



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research

جامعة عباس لغرور - خنشلة -

Abbas laghour khenchela university

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences



قسم: العلوم التجارية وعلوم التسيير

تكييف إجراءات المحاسبة العمومية وفق القانون العضوي 15-18 في ظل الإصلاح الميزانياتي بالجزائر

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية وعلوم التسيير

تخصص: محاسبة

إشراف الأستاذ:

العايب أحسن

إعداد الطالبتين:

- جمال ثلجة

- بوعامر فريدة

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة الأصلية	الصفة
بشوع سعاد	أستاذ محاضر " أ "	جامعة عباس لغرور خنشلة	رئيسا
العايب احسن	أستاذ محاضر " أ "	جامعة عباس لغرور خنشلة	مشرفا
بوروبة ليليا	أستاذ مساعد " ب "	جامعة عباس لغرور خنشلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقنا لإكمال هذا العمل حمدا يليق بعظيم سلطانه وجلال وجهه

يقال أن من لم يشكر الناس لم يشكر الله

ونحن ممتنان لكل من كان لنا سندا في انجاز واستكمال هذا العمل

وعلى رأسهم الأستاذ المحترم الدكتور: العايب احسن

فشكرا لك أستاذنا الفاضل على دعمك وتوجيهاتك القيمة لنا ،

وشكرا على تواضعك

كما نتقدم بالشكر والعرفان لكل من ساعدنا من قريب أو بعيد في انجاز هذا العمل

ونتقدم بالامتنان إلى كل شخص شجعنا على إكمال هذا الطريق، خاصة الأصدقاء

وكل زملاء العمل.

إهداء

الحمد لله حتى يبلغ الحمد منتهاه، والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى
نحمد الله عز وجل الذي وفقنا لإكمال هذا العمل

إن لكل بداية نهاية ولكل نهاية ثمرة جهد

أهدي ثمرة جهدي إلى

من الجنة تحت أقدامها، إلى رمز الحنان والتضحية والوفاء

إلى أمي الحبيبة حفظها الله.

إلى من رباني أحسن تربية، إلى من شجعني طوال مشواري الدراسي

إلى من بفضلته استطعت الوصول إلى أعلى المراتب

إلى أبي العزيز حفظه الله

ولا أنسى سندي في الحياة إخوتي وأخواتي وأزواجهم وزوجاتهم

وجميع أبنائهم كل باسمه

كما لا أنسى صديقتي ورفيقة دربي في الدراسة والعمل "فريدة"

ثلجة (وداد)

إهداء

الحمد لله الذي وهبني الوفيق و السداد ، و منحني الثبات و أعانني
على إتمام هذا العمل .

إلى روح والدايا الحبيبين أهدي هذا العمل راجية من الله أن يكون
حسنة و صدقة عنهما .

إليكما أمي و أبي الحاضرين دوما معي رغم الغياب .

إلى أخوايا العزيزين و قررة عيني ، سندي في هذه الحياة و كل ما تبقى لي:
حمزه و اسماعيل و إلى زوجة حمزه (فوزية) التي كانت لي نعم الأخت
و نعم الرفيقة .

إلى كل عائلتي الكبيرة التي دعمتني كبيرها و صغيرها بدون استثناء .

إلى زميلتي و أختي ورفيقة دربي (جمال ثلجة) التي تحملت معي كل
المشقات و العقبات و كانت لي الأخت التي لم تلدها لي أمي .

إلى كل أساتذتي و زملائي أهدي ثمرة هذا العمل .

فريدة

الملخص

تطلب تطبيق الإصلاح الميزانياتي الذي تبنته الجزائر بصدور القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية، صياغة قانون جديد للمحاسبة العمومية، يكون بديلا للقانون السابق رقم 90-21 ، تماشيا مع مقضيات القانون العضوي، فكان صدور القانون الجديد 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، نقطة انطلاق فعلية لتطبيق هذا الإصلاح. وعليه تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المحاسبة العمومية في تجسيد السياسة المالية للدولة، من خلال الإجراءات المطبقة في مجال تنفيذ الميزانية العامة، وذلك عن طريق الأعدان المكلفين بالتنفيذ) الأمرين بالصرف و المحاسبون العموميون).

ومن خلال مقارنة الإجراءات التي جاء بها القانون 90-21 والقانون الجديد 23-07 في مجال تحصيل الإيرادات ودفع النفقات، وصلاحيات الأعدان المكلفين، فقد خلصت الدراسة إلى كون الإجراءات التي تضمنها القانون 23-07 تتماشى مع متطلبات القانون العضوي، ومن شأنها تجسيد السياسة المالية للدولة، كونها تجمع بين محاسبة ميزانياتية تعمل على متابعة تنفيذ العمليات المالية تنفيذا فعليا وفق البرامج المحددة ، ومحاسبة عامة تعتمد على المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وكذلك محاسبة تحليل التكاليف التي تسمح بمراقبة مردود البرامج في إطار ميزانية البرامج والأداء والتسيير القائم على النتائج، وأيضا محاسبة مواد تهدف إلى الحفاظ على الممتلكات العامة، غير أن تطبيقه على أرض الواقع يتطلب الإسراع في إصدار النصوص التنظيمية الخاصة به،

الكلمات المفتاحية

المحاسبة العمومية، الإصلاح الميزانياتي، الأمر بالصرف، المحاسب العمومي

Summary

Implementing the budgetary reform adopted by Algeria with the issuance of Organic Law N0 18-15 relating to financial laws required the drafting of a new public accounting law ,as an alternative to the previous Law N0 90-21 , in line with the issues of organic law.

Thus, the new Law N0 23-07 relating to accounting rules was issued.

Public and financial management is an actual starting point for implementing this reform .

Accounting , this study aims to highlight the role of public accounting in embodying the state`s financial policy.

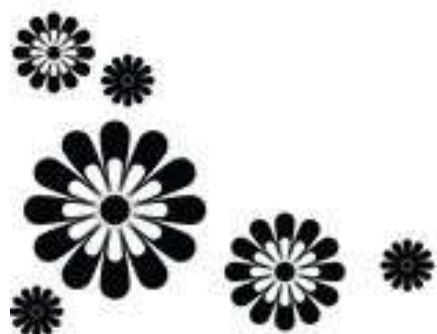
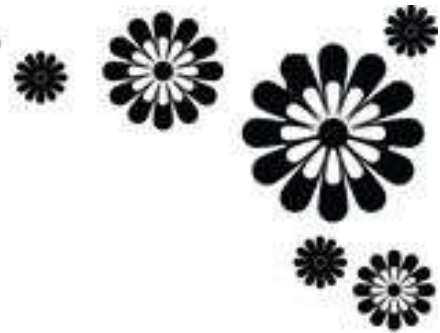
During the procedures applied in the field of implementing the general budget , through the agents charged with implementation (Disbursement officers and public accountants).By comparing the procedures included in law 90-21 and the new law 23-07 in the field of collecting revenues, paying expenses ,and the powers of assigned agents , the study concluded that the procedures included in Law 23-07 are in line with requirements of the organic law , and would embody the policy.

The state`s finances, as it combines budget accounting that works to follow up the actual implementation of financial operations according to the specified programs , and general accounting based on international accounting standards in the public sector, as well as cost analysis accounting that allows monitoring the returns of programs within the framework of the program budget, performance , and results-based management , as well accounting for materials aimed at preserving public property, but its application on the ground requires speeding up the issuance of its regulatory texts.

Keywords :

Public accounting , budget reform , public accountant ,disbursement order.

فهرس المحتويات



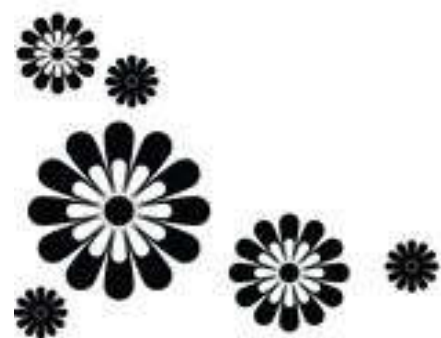
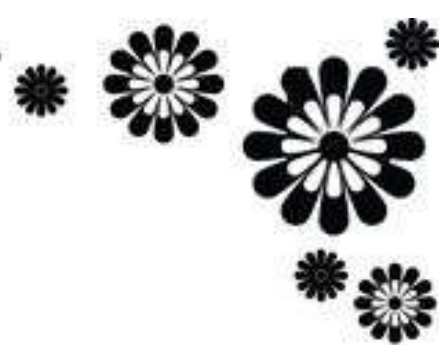
الرقم	فهرس المحتويات	الصفحة
01	البسمة	
02	إهداء	
03	شكر و عرفان	
04	مقدمة	أ- ط
05	الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة العمومية	8
06	المبحث الأول : مدخل إلى المحاسبة العمومية	10
07	المطلب الأول : مفهوم المحاسبة العمومية	10
08	المطلب الثاني : أهداف المحاسبة العمومية	12
09	المطلب الثالث: خصائص المحاسبة العمومية	13
10	المبحث الثاني :مبادئ وقواعد المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها	17
11	المطلب الأول : مبادئ المحاسبة العمومية	17
12	المطلب الثاني : قواعد المحاسبة العمومية	19
13	المطلب الثالث : مجال تطبيق المحاسبة العمومية	19
14	المبحث الثالث : أعوان المحاسبة العمومية	21
15	المطلب الأول : الآمرون بالصرف	22
16	المطلب الثاني : المحاسبون العموميون	32
17	المطلب الثالث: المراقب المالي أو الميزانياتي	39
18	الفصل الثاني : الإصلاح الميزانياتي في الجزائر على ضوء ما جاء به القانون العضوي 15/18 المتعلق بقوانين المالية	46
19	المبحث الأول: دوافع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر والتحديات التي تواجهه	46
20	المطلب الأول : دوافع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر	46
21	المطلب الثاني: أهداف الإصلاح الميزانياتي في الجزائر	51

22	المطلب الثالث : معوقات وتحديات تطبيق الإصلاح الميزانياتي في الجزائر	52
23	المبحث الثاني : التوجهات الكبرى للقانون العضوي 15-18	54
24	المطلب الأول : مضمون وأهداف القانون العضوي 15-18	53
25	المطلب الثاني : التوجهات الكبرى للقانون العضوي 15-18	54
26	المطلب الثالث : مقارنة بين القانون 17-84 والقانون العضوي 18-15	71
27	المبحث الثالث : تحديث إجراءات المحاسبة العمومية على ضوء ما جاء به القانون العضوي 15-18	79
28	المطلب الأول : محتوى المحاسبة العمومية وإجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية حسب القانون 07-23.	80
29	المطلب الثاني: إجراءات المحاسبة العمومية الممسوكة من طرف الأمرين بالصرف حسب القانون 07-23	83
30	المطلب الثالث : إجراءات المحاسبة العمومية الممسوكة من طرف المحاسبين العموميين حسب القانون 07-23	92
31	الفصل الثالث : دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية والقانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي	101
32	المبحث الأول : دراسة إجراءات تنفيذ المحاسبة العمومية في جانبي الإيرادات و النفقات في ظل القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية	102
33	المطلب الأول :إجراءات ومراحل تحصيل الإيرادات في القانون 90-21	105
34	المطلب الثاني: إجراءات ومراحل دفع النفقات في القانون 21-90	108
35	المطلب الثالث: مسؤوليات أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية في القانون	115

	21-90	
122	المبحث الثاني: دراسة إجراءات تنفيذ المحاسبة العمومية في جانبي الإيرادات و النفقات في ظل القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي	36
122	المطلب الأول: إجراءات ومراحل تحصيل الإيرادات في القانون 07-23	37
126	المطلب الثاني: إجراءات ومراحل دفع النفقات في القانون 07-23	38
129	المطلب الثالث : مسؤوليات أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية في القانون 07-23	39
131	المبحث الثالث: مقارنة بين إجراءات تنفيذ العمليات المالية في القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية والقانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.	40
132	المطلب الأول :أوجه الاختلاف بين مراحل تحصيل الإيرادات في ظل القانونين 21-90 و 07-23	41
136	المطلب الثاني:أوجه الاختلاف بين مراحل دفع النفقات في ظل القانونين 21-90 و 07-23	42
138	المطلب الثالث : أوجه الاختلاف من حيث تحديد مسؤوليات الأعوان المكلفين بالتنفيذ في القانونين 21-90 و 07-23	43
108	خاتمة	44
112	قائمة المراجع و المصادر	45

الرقم	فهرس الجـداول	الصفحة
01	مقارنة بين هيكله الميزانية العامة في القانونين القانون 17-84 و 15-18	59
02	مقارنة بين القانون 17-84 والقانون العضوي 15-18 من حيث التشريع	72
03	مقارنة بين القانون 17-84 والقانون العضوي 15-18 من حيث التنظيم	79
04	أوجه الاختلاف في المراحل الإدارية لتحصيل الإيرادات بين القانونين 21-90 و 07-23	132
05	أوجه الاختلاف في المراحل المحاسبية لتحصيل الإيرادات بين القانونين 21-90 و 07-23	134
06	أوجه الاختلاف في المراحل الإدارية لدفع النفقات بين القانونين 21-90 و 07-23	136
07	أوجه الاختلاف في المراحل المحاسبية لدفع النفقات بين القانونين 21-90 و 07-23	138
08	أوجه الاختلاف في مسؤوليات الأمرين بالصرف بين القانونين 21-90 و 07-23	139
09	أوجه الاختلاف في مسؤوليات المحاسبين العموميين بين القانونين 21-90 و 07-23	141

مقدمة



ظهرت المحاسبة منذ القدم وبرزت كعنصر أساسي في الاقتصاد، ومع اختلاف المجالات الاقتصادية وتنوعها، ظهرت أنواع عديدة من المحاسبات وتطورت قواعدها وتقنياتها مع مرور الوقت بتطور المجال الاقتصادي الذي تعنى به، ومن بين هذه الأنواع نجد المحاسبة العمومية، حيث كان ظهور هذا النوع متزامنا مع تحول دور الدولة، من الدولة الحارسة للمال العام، إلى الدولة المتدخلة في تسيير ورقابة المال العام، خاصة بعد الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929، وجاء هذا التحول كنتيجة لتلك الأزمة حيث أصبح من الضروري تدخل الدولة مباشرة لحماية الأموال العمومية والموجهة أساسا لخدمة أفراد المجتمع، فالمحاسبة العمومية تطبق في المؤسسات العمومية وتهدف من خلالها الدولة إلى تحديد الإجراءات العملية التي تعنى بإعداد وتنفيذ الميزانية العامة، وهذا ما يميزها عن المحاسبة العامة التي يكون عادة مجال تطبيقها المؤسسات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الربح وضمان الاستمرارية.

ومع التحول الذي يشهده العالم في المجال التكنولوجي وظهور العولمة الاقتصادية، تطورت المحاسبة العمومية تماشيا مع تزايد حجم نشاطات الدولة وزيادة التعقيد في فهم وتفسير البيانات المحاسبية واستعمالها في المقارنة من حيث المبادئ المحاسبية المطبقة من بلد لآخر، ومن هنا بدأ التفكير في إيجاد قواعد تسمح بتوحيد العمل المحاسبي على المستوى الدولي، فظهرت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي سهلت كثيرا من مهام الدول والحكومات في مجال المعاملات المالية العمومية.

والجزائر على غرار باقي دول العالم وفي سعيها المستمر لتحسين وتطوير سياستها المالية العمومية ومواكبتها للتطورات الحاصلة في العالم في هذا المجال، وخدمة لأفراد مجتمعها، وأمام تزايد وارتفاع المطالب الاجتماعية وندرة الموارد، وجدت نفسها أمام حتمية البحث عن أنجع الطرق والأساليب الكفيلة بتحقيق فعالية في التسيير العمومي، من خلال استغلال أمثل للنفقات العمومية وإصلاح منظومتها المالية العمومية من خلال تطوير نظامها المحاسبي العمومي.

فالتحولات التي عرفتها الجزائر نهاية ثمانينيات القرن الماضي، كشفت عن وجود أزمة حقيقية في مجال تسيير المالية العمومية، والإطار المنظم لها، وأبانت عن اختلالات كبيرة في مضمون القانون الإطار لقوانين المالية رقم 84-17 وعدم قدرته على مواكبة التحولات

التي شهدتها مجال تسيير المالية العمومية، خاصة في ظل الضغوطات التي فرضها عليها صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، بعد الأزمة المالية والاقتصادية التي عاشتها البلاد مطلع التسعينيات من القرن الماضي.

مما جعل إصلاح الإطار المنظم لقوانين المالية العمومية ضرورة فرضتها الظروف الداخلية، وأمنتها السياسات المالية الدولية، فكان لزاما على الدولة مواكبة التطورات الدولية في مجال تسيير الأموال العمومية، من خلال إقرار مشاريع لإصلاح المنظومة المالية والمحاسبية الداخلية وتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

وفي هذا الإطار أطلقت الجزائر مشاريع لإصلاح منظومتها المالية العمومية، بداية بمشروع إصلاح النظام الميزانياتي الذي يحكم الميزانية العامة للدولة من حيث الإنجاز والتنفيذ، كون النظام المطبق حاليا، أبان عن قصور كبير في الاستجابة لأساسيات التسيير السليم، وتجسدت أولى خطوات الإصلاح الميزانياتي الذي باشرته الجزائر في صدور القانون العضوي رقم 15-18 بتاريخ 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية، حيث كرس هذا القانون العضوي 17-18 مبدأ التسيير بالأهداف ومبدأ محاسبة الذمة، وكذا التأطير الميزانياتي المتعدد السنوات أو المتوسط المدى، وأقر آليات جديدة لتسيير المالية العمومية ومبادئ الشفافية والمسؤولية والمساءلة.

وحتى يتجسد الإصلاح الميزانياتي الذي حدد إطاره العام القانون العضوي 15-18 كان لابد من إصلاح النظام المحاسبي العمومي من خلال تغيير قانون المحاسبة العمومية وفق المبادئ الجديدة لقوانين المالية، فجاء القانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 يونيو 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، ليحل محل القانون السابق 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، ولیدعم مشروع الإصلاح الميزانياتين خلال الأحكام الجديدة التي تضمنها والتي يعول عليها كثيرا في إعطاء دفعة قوية لعصرنة المالية العمومية والنظام المحاسبي الجزائري الذي عانى لسنوات عديدة من عيوب تمثلت في ضعف تطبيق الحكم الراشد القائم أساسا على المساءلة والشفافية في إدارة المال العام.

ولهذا يعتبر القانون العضوي رقم 15-18 المتعلق بقوانين المالية والقانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، بمثابة أرضيات قانونية تمهد لعهد جديد من عصرنة النظام المالي والمحاسبي الجزائري، والذي يتجسد من خلال الإجراءات الجديدة

لتطبيق المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية الدولة، وتحديد المسؤوليات بشكل أدق مما يسمح بتطبيق مبدأ الشفافية والمساءلة.

1- إشكالية الدراسة:

انطلاقاً مما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة على النحو الآتي:
ما مدى مساهمة القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي في تكييف إجراءات المحاسبة العمومية وفق مقتضيات القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية؟

2- التساؤلات الفرعية:

ومن خلال هذا التساؤل الرئيسي يمكن صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

- فيم تتمثل أهم مجالات تطبيق المحاسبة العمومية ؟
- ما أهم إجراءات تكييف المحاسبة العمومية وفق القانون العضوي 15-18 على ضوء ما جاء به القانون 07-23 ؟
- ما أهم جوانب الاختلاف في إجراءات تنفيذ العمليات المالية على ضوء ما جاء به القانونين 07-23 و 21-90 ؟

3- فرضيات الدراسة:

انطلاقاً من التساؤل الرئيسي وجملة التساؤلات الفرعية السابقة يمكن صياغة فرضيات البحث على النحو الآتي:

- المحاسبة العمومية تعنى بتنفيذ الميزانية العامة للدولة من خلال الأعوان المكلفين بذلك
- من شأن الإجراءات التي جاء بها القانون 07-23 في مجال تنفيذ ميزانية الدولة تحقيق أهداف القانون العضوي 15-18

- يوجد اختلاف في إجراءات تنفيذ ميزانية الدولة بين القانونين 07-23 و 21-90

4- أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة عموماً إلى تسليط الضوء على النقاط التالية:

- التعرف على واقع النظام المحاسبي في الجزائر؛
- الوقوف على مساعي الدولة لمواكبة التطورات الحاصلة على الصعيد الدولي في مجال النظام المحاسبي العمومي؛
- معرفة الإطار القانوني لتسيير الأموال العمومية من خلال قوانين المحاسبة العمومية؛

-التعرف على جديد المحاسبة العمومية في الجزائر في مجال تنفيذ العمليات المالية، من خلال الوقوف على التقنيات والإجراءات الجديدة الرامية إلى تجسيد مشروع الإصلاح الميزانياتي،

- إبراز أهم الفروقات بين القانونين 21-90 و 07-23 من حيث إجراءات تنفيذ العمليات المالية.

5- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة من حيث طبيعة الموضوع في حد ذاته، فيما يخص أهمية الإجراءات الجديدة التي تضمنها القانون الجديد رقم 07-23، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، ومدى دورها في تكييف إجراءات المحاسبة العمومية، تماشيا مع متطلبات القانون العضوي 15-18 من جهة، ومدى أهمية الإصلاح الميزانياتي الذي شرعت فيه الجزائر، انطلاقا من تبني ذلك القانون العضوي الجديد رقم 15-18 المتعلق بقوانين المالية، في تحقيق أهداف الدولة المتعلقة بعصرنة تسيير القطاع العمومي من جهة ثانية.

6- أسباب اختيار الموضوع: هناك جملة من الأسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع منها ما هو موضوعي ومنها ما هو ذاتي، كما يلي:

أ- الأسباب الموضوعية:

وتتعلق بالموضوع في حد ذاته نظرا ل:

- أهميته الكبرى في تحديد نجاعة سياسة الدولة في الحفاظ على الأموال العمومية؛
- استكشاف ومحاكاة واقع تطبيق الإجراءات الجديدة للمحاسبة العمومية في الجزائر.

ب- الأسباب الشخصية:

- الرغبة والميل الشخصي للبحث في المواضيع المتعلقة بالمحاسبة العمومية سيما الحديثة منها؛

- توافق الموضوع مع المجال الذي نعمل فيه، كوننا نعمل كأعوان محاسبين في مؤسسات تربوية، تعتمد على المحاسبة العمومية في تسييرها، وهي معنية بشكل مباشر بالإصلاح الميزانياتي والقانون 07-23.

7- المنهج المتبع والأدوات المستخدمة:

قصد الإلمام بمختلف جوانب الموضوع، ودراسة الإشكالية الرئيسية واستخلاص النتائج حول التساؤلات الفرعية، بما يمكننا من الإجابة على فرضيات الدراسة، استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي كأداة لوصف الخلفية النظرية للموضوع، وذلك بالاعتماد على مختلف مصادر جمع المعلومات من كتب ومجلات ورسائل وأطروحات، ونصوص قانونية وتنظيمية ذات الصلة.

أما على المستوى التطبيقي ولصعوبة اعتماد أسلوب دراسة الحالة، كون الموضوع الذي تناوله البحث لم يطبق بعد على مستوى الإدارات العمومية، ولا يزال الغموض يشوبه مما يصعب حتى استخدام أسلوب الاستبيان وتحليل النتائج، فإننا اعتمدنا على أسلوب المقارنة بين ما هو مطبق حالياً وما سيكون عليه الأمر بعد تطبيق القانون الجديد.

8- الدراسات السابقة:

معظم الدراسات السابقة التي اطلعنا عليها، تناولت موضوع الإصلاح الميزانياتي من زوايا مختلفة، كالدراسات التحليلية للقانون العضوي وآفاق إصلاح المحاسبة العمومية على ضوء ما جاء في هذا القانون، ونذكر هنا أهم الدراسات التي تناولت تكييف إجراءات المحاسبة العمومية وكذلك دور الأعوان المكلفين بالتنفيذ فيما يلي:

- عبد المطلب ببيصار: دور أعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية، وهي عبارة عن مقالة تم نشرها في مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 12، العدد 01 في عام 2021، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور أعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية، من خلال دراسة تحليلية تضمنت آليات تنفيذ ميزانية البلديات.

ومن أبرز ما توصلت إليه أن هناك دور فعال للأمر بالصرف والمتمثل في رئيس المجلس الشعبي البلدي في مجال تحصيل الإيرادات ودفع النفقات، كما توصلت الدراسة أيضا إلى كون دور المحاسب العمومي والمراقب المالي لا يقل أهمية باعتبار أنهما يؤديان دورا رقابيا في التنفيذ.

وأوصت الدراسة بضرورة تكوين الأمرين بالصرف قبل تعيينهم حتى يتم احترام إجراءات المحاسبة العمومية في مجال تنفيذ الميزانيات العمومية.

- سهام زرقان: الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر - قراءة في القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، عبارة عن مقال للباحثة في مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، يهدف إلى إبراز أهم مستجدات القانون 07-23 من خلال الوقوف على دور الفاعلين المكلفين بتنفيذ الميزانية، مستخدمة في ذلك المنهج الوصفي التحليلي. وقد خلصت الباحثة إلى النتائج التالية:

- أن صدور القانون 07-23 يعتبر نقلة نوعية في تاريخ المالية العمومية ومرحلة تالية لمواصلة الإصلاح عقب انطلاق الإصلاح الموازنتي بداية سنة 2023.

- أن الإدارة المالية للدولة تتطلب لتنفيذ الإصلاح وجود أعوان بكفاءات ومهام جديدة لمواكبة العصرنة.

- أن القانون 07-23 جاء ليحدد مهام هؤلاء الأعوان ومسؤولياتهم باعتبارهم العنصر الفاعل في إعداد وتنفيذ الميزانية العمومية.

- حمزة شخاب ورضوان موجاري: تكييف تقنيات المحاسبة العمومية مع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر، عبارة عن مقال للباحثين تم نشره بمجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 07، العدد 02 سنة 2022، تناولت الدراسة تصور المشرع الجزائري في تكييف التنظيم المحاسبي الوارد في مشروع إصلاح قانون المحاسبة العمومية مع الإصلاح الميزانياتي في ظل القانون العضوي 15-18.

وتوصل الباحثان إلى كون التقنيات المحاسبية تتوافق مع الإصلاح الميزانياتي، كونها تتيح تنظيمًا محاسبيًا يوفر كافة المعلومات الموجهة إلى الموازنة العامة للدولة.

- مساهمة الدراسة الحالية:

تناولت الدراسات السابقة تكييف إجراءات المحاسبة العمومية حسب ما جاء به القانون 07-23، بصورة شمولية كونها جاءت قبل صدور المراسم التنفيذية المتعلقة بإجراءات تطبيقه، في حين تركز دراستنا على تحليل آليات تكييف إجراءات المحاسبة العمومية على ضوء ما جاءت به النصوص التنظيمية الجديدة في إطار الإصلاح الميزانياتي (التي لم يتم التطرق لها من قبل)، خاصة ما جاء به المرسوم التنفيذي 24-90 المؤرخ في 22 فبراير

2024 الذي يحدد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية، والمرسوم التنفيذي رقم 24-91 الصادر في نفس التاريخ والذي يحدد إجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية.

9- حدود الدراسة:

تتعلق الحدود المكانية لهذه الدراسة بالإطار التشريعي الجزائري والقوانين المتعلقة بتسيير الأموال العمومية، المطبقة على مستوى المؤسسات العمومية الجزائرية ذات الطابع الإداري، أما ما يتعلق بالحدود الزمنية فقد امتدت هذه الدراسة على طول الفترة من تاريخ 20 جانفي إلى 23 ماي من العام 2024 .

10- تقسيم الدراسة:

انطلاقا من الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية، وحتى نتمكن من الإجابة على الفرضيات المطروحة، جاءت الدراسة في مقدمة وثلاثة فصول إضافة إلى الخاتمة التي تضمنت أهم النتائج المتوصل إليها والتوصيات.

الفصل الأول جاء تحت عنوان: الإطار النظري للمحاسبة العمومية، تضمن ثلاث مباحث رئيسية، حيث سيخصص المبحث الأول للحديث عن المحاسبة العمومية من حيث مفهومها، أهميتها، أهدافها وخصائصها، بينما يتم التطرق في المبحث الثاني لأهم مبادئ وقواعد المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها، في حين سيتناول المبحث الثالث دور الأعوان المكلفين بتنفيذ إجراءات المحاسبة العمومية.

الفصل الثاني جاء تحت عنوان: الإصلاح الميزانياتي في الجزائر على ضوء ما جاء به القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية، تضمن ثلاث مباحث رئيسية، حيث سيخصص المبحث الأول للحديث عن دوافع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر والتحديات التي تواجهه، فيما سيتناول المبحث الثاني التوجهات الكبرى للقانون العضوي 18-15، أما المبحث الثالث فسيتم التطرق فيه لأهم إجراءات تحديث المحاسبة العمومية على ضوء ما جاء به القانون العضوي 18-15،

وأخيرا الفصل الثالث التطبيقي الذي جاء تحت عنوان: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، والقانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، والذي تضمن بدوره ثلاث مباحث رئيسية، تتناول المبحث الأول دراسة لإجراءات تنفيذ المحاسبة العمومية في جانبي الإيرادات

والنفقات في ظل القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، كما تناول المبحث الثاني كذلك دراسة لإجراءات تنفيذ المحاسبة العمومية في جانبي الإيرادات والنفقات في ظل القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، أما خلال المبحث الثالث ونظرا لعدم التمكن من إجراء دراسة ميدانية حقيقية كون القانون الجديد لم يدخل حيز التطبيق بصورة فعلية، فسيتم تقديم دراسة مقارنة بين إجراءات تنفيذ العمليات المالية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والقانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

11- صعوبات الدراسة

- من خلال دراستنا لهذا الموضوع صادفتنا مجموعة من الصعوبات تتمثل في:
- قلة الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع خاصة في جانب تكييف إجراءات المحاسبة العمومية، وإن وجدت فهي لا تكفي بالإمام بالموضوع بشكل كبير؛
 - عدم صدور النصوص التنظيمية الخاصة بالقانون 23-07 مما يجعل فهمه بشكل صحيح أمر صعب؛
 - عدم تطبيق القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي على أرض الواقع إلى حد الآن، مما يجعل القيام بدراسة ميدانية أمرا شبه مستحيل.

الفصل الأول :

الإطار النظري للمحاسبة العمومية.

يقوم النظام المحاسبي في المؤسسات بدور أساسي في تخطيط ورقابة الأنشطة والعمليات باعتباره نظاما للمعلومات ، وتزداد أهمية هذا الدور في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري نظرا لضخامة حجم الموارد المحصلة وحجم الأنفاق العمومي ، وعلى هذا فإن المحاسبة العمومية تعتبر جزءا متكاملًا من الهيكل المالي العام للدول كما أنها تعتبر الوسيلة التي تمكن من توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية والتخطيط الشامل لإدارة الاقتصاد القومي وهي العنصر الأساسي في رقابة وإدارة أنشطة الهيئات الإدارية العمومية.

ونتيجة لتطور وازدياد وظائف الدولة واتجاهها لأداء وظائف جديدة نتيجة للمتطلبات الحديثة التي فرضت نفسها على الحكومات لإشباع الحاجات العامة للمواطنين فقد ارتبط مفهوم المحاسبة العمومية بتطور النشاط الحكومي حيث أصبحت المحاسبة العمومية تهتم بشكل كبير بتقديم البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية اللازمة والضرورية إلى الجهات المعنية ، كما أنها تعتبر أداة من أدوات الإدارة المالية العامة في فرض الرقابة على تحصيل الأموال وأوجه إنفاقها ، بالإضافة إلى كونها وسيلة هامة لتقييم أداء الحكومات ومصدرا أساسيا لأغراض التخطيط الاقتصادي والاجتماعي والمالي .

وعلى الرغم من الخصائص التي تميز نشاط المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري عن الأنشطة الأخرى التجارية والصناعية، والتي من أهمها غياب مقياس الربح وانفصال الملكية عن الإدارة إلا أن النظام المحاسبي العمومي يجب أن يستجيب لطبيعة هذه الأنشطة والخدمات التي تقدمها هذه المؤسسات: كما أن تعدد دور الإجراءات في هذا النظام المحاسبي تهدف إلى زيادة الرقابة بكافة أنواعها.

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى ماهية المحاسبة العمومية كمبحث أول من خلال عرض مفهوم، أهداف وخصائص المحاسبة العمومية، وكذلك مبادئ وقواعد المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها كمبحث ثاني، في حين سيتناول المبحث الثالث دور الأعوان المكلفين بتنفيذ إجراءات المحاسبة العمومية.

المبحث الأول : مدخل إلى المحاسبة العمومية.

تعتبر المحاسبة العمومية الأساس الذي تركز عليه عملية إدارة وتسيير الأموال العمومية الموجهة لخدمة أفراد المجتمع، فالمحاسبة العمومية لها مجموعة من الأهداف والخصائص التي تميزها عن باقي المحاسبات الأخرى، وهذا ما سيتم التطرق له من خلال هذا المبحث، من خلال تقسيمه إلى ثلاث مطالب، المطلب الأول يتناول مفهوم المحاسبة العمومية، المطلب الثاني أهدافها والمطلب الثالث خصائصها.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية .**1- تعريف المحاسبة العمومية :**

من الصعب ان نعطي تعريفا جامعا مانعا، للمحاسبة العمومية (الحكومية)، على الرغم من تعدد التعاريف المقترحة لها، فكل تعريف يعود إلى الزاوية المنظور منها إلى ماهية هذه المحاسبة، وسنحاول التطرق إلى بعضها:

1-1 تعريف المحاسبة العمومية من الوجة القانونية:

يمكن تعريف المحاسبة العمومية من منطلق نص المادة الأولى من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية وبمفهوم محتوى هذه المادة نستخلص بأن المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية العامة التي حددها هذا القانون، كما حدد نطاق تطبيقها على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني، و مجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما يحدد هذا القانون التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم، وتطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقق الإيرادات والنفقات العمومية وكذا نظام محاسبتها.¹

1- 2 تعريف المحاسبة العمومية من الوجة التقنية:

تعرف المحاسبة العمومية من الجانب التقني بأنها: "قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبة العمومية"، غير أن هذا التعريف ضيق حيث يحصر مدلول المحاسبة العمومية

¹ - محمد الصالح بلول و ميلود عبود، الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة المنهل الاقتصادي،

المجلد 02، العدد 01، جوان 2019، ص 179.

في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية، غير أن مجالها يشمل إضافة إلى ذلك العمليات المالية للآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والتزاماتهم ومسئولياتهم.¹

1-3 تعريف المحاسبة العمومية من المنظور الإداري:

من وجهة نظر إدارية تعرف المحاسبة العمومية بأنها: "قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين"، إن إضافة عنصر "تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين" إلى سابقه هو الذي جعل هذا التعريف يسمى بالإداري، لكنه يبقى محدودا لأنه يستثني تنظيم وظيفة الأمرين بالصرف وكذا مختلف الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن تطبيق قواعد المحاسبة العمومية.²

كما تعرف على أنها: "مجموعة دراسة لمجموعة المبادئ والأنشطة والمعايير المتعارف عليها، ودراسة تطبيقية للأساليب التقنية من تجميع وتبويب وتلخيص وتحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي، بغرض فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات ومصروفات الحكومة، وكذلك بغرض اتخاذ القرارات المناسبة.

وتعرف أيضا على أنها: "المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار، وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك"³

وهناك تعريف آخر: "هي نوع من المحاسبة المالية تطبقه الوحدات الإدارية الحكومية جميعها بهدف تحقيق الرقابة على نشاط هذه الوحدات والتقرير عن الاستخدامات والموارد، مع خدمة أغراض التخطيط ووضع الموازنة العامة للدولة".⁴

انطلاقا من التعاريف السابقة الذكر، يمكن الاستنتاج بأن المحاسبة العمومية عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تهتم بضبط الإجراءات وتنفيذ وتسجيل عمليات تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، وإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية عن نتائج نشاط مختلف وحدات القطاع العام.

¹ - محمد الصالح بلول و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 179.

² - المرجع نفسه، ص 180.

³ - اسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، الطبعة الأولى، الأردن، 2003، ص 35.

⁴ - نيلي فتح الله إبراهيم وإبراهيم حماد محمد ، الموازنات والمحاسبة الحكومية ، دار الحامد ، عمان، الأردن، 2004 ، ص 05.

المطلب الثاني : أهداف المحاسبة العمومية.

- تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير بيانات ومعلومات موضوعية ذات مصداقية حول نشاط القطاع العام ، وفي هذا الإطار يمكن تحديد أهداف المحاسبة العمومية فيما يلي :¹
- إمكانية التعرف على الإيرادات الفعلية والنفقات الفعلية ومقارنة ذلك مع الإيرادات والنفقات المقدرة للوحدات الإدارية وذلك بهدف التعرف على أسباب الفرق بين الفعلي والتقديري، ومن ثم اتخاذ الإجراءات المصححة التي تساعد على تفادي الفروق غير المرغوب فيها؛
 - تحقيق الرقابة الإدارية الفعالة على إيرادات ونفقات الدولة ، ومن ثم إظهار سلامة عمليات التحصيل والإنفاق من حيث اتساقها مع ما تفرضه القوانين واللوائح والإجراءات للتأكد من جدية وقانونية الإنفاق على تنفيذ الأنشطة والبرامج والخدمات وتماشيه مع القوانين واللوائح المنظمة لذلك؛
 - إحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام؛
 - توفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية؛
 - الإفصاح عن النتائج المالية والاقتصادية للأنشطة والبرامج التي تنفذها الوحدات الحكومية من حيث الالتزام بنفقات هذه البرامج والأنشطة وكذلك إظهار حجم ما حققته من أنشطة وعمليات.
- كما تهدف المحاسبة العمومية إلى :
- ضبط الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ونفقاتها؛
 - إثبات النشاط المالي الذي تقوم به الوحدات العمومية الإدارية، بغرض تسهيل عملية التسيير واتخاذ القرارات والمساءلة والمحاسبة؛
 - توفير المعلومات اللازمة لتقييم الأداء، من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المسطر له؛
 - تحقيق التنظيم والتوافق بين كل أعوان المحاسبة العمومية، خاصة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.
- كما يمكن أيضا حصر الأهداف التي تسعى المحاسبة العمومية إلى تلبيةها في:¹

¹ - خلف الله بن يوسف ومعاش قويدر ،متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية ، دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 01، 2016، ص ص 276-277.

- سهولة تحضير الحساب الختامي للدولة وإعداده؛
- الرقابة على تحقيق الموارد المقدره بالموازنة ومتابعة تحصيلها ؛
- ترشيد الإنفاق على نحو يكفل فاعلية النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة؛
- تحقيق الالتزامات المالية ومتابعة الوفاء بها؛
- الرقابة المالية قبل الصرف في حدود اعتمادات وأغراض الموازنة؛
- إظهار ومتابعة نتائج تنفيذ الموازنة العامة؛
- المساعدة في توفير المعلومات المالية الضرورية لعمليات التخطيط الاقتصادي والمالي والاجتماعي القصير والطويل الأجل؛
- الرقابة على الأصول المملوكة للدولة بكافة عناصرها الثابتة والمتداولة؛
- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي لتساعد مستخدمي البيانات المالية في اتخاذ قرارات رشيدة في شؤون المالية بما يخدم اقتصاد الدولة.

المطلب الثالث: خصائص المحاسبة العمومية

- نبين فيما يلي أهم خصائص المحاسبة العمومية في مفهومها العام²:
- أنها تؤدي الوظائف الأساسية للمحاسبة عموماً، وهي قياس وتسجيل وتبويب وإنتاج وتوصيل المعلومات المالية التي تفيد متخذي القرارات، وهذا هو المفهوم الحديث الواسع للمحاسبة الحكومية والذي يجعلها تقتصر على نتائج تنفيذ تقديرات الإيرادات والنفقات؛
 - إن المحاسبة العمومية هي المجال المحاسبي المتخصص لتقدير العمليات المالية في مؤسسات القطاع العمومي، وهذه من أهم خصائص المحاسبة العمومية وتعني أنها تعتمد على وضع التقديرات المتوقعة للعمليات المالية خلال الفترة أو الفترات القادمة، وهو ما يسمى بالموازنة العامة، ويعزز هذه الخاصية وجود التشريعات والضوابط المالية العديدة، والإجراءات الإدارية التي تتبع سنوياً من أجل ضمان إصدار الموازنة العامة، ومرورها في مراحل محددة من دوائر السلطة التنفيذية إلى السلطة التشريعية؛
 - لا يوجد رأس مال مستثمر للمؤسسات العمومية حيث أنها في الغالب لا تهدف إلى الربح، ويعتمد نشاطها على الموارد المالية النقدية المتجددة سنوياً ، والتي تحدد في الموازنة العامة للدولة؛

¹ - صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية ، مكتبة وفاق القانونية ، الإسكندرية ، مصر ، 2013، ص 10.

² - اسماعيل حسين أحمر ، مرجع سبق ذكره، ص 39.

