عمومي يعتبر الأداة الرئيسية والوحيدة لتنفيذ الموازنة ويعتبر النظام المحاسبي الركيزة التي تستند عليها الموازنة في مراحلها المختلفة في التحضير و التنفيذ والمراقبة ويعتمد النظام المحاسبي الحكومي على تقسيمات الموازنة ورموزها في فتح الحسابات في المجموعة الدفترية الخاصة بالنظام ويستخدم نفس التحليل الوارد في الدليل المحاسبي للموازنة. وعليه فإن عملية التنفيذ الفعلي التي يتم تثبيت قيودها المحاسبية من المستندات المختصة في المجموعة الدفترية تعطي النتائج الفعلية والحسابات الختامية لما حصل من تنفيذ لخطة الموازنة العامة وان اتخاذ القرارات بخصوص إعداد الموازنة لأي سنة مالية يعتمد على النتائج الفعلية للسنة السابقة التي يقدمها النظام المحاسبي العمومي عن الإيرادات والمصروفات وما يوفره هذا النظام من مؤشرات تتعلق بانجاز الخطط والبرامج .

يهتم النظام المحاسبي الحكومي بتثبيت القيود المحاسبية للإيرادات والمصروفات وفتح الحسابات وفق التقسيمات المعتمدة في الموازنة العامة وتصنيفاتها وعليه يعطي النتائج والتحليل الشهري أو الفصلي والمركز المالي في نهاية السنة المالية وفق ما هو وارد في الموازنة مع مقارنة بين المخطط(التقديري) والفعلي (المنفذ) وتعاد هذه البيانات للمخطط لبناء قراره للسنة المالية القادمة ويعد النظام المحاسبي العمومي المسؤول عن الرقابة على الاعتمادات المقررة بالموازنة العامة وعلى المسؤولين عن الإنفاق والجباية تقديم البيانات السليمة عن الأموال التي وضعت تحت تصرفهم إلى السلطات المختصة والالتزام بالتصرف وفق الصلاحيات المقررة من السلطة التشريعية.

ثانيا : اعوان المحاسبة العمومية و مبادئها

تقوم المحاسبة العمومية على جملة من المبدأ يسهر على تنفيذه الاعوان المكلفون بها المتمثلون في الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين و المراقبين الميزانيتين .

1- اعوان المحاسبة العمومية :

1-1- الأمر بالصرف

1-1-1 تعريف الأمر بالصرف : هو كل موظف مسؤول قانونا عن تسيير شؤون هيئة عمومية

"غير ربحية"، حيث يتصرف باسم الدولة أو الجماعات المحلية أو مؤسسة، ويتمتع بصلاحيات تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية التي يكون مسؤولاً عنها وسلطة إصدار الأوامر بتنفيذ العمليات المالية وهذا في حدود الاعتمادات المالية الموضوعة تحت تصرف الهيئة العمومية وفي ظل احترام القوانين والأنظمة المعمول بها.

وفق المادة 4 من قانون 07-23 يعتبر أمر بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص معين أو منتخب أو مكلف يخول بتنفيذ العمليات الميزانية والمالية والممتلكات للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون .

1-1-2 مهام الأمر بالصرف :

من حيث الإيرادات عن طريق إجراءات:

✓ **الإثبات:** وهو الإجراء القانوني الذي بموجبه يتم تكريس حق الدائن العمومي.

✓ **تصفية الإيرادات:** وذلك بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن

العمومي.

✓ **الأمر بالتحصيل:** وهو الأمر الذي يتم بموجبه بتحصيل الإيرادات العمومية.

من حيث النفقات عن طريق الإجراءات التالية:

✓ **الالتزام:** وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية.

✓ **تصفية النفقات:** وهي التحقق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح

للنفقات.

✓ **الأمر بالدفع:** وهو الأمر الذي يوجهه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي لدفع مبلغ النفقة

للجهة المعنية.

"بالإضافة إلى هذه المهام يقوم الأمر بالصرف بمسك محاسبة إدارية ذات طابع إحصائي

للإيرادات والنفقات".

1-1-3 أصناف الأمرين بالصرف

صنف المشرع الجزائري الأمرين بالصرف إلى ثلاثة أصناف الأمر بالصرف

الرئيسيين، الأمر بالصرف الثانويين الأمر بالصرف الإقليميين لميزانية الدولة. انظر

المادة 5، 6، 7، 8 من القانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية و التسيير المالي .