- إتباع المحاسبة العمومية لنظام القيد المزدوج، حيث يقوم النظام المحاسبي على مجموعة من المستندات والدفاتر والحسابات المتوازنة، ومبدأ استقلال السنوات المالية، مطبقاً الأساس النقدي الذي يقوم على الاهتمام بالإيرادات والنفقات فقط؛
- في المحاسبة العمومية تعتبر تكلفة إحلال أصل ثابت بأصل جديد محله من المصروفات وتحمل للفترة التي تم فيها إحلال الأصل الجديد، ويتم الإحلال للأصول بناء على تخصيص الاعتماد المالي اللازم في الفترة المرغوب فيها إحلال الأصل؛
- تتأثر المحاسبة العمومية بنصوص القوانين والأنظمة والتعليمات بشكل واضح، وتلتزم بها حتى لو جاءت هذه النصوص متعارضة مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.
- كما تتميز المحاسبة العمومية من حيث كونها تقنية كمية لتسيير المال العام للدولة بالخصائص التالية:¹

- كونها إطار محاسبي متميز: موجه لتنفيذ الميزانيات العمومية؛
 - كونها تجمع بين قواعد قانونية وقواعد تقنية: القواعد القانونية من حيث الشكل والقواعد التقنية من حيث الإجراءات؛
 - يتحدد مجالها في العمليات المالية ونطاقها الدولة ومصالحها؛
 - تتأسس من عمليات على الميزانية وعمليات على الخزينة.
 - كما تتميز المحاسبة العمومية أيضاً بمجموعة من الخصائص يمكن إيجازها فيما يلي :
- 1 . المحاسبة العمومية هي عبارة عن إطار محاسبي مميز:**

المحاسبة بصفة عامة هي نظام المعلومات والإطار التنظيمي، الذي يسمح بتسجيل معطيات رقمية للمؤسسة أو هيئة معينة لفترة محددة، تسمح بإعطاء معلومات تخص الذمة المالية للمؤسسة أصول وخصوم ونتيجة الدورة ووضع المؤسسة اتجاه الغير، وكذا كفاءات تكوين التكاليف والأسعار بالنسبة للأشخاص المعنويين، فالمحاسبة العمومية تقليدياً كانت تسمى محاسبة الصندوق، حيث لم تكن موجهة باتجاه إجراءات ميكانيزمات تطور عناصر الأصول الصافية، ولكن باتجاه المراقبة المحدد للنفقات والوقاية من التهرب وتحويل الأموال وسرقتها أو تبديد المال العام، أما النظرة الحالية للمحاسبة العمومية فهي تتعدى هذا المفهوم التقليدي وتتجه نحو تقريب محاسبة الدولة والهيئات التابعة لها من المخطط المحاسبي الوطني، فهي تبحث عن استبعاد فكرة

¹ - محمد الصالح بلول و آخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 180

كونها منظم وضابط للمال العام، إلى تحليل النتائج ووضع خطوط عريضة لمحاسبة الممتلكات وتسهيل استعمال الحسابات العمومية لفائدة المحاسبة الوطنية.¹

2 . المحاسبة العمومية هي فرع متخصص :

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في القانون المالي الجزائري إلى جانب قانون الميزانية والقانون الجبائي ، استقلالية قانون المحاسبة العمومية أصبح حقيقة واضحة وجلية ، حيث أضيفت لها قواعد خاصة بها في تسيير العلاقات الداخلية للهيئات العمومية، وتعتبر هذه القواعد منظمة ومرقمة للعمليات المالية لدى هيكل ومؤسسات الدولة.²

3 - المحاسبة العمومية مزيج من القواعد القانونية والقواعد التقنية:

إذا اعتبرنا أن المحاسبة العمومية هي أداة تنفيذ ومراقبة المال العام فهذا راجع لكونها إنتاج ومزيج لقواعد قانونية وأخرى تقنية³
أ . القواعد القانونية:

يعتبر القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه، هو المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر ويسمى بقانون المحاسبة العمومية .

إضافة إلى هذا نجد :

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

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

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

¹ - منصورى الزين ، محاسبة عمومية، مطبوعة ،المكتبة المركزية، جامعة البليدة، 2012، ص2.

² - المرجع نفسه، ص2.

³ - المرجع نفسه ، ص2، 3.

- المرسوم التنفيذي رقم 91 . 314 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بإجراءات تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

وجدير بالذكر أن القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية تم تعويضه بالقانون الجديد 23-07 المؤرخ في 21 جوان 2023 يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، وهذا تماشيا مع الإصلاح الميزانياتي الذي شرعت فيه الجزائر وتطبيقا لأحكام القانون العضوي 18 . 15 المؤرخ في : 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية إلا أن المراسيم التنفيذية الخاصة به والتي توضح كيفية تطبيقه لم تصدر كاملة إلى حد الساعة، ولهذا فإن المراسيم السالفة الذكر والخاصة بالقانون القديم 90-21 تبقى سارية المفعول إلى غاية صدور المراسيم الجديدة، وهذا مانص عليه القانون الجديد 23 -07 في المادة 116 " تلغى جميع الأحكام المخالفة لهذا القانون لا سيما منها أحكام القانون رقم 90 . 21 المؤرخ في 15 غشت سنة 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم، تبقى النصوص التنظيمية المتخذة تطبيقا لأحكام القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 غشت سنة 1990 والمذكور أعلاه، سارية المفعول إلى غاية صدور النصوص التطبيقية لهذا القانون".¹

إذا كان التشريع والتنظيم يعدان المصدرين الرئيسيين لقواعد المحاسبة العمومية فهناك مصادر أخرى لهذه القواعد تتمثل على وجه الخصوص في :

- الدستور : وهي الأحكام التي نص عليه دستور سنة 1996 والمتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية التي تقرها الحكومة.

وهناك مجموعة من مواد الدستور (دستور 1996) تعطي الحق للبرلمان في الرقابة، من بينها المادة 84 من الدستور " تلتزم الحكومة بأن تقدم كل سنة بيانا عن السياسة العامة تعقبه مناقشة لعمل وأداء الحكومة لمعرفة مدى تنفيذ برنامج الحكومة الذي كان البرلمان قد وافق عليه لدى تقديمه من طرف الحكومة بعد تعيينها.

-الاجتهاد القضائي : الذي يمكنه إعطاء تفسيراً لقواعد المحاسبة عندما تكون غامضة ، أو محل انتقاد أو جدل أثناء التطبيق وكذا سدا للفرغ القانوني في بعض الحالات .²

¹ - القانون رقم 23-07، المؤرخ في 21 يونيو 2023 ،المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، المؤرخ في 21 يونيو 2023 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ، بتاريخ 25 يونيو 2023، المادة 116.

² - منصورى الزين، مرجع سبق ذكره، ص 3.

ب . القواعد التقنية:

تهدف القواعد التقنية الخاصة بالمحاسبة العمومية بصفة عامة إلى بيان أو وصف العمليات المالية للهيئات العمومية، وتحديد كفاءات تسجيلها وعرض الحسابات المتعلقة بها، وتكون هذه القواعد في أغلب الأحيان محددة في مجموعة من التعليمات الصادرة عن وزارة المالية.¹

المبحث الثاني : مبادئ وقواعد المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها.

على غرار باقي المحاسبات فالمحاسبة العمومية لها مبادئ و ضوابط تحكمها، منها ما يتشابه مع باقي المحاسبات، ومنها ما تختص به كونها تعنى بالقطاع العمومي بالإضافة إلى مجموعة قواعد تميزها، وكذلك من الضروري معرفة المجال الذي يطبق فيه هذا النوع من المحاسبة وهذا ما سنتناوله من خلال تقسيمنا لهذا المبحث إلى ثلاث مطالب، المطلب الأول نتطرق فيه إلى مبادئ المحاسبة العمومية ثم في المطلب الثاني نعرض على قواعدها ثم أخيرا في المطلب الثالث نتطرق إلى مجال تطبيقها.

المطلب الأول : مبادئ المحاسبة العمومية:

رغم كون المحاسبة العمومية تستند على عدة مبادئ في عمومها إلا أنه سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى مبادئ المحاسبة العمومية التي أقرها المشرع الجزائري في القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتي من شأنها أن تخدم البحث أكثر، حيث يمكننا استخلاص المبادئ الأساسية للمحاسبة العمومية وتلخيصها في أربعة مبادئ وهي:

1 - مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي:

يقصد به أنه لا يمكن للأمر بالصرف القيام بالمهام المنوطة بالمحاسب العمومي، بمعنى أن يكون الأمر بالصرف والمحاسب العمومي شخصان متميزان، يراقب كل منهما العمليات التي يقوم بها الآخر، وينتج عن هذا المبدأ أنه لا يجوز أن يخضع المحاسب العمومي لسلطة الأمر بالصرف الوظيفية.

وتتص قوانين المحاسبة العمومية، على أنه تتنافى وظيفة المحاسب العمومي مع وظيفة الأمر بالصرف، أي عدم تداخل الوظيفتين لضمان استقلالية كل واحد منهما وذلك حسب نص

¹ - منصورى الزين ، مرجع سبق ذكره ، ص 3.

المادة 55 من القانون 90-21: "تتألف وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي"¹

كما أنه لا يمكن أن يكون زوج الأمر بالصرف بأي حال من الأحوال محاسباً عمومياً كما نصت عليه المادة 56 من القانون 90-21: "لا يجوز لأزواج الأمرين بالصرف بأي حال من الأحوال أن يكونوا محاسبين معينين لديهم"².

2- مبدأ التمييز بين المشروعية والملاءمة :

يعتبر هذا المبدأ مكملاً لمبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف ووظيفة المحاسب العمومي فمن ناحية نشاطهما فهو يقع ضمن مجالين منفصلين عضويًا ومتكاملين وظيفيًا، فالملاءمة تتسجم مع دور الأمر بالصرف في حين المشروعية تتسجم مع وظيفة المحاسب العمومي، إلا أن الحدود الفاصلة بين المجالين تبقى غير واضحة المعالم حيث لا نستطيع التمييز بصورة دقيقة بين ملاءمة الأمر بالصرف الذي يتخذ قراراته بالمفاضلة بين جملة من البدائل المتاحة حسب ما تقتضيه متطلبات التسيير، وبين مشروعية المحاسب المستمدة من القوانين والإجراءات.

فالمحاسب يفحص مدى مشروعية قرارات الأمر بالصرف، من الجانب الشكلي على ضوء المستندات الثبوتية المتوفرة لديه، أما الجوانب الموضوعية للملاءمة فلا يستطيع المحاسب تفحصها بل وأن السعي وراءها يعتبر بمثابة توسيع لصلاحياته وتضييق من مجال تحرك الأمر بالصرف.³

3- مبدأ إعطاء مسؤولية نوعية للمحاسب العمومي :

بالإضافة إلى المسؤوليات الملقاة على عاتق كافة الأعوان الإداريين سواء كانت تأديبية مدنية أو جزائية فإن القانون حمل المحاسب العمومي مسؤولية مالية وأخلاقية تلزمه بإصلاح ضرر أو أداء واجب، أو تحمل نتائج تصرفات أشخاص آخرين لتعتبر أيضاً كنوع من أنواع المسؤولية الشخصية.⁴

1 - القانون 90-21 ، المتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ في 15 أوت 1990، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35، 15 أوت 1990، المادة 55.

2 - المرجع نفسه، المادة 56

3 - زرقين عبود ولعلايبي مالك، واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مجلة بحوث، العدد 10، الجزء الثاني، ص 153.

4 - المرجع نفسه ، ص 154.

4- مبدأ وحدة الخزينة :

و يعرف هذا المبدأ أيضا تحت اسم عدم تخصيص إيراد لتغطية نفقة محددة، و يعني أن كل الإيرادات العمومية موجهة لتغطية كافة النفقات دون استثناء، و يترتب على هذا المبدأ عدم المفاضلة بين نفقة على أخرى، فالقاعدة العامة هنا تتمثل في أن كل الموجودات تضمن كل المدفوعات حسب تاريخ إصدارها لا حسب مركزها، ومثال ذلك على المستوى الوطني، حيث كل موجودات الخزينة تصب في حساب واحد هو حساب الخزينة لدى بنك الجزائر.¹

المطلب الثاني : قواعد المحاسبة العمومية:

من أهم قواعد المحاسبة العمومية:²

- لا تنفذ ميزانية المؤسسة إلا من قبل أمر قبض و صرف ومحاسب عمومي تقع تسمياتها وفق القانون

- لا يتم تحصيل الموارد إلا بناء على حجج وسندات .

- لا يتم التعهد بالنفقات إلا بترخيص من مراقب المصاريف العمومية .

- لا تتم تصفية النفقات إلا بعد التثبت من انجاز مسبق و مازال حق الدائن قائم الذات لم يسقط بمرور الزمن .

- لا تتم تأدية النفقات إلا بواسطة أوامر صرف كتابية و مؤيدة بسندات قانونية و باعتبار مجلة المحاسبة أهم مصدر من المصادر القانونية لتحصيل الموارد و النفقات .

المطلب الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية.

يمكن حصر مجال العمومية في جانبين :³

الجانب العضوي: ويتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، أي الهيئات العمومية.

الجانب المادي: ويخص العمليات التي تطبق عليها هذه القواعد، أي العمليات المالية والمحاسبية.

¹ - زرقين عبود و آخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 154.

² - الميزوني السعدي، دليل التصرف في ميزانية المؤسسة العمومية الخاضعة لأحكام القانون الأساسي للميزانية وأحكام مجلة المحاسبة العمومية، مركز النشر الجامعي ، المطبعة الرسمية، للجمهورية التونسية، 2003 ، ص.

³ - محمد الصالح بلول وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 180

1 - الجانب العضوي (الهيئات العمومية):

الهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية هي تلك المذكورة على سبيل الحصر في المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية، وهي الدولة، والمجلس الدستوري، والمجلس الشعبي الوطني، ومجلس المحاسبة، والجماعات الإقليمية (أو الجماعات المحلية، أي البلديات والولايات)، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري (الجامعات، المستشفيات...).

يمكن إضافة معيار آخر، قد يبدو بسيطاً لكنه عملي لتمييز الهيئات العمومية بمفهوم المحاسبة العمومية، عن بقية الهيئات وهو تعيين أو اعتماد محاسبين عموميين لها من قبل وزير المالية، يكلفون بتحصيل إيراداتها ودفع نفقاتها، والقيام بكل العمليات المالية والمحاسبية المنوطة بهم.

2 - الجانب المادي (العمليات المالية والمحاسبية):

وهي العمليات الناتجة عن تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية (أو بيانات تقدير إيراداتها ونفقاتها من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، فهي تتعلق بصفة عامة بما يلي:

- تنفيذ الإيرادات والنفقات.
- إنجاز عمليات الخزينة.
- تسيير الممتلكات.
- مسك المحاسبة.

بالنسبة لتسيير الممتلكات، فإن الأمر يتعلق هنا بما نصت علي المادة 12 من قانون المحاسبة العمومية والتي تحمل الأمرين بالصرف مسؤولية جرد الأموال العقارية والمنقولة المكتسبة من الأموال العمومية أو المخصصة لهم والمحافظة عليها، أما فيما يخص دمج هذه الأموال في محاسبة الهيئات العمومية، أي بيانها (أو وصفها) في المحاسبة العامة للمحاسبين العموميين بقيمتها النقدية المقابلة، فإن النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمحاسبة العمومية لا تتضمن أحكاماً خاصة بمحاسبة ممتلكات الهيئات العمومية.

إن هذا القصور القانوني متعلق في الواقع بإشكالية هامة مطروحة حالياً بالنسبة لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر والمتمثلة في عدم اعتماد طريقة المحاسبة بالاستحقاق التي تسمح بدمج الأموال العقارية والمنقولة للهيئات العمومية في محاسبتها العامة.¹

¹ - محمد الصالح بلول وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 180.

أما القانون 07/23 المؤرخ في 21 يونيو 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي فقد أشار إلى طبيعة هذه الممتلكات وتسييرها من خلال المادتين 74 و 75 حيث نصت المادة 74 على مايلي: "تتشكل ممتلكات الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون من مجموع الأصول المالية والمادية، تتشكل الأصول المالية من مجمل الأموال المتاحة والودائع المالية تحت النظر والآجلة والأوراق المالية والمستحقات على الغير. تتشكل الأصول غير المالية من مجموع الممتلكات المادية وغير المادية"¹.

بينما أشارت المادة 75 من ذات القانون إلى تسيير الممتلكات غير المالية للأشخاص المعنوية حيث نصت على: "مع مراعاة صلاحيات إدارة أملاك الدولة، يخضع تسيير الممتلكات غير المالية للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون إلى اختصاص كل أمر بالصرف في حدود الجزء من الممتلكات الذي يسيره"².

المبحث الثالث: أعوان المحاسبة العمومية

لقد أشار المشرع الجزائري إلى الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية، وأما يعرف بأعوان التنفيذ للعمليات المالية العمومية، من خلال القوانين المتعلقة بالمحاسبة العمومية سواء القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية أو القانون الجديد 23-07 المؤرخ في 21 جوان 2023 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، هذا الأخير الذي جاء بديلا للقانون السابق أي 90-21 من أجل تكييف قواعد المحاسبة العمومية مع الإصلاحات التي جاء بها القانون العضوي 18-15 المؤرخ في: 02 سبتمبر 2018 والمتعلق بقوانين المالية في ظل ما يصطلح عليه بالإصلاح الميزانياتي، وقد أشارت القوانين السابقة الذكر إلى كون تنفيذ الميزانية العمومية مخول أو يعهد إلى صنفين من الموظفين العموميين هما: الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، وهذا ما سيتم التعرض له من خلال هذا المبحث حيث يستعرض المطلب الأول الآمرون بالصرف وتصنيفاتهم ومهامهم وكذا المسؤوليات التي تقع على عاتقهم، ثم يتطرق في المطلب الثاني إلى المحاسبين العموميين وأصنافهم وأيضا مهامهم والمسؤوليات الواقعة على عاتقهم، ومن خلال المطلب الثالث سيتم التعرض للطرف الثالث الذي

¹ - قانون رقم 23-07، مرجع سبق ذكره، المادة 74.

² - المرجع نفسه، المادة 75.

لا يمكن الاستغناء عنه في تنفيذ العمليات المالية كأحد الأعوان الذين يلعبون دورا بارزا في مجال دفع النفقات العمومية وهو المراقب المالي أو ما أصبح يطلق عليه المراقب الميزانياتي.

المطلب الأول: الأمر بالصرف

يعتبر الأمر بالصرف أحد الأعوان الأساسيين في تنفيذ ميزانية الدولة من خلال المهام الموكلة له في مجال تنفيذ العمليات المالية في جانب الإيرادات والنفقات وسيتم التطرق له من منظور القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، وكذلك من منظور القانون الجديد 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي كمايلي:

1 - الأمر بالصرف في مفهوم القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية

1-1 مفهوم الأمر بالصرف:

يعتبر أمرا بالصرف عمومي كل شخص له صفة باسم الدولة أو المجموعة المحلية أو هيئة عمومية في إبرام تصرف وتثبيت وتصفية الديون أو الأمر بتغطية دين أو تسديده. وقد نصت المادة 23 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنه: "يعد أمرا بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص يؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16، 17، 19، 20 و 21.

يخول التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها في الفقرة أعلاه صفة الأمر بالصرف قانونا، وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة".¹ والمقصود بالعمليات المشار إليها في الفقرة الأولى عمليات الميزانية المتعلقة بإجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل في جانب الإيرادات، والقيام بإجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات.

كما يمكن تعريف الأمر بالصرف أيضا على أنه كل شخص يؤهل قانونا لتنفيذ العمليات المالية والإدارية، باسم ولحساب الدولة أو الهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. وحسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم : 97-268 فإنه يعتبر أمرا بالصرف حسب مفهوم هذا المرسوم، الموظف المعين قانونا في منصب مسؤول تسيير الوسائل المالية والبشرية

¹ - قانون 90-21، مرجع سبق ذكره، المادة 23.

والمادية، الذي تفوض له السلطة وفقا للمواد 26 و 28 و 29 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، ويكون معتمدا قانونا طبقا للتنظيم الجاري به العمل.¹

وعليه فإن الأمر بالصرف هو موظف يتصرف باسم الدولة أو الجماعات المحلية أو المرافق العمومية ذات الطابع الإداري، يختص بتسيير وإدارة مرفق عام، إلى جانب الاختصاص الإداري للأمر بالصرف يمتاز باختصاص مالي في مجال المحاسبة العمومية، حيث يقوم بتحرير أوامر صرف النفقات وأوامر تحصيل الإيرادات والتي تمثل السند القانوني الذي بواسطته يقوم المحاسب العمومي بتنفيذ العمليات المالية المرخصة في الميزانية.

ويجدر الذكر أن الأمر بالصرف هو العون المؤهل قانونا بتحديد مجال استعمال الأموال سواء من حيث طرق التعاقد مع المتعاملين الاقتصاديين (السعر، الكمية، أو نوع السلع والخدمات التي يريد اقتنائها)، وذلك في حدود الاعتمادات المرخصة في الميزانية وفي ظل احترام وتطبيق القوانين والتنظيمات المعمول بها، وهو ما يعرف بمجال الملاءمة في الأموال العمومية والذي يختص به الأمر بالصرف دون غيره.²

1- 2 أصناف الأمرين بالصرف:

كانت المادة 25 من قانون المحاسبة العمومية قبل تعديلها تصنف الأمرين بالصرف إلى أساسيين أو ابتدائيين و أمرين بالصرف ثانويين ، لكن هذه التسميات تغيرت بتعديل هذه المادة بموجب المادة 73 من قانون المالية التكميلي لسنة 1992 ، ليصبح تصنيف الأمرين بالصرف يتضمن ثلاثة أصناف هم كل من أمرين بالصرف رئيسيين أو أوليين وأمرين بالصرف ثانويين، وأمر بالصرف وحيد.

1- 2- 1 مفهوم الأمرين بالصرف الرئيسيين أو الابتدائيين :

هم الذين يصدر الأوامر بالدفع لفائدة الدائنين، وكذلك أوامر الإيرادات ضد المدينين، وكذلك أوامر الإعتمادات لصالح الأمرين بالصرف الثانويين: والمتمثلين في المسؤولين المتواجدين

¹ - المرسوم التنفيذي 97-268 ، يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها ، بتاريخ 23 جويلية 1997،

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد48، 1997، المادة 02.

² - عبد المطلب بيسار، دور أعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية،مجلة الدراسات المالية

والمحاسبية ، مجلد 12 ، عدد 01، 2021 ، ص 149 ، 150

على هرم السلطة والذين تم منحهم بطريقة مباشرة التراخيص الموازية: والمكلفين باتخاذ القرارات المتعلقة بإيرادات ونفقات الميزانية.¹

وفد نصت المادة 26 من القانون 90-21 على الصفات التي يمكن أن يتواجد عليها الآمرون بالصرف الرئيسيون مع مراعاة أحكام المادة 23 من ذات القانون فإن الآمرين بالصرف الأساسيين هم:²

-المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة.

- الوزراء: لهم صفة الأمر بالصرف الرئيسي للميزانية العامة للدولة.

- الولاة: وهم آمرون بالصرف رئيسيون عندما يتصرفون لحساب الولاية ولحسابها حيث تنص المادة 88 من القانون 90-07 المتعلق بقانون الولاية على أن الوالي هو الأمر بالصرف الرئيسي بالنسبة لميزانية الولاية.

- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات.

- المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري : عندما ينفذون عمليات خاصة بالمؤسسة المعينين على رأسها.

- المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة: مع العلم أن الميزانية الملحقة الوحيدة التي كانت موجودة على مستوى قانون المالية هي الميزانية الملحقة الخاصة باتصالات الجزائر التي تحولت طبيعتها القانونية إلى مؤسسة عمومية اقتصادية تتمتع بميزانية مستقلة.

- المسؤولون على الوظائف المتعلقة بتنفيذ النفقات والإيرادات الخاصة بميزانية الدولة المعينين أو المنتخبين.

ويقوم عمل الأمر بالصرف الرئيسي على استعمال أوامر الدفع وذلك استنادا إلى المادة السابعة 07 من المرسوم 91-313 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف التي تنص على: "الآمرون بالصرف الابتدائيون أو الرئيسيون هم الذين يصدرن أوامر بالدفع لفائدة

¹ - قانون 90-21 ، مرجع سبق ذكره،

² - المرجع نفسه ،المادة 26،

الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين".¹

1-2-2 الآمر بالصرف الثانويين:

الآمر بالصرف الثانوي هو الذي تفوض له الاعتمادات من قبل الأمر بالصرف الرئيسي كرئيس مصلحة غير ممرضة لوزارة ما، أو رئيس بعثة ديبلوماسية، أو قنصلية في الخارج، أو عميد كلية... الخ

أي أن الأمر بالصرف الثانوي هو الشخص المسؤول على تنفيذ العمليات المالية بالنسبة لميزانية التسيير بصفته رئيس مصلحة إدارية غير ممرضة، وكذلك تنفيذ العمليات المنصوص عليها في المادة 23 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وهذا ما أشارت إليه المادة 27 من ذات القانون حيث نصت على: "الآمر بالصرف الثانويين مسؤولون بصفتهم رؤساء المصالح غير الممرضة على الوظائف المحددة في المادة 23"²

وحسب نص المادة 08 من المرسوم 91-313، فإن الأمر بالصرف الثانويين هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الإعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدينين.

1-2-3 الأمر بالصرف الوحيد :

لقد جعل المرسوم المؤرخ في 09 أوت 1973 من الوالي المسير والأمر بالصرف الوحيد لنفقات التسيير المقيدة في ميزانية الدولة والمرتبطة بالولاية التي يشرف عليها، وهكذا أصبحت الاعتمادات المخصصة للولايات تقدم منفصلة عن الاعتمادات المتعلقة بالإيرادات المركزية ولقد حرمت المادة الخامسة من نفس المرسوم على المصالح المركزية للوزارات المعنية تنفيذ هذه الإعتمادات مباشرة لأي سبب من الأسباب أو تنقلها لفائدتها، وفي سنة 1987، أجري تعديل آخر على كيفية تنفيذ هذه الإعتمادات المخصصة للمصالح الولائية بحيث أصبحت تجمع كلها لتسجل في ميزانية وزارة الداخلية والجماعات المحلية، وبهذا أصبح الوالي وحده يمارس صلاحيات الالتزام بالنفقة وتصفيتهما والأمر بصرفها، ولكن رخصت المادة 09 من مرسوم 1987 تفويض

¹ - مرسوم تنفيذي 91-313، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف، المادة 07.

² - قانون 90-21، مرجع سبق ذكره، المادة 23.

هذه الصلاحيات، لكنه وبصدور قانون المحاسبة العمومية في سنة 1990 حولت مهمة إدارة نفقات التسيير بالنسبة لمصالح الدولة غير الممركزة من الولاية إلى رؤساء المصالح (المديرين الولايتيون)، وأضفت عليهم المادة 27 صفة الأمر بالصرف الثانويين.

أما فيما يخص نفقات التجهيز، كان الوالي يعتبر قبل سنة 1973 الأمر بالصرف الثانوي، لكن مع صدور المرسوم المؤرخ في 09-08-1973 جعل في مادته الثالثة من الوالي الأمر بالصرف الوحيد بالنسبة لكافة نفقات الدولة للتجهيز والاستثمار، غير أن نفس المادة سحبت من الوالي ثلاث أنواع من العمليات:

- العمليات المقيدة لفائدة الدولة والمنجزة مباشرة من طرف المصالح المركزية.
- العمليات المقيدة في برامج الاستثمارات للمؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الوطني والمنجزة من طرفها.
- العمليات المقيدة لفائدة البلديات المنجزة من طرفها وتحت مسؤوليتها.

ولقد أكدت المادة 25 من قانون المالية التكميلي لسنة 1992 المعدلة للمادة 27 من قانون المحاسبة العمومية على صفة الأمر بالصرف الوحيد بالنسبة للوالي فيما يخص تطبيق برامج التجهيز العمومي غير الممركزة، أما عن برامج التجهيز المركزية المسجلة في رقم دليل الوزارات رخصت تفويضها للآمرين بالصرف الثانويين.

وبالإضافة إلى هذا نجد الأمرين بالصرف المستخلفين والآمرين بالصرف المفوضين:

الآمرين بالصرف المستخلفون: هم الذين يحلون محل الأمرين بالصرف الرئيسيين في حالة مانع أو غياب ويتم استخلافهم بموجب عقد تعيين يعد قانونا ويبلغ للمحاسب العمومي وهذا ما بينته المادة 28 من قانون المحاسبة العمومية.

الآمرين بالصرف المفوضون: هم المستفيدون من تفويض للتوقيع لاستعمال الإعتمادات المالية وهذا التفويض يمنح للموظفين العاملين تحت سلطة الأمر بالصرف وتحت مسؤوليته طبقا لنص المادة 29 من قانون المحاسبة العمومية.¹

¹ - محمد الصالح بلول وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 184.

2- الأمر بالصرف في مفهوم القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

2-1 . مفهوم الأمر بالصرف :

يعتبر أمرا بالصرف بموجب المادة 04 من القانون 07-23 كل شخص معين أو منتخب أو مكلف مخول بتنفيذ العمليات الميزانية والمالية والممتلكات للأشخاص المعنوية المحددة وفق القانون، والآمرون بالصرف مسؤولون عن العمليات الخاصة ب:
 . تسيير الإعتمادات.
 . تفويض الإعتمادات.

وقد جاء الإصلاح الموازني والمحاسبي بفكرة جديدة لم تعتمد في الجزائر من قبل تتمثل في إدخال مفهوم جديد من خلال تغيير تسمية الأمر بالصرف إلى "المسير المسؤول" والذي يعتبر العنصر الأساسي في عملية التسيير والقيادة التي تعتمد على تحقيق النتائج، لذا فالمسير وفقا لهذا الإصلاح هو ذلك الشخص الذي منحت له سلطة تسيير الموارد العمومية، دراسة الاحتياجات المالية ومراقبة التكاليف مقارنة بالنتائج العملية، كما تمنح له سلطة الأمر بالإنفاق وبالتالي هو المسؤول عن إعداد الميزانية الخاصة بهيئته، كما أنه مجبر على متابعتها وتقديم الحسابات دوريا حيث يمكن أن يكون المسؤول المسير على مستوى الإدارة المركزية أو الغير ممرضة وكذلك على مستوى المؤسسات العمومية الإدارية، ويتطلب تحسين قدرات المسيرين من أجل اتخاذ قرارات واضحة تفعيل دور الرقابة بحيث لا يجب أن يقتصر دورها على مدى مشروعية النفقة فقط، بل لا بد أن يتعدى ذلك إلى مراقبة الفعالية ومدى تحقيق الأهداف المرصودة لها خلال فترة التنفيذ وما بعد فترة التنفيذ¹

¹ - سهام زرقان، الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر، قراءة في القانون 07-23، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 07، العدد 02 (2023)، ص 327.

2-2 أصناف الأمرين بالصرف:

بحسب القانون الجديد 07-23 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي يمكن أن نميز بين ثلاثة أصناف رئيسية للأمرين بالصرف حيث يكونون إما رئيسيون أو ثانويون وإما أمرين بالصرف إقليميين لميزانية الدولة.¹

2-2-1 الأمرين بالصرف الرئيسيون:

في مفهوم القانون 07-23 ينقسم الأمرين بالصرف الرئيسيون إلى ثلاث مستويات بحسب طبيعة الميزانيات الموضوعة تحت تصرفهم وهم:

بالنسبة لميزانية الدولة :

- الوزراء والأعضاء الآخرون في الحكومة الذين تسجل الاعتمادات باسمهم؛
- مسؤولو الهيئات العمومية ، وعند الاقتضاء المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي؛
- بالنسبة لميزانية الجماعات المحلية؛
- الولاية؛
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية .

بالنسبة لميزانية المؤسسات العمومية:

-مسؤولو المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة ،وعند الاقتضاء المسؤولون المعينون وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.²

2-2-2 الأمرين بالصرف الثانويون:

أما بالنسبة للأمرين بالصرف الثانويين فقد نصت المادة 07 من القانون 07-23 على:"الأمرين بالصرف الثانويون هم الأشخاص الذين يتلقون تفويضا لاعتمادات مالية من الأمر بالصرف الرئيسي فيما يخص :

- توزيع الاعتمادات المالية للبرنامج وفروعه؛
- الاعتمادات المالية للبرنامج محل تفويض التسيير؛³

¹ - قانون 07-23، مرجع سبق ذكره، المادة 5.

² - المرجع نفسه، المادة 6.

³ - المرجع نفسه، المادة 7.

2-2-3 الآمرون بالصرف الإقليميون لميزانية الدولة :

نصت المادة 08 من القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي على أن "الآمرون بالصرف الإقليميون لميزانية الدولة هم مسيرو برامج الهيئات الإقليمية في حالة تكليفهم بتنفيذ البرنامج كله أو جزء منه".¹

وينطوي مفهوم الإصلاح على منح الآمرين بالصرف ونوابهم مرونة أكبر للتصرف في الاعتمادات الموضوعة رهن إشارتهم مقابل تحميلهم مسؤوليات مباشرة في تحقيق الأهداف والنتائج المسطرة لهم.²

3 . مهام الآمرين بالصرف

يعتبر الأمر بالصرف المسؤول المباشر عن ضمان السير الحسن لوحدات القطاع العام عن طريق تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المكلف بتسييرها، وتطبيقا لمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي الذي يعتبر بمثابة العمود الفقري لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، يختص الأمر بالصرف بتنفيذ المراحل الإدارية للعمليات المالية، حيث يقوم بتنفيذ إجراءات الالتزام، التصفية وإصدار سند الأمر بالدفع من جانب النفقات، أما من جانب الإيرادات، يقوم الأمر بالصرف بتنفيذ مرحلة الإثبات والتصفية وتحرير سند الأمر بالتحصيل.

إضافة إلى المهام الإدارية المتعلقة بتسيير المرفق العام، يضطلع الأمر بالصرف بمهام محاسبية متعلقة بمسك محاسبة إدارية ذات طابع إحصائي للإيرادات والنفقات التي يقوم بها خلال السنة المالية والتي لا يترتب عنها قيود محاسبية أو مسك سجلات محاسبية وفق القيد المزدوج، لأن عمليات التسجيل المحاسبي هي من اختصاص المحاسب العمومي حصريا، وفي هذا الإطار فإن الأمر بالصرف وفق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، يعتبر الأمر بالصرف ملزم في نهاية كل سنة بإعداد الحساب الإداري.³

¹ - قانون 07-23، مرجع سبق ذكره ، المادة 8.

² - سهام زرقان، مرجع سبق ذكره، ص328.

³ - شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة امحمد بوقرة ،بومرداس السنة الجامعية 2013-2014، ص 106،107.

وبالنسبة للقانون الجديد 07-23 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي فقد حدد مهام الأمر بالصرف حيث نصت المادة 04 منه على ما يلي:¹

" يكلف الأمر بالصرف بما يأتي:

- إثبات الحقوق والإلتزامات؛

- تصفية الإيرادات وإصدار أوامر الإيرادات المتعلقة بها؛

- ضمان الإلتزام والتصفية والأمر بالصرف أو إصدار حوالات الدفع، في حدود الإعتمادات المفتوحة أو المفوضة باستثناء الإعتمادات التقييمية؛

- إصدار أوامر الحركة التي تمس الممتلكات والمواد الخاصة بالدولة والهيئات العمومية الأخرى المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون؛

- الحفاظ على الممتلكات الموضوعة تحت تصرفه؛

كما يضمن الأمر بالصرف برمجة الإعتمادات المالية وتوفيرها وتوزيعها.

4 . مسؤولية الأمرين بالصرف:

لقد حدد التشريع المالي في الجزائر مسؤولية الأمرين بالصرف في عدة نصوص قانونية ،

حيث يمكن تلخيص ذلك بالنظر لما جاء في نص القانونين السالفين الذكر كما يلي :

- الأمرين بالصرف مسؤولون على الإثباتات الكتابية التي يسلمونها والأفعال اللاشعرية والأخطاء التي يرتكبونها ولا يمكن أن تكتشفها المراقبة الحاسوبية للوثائق ، وذلك في حدود الأحكام القانونية المقررة في هذا المجال .

- الأمرين بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية ، فهم بذلك مسؤولون شخصا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم .

كما أن الأمرين بالصرف لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها والتي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية ، ملزمون بتقديم حساباتهم الإدارية إلى مجلس المحاسبة ، في هذا السياق تعتبر مخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية ، الأخطاء أو المخالفات الآتي ذكرها:

- خرق الأحكام التشريعية أو التنظيمية المتعلقة بتنفيذ الإيرادات والنفقات.

¹ - القانون 07-23 ، مرجع سبق ذكره، المادة 04.

- استعمال الاعتمادات أو المساعدات المالية التي تمنحها الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية أو الممنوحة بضمان منها لأهداف غير الأهداف التي منحت من أجلها صراحة.
 - الإلتزام بالنفقات دون توفر الاعتمادات أو تجاوز الترخيصات الخاصة بالميزانية .
 - الإلتزام بالنفقات دون توفر الصفة أو السلطة أو خرقا للقواعد المطبقة في مجال الرقابة القبلية.
 - خصم نفقة بصفة غير قانونية من أجل إخفاء، إما تجاوزا ما في الاعتمادات وإما تغييرا للتخصيص الأصلي للالتزامات أو القروض المصرفية الممنوحة لتحقيق عمليات محددة.
 - عدم احترام الأحكام القانونية أو التنظيمية المتعلقة بمسك المحاسبات وسجلات الجرد والاحتفاظ بالوثائق والمستندات الثبوتية.
 - عدم احترام القوانين التي تخضع لها عملية بيع الأملاك العمومية التي لم تعد صالحة للاستعمال أو المحجوزة من طرف الإدارات والهيئات العمومية.
 - تقديم وثائق مزيفة أو خاطئة الى مجلس المحاسبة أو إخفاء مستندات عنه.¹
- يعتبر الأمر بالصرف مسؤول على كل المخالفات الصريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها والتي يتم إثباتها بعد التحقيق والتدقيق من طرف مختلف هيئات الرقابة، لأن الأمر بالصرف يتحمل مسؤولية شخصية مدنية وجزائية عن جميع العمليات غير الشرعية التي يقوم بها، ويكون هذا الأخير مسؤولا شخصيا عن تعويض الضرر الذي يسببه للأفراد المتضررين وللخزينة العمومية. عن طريق فحص وتدقيق الحساب الإداري يكون الأمر بالصرف مسؤولا أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية العامة التابعة لمجلس المحاسبة عن كل مخالفة صريحة لقواعد الميزانية والمالية المتعلقة بالعمليات المالية التي قام بها والتي ألحقت ضررا بالخزينة العمومية، حيث تهدف الرقابة اللاحقة التي تمارسها هذه الغرفة إلى التأكد من تطبيق الإجراءات القانونية فيما يخص فحص وتدقيق شرعية العمليات المالية للآمرين بالصرف واحترام ترخيصات الميزانية، إلى جانب تقييم تسيير المرفق العام من جانب الاقتصاد والرشادة في صرف المال العام.
- في حالة الأخذ بمسؤولية الأمر بالصرف ذات طابع جزائي، يقوم مجلس المحاسبة بتحويل الملف إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا للقيام بإجراءات المتابعة الجزائية، دون أن يخل ذلك بالمتابعات القضائية أو سقوط حق المتضررين الذين يمكن لهم متابعة الأمر بالصرف شخصيا

¹ - مصطفى شيرة امحمد، أهمية إصلاح النظام الموازي في ترشيد الانفاق العام للجزائر، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 3، 2022/2021، ص ص 87، 88.

أمام القضاء، إضافة إلى ذلك يتميز الأمرون بالصرف الرئيسيين بمسؤولية ذات طابع سياسي أمام البرلمان ومجلس الأمة فيما يخص تحقيق أهداف برنامج الحكومة وصرف الاعتمادات المالية خاصة في مجال تجسيد برامج التجهيز العمومية.¹

وضمن فصل المسؤولية وفي المادة 110 من القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي فقد تم تحديد مسؤولية الأمرين بالصرف كما يلي: "بغض النظر عن الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم استعمال وتسيير المال العام والوسائل المادية، يتحمل الأمرون بالصرف والأمرون بالصرف المكلفون ومفوضوهم ومستخلفوهم المسؤولية شخصيا عن الأخطاء والمخالفات التي من شأنها أن تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية، ويعاقب على هذه الأخطاء والمخالفات وفقا للقوانين والتنظيمات سارية المفعول".²

المطلب الثاني : المحاسبون العموميون.

المحاسب العمومي من الأعوان الفاعلين في تنفيذ ميزانية الدولة وهو مسؤول على مراحل التنفيذ في العمليات المتعلقة سواء بالإيرادات من خلال عملية التحصيل، أو النفقات من خلال الدفع وكما الحال بالنسبة للأمر بالصرف سيتم الطرق أيضا في هذا المطلب إلى مفهوم المحاسب العمومي في القانونين 21-90 و 07-23.

1- المحاسب العمومي في مفهوم القانون 21-90

1- 1 مفهوم المحاسب العمومي

عرف قانون المحاسبة العمومية في الجزائر المحاسب العمومي، على أنه كل شخص يعين أو يعتمد قانونا من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضع لسلطته للقيام بالعمليات الآتية:³

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات .
- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها.
- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد.
- حركة حسابات الموجودات.

¹ - شلال زهير، مرجع سبق ذكره ، ص108.

² - سهام زرقان، مرجع سبق ذكره ، ص329.

³ - مصطفى شيرة امحمد، مرجع سبق ذكره ، ص89 .

من هذا التعريف يتضح أن المحاسب العمومي شخص يمثل وزير المالية على مستوى تحصيل الإيرادات ودفع النفقات العامة، على اعتبار أن هذا الأخير هو من يقوم بتعيين المحاسب العمومي أو يعتمده، على خلاف الأمر بالصرف الذي يعتبر شخص يمثل هيكل إداري معين، سواء كانت وزارة أو هيئة أو إدارة أو مؤسسة عمومية، الأمر الذي يبرز الجانب المشترك بين وزارة المالية وباقي هيئات ومؤسسات الدولة.