اضافة الأمر بالصرف المستخلفين و المفوضين فالمستخلف هو الذي يشغل مكان الأمر

بالصرف الرئيسي أو الثانوي في أداء مهامه في حالة غيابه أو مانع، وذلك بعقد تعيين و يبلغ

للمحاسب العمومي، و المراقب الميزانياتي .

الأمْر بالصرف المفوض " :يمكن للأمرين بالصرف تفويض التوقيع للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم وتحت مسؤولياتهم" ،هذا التفويض يسمح لهم بتنفيذ العمليات المالية بالنيابة .

1-1-4مسؤولية الأمر بالصرف

و فقا للمادة 110 يتحمل الأمر بالصرف مسؤولية الاخطاء الشخصية التي يرتكبونها و تلحق الضرر و الهيئات العمومية و الخزينة العمومية ، و إضافة إلي المسؤولية المدنية والجزائية يتحمل الأمر بالصرف المسؤولية السياسية أمام البرلمان فيما يخص تحقيق أهداف برامج الحكومة في مجال برامج التجهيز العمومي ،وتشمل هذه المسؤولية خصوصا الوزراء والمنتخبين الذين لديهم صفة الأمر بالصرف ، فللبرلمان حق مساءلة أي وزير عن الانحرافات في استعمال الاعتمادات المقررة لدائرته الوزارية فيمكن أن يتعرض الوزير للعزل من طرف رئيس الجمهورية ،كما يمكن سحب الثقة من رؤساء المجالس المنتخبة في حال إثبات ارتكابهم لمخالفات مالية.

1-2-المحاسب العمومي : للمحاسب العمومي دور فعال في تداول الأموال العمومية ويمكن التطرق

لتعريفه ومهامه ومسؤولياته كما يلي:

1-2-1تعريف المحاسب العمومي :يعد محاسبيا عموميا في مفهوم القانون 23- 07 كل عون عمومي معين او معتمد للقيام بالعمليات المذكورة في المادة 24 من هذا القانون و هي العمليات التالية :

-تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.

-حراسة الأموال أو السندات أو القيم الاغراض أو المواد المكلف بها وحفظها.

-تداول الأموال والسندات والقيم حركة حسابات الموجودات .

- مسك المحاسبة الميزانية على اساس مبد محاسبة الصندوق .

-مسك المحاسبة العامة على اساس مبدأ الحقوق و الالتزامات المثبتة .

- التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة .

- اعداد القوائم المالية و حساب التسيير .

- حفظ الوثائق الثبوتية و المستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى مركز المحاسبي الذي يسيره .

1-2-2-1-مهام المحاسب العمومي :يقوم المحاسب العمومي بتنفيذ أوامر الصرف المتعلقة بتسديد

وتحصيل الإيرادات المرخصة في الميزانية العامة للدولة ،لكن قبل تحصيل الإيرادات ودفع النفقات

يقوم المحاسب العمومي بمراقبة شرعية تنفيذ العمليات المالية للدولة والتي تتمثل في:
- فيما يخص الإيرادات:

يتعين علي المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات، كما يجب عليه مراقبة صحة إلغاء سندات الإيرادات والتسويات انظر . المادة 26 من القانون 07-23 .

- أما فيما يخص النفقات فيجب علي المحاسب العمومي أن يتحقق مما يلي أنظر المادة 27 من القانون 07-23 : - مطابقة العملية للقوانين والأنظمة المعمول بها.

- صفة الأمر بالصرف.

- شرعية عمليات تصفية النفقات.

- توفر الاعتمادات مالية .

- توفر السيولة ماعدى بالنسبة لميزانية الدولة .

- تبرير اداء الخدمة .

- دقة حساب مبلغ الدين .

- دقة التقييد الميزانياتي .

- عدم تقادم النفقة أو أنها ليست محل معارضة.

- الطابع الإبرائي للدفع.

- و جود تأشيرات هيئات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة..