ومن خلال تحليل المهام التي نصت عليها في المادة 33 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والمشار إليها أعلاه يمكن القول أن:¹

المحاسب العمومي يختص بتنفيذ المراحل المحاسبية للعمليات المالية لوحدات القطاع العام لأنه العون المكلف قانوناً بقبض وصرف المال العام، لهذا السبب فإن طريقة تعيين واعتماد المحاسب العمومي تتطلب إجراءات خاصة محددة قانوناً وتشتت توفّر مؤهلات تتلاءم مع طبيعة المهام الموكلة له.

وفي هذا الإطار، يتولى وزير المالية مهمة تعيين أو اعتماد المحاسبين العموميين حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف من أصناف المحاسبين، وذلك وفق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، إضافة إلى ذلك يجب على المحاسب العمومي أن يقوم بتأدية القسم المهني قبل توليه ممارسة المهام الموكلة إليه ومن أجل تنصيبه الرسمي على رأس مصلحة محاسبية يجب عليه أن يقدم الوثائق التالية :

- نسخة من قرار التعيين.
- محضر تأدية القسم .
- نسخة من عقد التأمين لتغطية مسؤولية المحاسب العمومي.

1- 2 أصناف المحاسبون العموميون.

تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالتقسيم الإداري المالي للدولة، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية للمحاسبين العموميين.

¹ - شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 109.

1-2-1 المحاسب العمومي الرئيسي:

وهو المحاسب الذي يكون مكلفا بإجراء القيد النهائي في سجلات المحاسبة للعمليات المالية للدولة حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة.¹ وفقا لنص المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها: " يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة:

- العون المحاسب المركزي للخزينة.
- أمين الخزينة المركزي.
- أمين الخزينة الرئيسي.
- أمناء الخزينة في الولاية.
- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة".

1-2-2 المحاسب العمومي الثانوي

وهو كل محاسب يتولى تجميع محاسبته محاسب رئيسي، حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي، الذي يقوم بدوره شهريا بتدقيق ودمج القيود المحاسبية التي قام بها المحاسب الثانوي الواقع في إقليم سلطته المحاسبية.² وعليه يتصف بصفة المحاسبين الثانويين بحسب المادتين 32 و33 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 كل من:

- قابضو الضرائب .
- قابضو أملاك الدولة.
- قابضو الجمارك.
- محافظو الرهون.
- قابضو البريد والمواصلات السلوكية واللاسلكية .
- رؤساء مراكز البريد والمواصلات السلوكية واللاسلكية.³

¹ - مرسوم تنفيذي رقم 91-313، مرجع سبق ذكره، المادة 31.

² - شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 110.

³ - مرسوم تنفيذي رقم 91-313 مرجع سبق ذكره، المواد 32، 33.

2- المحاسب العمومي في مفهوم القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

2- 1 مفهوم المحاسب العمومي

جاء تعريف المحاسب العمومي في القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي من خلال المادة 15 والتي نصت على مايلي: "يعتبر محاسبا عموميا، في مفهوم هذا القانون كل عون عمومي معين أو معتمد قانونا للقيام بالعمليات المذكورة في المادة 24 من هذا القانون"¹

ويتم تعيين المحاسبين العموميين من طرف الوزير المكلف بالمالية، ويخضعون حصريا لسلطته.

يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية.²

ويكتسب صفة المحاسب العمومي الأعوان الآتي ذكرهم:³

- العون المحاسب المركزي للخزينة.
- أمين الخزينة المركزية.
- أمين الخزينة الرئيسية.
- أمناء خزائن الولايات.
- أمناء خزائن البلديات.
- أمناء خزائن المؤسسات العمومية للصحة.
- قابضو الضرائب.
- رؤساء مفتشيات أملاك الدولة.
- المحافظون العقاريون.
- قابضو الجمارك.
- الأعوان المحاسبون.
- الأعوان المكلفون بتحصيل الغرامات والمصاريف القضائية.

¹ - قانون 07-23 ، مرجع سبق ذكره. المادة 15.

² - المرجع نفسه. المادة 16.

³ - المرسوم التنفيذي 24-90 ، يحدد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية، مؤرخ في 22 فبراير 2024، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 15، بتاريخ 29 فبراير 2024، المادة 7.

2-2 أصناف المحاسبين العموميين.

صنف القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي المحاسبين العموميين إلى ستة أصناف حيث يكون المحاسبون العموميون إما مختصين أو مفوضين وإما محاسبين رئيسيين أو ثانويين وغما محاسبي الأموال والقيم أو التركيز المحاسبي.¹

2-2-1 المحاسبون المختصون: وهم المخول لهم التقييد النهائي في كتاباتهم للعمليات التي يؤمرون بها على مستوى صناديقهم.²

2-2-2 المحاسبون المفوضون : وهم الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المختصين.³

2-2-3 المحاسبون الرئيسيون : هم الذين يقدمون حساباتهم مباشرة لمجلس المحاسبة.⁴

2-2-4 المحاسبون الثانويون : هم الذين تكون عملياتهم متركزة من طرف محاسب رئيسي، كما يقدمون حساباتهم لمجلس المحاسبة.⁵

2-2-5 محاسبو الأموال والقيم: وهم المكلفون بالتداول والحفاظ على الأموال والقيم والسندات التي يملكها الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون.⁶

2-2-6 محاسبو التركيز المحاسبي : هم الذين يقومون بتركيز وتقييد العمليات المالية المنفذة من طرف محاسبين آخرين في كتاباتهم وحساباتهم.⁷

3 . مهام المحاسب العمومي.

يعتبر المحاسب العمومي العون المكلف قانونا بحياسة وحراسة وتداول الأموال والقيم العمومية،

كما يعتبر المحاسب العمومي عوناً من أعوان الرقابة على تنفيذ العمليات المالية للدولة، لأنه مكلف بتطبيق رقابة أثناء تنفيذ الميزانية، فهو مطالب بالتحقق من مشروعية سندات الأمر بالتحصيل وسندات الأمر بالصرف ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها قبل تنفيذها.

¹ - قانون 07-23، مرجع سبق ذكره، المادة 18 .

² - المرجع نفسه، المادة 19 .

³ - المرجع نفسه، المادة 19 .

⁴ - المرجع نفسه، المادة 20 .

⁵ - المرجع نفسه، المادة 20 .

⁶ - المرجع نفسه، المادة 21 .

⁷ - المرجع نفسه، المادة 21 .

فالمحاسب العمومي يختص بمراقبة وتنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات من حيث الشكل وليس من حيث المضمون، عن طريق التحقق من مشروعية العمليات المالية على الوثائق المحاسبية ومطابقتها للقوانين المعمول بها، دون أن يتدخل في مجال حسن تسيير المال العام الذي هو من اختصاص الأمر بالصرف.¹

بالمقارنة مع القانون 90-21 فقد أبقى القانون 23-07 نفس المهام للمحاسب العمومي فيما أضاف لها البعض الآخر وقد جاء ضمن المادة من هذا القانون 24: " يكلف المحاسب العمومي بما يأتي:

- تحصيل الإيرادات و/أو دفع النفقات؛
- حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والأغراض أو المواد المكلف بها؛
- تداول الأموال والسندات والقيم وحركة حسابات الموجودات؛
- مسك المحاسبة الميزانية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق؛
- مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة؛
- التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة؛
- إعداد القوائم المالية وحساب التسيير.
- حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيره".²

أيضا نجد في المادة 89 من القانون 23-07 أن المحاسبين العموميين يمسون محاسبة عامة حيث نصت على: " تمسك المحاسبة العامة وفق مبدأ القيد المزدوج حصريا من قبل المحاسبين العموميين على أساس مخطط محاسبي".³

والمحاسبة العامة هي محاسبة سنوية، وتهدف إلى تسجيل قيد:⁴

- العمليات الميزانية؛
- عمليات الخزينة ؛

¹- شلال زهير ، مرجع سبق ذكره ، ص111.

²- قانون 23-07 ،مرجع سبق ذكره، المادة 24 .

³- المرجع نفسه، المادة 89.

⁴- المرجع نفسه، المادة 88 .

- العمليات المنجزة مع الغير والعمليات المؤقتة وعمليات التسوية؛
- جرد الموجودات والمنقولات والتثبيات والمخزونات والقيم غير الثابتة؛
- الاهتلاكات و المؤونات والنواتج والأعباء المرتبطة بالسنة المالية.

4 مسؤوليات المحاسب العمومي.

يتميز المحاسب العمومي بمسؤولية ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام المكلف بها، رغم أن المشرع قدم له الحماية الكاملة أثناء ممارسة مهامه إلا أنه يعتبر صمام الأمان قبل صرف المال العام، لهذا السبب، توصف مسؤولية المحاسب العمومي بأنها مسؤولية شخصية ومالية، والذي ينتج عنها ضرورة تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص، في حالة التأكد من ارتكابه لمخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها للعمليات التي قام بتنفيذها.¹

حيث نصت المادة 53 من القانون 90-21 على: "يتعين على المحاسب العمومي أن يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في الصندوق وكل نقص حسابي مستحق يتحمله."² إضافة إلى ذلك، يمكن أن تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والموظفين الموضوعين تحت أوامهم، ومن أجل تغطية المخاطر المرتبطة بطبيعة مهام ومسؤولية المحاسب العمومي، فإنه مطالب قانونا بتقديم عقد التامين عن مخاطر مهنة المحاسب العمومي عند تنصيبه على رأس مصلحة عمومية، وذلك وفقا لأحكام المادة رقم 54 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تنص على أنه "يتعين على المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته أن يكتب تأميناً على مسؤوليته المالية".³

ونظرا للطبيعة الخاصة لمسؤولية المحاسب العمومي، فإنه لا يتم الأخذ بمسؤوليته إلا عن طريق وزير المالية أو مجلس المحاسبة وهذا ما جاء في المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 الذي يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين

¹ - شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 111.

² - قانون 90-21 ، مرجع سبق ذكره، المادة 53 .

³ - شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 112.

وأجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين:" لا يأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين المالية إلا الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة"¹ وضمن فصل المسؤولية في القانون 07-23 فقد تم في المادة 112 تحديد مسؤولية المحاسب العمومي كما يلي:" المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعين تحت سلطتهم والوكلاء الماليون مسؤولون شخصيا وماليا عن العجز الحاصل في الصندوق، يعاقب على هذه الأخطاء والمخالفات عبر إصدار قرارات تصفية باقي الحساب من طرف مجلس المحاسبة أو قرارات تصفية باقي الحساب صادرة عن الوزير المكلف بالمالية، ولا يوقف الطعن المقدم من قبل المدينين عملية التحصيل، المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم مسؤولون شخصيا عن الأخطاء والمخالفات التي تشكل خرقا بينا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم استعمال وتسيير المال العام التي من شأنها أن تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية"²

وتهدف محاسبة الدولة الجديدة إلى جعل عملية التسجيل ومسك الحسابات مشتركة بين الأعوان بعدما كانت حصرية للمحاسبين خصوصا في ظل تطور مهامه ، مما يجعل من تكيف هذه المسؤولية ضرورة ملحة، حيث نادرا ما تقحم مسؤولية الأمر بالصرف من طرف مجلس المحاسبة، في حين أن المحاسب العمومي كثيرا ما تقحم مسؤوليته ، هذا ما حاول المشرع الجزائري تداركه من خلال المادة 81 من القانون العضوي 15-18 التي نصت على" يحدد بموجب القانون نظام المسؤولية بما في ذلك ما يتعلق بالانضباط الميزاني والمالي للأعوان المكلفين بتنفيذ عمليات إيرادات ونفقات الدولة "³

المطلب الثالث: المراقب المالي أو الميزانياتي.

1- تعريف المراقب المالي: المراقب المالي هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية، من أجل مراقبة إجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 91-312، يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات ،

وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين ، مؤرخ في 7 سبتمبر 1991 ، الجريدة الرسمية للجمهورية

الجزائرية، عدد 43، 1991، المادة 2.

² - سهام زرقان ، مرجع سبق ذكره، ص 331.

³ - المرجع نفسه، ص 331.

الآمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفة نهائية، ويمارس المراقب المالي صلاحياته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية إجراءات الإنفاق والذي ينتج عنها عبء مستقبلي على عاتق الدولة.¹

2- المفهوم الحديث للمراقب المالي.

في إطار الإصلاح الميزانياتي تغيرت الكثير من المفاهيم والمصطلحات ومن بينها مفهوم المراقب المالي حيث:²

ورد ضمن النصوص الصادرة حول الإصلاح الموازني وضمن القانون 07-23 استحداث تسمية بالمراقب الميزانياتي بدل المراقب المالي (المادة 103، القانون 07-23). فيما تم تحديد أشكال الرقابة الميزانياتية كما يلي: "تمارس الرقابة الميزانياتية تحت سلطة الوزير المكلف بالميزانية من طرف مراقب ميزانياتي، يساعد المراقبين الميزانياتيين مراقبين ميزانياتيين مساعدين".

كما تم تحديد أهداف الرقابة الميزانياتية المطبقة على ميزانية الدولة والتي تكون كما يلي:

- التأكد من الطابع الدائم للتغطية المالية للبرمجة الميزانياتية؛
- المساهمة في التحكم في تنفيذ قوانين المالية؛
- السهر على احترام البرمجة الميزانياتية وعلى توافق مشاريع الالتزام بالنفقات مع هذه البرمجة؛
- إعلام الوزير المكلف بالميزانية حول الأخطار الميزانياتية؛
- ضمان الرقابة البعدية على الوثائق غير الخاضعة للتأشير والرأي المسبق، واللجوء إلى التحليلات المتعلقة بدورة وإجراءات الالتزام بنفقات الأمرين بالصرف وضمن كذلك جودة عناصر محاسبة الالتزامات؛
- تقديم النصح للأمر بالصرف من الناحية المالية؛
- مسك محاسبة الالتزام بالنفقات ومحاسبة متابعة مناصب الشغل المالية فيما يخصه.

¹ - شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 113.

² - سهام زرقان، مرجع سبق ذكره، ص 331.

3 - مسؤولية المراقب المالي أو الميزانياتي:

في مفهوم المراقب المالي ترتبط مسؤولية المراقب المالي بشرعية التأشيرات التي يقوم بمنحها ، حيث يعتبر مسؤول شخصيا أمام مختلف هيآت الرقابة ووزارة المالية عن التأشيرات اللاشرعية التي تشكل مخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية، والتي يتم إثباتها بالوثائق المحاسبية المطلوبة لتبرير الالتزام بالنفقات. كما يعتبر المراقب المالي مسؤول أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية لمجلس المحاسبة ، المؤهلة قانونا في تدقيق ومراقبة نشاط المراقبين الماليين في مجال رقابة الانضباط في تسيير الميزانية ، وفي حالة التحقق من ارتكاب مخالفات صريحة لقواعد تنفيذ الميزانية تمتلك هذه الأخيرة صلاحيات فرض عقوبات مالية على المراقب المالي المعني وذلك وفقا لأحكام البند رقم 07 من المادة 88 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة ، من دون أن يخل ذلك بتطبيق العقوبات الجزائية أو التعويضات المدنية عندما تقتضي طبيعة المخالفة ذلك.¹

أما في مفهوم المراقب الميزانياتي تم تحديد مسؤولية المراقب الميزانياتي كما يلي:²

ضمن فصل المسؤولية في القانون 23-07 فقد تم في المادة 111 تحديد مسؤولية المراقب الميزانياتي كما يلي: " يعد المراقبون الميزانياتيون ومساعدتهم مسؤولون شخصيا عن التأشيرات والآراء التي يمنحونها ، وعن الرفض الذي يبلغونه في ظل احترام القواعد التشريعية والتنظيمية والقواعد المتعلقة بالانضباط الميزانياتي والمالي، ويعاقب على هذه الأخطاء والمخالفات وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما".

¹ شلال زهير ، مرجع سبق ذكره ، ص 117 .

² - سهام زرقان، مرجع سبق ذكره، ص333.

خلاصة الفصل الأول

باعتبار المحاسبة العمومية تقنية تحكمها مجموعة من القواعد والمبادئ، فإن مفهومها يبقى مقترنا بعدة عوامل كالبيئة المحاسبية والقانونية التي تمارس فيها، كما تتميز عن بقية المحاسبات بمجموعة من الخصائص التي تتماشى مع الأهداف التي تسعى لتحقيقها، والمتمثلة أساسا في تسيير المال العام والحفاظ عليه.

وهي بذلك أي المحاسبة العمومية تستمد قوتها وفعاليتها في التسيير بالارتكاز على مجموع المبادئ والقواعد لاسيما القانونية منها، والتي تعتبر ضرورية من أجل ضبط الإطار المحاسبي لها، نظرا لأهميتها واتساع مجالات تطبيقها.

لأجل ذلك يسهر على تنفيذ إجراءات المحاسبة أعوان مكلفين بذلك هم الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، كل حسب المهام الموكلة له، ويتحملون مسؤولياتهم بقدر تلك المهام.

فنظرا لأهمية المحاسبة العمومية في قياس قوة السياسات المالية للدول، ومن أجل مواكبة التطور الحاصل في العالم في مجال إدارة القطاع العام، كان لزاما على الجزائر التفكير بجدية في إصلاح شامل على مستوى سياستها المالية العمومية، ونظامها المحاسبي العمومي، من خلال تبني مشروع الإصلاح الميزانياتي.

الفصل الثاني:

الإصلاح الميزانياتي في الجزائر على ضوء ما جاء به القانون العضوي

15-18 المتعلق بقوانين المالية

ظلت السياسة المالية ولسنوات طويلة تعتمد القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، كإطار قانوني لها، ولأن هذا القانون كان يتمحور أساسا حول تسيير الموارد بدل التسيير بالأهداف، فقد كلف ذلك الدولة خسائر بالجملة على مستوى الخزينة العمومية، بسبب الارتفاع المستمر في النفقات العمومية، دون تمكينها من تحقيق الأهداف المسطرة كلية، وهذا ما دفع بالسلطات العمومية في البلاد، إلى التفكير في تغيير وتطوير نظامها الميزانياتي بالصورة التي تسمح له بمواكبة التطورات والتحولت الحاصلة على الصعيدين الوطني والدولي.

فبدأت أولى بوادر هذا الإصلاح تظهر مع مطلع تسعينيات القرن الماضي، حيث شرعت الجزائر في القيام بإصلاحات هامة كان الهدف الأساسي منها إعادة توجيه نشاط الدولة حول أهدافها الأساسية وتعزيز فاعليتها في التدخل في المالية العمومية (العامة)، من خلال دراسة موارد، أعباء وحسابات الهيئات العمومية، وكان هذا الإصلاح بمثابة حتمية فرضتها التحولات الاقتصادية والسياسية والظروف الصعبة التي كشفت عيوب الإدارة عموما وإدارة تسيير المالية العمومية على وجه الخصوص، ومن ثم جاء صدور القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 ليؤسس لمرحلة جديدة في تاريخ السياسة المالية العامة للجزائر.

ومن أجل تجسيد محتوى وأهداف القانون العضوي 18-15 كان لابد من إصلاح قانون المحاسبة العمومية الذي يعتبر الركيزة الأساسية في السياسة المالية من خلال إجراءات تنفيذ الميزانية العامة للدولة، وهذا ما سيتم التطرق له في هذا الفصل من خلال الوقوف في المبحث الأول على دوافع الإصلاح الميزانياتي والصعوبات التي تعيق تحقيقه في الواقع، ثم ومن خلال المبحث الثاني التعرف على جديد القانون المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي رقم 23-07، من حيث الإجراءات الجديدة التي جاء بها في مجال تنفيذ العمليات المالية، في حين سيتم في المبحث الثالث الوقوف على الإجراءات المكيفة للمحاسبة العمومية وفق مقتضيات القانون العضوي 18-15.

المبحث الأول : دوافع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر و التحديات التي تواجهه

الإصلاح الميزانياتي الذي شرعت فيه الجزائر كانت له دوافعه ومبرراته، سواء على الصعيد الداخلي أو الخارجي، منها ما هو سياسي ومنها ما هو مالي، وهو يحمل في طياته مجموعة من الأهداف التي تسعى الدولة لتحقيقها، والمتمثلة أساسا في تفعيل دور الإرادة في حوكمة التسيير المالي العمومي وترشيد الإنفاق العمومي، بتجسيد مفهوم الإدارة بالأهداف، والعمل على إيجاد الحلول ورفع التحديات لجعل هذا الإصلاح حقيقة ملموسة على أرض الواقع.

المطلب الأول : دوافع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر

أبان القانون العضوي 84-17 عن عدة اختلالات هيكلية و محاسبية، وعن عدم قدرته على مسايرة ومواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي، مما استدعى التفكير في جملة من الإصلاحات في المنظومة المالية في الجزائر، وهذا اعتبارا لعدة أسباب داخلية وخارجية شكلت دافعا قويا للقيام بإصلاح شامل يمس هيكل الميزانية و مضمونها.

ولقد تم وضع أولى لبنات مشروع عصرنه أنظمة الميزانية في سنة 2005، أين أبرمت وزارة المالية (ممثلة في المديرية العامة للميزانية) عقدا مع مكتب استشارات كندية (CRC SOGEMA) من أجل وضع تصور شامل ومتكامل لإصلاح المالية العمومية وذلك في إطار القرض المقدم من طرف البنك الدولي، لتنتهي الأشغال بإعداد مجموعة من التقارير مكنت من صياغة أهم محاور هذا المشروع و التي برزت في محورين أساسيين هما :

- الجوانب المتعلقة بالميزانية .

- الجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي و نظام المعلومات.

ويمكن حصر أهم نقائص النظام المالي السابق والتي تعتبر دوافع مقنعة للإصلاح فيما يلي:

1- طبيعة مدونة حسابات الدولة :

تقنيات المحاسبة العمومية في كثير من النواحي يعاب عليها كونها تتميز بضعف إطارها التنظيمي و تحديدا مدونة حسابات الدولة (غير المضبوطة) لينعكس ذلك سلبا على جودة ونوعية المعلومات المحاسبية و ذلك بسبب :¹

¹ - حمزة شخاب، ورضوان موجاري، تكييف تقنيات المحاسبة العمومية مع الإصلاح الميزانياتي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 07، العدد 02، تاريخ النشر 31-12-2022، ص73.

1-1 غياب الطابع الشمولي لمدونة حسابات الدولة :

مدونة حسابات الدولة الحالية تهتم بتسجيل عمليات الصندوق دون غيرها، و ذلك بتدوين عمليات تحصيل الإيرادات وصرف النفقات المدرجة في قوانين المالية السنوية فقط، أي أنه هناك إهمال عناصر الذم المالية والحقوق المثبتة، حيث يتم متابعة هذه العناصر خارج الإطار المحاسبي، و بالتالي صعوبة التحكم الجيد في المعلومات ضف إلى ذلك الحسابات النهائية ترد بصيغة غير واضحة نجم عنها إخفاء الصورة الحقيقية للوضع المالية.

1-2 ترقيم حسابات المدونة غير مرن :

يعتبر الترقيم الخطي الأسلوب الأساسي في ترقيم مدونة حسابات الدولة ، و نظرا إلى كثرة التغييرات و التعديلات التي طرأت عليها من خلال حذف حسابات و إضافة أخرى جديدة ، جعل من المدونة غير متناسقة و لا تتلاءم مع العمليات المحاسبية الحديثة للدولة .

1-3 إشكالية تجميع ومركزة الحسابات :

من الصعوبات التي طرحتها حسابات المدونة هي إشكالية مركزة الحسابات على المستوى الوطني (بين المحاسبين العموميين الثانويين ، الرئيسيين و المركزيين) ، بالإضافة إلى ذلك عملية التجميع لا تتم في آجالها المحددة ، لينتج عن ذلك تأخر في الحصول على البيانات الضرورية لإعداد الحسابات الختامية للمحاسبين العموميين المركزيين ، و بطبيعة الحال ينعكس ذلك سلبا على التسيير الكفاء و العقلاني للأموال العمومية .

كما أن النظام المحاسبي العمومي الحالي لا يوفر البيانات المالية و المحاسبية الضرورية التي يمكن الاعتماد عليها في تقييم أداء الهيئات و المؤسسات العمومية للدولة ، لا سيما قياس التكاليف و مدى استغلال الموارد المالية المتاحة، ناهيك عن صعوبة تركيز و دمج الحسابات بين المصالح المحاسبية المركزية واللامركزية لمختلف القطاعات على المستوى الوطني، نتيجة لتشعب التنظيم المحاسبي العمومي و كذا الاستناد إلى جداول إحصائية خارج المدونة و استعمالها في إعداد القوائم المالية و الحسابات النهائية.

-وهناك دوافع أخرى جعلت التفكير في إصلاح النظام المالي والمحاسبي الجزائري ضرورة حتمية نذكر منها:

2- التوجه العالمي نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)

إن تطوير النظام المحاسبي العمومي بالجزائر يقتضي التكيف مع البيئة المحاسبية العالمية، وعلى ضوء معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، كما عرفها الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على أنها تلك:"المعايير التي ينبغي على أعضاء مهنة المحاسبة تطبيقها أثناء إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام الخاصة بمنشآت القطاع العام"، و يجري تطوير و تحيين هذه المعايير من سنة لأخرى من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IPSASB) سعيا نحو توحيد نظام المحاسبة في القطاع العام بين جميع الدول في العالم، عن طريق تقديم التوجيهات إلى المحاسبين في الميدان ومساعدتهم على صياغة العرض المنهجي والإفصاح الكامل والشامل عن القوائم المالية، و يتعلق الأمر بجميع أنشطة الدولة و مؤسساتها و هيئاتها العمومية.¹

وفقا لآخر إصدار لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 2021، تضمن التصنيف اثنان و أربعون (42) معيارا بنيت على أساس الاستحقاق، حيث تمت مقاربتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)، ترمي إلى الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في التسجيل المحاسبي و إعداد القوائم المالية التي تخص العمليات المالية العمومية. ومن مبررات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، أن اعتماد هذه المعايير من شأنه خلق قابلية المقارنة لمعطيات المالية العامة على المستوى الدولي.²

بمعنى آخر، الاستناد إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يعمل على توحيد لغة التخاطب بين البلدان ويسمح بإجراء مقارنات بينها بكل سلاسة و سهولة، و كذا يتيح القراءة الواضحة و الشفافة لكافة إيرادات و نفقات الدولة العمومية دون التدخل في الشؤون الداخلية للبلد. أيضا يزيد من الشفافية والمصدقية في انجاز وإعداد القوائم المالية وجودة وتكامل البيانات والمعطيات والتقارير المالية وشموليتها وتعزيز الرقابة المالية على مؤسسات الدولة وجميع هيئاتها العمومية .

¹ - حمزة شخاب، آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص74.

² - حمزة شخاب، آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 74.

كما يمكن أيضا تقسيم دوافع و أسباب الإصلاح الميزانياتي في الجزائر إلى أسباب داخلية و أسباب خارجية .

3- الأسباب الداخلية :

3- 1 تطبيق ما جاء به التعديل الدستوري لسنة 2016:

حدد التعديل الدستوري لسنة 2016 المجالات التي يشرع فيها البرلمان بقانون عضوي حيث نص على أنه إضافة إلى المجالات المخصصة للقوانين العضوية بموجب الدستور يشرع البرلمان بقوانين عضوية في مجال القانون المتعلق بقوانين المالية إذ أصبح من الضروري تحيين النصوص القانونية لقانون المالية 17/84 الذي يعتبر قانونا عاديا و تبني القانون العضوي 15/18 لضمان تطبيق أحكام الدستور و هذا من أجل تحسين سير المالية العامة.¹

3- 2 ضعف و سوء التسيير و غياب تسيير ميزانياتي مبني على النتائج :

من بين الأسباب التي دفعت الجزائر إلى القيام بإصلاح ماليتها العمومية هو ضعف التسيير المالي العمومي في جانب ترشيد النفقات العمومية وتحسين الكفاءة وفعالية التدخلات العمومية .

حيث طغى الاهتمام بتحقيق التوازنات المالية و ضعف الربط بين المخطط المسير على مقاربة التسيير المالية العامة دون مراعاة للأبعاد المختلفة من منظور شمولي لجميع المعطيات المرتبطة بسير القرار المالي العام و الآثار المترتبة عليه من الناحية الاقتصادية و الاجتماعية، كما أن تسيير المال العام مرتكز على ميزانية الوسائل.²

3- 3 زيادة الإسراف في المال العام

يعتبر الإنفاق ذلك السلوك المالي للحكومة الذي يكون جوهره الإنفاق العام و هدفه تحقيق مجموعة من الأهداف، التي لا يمكن تحقيقها في ظل وجود الاختلالات التي جاء بها قانون المالية 17/84 بالرغم من أن الجزائر قد نجحت الى حد بعيد في تحقيق توازنات كلية للاقتصاد ما بين سنة 2000 و 2014 انعكست على تحقيق استقرار اقتصادي على المستويين الداخلي

¹ - رابح يعقوب والعيد بوعرة ، الإصلاح الميزانياتي ضمن قانون 18-15، ماستر الاكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، تخصص القانون العام الاقتصادي، 2023، 2022، ص ص14، 15.

² - رابح يعقوب و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 16.

والخارجي، إلا أن هذا التحسن شمل المؤشرات الاقتصادية الكمية فقط في ظل غياب النوعية المؤسساتية التي تعد مفتاح تحسين بيئة الأعمال ومناخ الاستثمار فتطبيق سياسة دعم الطلب الكلي لفترة طويلة نتج عنها تبعية النشاط الاقتصادي الشبه مطلق للنفقات العمومية.¹

4 - الأسباب الخارجية

4-1 ضرورة عصنة التسيير العمومي و سير عمل الإدارات العمومية

الإدارة العامة هي مجموعة الأشخاص والأجهزة الموضوعة تحت سلطة الحكومة لأداء مسؤوليات وواجبات ووظائف ومهام تقوم بها من أجل تنفيذ القوانين والتعليمات وكذلك إشباع حاجات المجتمع .

ففي سبعينات القرن الماضي كانت هناك هيمنة مطلقة للسلطة التنفيذية على الاختصاص المالي، حيث تقوم بمفردها بتحضير مشروع قانون المالية على مستوى دوائرها الوزارية دون وجود مساهمة للبرلمان في ذلك، بالرغم من وجود الرقابة الداخلية والخارجية ومراقبة المراقب المالي والمحاسب العمومي والمتقشية العامة للمالية و لجان الصفقات العمومية، إلا أن هذا لم يحد من انتشار الاختلاسات و سوء التسيير للمال العام .

من هنا يعتبر التسيير العمومي الجديد الأسلوب المناسب لإدارة المؤسسات العمومية بتقنيات ومناهج تطبق بنجاح في القطاع العام، حيث يقوم هذا النموذج و الذي كرسه تجار بعض الدول على تحسين مستوى الأداء داخل المؤسسات العمومية من خلال إصلاح أنماط التسيير فيها، والجزائر كغيرها من الدول لا يمكنها العيش بمعزل عن هذه التحولات وهذا خاصة مع ما فرضته الهيئات والمنظمات الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي في مجال عرض وتحليل الوضعيات المالية والمحاسبية للقطاع العام، حيث تبنت وزارة المالية منذ التسعينات جملة من الإصلاحات، من بينها تطوير المنظومة المالية التي تحكم الميزانية، والمالية العمومية حيث صدر في هذا الإطار القانون العضوي 15/18 المتعلق بقوانين المالية والذي يعول عليه لتقديم إضافة جديدة لتسيير المالية العمومية في الجزائر.²

¹ - المرجع نفسه ، ص 17.

² - - رايح يعقوب و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 17 ، 18.

4-2 تحديات العولمة و ضغوطات المؤسسات الدولية

إن عملية إلغاء الضوابط و التحرير المالي التي بدأت في الدول الصناعية سرعان ما انتشرت في باقي الدول و فتحت المجال لتحولات عميقة في الهياكل المالية الوطنية و الدولية من خلال منح البنوك و المؤسسات المالية استقلالها التام و حرية إدارة أنشطتها المالية لمواكبة العولمة، وانتقال التكنولوجيا و انتشار شبكات الاتصال.

فالجزائر على غرار باقي الدول اتجهت لإصلاح المالية العامة في سياق مواصلة الإصلاحات المالية و الاقتصادية حيث بدأت في التعاون مع الهيئات الدولية المالية، حيث لجأت إلى مجموعة البنك العالمي منذ السنوات الأولى من استقلالها للحصول على موارد مالية بهدف تمويلات تنمية لبرنامج الإصلاح الاقتصادي إذ شملت قروضها تقريبا كل القطاعات (الزراعة، الصناعة، النقل، التربية)¹.

المطلب الثاني: أهداف الإصلاح الميزانياتي في الجزائر

تتطلب حوكمة الميزانية العامة تسييرا قائما على ترشيد الإنفاق العام، وذلك من خلال مقارنة البيانات المالية والمعطيات الميدانية وتقييم مدى مطابقتها للقوانين والتنظيم والقواعد المحاسبية المتعارف، عليها والأهداف الحكومية المخطط لها، وبلورة هذه البيانات والفحوصات في شكل تقارير أو عقوبات على المخالفين لتلك القواعد والأهداف، ومن أجل تحقيق ذلك كان لزاما الاهتمام بالدور الرقابي لإقرار المسؤولية الإدارية والجزائية لمواجهة كل أشكال الفساد الإداري والمالي وذلك من خلال :

1 - الرقابة كآلية لمحاربة الفساد

الميزانية العامة للدولة أصبحت من أهم العوامل المؤثرة في توجيه الاقتصاد الوطني ، إذ تعتبر بمثابة تقديرات أو توقعات لنشاط السلطات التنفيذية في المجال المالي فهي تقدير لما ينتظر إجراؤه من أحداث مستقبلية عن الإنفاق و الجباية .

¹ - المرجع نفسه ، ص 19.

2- دور أجهزة الرقابة في مكافحة الفساد المالي

لقد كان الهدف من إصدار القانون 06-01 هو حماية المال العام و تعزيز الشفافية و تحميل المسؤولية للمسؤولين الذين يسيئون إدارة هذا المال ، و باعتبار جرائم الفساد سبب في إهدار المال العام فهي تعد من أكبر المشكلات العالمية التي تجمع المؤسسات المحلية و الدولية باعتبارها العقبة الرئيسية للسير الحسن للمرافق الإدارية .

و إذا كانت الأنظمة القانونية لجميع الدول تتضمن النص على الرقابة المالية السابقة على تنفيذ الميزانية بوجه عام و على تنفيذ النفقات العامة بوجه خاص ، فإنها ليست مجتمعة على الكيفيات التي تمارس بها هذه الرقابة و الجهة التي تتولاها .

ففي فرنسا ، مصر و الجزائر مهمة الرقابة السابقة على تنفيذ النفقات العمومية تعود إلى وزارة المالية التي تمارسها من خلال ممثليها على مستوى كافة الوزارات و الهيئات و المؤسسات العمومية ، و الذي تطلق عليه في هذه الدول تسمية المراقب المالي¹.

3- آليات الرقابة على التسيير المالي :

تتولى أجهزة مختلفة مراقبة التسيير المالي والمحاسبية لمصالح الدولة ، وهذا وفقا للإجراءات المنصوص عليها و من هذه الأجهزة المفتشية العامة للمالية التي حددت صلاحياتها بموجب المرسوم التنفيذي 08-272 ، فالعمل على تنفيذ أو صرف النفقات العامة الملتزم بها يستوجب إتباع إجراءات و مراحل قانونية و من ضمنها إخضاعها للرقابة المالية المسبقة ، أي إن توقيت الرقابة يكون بالتحديد قبل القيام بعملية صرف النفقة و قبل الالتزام القانوني بها .

المطلب الثالث: معوقات وتحديات تطبيق الإصلاح الميزانياتي في الجزائر

يواجه الإصلاح الميزانياتي الذي باشرته الجزائر، العديد من العوائق التي تحول دون تطبيقه على أرض الواقع، مما يتطلب الكثير من العمل، وبذل الجهد لتحقيق أهدافه، الأمر الذي قد يأخذ وقتا طويلا قبل التمكن من ترسيخ أسس هذا الإصلاح بالشكل الصحيح، وهذا ما سيتم التطرق له في هذا المطلب، من خلال إبراز معوقات تطبيقه والتحديات المرفوعة لمواجهتها

¹ - سرياح خالد وبن عتو بن علي، الإصلاح الميزانياتي في الجزائر على ضوء القانون العضوي 18-15، المبررات والأهداف، مجلة القانون الدولي والتنمية، المجلد 10، العدد 02، 2023، ص ص 82، 83.

1 - معوقات تطبيق الإصلاح الميزانياتي في الجزائر

يمكن حصر أهم هذه المعوقات في النقاط التالية:

- محدودية قدرة موظفي الإدارات العمومية الجزائرية على صياغة وتحديد أهداف قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل التي تتوافق مع الإمكانيات التي تتوافر عليها؛
- عدم تمتعهم بالموضوعية خاصة وان معدّ هذه الأهداف هو نفسه يمتلك ذهنية وطريقة تسيير وفق المنهج القديم؛
- عدم تشبع المسيرين العموميين بثقافة التسيير بالأهداف والنتائج، مما يجعلهم يتحسسون من كل ما هو رقابة وتقييم وهو ما يعرقل النجاح في تحقيق الأهداف؛
- الإدارة بالأهداف تحتاج إلى بنك معلوماتي، أي توفير بيانات ومعلومات صحيحة لاستغلالها ما يترتب عنه رصد مبالغ مالية لتلبية هذه الاحتياجات؛
- صعوبة إيجاد قادة لهم بعد النظر والقدرة على تكييف الأهداف والنتائج مع الوسائل المتوفرة من جهة والقدرة على تجاوب و تفاعل المرؤوسين مع أصحاب القرار.¹

2-تحديات تطبيق الإصلاح الميزانياتي في الجزائر

إن نجاح مشروع العصرية يطرح عدة تحديات يجب تجاوزها، نذكر منها:

- تحديد الأهداف التي تمكن من قياس نتائج البرنامج ؛
- تأطير المسؤولين في ممارستهم لتحضير الميزانية السنوية؛
- انتقاء بعض القطاعات لتكون ورشة نموذجية لتحضير الميزانية حسب البرامج، ومن ثم تعميمها على باقي القطاعات؛
- تقديم القطاعات لتقارير تلخيصية سنوية ونصف سنوية حول صرف الاعتمادات تشجيعا لثقافة تقديم الحسابات على جميع المستويات؛
- التعجيل باستدراك التأخر المعلوماتي من خلال تكييف مختلف المؤسسات مع أحكام هذا القانون العضوي، بغية تنفيذ أحكامه بأريحية؛

¹ - خالد عبد الرحمان و بوضياف مليكة، معوقات وتحديات حوكمة الادارة في إطار الاصلاح الميزانياتي في الجزائر في ظل القانون العضوي 18-15، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، المجلد 10، العدد 01، جانفي 2024، ص ص 138، 139.

- ضرورة وضع برنامج مكثف للتأسيس والتكوين يوجه خصيصا للإطارات والموظفين في الإدارة وكذا المنتخبين، عن طريق تربيصات وملتقيات وحتى محاكاة، لتمكينهم من اكتساب سلوك وردود فعل تتماشى والتطبيق السليم؛

- يعتبر العنصر البشري أساس نجاح عملية الإصلاح والعصرنة، لذا لا بد من تكوين الإطارات والموظفين المؤهلين، مع اقتراح إنشاء مدرسة متخصصة للتكوين في مجال المالية؛

- تعتبر الرقابة عنصر هام لضمان وسلامة التصرف في المال العام والتحقق من الاستخدام الأمثل للموارد العمومية، وعليه من الضروري إعادة النظر في دور الهيئات الرقابية (مجلس المحاسبة، المفتشية العامة للمالية والهيئات الرقابية الأخرى) من أجل تدعيم وتفعيل الرقابة على المال العام؛

- كما أن نجاح هذا المشروع مرهون أيضا بإصلاحات اقتصادية وبنكية وتقنية، في مقدمتها توفير بوابة إلكترونية، لتكون دعامة جديدة في تبادل التجارب الدولية في مجال الإصلاح الرامي إلى تعزيز الشفافية؛

- إدخال المحاسبة التحليلية مع توسيع هذا النمط للتسيير الميزانياتي في كل المؤسسات؛

- ضرورة تزويد البرلمان، الإدارات والوزارات بمؤشرات الأداء الخاصة بكل برنامج، لكي يستطيع البرلمان أن يراقب مدى تنفيذ هذه البرامج، وفقا لما تم تحقيقه عبر هذه المؤشرات، ويتم ذلك عن طريق إرفاق قانون تسوية الميزانية، بتقرير سنوي للأداء والذي يحدد الفارق بين التوقعات المدرجة في قانون المالية للسنة، والانجازات المحققة في قانون تسوية الميزانية.¹

المبحث الثاني: التوجهات الكبرى للقانون العضوي 18-15.

يعد القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية أولى خطوات التجسيد الفعلي لمشروع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر في شقه التشريعي، ومن خلال هذا المبحث سيتم التعرف على هذا القانون، بداية من حيث مضمونه وما جاء به من جديد في مجال المالية العامة، ثم الوقوف على أهم الأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلاله، وكذلك مجالات تطبيقه، وصولا إلى الاختلاف بينه وبين القانون السابق المتعلق بقوانين المالية رقم 84-17 من خلال

¹ <https://lang-univ-eloued.dz> تاريخ الزيارة 27،04،2024 ، الساعة 14:54

مقارنة تهدف إلى إبراز مدى سعي الدولة الجزائرية في عصرنة التسيير في القطاع العمومي والحفاظ على المال العام، من خلال حوكمة التسيير المالي بالمؤسسات العمومية.