_ كما يقوم المحاسب العمومي بمسك محاسبة عامة تسمح بمعرفة عمليات الميزانية وعمليات الخزينة ، ومراقبتها وتحديد النتائج السنوية، كما يقوم بمسك محاسبة خاصة بالقيم والسندات ومحاسبة تحليلية تمسك في حينها وتسمح بحساب أسعار الكلفة وتكاليف الخدمات، وفي نهاية كل سنة يقوم المحاسب العمومي بإعداد حساب التسيير وتقديمه للجهات الوصية ومجلس المحاسبة.

4. **أصناف المحاسبين العموميين** : يكون المحاسبون العموميون إما رئيسيين أو ثانويين أو مختصين أو مفوضين ، محاسبي الاموال و القيم أو محاسبي التركيز المحاسبي انظر المواد 18 ، 19 ، 20 ، 21 من القانون 07-23 .

4. **مسؤولية المحاسب العمومي** : يعد المحاسبون العموميون مسؤولون شخصيا وماليا علي العمليات

الموكلة لهم ، حيث تقوم مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية عن كل الأفعال اللاشرعية سواء ارتكبها المحاسب العمومي أو الأعوان التابعون له، وذلك في حالة دفعه نفقة مخالفة

القوانين المعمول بها وعند إثبات نقص في الأموال والقيم"، كما يعتبر المحاسب العمومي مسؤول شخصيا عن مسك المحاسبة والمحافظة عن سندات الإثبات ووثائق المحاسبة، كما تمتد المسؤولية الشخصية للمحاسب العمومي لتشمل جميع العمليات التي يتم تنفيذها في المصلحة من طرف الأعوان الموضوعين تحت سلطته بمجرد وقوع مخالفة مالية كما تقوم المسؤولية المالية للمحاسب العمومي عن كل الأخطاء والمخالفات التي أدت لقيام المسؤولية الشخصية، ويستدعي قيام المسؤولية المالية للمحاسب العمومي، وجوب تسديد من أمواله الخاصة مبلغا يساوي البواقي الحسابية المكلف بها .

و نشير الى انه في حالة عدم قبول المحاسب العمومي امر بالصرف يستطيع الامر بالصرف الامر بالتسخير و يتحمل المسؤولية انظر المادة 61 و 62 من القانون 07-23 .
1-3-1-التعريف المراقب الميزانياتي : هو موظف يتم تعيينه من طرف الوزير المكلف بالمالية، حيث يمارس الرقابة الميزانياتية على النفقات (و هي موضحة في المادة 3 من المرسوم التنفيذي 24-347 محدد لكيفيات ممارسة الرقابة الميزانياتية) في التي يلتزم بها طبقا للقوانين الأساسية التي تحكمه وذلك بمساعدة مراقبين ميزانياتيين مساعدين و قد تكون مسبقة او بعدية على حسب اجراء الرقابة الملائم .

و و الى جانب صفته كمراقب ميزانياتي، يعتبر مستشار للأمر بالصرف وذلك من خلال التوجيهات والنصائح التي يقدمها للأمر بالصرف في المجال المالي .
مهام المراقب الميزانياتي : يمارس المراقب الميزانياتي الرقابة على مشاريع الالتزام بالنفقات و قرارات التسيير (موضحة في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 24-347) يختتم الرقابة بمنح تأشيرة ابدأ الرأي أو تبليغ الرفض على (رخصة الالتزام) بعد التحقق من العناصر التالية: (المادة 15، 16 من المرسوم التنفيذي)
-صفة الأمر بالصرف؛

-مطابقتها التامة للقوانين والتنظيمات المعمول بها؛

-توفر الاعتمادات و المناصب الشغل ؛

-التخصيص القانوني للنفقة؛

-مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة؛

-وجود التأشيرات أو الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض،

عندما تكون

هذه التأشيرة قد نص عليها التنظيم الجاري به العمل ، مثلا لجنة الصفقات العمومية .

تجدر الإشارة إلى أن الالتزامات غير القانونية أو غير المطابقة للتنظيم تكون موضوع

رفض مؤقت أو نهائي، يكون الرفض مؤقت في حالة التزام مشوب بمخالفات قابلة

للتصحيح، نقص الوثائق الثبوتية، ونسيان بيان هام في الوثائق المرفقة (المادة 21 من المرسوم التنفيذي 24-347)

في حين يكون الرفض نهائي في حال عدم مطابقة الالتزام للقوانين والتنظيمات المعمول بها، عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية وعدم احترام الأمر بالصرف للملاحظات في مذكرة الرفض المؤقت. (المادة 22)

تجدر الإشارة ان الامر بالصرف في حالة رفض المراقب المالي لمنح التأشيرة يستطيع اعطاء الامر بالتعاضي و يتحمل المسؤولية عوضا عن المراقب الميزانياتي (المادة 31 من المرسوم التنفيذي 24-347)

مسؤولية المراقب الميزانياتي : يعتبر المراقب المالي مسؤول عن سير مجموع المصالح الموضوعية

تحت سلطته وعن التأشيرات و الاراء التي يمنحها و على الرفض الذي يبلغه ، مسؤولية شخصية بحيث يعاقبون عن الاخطاء و المخلفات وفقا لتنظيم و التشريع المعمول به .

د- وكلاء الإيرادات والنفقات

وفقا للمادة 22 من القانون 07-23 يتم تعيين وكلاء لدى الأمرين بالصرف العمومي للقيام بعمليات قبض بعض الإيرادات او /و دفع بعض النفقات لحساب المحاسبين العموميين .

و يعتبر وكالات الإيرادات و النفقات اجراء استثنائيا لتنفيذ صنف من الإيرادات او النفقات العمومية التي لا يمكن اخضاعها لاجال العادية بسبب طبيعتها الاستعجالية ، مثل نفقات صغيرة تخص الأدوات التسيير، أجور الموظفين العاملين بالساعة أو باليوم، تسبيقات عن مصاريف المهمات.

تجدر الإشارة إلى خضوع وكلاء الإيرادات والنفقات لمراقبة المحاسب العمومي المختص والأمر بالصرف الذي يعملون لديه، كما يخضعون لتحقيقات المفتشية العامة للمالية وتحقيقات الأجهزة والسلطات المرخص لها بمراقبة تسيير المحاسب العمومي المختص أو الأمر بالصرف في عين المكان.

2- مبادئ المحاسبة العمومية في الجزائر :

يستند نظام المحاسبة العمومية في انجاز العمليات المالية على عدة مبادئ تحكم التسيير المالي للهيئة العمومية ويتبنى نظام المحاسبة العمومية في الجزائر أسس ومبادئ نظام المحاسبة العمومية الفرنسي .

و تمثل المبادئ مجموعة شروط اللازمة لاجل تنفيذ السليم للعمليات المالية العمومية
1-2 مبدأ اداري (مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي) :

يعتد هذا المبدأ من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، بحيث "يتحدد مضمونه في الفصل بين السلطات من منظور إداري ليميز تسيير الميزانية على تسيير الأموال"، وقد اقترحه قانون المحاسبة العمومية في صيغة التنافي بين وظيفة الأمر بالصرف ووظيفة المحاسب العمومي بحيث يتكفل الأمر بالصرف بالمرحلة الإدارية، والمحاسب العمومي بالمرحلة المحاسبية.
مبررات مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي : يقوم مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي على عدة مبررات، يمكن إيجازها في الشكل الموالي:

تقسيم المهام :يسمح المبدأ بتقسيم وتوزيع المهام بين مرحلتين الأولى إدارية من اختصاص الأمر بالصرف والثانية محاسبية تخص المحاسب العمومي الذي يقوم بتداول الأموال، من هذا المنطق التقسيم الوظيفي للمهام، فلأمر بالصرف مهام مراقبة الملاءمة أما المحاسب العمومي فله رقابة المشروعية، هذا التقسيم يضمن أن الذي يعطي الأمر ليس هو من ينفذه.
وحدة الصندوق والخزينة :يخضع الأمر بالصرف لسلطات تنفيذية مختلفة ولا يملك صندوق ، بينما المحاسب العمومي تابع لسلطة وزير المالية والتي تكون له صلاحية تداول وحراسة المال العام، وبذلك يسمح تطبيق مبدأ الفصل بتحقيق وحدة الصندوق حيث أن السيولة المتاحة للمحاسبين العموميين تودع تحت حساب واحد يسير من طرف الخزينة العمومية .
-الرقابة المتبادلة :يتولى كل محاسب عمومي مراقبة أعمال الأمر بالصرف المعتمد لديه لأنه علي كل المعلومات المتعلقة بالميزانية المخصصة للهيئة المعنية، وبذلك تكون رقابة متبادلة بينهما

فالمحاسب العمومي يطلع ويتابع كل الأعمال التي تخص المرحلة الإدارية للأعمال المالية التي يقوم