المطلب الأول : مضمون وأهداف القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية.

1. تعريف القانون العضوي لقوانين المالية 18-15

يعرف القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية رقم 18-15 الصادر في 2 سبتمبر 2018 بالإطار القانوني الجديد للميزانية بمرتبة الدستور المالي الذي من شأنه إحداث إصلاح معمق للتسيير العمومي وذلك من خلال تحديد الأهداف الواجب الالتزام بها والمراد تحقيقها، وتفعيل الرقابة على أداء المسيرين ، وقد اعتبر الأخصائيون هذا القانون ثمرة جهد كبير بالنسبة للسلطة التنفيذية وكذا السلطة التشريعية بعدما حضي بقبول أصحاب القرارات السياسية.¹

بنيت أحكام القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية والمعدل والمتمم بالقانون العضوي 19-09 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019 على ضوء مفاهيم جديدة ناجمة عن تطوير النظام الميزانياتي في الجزائر، سعياً نحو تعزيز شفافية الإستراتيجية الميزانياتية في البلاد التي شرعت فيها وزارة المالية منذ السنوات الماضية، حيث تم صياغته من منظور ميزانياتي متعدد السنوات مقدم على شكل برامج موجهة إلى تحقيق نتائج محددة مسبقاً، وهذا بإلغاء القانون رقم 84-17 في آفاق 2023.²

يستند القانون العضوي رقم 18-15 إلى تحقيق النتائج انطلاقاً من الأهداف المسطرة سلفاً ، بالاعتماد على الإصلاح التنظيمي للتسيير العمومي وتوجيهه نحو النتائج، والبحث عن الفعالية وتعزيز الشفافية في المعلومات الميزانياتية، فهو يهدف إلى التعريف بالإطار الذي يحكم إعداد وتنفيذ قوانين المالية وكيفية تقديمها والمصادقة عليها من طرف البرلمان ومراقبة تنفيذها، كما يحدد مبادئ وقواعد المالية العمومية وحسابات الدولة ،وفقاً لتأطير ميزانياتي متوسط المدى.³

¹ - أمين صابة وكمال بن موسى، دراسة تحليلية للقانون العضوي الجديد رقم 18-15 وأهميته في تحسين أداء القطاع العام في الجزائر ، جامعة الجزائر 3، المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والانسانية ، المجلد 08، العدد 01(2020)، ص267.

² - حمزة شخاب و آخرون ،مرجع سبق ذكره،ص 78.

³ - المرجع نفسه،ص78

2. مضمون القانون العضوي 18-15

تضمن القانون العضوي رقم 18-15 واحد وتسعون مادة موزعة على خمسة أبواب ، الباب الأول تطرق إلى الأحكام العامة المرتبطة به، ثم الباب الثاني خصص إلى موارد الدولة وأعبائها وحساباتها، يليه الباب الثالث تناول آليات تحضير مشاريع قوانين المالية وتقديمها والمصادقة عليها، بعده الباب الرابع تمحور حول تنفيذ قوانين المالية السنوية، أما الباب الأخير فلقد تم تخصيصه إلى القانون المتضمن تسوية الميزانية.

بشكل عام تعكس أحكام القانون العضوي رقم 18-15 العناصر الرئيسية لإصلاح النظام الميزانياتي التالية :

- دعم التوازن الهيكلي للميزانية؛
- مقارنة متعددة السنوات لإيرادات ونفقات الدولة العمومية؛
- إصلاح أكثر مرونة وليونة للمسيرين والتوجيه المتمركز على مراقبة الأداء؛
- وضع مدونة للميزانية وتحسين مضمون وتقديم مشاريع قوانين المالية.¹

لقد أصبح القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية يشكل الإطار الموازناطي الجديد للمالية العامة في القانون الجزائري، حيث تميز بإدراجه للعديد من الأحكام والإجراءات الجديدة سواء تلك المتعلقة بمفهوم ميزانية الدولة وهيكلتها خاصة من جانب النفقات العمومية، أو تلك المتعلقة بقانون المالية.²

2-1 الأحكام المتعلقة بمفهوم وهيكل الميزانية العامة للدولة.

من أهم الأحكام الجديدة المدرجة في القانون العضوي 18-15 تلك المتعلقة بالنفقات العمومية سواء من حيث طريقة تسييرها التي أصبحت تعتمد على النتائج المحققة من خلال ما يعرف بميزانية النتائج، وكذا من خلال طريقة تقييدها المحاسبي بعد اعتماد مبدأ محاسبة الذمة.

¹ - المرجع نفسه، ص 79.

² - حاج جاب الله آمال، الإطار القانوني لقوانين المالية ، دراسة تحليلية للقانون العضوي 18-15، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد 06، نوفمبر 2021 ،المركز الجامعي مرسلني عبد الله ،تبيازة ، ص 119،120،121.

2-1-1 التقسيم الجديد للنفقات العمومية (الانتقال من ميزانية الوسائل إلى ميزانية النتائج)

فالهدف البارز الذي أدرجه القانون العضوي 18-15 هو تفعيل إدارة قائمة على النتائج بدلا من إدارة وسائل، وعليه سيتم منح حرية أكبر للمسيرين مع إلزامية تقديم حصيلة ونتائج تسييرهم ومستوى الفعالية المتوصل إليه، وعليه تم تكريس مبدأ جديد في تسيير المال مبني على اعتماد إصلاح قائم على مساءلة (مسؤولية) المسيرين ومراقبة الأداء (تقييم الأداء)، وهو ما ترجم في الهدف الجديد المرسوم لقانون المالية ومن خلال المادة 02 منه التي تنص على: "يعد قانون المالية بالرجوع إلى تأطير وبرمجة الميزانية كما هو محدد في المادة 5 من هذا القانون، ويساهم في تجسيد السياسات العمومية التي يكون تنفيذها مؤسسا على مبدأ التسيير المتمحور حول النتائج، انطلاقا من أهداف واضحة ومحددة وفقا لغايات المصلحة العامة والتي تكون موضوع تقييم".

أن تبني هذه المقاربة الجديدة في تسيير المال العام، فرض مراجعة هيكلية الميزانية العامة للدولة من أجل:

- إدراج نظرة متعددة السنوات لتسيير النفقات العمومية والمستندة على ميزانية حسب البرامج لا حسب التنظيم الهيكلي كما هو الشأن في المنظومة الحالية.

- تحسين مضمون ميزانية الدولة وتطوير طرق تقديمها من أجل شفافية أحسن للتسيير الموازناتي ولمضمون الرخصة البرلمانية.

وعلى هذا الأساس تم وضع ميزانية تعتمد على "محافظ برامج" لفائدة الوزارات والمؤسسات العمومية والتي تتفرع بدورها إلى برامج فرعية ونشاطات من خلال دمج ميزانياتي التسيير والاستثمار تحت حساب واحد، فالبرنامج يشمل مجموع الأنشطة الموجهة لتحقيق الأهداف وتطبيق التوجهات الخاصة بكل وزارة والمعتمدة من طرف الحكومة.

وعليه ستصبح ميزانية الدولة مبنية على تبويب مفصل للنفقات، حيث تظهر على شكل جدول يتضمن محورين:

- محور وفقا لتوجيه النفقات : حقيقية، برنامج، برنامج فرعي، نشاط؛
- محور مستند على الطبيعة الاقتصادية للنفقات: يكون ضمن تصنيف موحد يجمع النفقات حسب طبيعتها الاقتصادية - تسيير، استثمار، تحويل .

الفصل الثاني: الإصلاح الميزانياتي في الجزائر على ضوء ما جاء به القانون العضوي 18-

15 المتعلق بقوانين المالية

هذه الأحكام الجديدة يمكن إبراز مضمونها من خلال مقارنة الهيكل الحالية مع الهيكل الجديدة المدرجة في القانون 18-15 كما هو موضح في الجدول الموالي:¹

¹ - حاج جاب الله آمال ، مرجع سبق ذكره ، ص 122.

الفصل الثاني: الإصلاح الميزانياتي في الجزائر على ضوء ما جاء به القانون العضوي 18-

15 المتعلق بقوانين المالية

الجدول رقم (1) : مقارنة بين هيكله الميزانية العامة في القانونين 84-17 و 18-15

القانون 17-84	القانون العضوي 15-18	
الفصل بين ميزانية : - التسيير:الجدول (ب) من قانون المالية -التجهيز:الجدول (ج) من قانون المالية	دمج ميزانيتي التسيير والتجهيز ضمن ميزانية واحدة مخصصة لكل حقيبة وزارية من خلال البرنامج	هيكله الميزانية
نفقات التسيير:مقسمة 04 أبواب 1-أعباء الدين العام والنفقات المحسومة من الايرادات. 2- تخصيصات السلطات العمومية. 3- النفقات الخاصة بالوسائل . 4-التدخلات العمومية : مقسمة . نفقات التجهيز : مقسمة إلى 03 أبواب 1-الاستثمارات المنفذة من قبل الدولة. 2-إعانات الاستثمار الممنوحة من الدولة. 3-النفقات الأخرى بالرأسمال.	تم اعتماد ميزانية واحدة سميت بالبرنامج تقسم النفقات فيها حسب: 1-النشاط: البرنامج وتقسيماته. 2-الوظائف الكبرى للدولة: تعيين القطاعات المكلفة بتحقيق الأهداف حسب الوظيفة. 3-الهيئات الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية وتنفيذها :توزيع الاعتمادات على الوزارات والمؤسسات العمومية. 4-الطبيعة الاقتصادية للنفقات:أبواب النفقات وتقسيماتها كما يلي : - نفقات المستخدمين. - نفقات تسيير المصالح. - نفقات الاستثمار. - نفقات التحويل. - أعباء الدين العمومي. - نفقات العمليات المالية. - النفقات غير المتوقعة.	النفقات تقسيماتها

المصدر: حاج جاب الله آمال- الإطار القانوني لقوانين المالية.

2-1-2 الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة.

عرف القانون 84-17 الميزانية العامة للدولة من خلال نص المادة 06 منع كما يلي: "تتشكل الميزانية العامة للدولة من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها".

بالمقابل فقد عرفها القانون العضوي 18-15 في المادة 14 منه: "تقدر موارد ميزانية الدولة وأعباؤها وتبين في الميزانية على شكل إيرادات ونفقات".

بمقارنة التعريفين السابقين الذكر، فإن الملاحظة البارزة هي التخلي عن مصطلحي الإيرادات والنفقات النهائية والتي يقصد بها :

-الإيرادات النهائية: هي الإيرادات المحصلة فعلا وذلك دون احتساب أوامر التحصيل التي لم يتم تحصيلها فعلا.

-النفقات النهائية: هي النفقات التي دفعت فعلا إلى مستحقيها (موظفين، موردين، مستثمرين... الخ) أي دون احتساب أوامر الدفع التي لم تدفع فعلا لسبب أو لآخر.

ويرجع ذلك إلى الانتقال من محاسبة الصندوق (أو نظام التسيير الذي يعتمد على إعداد حساب السنة المالية الختامي على أساس النفقات التي صرفت بالفعل والإيرادات التي حصلت بالفعل خلال السنة المالية، بغض النظر عن تاريخ نشأة التزام الدولة بالدفع، أو تاريخ نشأة حقها في التحصيل، فطبقا لهذه الطريقة ينظر إلى الميزانية باعتبارها حساب للخزينة، حيث تكون وجهة النظر المالية هي الغالبة) إلى محاسبة الذمة التي تدرج كل الديون التي تملكها الدولة على الغير (أي أوامر التحصيل التي لم تحصل بعد) وكذا الديون التي تقع على عاتقها (أي النفقات التي لم يتم تسديدها بعد) وهو الأمر الذي يسمح بإعطاء نظرة فعلية وشاملة عن ذمة الدولة بما يسمح بتسيير فعال للأموال العمومية.¹

2-2 الأحكام المتعلقة بمفهوم قانون المالية ومضمونه

لقد استحدث القانون العضوي 18-15 مبادئ جديدة تتعلق بقانون المالية تمثلت أساسا في إدراج مبدأ الميزانية المتعددة السنوات مع الإبقاء على مبدأ السنوية في الميزانية، إلى جانب

¹ - حاج جاب الله آمال ، مرجع سبق ذكره ، ص124.

الأحكام المتعلقة بالحد من الاستعمال المفرط لحسابات التخصيص الخاص وكذا منع الأحكام الدخيلة على قوانين المالية.

2-2-1 اعتماد مقارنة متعددة السنوات لنفقات وإيرادات الدولة (الإطار الميزانياتي المتوسط المدى)

أصبحت المقاربة السنوية متجاوزة لمحدوديتها وعدم مسايرتها لحجم تدخلات الدولة في المجالين الاقتصادي والاجتماعي، وهو ما يجعل تبني المقاربة المتعددة السنوات أكثر ملائمة للظروف الاقتصادية والمالية والاجتماعية للبلاد، أين تمت مباشرة هذه الإجراءات بتبني مشروع تحديث أنظمة الميزانية باعتباره أداة لتسيير الموارد العامة يعبر عن التوجهات الكبرى والأولويات والتوقعات للإيرادات، والنفقات على مدى يتجاوز اثني عشر شهرا بإضافة توقعات لمدة سنتين مواليتين (ن+1 ، ن+2) للسنة المعنية، حيث أن المصادقة البرلمانية تتعلق بالسنة المالية المعنية ولا تمس التوقعات المرفقة، والتي يتم تقديمها على سبيل الاسترشاد، وهو ما تم تأكيده في القانون العضوي 18-15 واعتماده كأداة لتعزيز كفاءة الإنفاق العمومي وفعاليتته وضمان تحقيق رؤية جيدة لتسيير المالية العمومية.¹

ويتضح مفهوم الإطار الميزانياتي المتوسط المدى من خلال المرسوم التنفيذي رقم 20-335 المؤرخ في 22 نوفمبر 2020 المحدد لكيفيات تصميم وإعداد الإطار الميزانياتي المتوسط المدى الذي عرفه من خلال المادة 3 منه: "الإطار الميزانياتي المتوسط المدى هو أداة برمجة منزلقة من سنة إلى أخرى، على مدى ثلاث (3) سنوات للمجمعات الكبرى ويتضمن هذا الإطار المتمثل في وثيقة تعكس وضعية السنة المعتمدة وكذا للسنتين الموالتين تقديرات الإيرادات والنفقات والرصيد الناتج عن ميزانية الدولة وكذا مديونية الدولة، عند الاقتضاء، وذلك وفقا لإطار الاقتصاد الكلي والوضعية المالية للخزينة خصوصا".²

¹ - أكحل محمد، القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية وإصلاح تسيير المالية العمومية ، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، المجلد السابع، العدد الثاني، السنة 2022، ص 712.

² - المرسوم التنفيذي 20-335، يحدد كيفيات تصميم وإعداد الإطار الميزانياتي المتوسط المدى، مؤرخ في 22 نوفمبر 2020 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2 ديسمبر 2020، العدد 71، ص 3.

- ويهدف الإطار الميزانياتي المتوسط المدى إلى:¹
- تعزيز توازن الاقتصاد الكلي والانضباط الميزانياتي .
 - تحسين تخصيص الموارد المحتملة حسب أولوية النفقات على أساس الخيارات الإستراتيجية للحكومة.
 - تعزيز التقدير الميزانياتي.
 - ترشيد النفقات العمومية.
 - التغطية المالية الدائمة وتقييم الاحتمالات الميزانياتية.
- ويتم تصميم وإعداد مشروع الإطار الميزانياتي المتوسط المدى من طرف وزير المالية المكلف بذلك قانونا بنص المادة 5 من المرسوم التنفيذي 20-335 وذلك بالاستناد إلى:²
- تطور التحصيل بعنوان الجباية العادية.
 - تطور التحصيل بعنوان جباية المحروقات ،ذات الصلة بمتوسط سعر برميل النفط ومتوسط سعره الضريبي .
 - سعر صرف الدينار الجزائري.
 - استراتيجيات القطاعات الرئيسية المنتجة لقيمة مضافة.
 - التطور العام للأسعار.
 - تطور الناتج الداخلي الخام.
 - تطور النفقات العمومية.
 - تطور الوضعية المالية للخزينة.
- وقد نصت المادة 8 من المرسوم التنفيذي 20-335 على: " يحدد إطار النفقات المتوسط المدى، بالنسبة لكل محافظة وزارية، برمجة متعددة السنوات للنفقات على مدى ثلاث (3) سنوات، وتتم مراجعة هذا الإطار سنويا عند تحضير المشروع التمهيدي لقانون المالية، ويسجل إعداد إطار

¹ - المرسوم التنفيذي 20-335، مرجع سبق ذكره، المادة 04.

² - المرجع نفسه، المادة 05.

النفقات المتوسط المدى ضمن التوجيهات الميزانياتية الكبرى، ولا سيما الحفاظ على التوازن الميزانياتي".¹

2-2-2 منع الأحكام الدخيلة عن قانون المالية

منع القانون العضوي 18-15 الأحكام الدخيلة ذات الطابع غير المالي وغير الجبائي في قانون المالية، حيث نصت المادة 9 منه على: "لا يمكن إدراج أي حكم ضمن قوانين المالية ما لم يتعلق الأمر بموضوع هذه القوانين".

وقد عرفت الأحكام الدخيلة توسعا كبيرا في الممارسة القانونية في الجزائر، حيث عدلت العديد من القوانين ذات الأهمية بموجب أحكام واردة ضمن قوانين المالية، في حين أن مضمونها لا يمت بأي صلة مع موضوع هذا الأخير، ولعل في تفسير ذلك يرجع إلى محاولة ربح الوقت وتسريع إجراءات التعديل كون أن قانون المالية يصادق عليه وجوبا كل سنة، أو محاولة تهرب السلطة التنفيذية من طرح تعديل هذه القوانين ضمن مشاريع قوانين مستقلة كانت ستطرح جدلا في غرفتي البرلمان.²

2-2-3 إصلاح متركز حول حرية أكبر للمسيرين وتفعيل رقابة الأداء.

تناولت لمادة 33 من القانون العضوي 18-15 إمكانية إجراء نقل أو تحويل في الاعتمادات المالية خلال السنة المالية لتعديل التوزيع الأولي لاعتمادات البرامج.³ يتم نقل الاعتمادات المالية من برنامج إلى آخر على مستوى نفس الوزارة أو المؤسسة العمومية بموجب مرسوم يتخذ بناء على تقرير مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير أو المؤسسة العمومية المعني.

يتم تحويل الاعتمادات المالية ما بين برامج وزارات أو مؤسسات عمومية مختلفة، بموجب مرسوم رئاسي يتخذ بناء على تقرير مشترك بين الوزير المكلف بالمالية ووزراء القطاعات أو مسؤولي المؤسسات العمومية المعنيين ويتم إبلاغ البرلمان بذلك.

¹ - المرسوم التنفيذي 20-335، مرجع سبق ذكره ، المادة 08.

² - حاج جاب الله أمال، مرجع سبق ذكره، ص 125، 126.

³ - القانون العضوي 18-15 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 33.

لا يمكن أن تتجاوز مبالغ الاعتمادات المالية المتراكمة التي كانت موضوع نقل أو تحويل بموجب مرسوم، خلال نفس السنة حدود 20 %/. من الاعتمادات المالية المفتوحة بموجب قانون المالية للسنة بالنسبة لكل برنامج من البرامج المعنية.

لا يمكن أن تستفيد البرامج التي كانت اعتماداتها موضوع نقل أو تحويل، خلال السنة المالية، من تحويل أو نقل من التخصيصات الإجمالية، إلا في حالة تدبير عام في مجال الآجور.

في حين نصت المادة 34 من هذا القانون على أنه: " لا يمكن أن تكون الاعتمادات المالية المسجلة في باب نفقات المستخدمين موضوع أي عملية حركة للاعتمادات المالية انطلاقا من أبواب أخرى من النفقات أو لصالح أبواب أخرى من النفقات.

لا يمكن القيام بأي حركة للاعتمادات المالية من الاعتمادات المالية التقييمية لفائدة الاعتمادات المالية الحصرية بما فيها الاعتمادات المتعلقة بنفقات المستخدمين.

يجب أن يسجل مبلغ كل عملية نقل أو تحويل أو حركة أخرى للاعتمادات المالية في حدود الاعتمادات المالية المحددة في قانون المالية"¹.

أتاح القانون العضوي 18-15 إمكانية نقل اعتمادات الدفع استجابة للمعايير المقبولة دوليا مع الحفاظ على مبدأ السنوية لها، إذ يمكن الاستمرار في تنفيذ عمليات الدفع المتوفرة في برنامج نهاية السنة خلال السنة الموالية وفي نفس البرنامج، وذلك في حالات استثنائية ومبررة على أن يتم ذلك وجوبا قبل انقضاء الفترة التكميلية المحددة مدتها بتاريخ 31 جانفي من السنة الموالية لسنة تنفيذ الميزانية، كما يمكن نقل اعتمادات الدفع المتوفرة في باب نفقات الاستثمار لبرنامج ما إلى نفس البرنامج بحد أقصاه 5%/. من الاعتماد الأولي بموجب قرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالقطاع المعني قبل نهاية الفترة التكميلية شريطة أن لا تؤدي بأي حال من الأحوال هذه العملية إلى تدهور في التوازنات الميزانياتية والمالية.