بها الأمر بالصرف والأمر بالصرف ي ارقب الصندوق ويطلع علي حركة الأموال . كما يقوم مجلس المحاسبة بدوره بمراقبة شرعية الحسابات العمومية من خلال مقارنة الحساب الإداري

الذي يعده الأمر بالصرف وحساب التسيير الذي يعده المحاسب العمومي . -محاربة كل أنواع الغش وسوء الاستخدام :حيث أن مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب

العمومي يهدف إلي" الحيلولة دون وقوع الأخطاء المالية ودون وقوع حالات التزوير والاختلاس

والتواطؤ، فيما لو كان العون المكلف بالالت ازم والدفع واحدا." استثناءات مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي نظرا للصعوبات التي يسببها التطبيق الصارم لمبدأ الفصل لتنفيذ العمليات المالية للدولة، دفع المشرع

الجزائري بقبول بعض الاستثناءات على المبدأ لأسباب عملية نوردتها فيما يلي: الاستثناءات المتعلقة بالطبيعة الخاصة لبعض الإيرادات والنفقات :تتمثل هذه الاستثناءات في:

_ الإيرادات التي تكون نقدا :عندما يقوم المدين بالاعتراف ودفع دينه للإدارة، فان إصدار أمر

التحصيل يصبح بدون فائدة، فهي إي إيرادات تكون بناء على تصريح المدينين بأنفسهم وهي تخص

الضرائب غير المباشرة، كالرسوم على رقم الأعمال والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل .

_ النفقات دون أمر بالصرف :هي نفقات تدفع بدون أمر بالصرف ويتعلق الأمر "بمعاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد، المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية، أعضاء الحكومة ومصاريف الأموال الخاصة"، وذلك نظرا للطبيعة السرية لبعض العمليات والطابع التكراري لبعض المصاريف.

_ النفقات بدون أمر بالصرف مسبق ويتعلق الأمر إضافة إلي المبالغ المدفوعة من طرف وكالات

التسبيقات، الدين الأصلي والفوائد الواجبة الدفع بعنوان ديون الدولة وأيضا خسائر الصرف علي

المال الأصلي والنفقات ذات الطابع النهائي التي نفذت بعنوان عمليات التجهيز العمومي . -الاستثناءات الخاصة بوكالات الإيرادات والنفقات :يعرف مبدأ الفصل استثناء آخر متعلق

بوكالات

الإيرادات والنفقات، والتي تستند علي وجود وكيل الإيرادات أو النفقات، وهو عبارة عن موظف إداري تابع للأمر بالصرف لهيئة معينة، وللوكيل مسؤولية شخصية ومالية عن الأعمال التي يقوم بها.

- مبدأ قانوني (مبدأ التمييز بين الشرعية والملائمة):

حيث تعد الشرعية هي من اختصاص المحاسب العمومي والملائمة من اختصاص الأمر بالصرف

و يقصد بالشرعية مراقبة المحاسب العمومي للتصرفات التي يقوم بها المحاسب العمومي من جهة احترامه لقانون المحاسبة العمومية في إبرام العقود والتصرفات.

في حين تعني الملائمة ترك المبادرة للأمر بالصرف بما يراه مناسباً للاحتياجات مؤسسته في إطار القانون أيضاً. فمثال لدينا مدير السياحة لولاية معينة يريد شراء عتاد معين لمؤسسته، فكل ما يتعلق بهذه التدابير يدخل في نطاق الأمر بالصرف الذي يعرف حاجيات المؤسسة وأولوياتها، في حين أن طرق التسديد تخضع لإجراءات القانونية والتقنية التي يقوم بها المحاسب العمومي.

2-3 مبدأ محاسبي (عدم تخصيص إيرادات للنفقات):

يقوم هذا المبدأ على أن كل الأموال العمومية الناتجة عن تحصيل الإيرادات العمومية لا يمكن الغلق عليها في الخزانة و تخصيصها لتسديد نفقات معينة و محددة ، و يمكن ان يطرأ على هذا المبدأ استثناءات اذا نص قانون المالية صراحة على تخصيص موارد معينة لتغطية بعض النفقات .

3- الرقابة المالية :

ان مفهوم الرقابة المالية قد تطور فبعد ان كان يهدف الى مراجعة الحسابات و الدفاتر المحاسبية و التدقيق فيها و كشف ما قد يوجد فيها من تلاعب و غش و مدى التقيد بالقوانين و الأنظمة ، فقد توسعت لتشمل مراقبة مدى الاقتصاد في النفقة و مدى فعالية الاجهزة الخاضعة للرقابة في القيام بمهامها الرقابية بانواعها القانونية و الاقتصادية كافة ، ...

و اليوم اصبحت الرقابة المالية احد اهم اركان الادارة المالية التي تقوم بتحليل الوقائع و النتائج الفعلية و تقييمها و مقارنتها مع الخطط و ما تتضمن من اهداف و سياسات و اجراءات و برامج فهي تتعدى مجرد كشف عن الانحرافات و المشكلات العملية لتشمل

جوانب تتعلق بتقييم الآثار و النتائج و تطوير الاداء الفردي و التنظيمي بطريقة تضمن حسن سير الاعمال بكفاءة و فعالية .

و يمكن تعريف الرقابة المالية بانها منهج علمي شامل يتطلب التكامل و الاندماج بين المفاهيم القانونية و الاقتصادية و المالية و المحاسبية و الادارية و هي حزمة من الرقابات المتعددة التي تمارس في وقت واحد بهدف التأكد من صحة و سلامة التصرفات المالية من كافة النواحي بغية المحافظة على الاموال العامة و رفع كفاءة استخدامها و تحقيق اعلى درجات من الفعالية في النتائج المرجوة من انفاق المال العام أو تحصيله .

اهداف الرقابة المالية :

- تأكد من مدى الالتزام الادارة بكافة القوانين و اللوائح و التعليمات اثناء ممارستها لنشاطها .
- تنفيذ الميزانيات وفقا لسياسات و الاهداف العامة للدولة .
- كشف الاخطاء و مسببها و العمل على تصحيحها .
- كشف الانحراف و الفساد الاداري .
- الوقوف على المشاكل و العقبات التي تعترض عمل الاجهزة الادارية .

انواع الرقابة : تصنف الرقابة المالية حسب المقاييس المنظور اليها :

- **من حيث الزمن :** -رقابة قبل التنفيذ و تسمى القبليّة أو السابقة ، و رقابة اثناء التنفيذ و تسمى الانية

رقابة بعد التنفيذ و تسمى البعدية او اللاحقة .

- **من حيث طريقة ممارسة الرقابة :** رقابة فجائية ، رقابة دورية منتظمة ، رقابة دورية غير منتظمة ذات اشعار مسبق .

- **من حيث الجهة التي تقوم بها تبعا لموقع الوحدة الادارية التي تقوم بالتصرف المالي :** داخلية و خارجية

- **من حيث السلطة نجد هناك رقابة الادارية و الرقابة القضائية و السياسية(البرلمانية) .**

- **من حيث الاثر نجد رقابة وقائية و كاشفة .**

- **من حيث الموضوع نجد الرقابة القانونية و المحاسبية و رقابة البرامج .**

الرقابة المالية في الجزائر

نص المشرع الجزائري على وجود ثلاثة انواع من الرقابة على العمليات المتعلقة بتنفيذ الميزانية و هي الرقابة الادارية و البرلمانية و القضائية .
انظر القانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية و التسيير المالي الباب الرابع الفصل الاول المواد 98، 99،الى غاية 109.

1- الرقابة الادارية :

- الرقابة الداخلية : و تشمل مجمل الاجراءات و الطرق التي تسمح لمسؤول مصلحة بالتأكد من سيرها الحسن ، لا سيما التحكم الجيد في المخاطر .

- الرقابة السلمية : رقابة الادارة على مصالحها .

- الرقابة النظامية : الرقابة التي تمارسها المفتشيات و الهيئات المؤهلة صراحة بموجب التشريع و التنظيم المعمول به

2- الرقابة الميزانية: رقابة المراقب الميزانياتي .

3- الرقابة القضائية : فمن صلاحيات مجلس المحاسبة رقابة على حسابات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين

أما البرلمانية : نجد البرلمان يقوم بمراقبة تنفيذ الاعتمادات المالية التي صادق عليها من خلال قوانين المالية و تنفيذ الميزانية ، اضافة لتقديم الاسئلة فيما يخص استعمال موارد الدولة .

بالتوفيق .