وفي مقابل هذه المرونة في التعامل مع الاعتمادات المالية سواء نقلا أو تحويلا وفقا للشروط المحددة آنفا، تضمن القانون العضوي 18-15 ربط البرامج بأهداف واضحة محددة،

¹ - القانون العضوي 18-15 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 34.

يتحمل المسيرون مسؤولية تحقيقها، ويتم إرفاق الأهداف المراد بلوغها بمؤشرات مرقمة لقياس النتائج لغرض قياس فعالية النفقات العمومية وتقييم ما تم إنجازه منها، تماشياً مع المبدأ الذي أسس عليه المشرع قانون المالية والمتمثل في مبدأ التسيير المتمحور حول النتائج.

المسيرون ملزمون في التسيير الميزانياتي المتمحور حول النتائج بتقديم حساب عن النتائج المحققة فعلياً، ويخضعون في هذا لرقابة أداء تتيحها مؤشرات قياس النتائج، تجعل من البحث عن فعالية النفقات العمومية هدفاً رئيساً، يرفق القانون المتضمن تسوية الميزانية بتقرير وزاري للمردودية توضح فيه الظروف المنفذة فيها البرامج المسجلة، ومدى بلوغ الأهداف المتوقعة التي يتم قياسها وتتبعها من خلال مؤشرات الأداء المرتبطة بها والنتائج المحققة والتفسيرات المتعلقة بالفوارق المعينة.¹

2-2-4 تحسين مضمون وكيفية تقديم مشاريع قوانين المالية.

يهدف القانون 15-18 لتعزيز دور البرلمان في مناقشة قانون المالية، وذلك بالرفع من جودة وموثوقية المعلومات المقدمة إلى البرلمان من طرف الحكومة، وتعديل الجدول الزمني لإعداد قوانين المالية، ومراجعة طريقة التصويت على نفقات قانون المالية، يأتي هذا في سياق التحول المنشود لتبني التسيير المتمحور حول النتائج والانتقال من ميزانية الوسائل إلى الميزانية القائمة على النتائج التي ستكون لها نتيجة مباشرة على تجديد عرض قانون المالية بإضفاء مزيد من الشفافية، وإدخال نظام تصنيف جديد للإنفاق، وتجديد وثائق الميزانية وتبسيطها وإتاحتها للفاعلين في المجال المالي خاصة البرلمان والمجتمع المدني.

وإضفاء مزيد من الشفافية على الميزانية العامة للدولة، وجعلها أكثر وضوحاً وتسهيل قراءة مضمونها سيتم توحيد ميزانيات التسيير والاستثمار والتحويل في إطار وحدة وحيدة للميزانية من خلال التخصيص الجديد للاعتمادات التي يعد البرنامج فيها الوحدة الأساسية لتخصيص للاعتمادات ويحكم تصنيفها نص المادة 28 من القانون العضوي 15-18 (النشاط، الطبيعة الاقتصادية للنفقات، الوظائف الكبرى للدولة، الهيئات الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية وتنفيذها) إذ

¹ - أكحل محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 713، 714.

يشكل هذا التصنيف المتصور جزءا من الاهتمام الأكبر بتنفيذ التسيير المتمحور على النتائج في المالية العمومية الجزائرية، كما يعد الشرط الأساسي ولكن أيضا القوة الدافعة لأنه يشجع الوزارات على مواصلة دمج التوجهات الإستراتيجية والخطط المالية، وستكون البرامج بعد ذلك مجرد ترجمة مالية للخطة الإستراتيجية للوزارات.

ويتطلب التحول من ميزانية الوسائل إلى ميزانية البرامج ما يلي:

- مراجعة وثائق الميزانية الحالية الموصوفة بأنها مقروءة، وجعلها أكثر وضوحا واثراء لتسهيل مساهمة ممثلي الشعب في القرار المالي، ويهدف القانون العضوي 18-15 لجعل مناقشة الميزانية في صميم المناقشة البرلمانية، إذ يتخلى القانون الجديد عن الهيكل الكلاسيكي لقانون المالية في الشكل المفصل في القانون 84-17 لصالح هيكل جديد مقسم إلى ستة أبواب.

- تضمن القانون 18-15 إثراء للوثائق الواجب تقديمها من قبل الحكومة للبرلمان بداية من مشروع قانون المالية للسنة إلى غاية القانون المتضمن تسوية الميزانية، في هذا تشير المادة 72 منه إلى ضرورة عرض الحكومة أمام البرلمان قبل نهاية الثلاثي الأول من السنة المالية، في إطار إعداد مشروع قانون المالية للسنة تقريبا حول تطور وضعية الاقتصاد الوطني وحول توجيه المالية العمومية، كما يرفق بمشروع قانون المالية تقرير عن الوضعية والآفاق الاقتصادية والاجتماعية والمالية على المدى المتوسط.

- كما يجب إرفاق قانون المالية التصحيحي بتقرير تفسيري للتعديلات المدرجة في قانون المالية للسنة، وأي وثيقة من شأنها تقديم معلومات ضرورية ومفيدة، كما تناولت المادة 87 من ذات القانون عددا من التقارير والملاحق التفسيرية التي تسهم في التحقق من مدى تنفيذ محتوى الرخصة المالية، لأن قانون التسوية يضبط المبلغ النهائي للإيرادات التي تم قبضها والنفقات التي تم تنفيذها، كما نص هذا القانون (18-15) في إطار تعزيز دور مجلس المحاسبة، وإثراء المعلومات المقدمة للبرلمان على إرفاق مشروع القانون المتضمن تسوية الميزانية بتقريرين لمجلس المحاسبة.¹

3. أهداف القانون العضوي 18-15.

يسعى القانون العضوي المتعلق بقوانين إلى تحقيق جملة من الأهداف هي:²

¹ - أكحل محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 714، 715.

² - أمين صابو و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 267، 268.

- السعي إلى إصلاح وعصرنة إطار التسيير العمومي وتوجيهه نحو النتائج لتحقيق الفعالية المراد الحصول عليها، بالإضافة إلى جعل الوثائق الميزانياتية أكثر شفافية، والسعي إلى الوصول إلى أقصى حد من المقروئية؛

- تحسين عرض ميزانية الدولة، وتفعيل طرق التقييم والتصويت على قوانين المالية للبلد؛

- تعزيز الإعلام والمراقبة البرلمانية على المالية العامة؛

- التطوير الفعال للنظام المحاسبي للدولة؛

- تحسين كفاءة وفعالية النفقات العمومية.

المطلب الثاني : التوجهات الكبرى للقانون العضوي 18-15.

جاء القانون العضوي 18-15 لدعم السياسات المالية للدولة وفي طياته مجموعة من التوجهات والتي يمكن ذكرها فيما يلي:¹

1 - دعم التوازن الهيكلي للميزانية:

التزمت الدولة في إطار إصلاحاتها بمجموعة من الأعمال تهدف إلى ترشيد النفقات العمومية لاسيما تلك المرتبطة بالتسيير، ومن هذا المنظور فإن القانون العضوي لقوانين المالية يهدف إلى تمويل ميزانية التسيير كاملة بواسطة العائدات العادية، بغرض ضمان تحقيق الاستدامة والاستمرارية الميزانياتية، ووعيا من الحكومة بهذا المسعى قررت إدراج قوانين البرمجة وكذا برامج عمل الحكومة التي سيتم تغطيتها من ميزانية الدولة ضمن الإطار الموازني المتعدد السنوات والتي يمكن تنفيذها لكن دون تجاوز سقف الأغلفة المالية الكلية المسموح بها في قوانين المالية.

2 - المقاربة الميزانياتية على المدى المتوسط.

تعتبر هذه المقاربة كأسلوب جديد وفعال في تسيير الموارد العمومية، بوصفها تعبر بصورة واضحة عن المحاور الكبرى والالتزامات المستقبلية للدولة، فيما يخص تقديرات الإيرادات ونفقات الدولة على مدى يتجاوز السنة، وبالتالي يقدم الإطار المتعدد السنوات نفس مستوى التفصيل من التفصيل للميزانية السنوية، إضافة إلى أنه يشمل تقدير سقف الإيرادات والنفقات الكلية للثلاث سنوات القادمة، لاسيما السنتين س+2 و س+3 ، وقد كرس القانون العضوي لقوانين المالية رقم

¹ - أمين صابو آخرون، مرجع سبق ذكره ، ص ص 268، 269 ، 270.

15-18 المقاربة الميزانياتية على المدى المتوسط، حيث نص في المادة الخامسة منه على أنه : " يتم تأطير ميزانياتي متوسط المدى على كل سنة من طرف الحكومة بناء على اقتراح من الوزير المكلف بالمالية، في بداية إجراء إعداد قانون المالية، ويحدد للسنة المقبلة والسنتين الموالتين تقديرات الإيرادات والنفقات ورصيد ميزانية الدولة وكذا مديونية الدولة عند الاقتضاء ."

3 - وضع المسؤولية على عاتق المسيرين ومراقبة الأداء والانتقال من أسلوب التسيير القائم على منطق الوسائل إلى أسلوب يرتكز على منطق النتائج.

إن النظام الميزاني المطبق حاليا في الجزائر متمحور على منطق الوسائل، حيث يرتكز هذا المنطق على تحديد الإعتمادات المالية في ضوء الإمكانيات المتاحة دون وجود أي أهداف محددة التي يجب على مختلف الوزارات والمؤسسات الحكومية تحقيقها، الأمر الذي دفع الجزائر من خلال توليها لمشروع نظامها الميزاني وكذا من خلال إنشاء قاعدة قانونية جديدة تؤطر المالية العمومية في البلاد إلى البحث عن توجيه تسيير النفقات العمومية وفقا للنتائج المنفق عليها، ويقوم هذا التسيير على مجموعة من المرتكزات هي:

- التسيير بواسطة البرامج لنفقات التسيير ونفقات التجهيز .

- تقييم الأهداف المسطرة بواسطة استعمال مؤشرات الأداء الموضوعة مسبقا .

4- إعداد الميزانية وفقا لبرامج تركز على تحقيق النتائج .

إن الجديد الذي جاء به القانون العضوي لقوانين المالية فيما يتعلق بتنظيم الميزانية تمثل في مجموعة من المحاور، ومن أهم هذه المحاور هي إعداد الميزانية وفقا لبرامج تقوم على منطق النتائج، وهذا يعني أنه بدلا من الاعتماد على النظام الميزاني الحالي الذي يعمل على تقسيم الاعتمادات حسب الأبواب والقطاعات أو الفصول فإنه تم إعتماد صيغة جديدة تركز على توزيع الاعتمادات على أساس البرامج، وستسمح هذه الصيغة لمختلف الدوائر الوزارية والمصالح الحكومية ببرمجة كل العمليات التي تدخل في نطاق مسؤوليتها، حيث أن البرنامج يشمل مجموع الاعتمادات المالية الموجهة لتنفيذ نشاط معين أو مجموعة متناسقة من الأنشطة لنفس الوزارة والتي تربط بأهداف محددة ودقيقة طبقا للنتائج المنتظرة والتي تكون موضوع التقييم، كما تجدر الإشارة إلى أن هذه البرامج تنقسم بدورها إلى برامج فرعية وإلى أنشطة وأنشطة فرعية وبالتالي فإن هيكله الميزانية الجديدة لاي قطاع ستصبح كما يلي:

غلاف مالي ← البرامج ← برامج فرعية ← الأنشطة
5- ثنائية الحرية والمسؤولية

إن تطبيق هذا القانون سيعطي دورا جديدا للمسير أين سيتميع كل من الأمرين بالصرف ومسؤولي البرامج بقدر واسع من الحرية في التسيير واتخاذ القرار لكن مقابل تحملهم مسؤولية أكبر في تحقيق الأهداف الموضوعة تحت تصرفهم، مع إلزامية إعداد تقارير أكثر دقة عن تسيير أدائهم والتي تكون مرفقة بمؤشرات الأداء، وهذا ما سيضفي المرونة في التعامل، وتتحقق كذلك هذه الحرية من خلال عملية نقل الإعتمادات، حيث يصبح النقل من قبل المسيرين المسؤولين ممكنا من برنامج إلى آخر على مستوى نفس الوزارة أو المؤسسة العمومية، بموجب مرسوم رئاسي يتخذ بناء على تقرير مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير أو مسؤول المؤسسة العمومية المعني، وفيما يخص تحويل الإعتمادات المالية ما بين برامج وزارات أو مؤسسات عمومية مختلفة بموجب مرسوم رئاسي يتخذ بناء على تقرير مشترك بين الوزير المكلف بالمالية ووزراء القطاعات أو مسؤولي المؤسسات العمومية المعنيين، ويتم إبلاغ البرلمان، وتجدر الإشارة هنا أن نسبة التحويل والنقل المرخص بها قانونا يجب أن لا تتعدى نسبة 20٪. من الإعتماد الأصلي.

6- توحيد الميزانية ووضع مدونات الميزانية.

إن الإصلاح المباشر فيه من أجل تحديث الممارسات المالية الحالية يستدعي دمج ميزانياتي التسيير والاستثمار في وثيقة واحدة وهذا احتراما لمبدأ وحدة الميزانية، وسيتحقق هذا الدمج عن طريق وضع هيكلية جديدة للميزانية في القطاعات وتقسيمها نحو البرامج التي تعكس السياسات العامة، جاء هذا التصنيف الجديد المنصوص عليه في القانون العضوي لقوانين المالية لتصحيح مجموعة من الإختلالات التي تشوب التصنيف الحالي، وبغية تسهيل قراءة الوثائق المتعلقة بميزانية الدولة لنواب البرلمان، وكذا تسهيل عملية تقييم الأهداف المسطرة من هذه العملية مقارنة بطبيعتها الاقتصادية صوب النتائج المعلنة، وفي نفس السياق سيتم التوزيع المفصل للأغلفة المالية بموجب مرسوم رئاسي طبقا للمدونة الجديدة وبالاعتماد على التصنيفات المنصوص عليها في القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 الذي من شأنه تسهيل معرفة المركز المالي في قانون المالية حيث يغدو أكثر وضوحا

وشفافية ومقروئية وعليه يمكن تلخيص التصنيف المشار إليه أعلاه والتي أكدت عليها المادة 28 من قانون 18-15 فيما يلي :

- التصنيف حسب النشاط والمتكون من برامج وبرامج فرعية.
 - التصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقات والمتكون من أبواب النفقات وأقسامها.
 - التصنيف حسب الوظائف الكبرى والذي يكون من خلال تعيين القطاعات المكلفة بتحقيق الأهداف حسب الوظائف.
 - التصنيف حسب الهيئات الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية وتنفيذها ويعتمد هذا التصنيف على الإعتمادات المالية للدوائر الوزارية والمؤسسات العمومية.
- إذ تجدر الإشارة هنا أن التصنيف الرئيسي المعتمد عليه في ميزانية الدولة حسب القانون العضوي لقوانين المالية هو التصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية.

7- إضفاء شفافية أكبر

بغية تحديث أنظمة الميزانية أدخل القانون العضوي عدة تعديلات جوهرية تمثلت في إعادة هيكلة شاملة في قانون المالية وعليه ستصبح هيكلة أقسام قانون المالية مصنفة إلى أربعة أقسام بدلا من قسمين، كما سيتم فصل الحسابات الخاصة للخزينة وعمليات الخزينة التي تمثل القسم الثالث لضمان مقروئية أحسن بينما القسم الرابع فسيخصص لإدخال جداول لضمان تقديم أقصى كم ممكن من المؤشرات حول مكونات الميزانية ومن المؤشرات السائدة نجد قائمة موحدة تشمل جميع الضرائب والرسوم الموزعة ما بين الدولة والجماعات الإقليمية وكذا الحسابات الخاصة للخزينة مع الإشارة إلى توازن الميزانية.

8- توسع الوثائق المرفقة لمشروع قانون المالية.

لتصحيح دور البرلمان في ميدان الميزانية والرقابة على الأموال العمومية نص القانون العضوي الجديد على ضرورة قيام الجهات الحكومية بوضع وعرض مجموعة من الوثائق قبل نهاية الثلاثي الأول من نهاية السنة المالية وأهمها إعداد التقارير المرفقة بمشروع قانون المالية والذي ستعرض فيه كافة المعلومات والبيانات المتعلقة بالوضع الراهن وكذا الآفاق المستقبلية ذات الصلة بالمسائل الاجتماعية والاقتصادية والمالية، وكذا تقرير يضم كافة تطورات وضع الاقتصاد الوطني وتوجهات المالية العامة.

المطلب الثالث : مقارنة بين القانون 84-17 والقانون العضوي 18-15

سنتناول في هذا المبحث أهم أوجه الاختلاف ما بين القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية والقانون العضوي الجديد 18-15 المتعلق بقوانين المالية.

1- أوجه الاختلاف ما بين القانون 84-17 والقانون العضوي 18-15 من حيث التشريع:

يدخل كل من القانون 84-17 والقانون العضوي الجديد 18-15 ضمن أنواع التشريع العادي والذي هو مجموعة القواعد القانونية العامة المجردة التي تسنها السلطة التشريعية (البرلمان) في حدود اختصاصها، المبين في الدستور (خاصة المجالات الواردة في المادة 140 و141 من دستور 2016) ويطلق عليها اسم قانون ، ولقد اعتمد دستور 2016 التمييز بين القانون العادي... والقانون العضوي ... في نص المادة 141، وسيتم التطرق إلى أوجه الاختلاف بين القانونين خلال الجدول التالي:¹

¹ - <https://lang-univ-eloued.dz> تاريخ الزيارة 27،04،2024 ، الساعة 14:54

الفصل الثاني: الإصلاح الميزانياتي في الجزائر على ضوء ما جاء به القانون العضوي 18-15-

15 المتعلق بقوانين المالية

الجدول رقم(2): جدول مقارنة بين القانون 84-17 والقانون 18-15 من حيث التشريع

القانون رقم 18-15 الجديد	قانون رقم 84-17 المعدل والمتمم
هو قانون عضوي القوانين العضوية: ويتعلق موضوعها . أساسا. بمجال من المجالات المهمة الواردة بالمادة 141 من دستور 2016 ،وتعتبر القوانين العضوية في الجزائر وليدة دستور 1996 التي بينتها المادة 123 من الدستور،فالمؤسس الدستوري حصرها في ستة مجالات اساسية ذات أهمية بالغة ،تتمحور أساسا في: - تنظيم السلطات العمومية وعملها. - نظام الانتخابات. - القانون المتعلق بالأحزاب السياسية. - القانون المتعلق بالإعلام . - القانون الأساسي للقضاء والتنظيم القضائي. - القانون المتعلق بقوانين المالية. تتم المصادقة على القانون العضوي بالأغلبية المطلقة للنواب وبأغلبية 3/4 من أعضاء مجلس الأمة. يخضع القانون العضوي لمراقبة مطابقة النص مع الدستور من طرف المجلس الدستوري قبل صدوره.	هو مجرد قانون عادي القوانين العادية : وهي القوانين التي نعرفها جميعا من قوانين مختلفة وهي أقل مرتبة من القانون العضوي،وتتعلق بإحدى المجالات و الميادين الواردة بالمادة 140 من دستور 2016 (29 مجالاً). حيث أن القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، جاء تنفيذا لأحكام المادة 151من دستور 1976 والتي نصت على أن البرلمان يشرع بقانون في مجال التصويت على الميزانية.

المصدر موقع: <https://lang-univ-eloued.dz>

2- أوجه الاختلاف ما بين القانون رقم 84-17 والقانون العضوي 18-15 من حيث التنظيم:

يمكن تلخيص أهم الاختلافات ما بين مواد أحكام القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984

المعدل والمتمم،والقانون العضوي 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين

المالية فيما يلي:¹

¹ - <https://lang-univ-eloued.dz> مرجع سبق ذكره.

الفصل الثاني: الإصلاح الميزانياتي في الجزائر على ضوء ما جاء به القانون العضوي 18-

15 المتعلق بقوانين المالية

الجدول رقم(3): جدول مقارنة بين القانون 84-17 والقانون 18-15 من حيث التنظيم

القانون العضوي الجديد 15-18	قانون رقم 84-17 المعدل والمتمم
<p>مضمون قانون المالية:</p> <p>المادة 04: يكتسي طابع قانون المالية</p> <p>1. قانون المالية للسنة.</p> <p>2. قوانين المالية التصحيحية.</p> <p>3. القانون المتضمن تسوية الميزانية.</p> <p>المادة 05: يتم تأطير ميزانياتي متوسط المدى، كل سنة من طرف الحكومة، ويحدد للسنة المقبلة والسنتين الموالتين تقديرات الإيرادات والنفقات ورصيد ميزانية الدولة وكذا مديونية الدولة عند الاقتضاء.</p>	<p>مضمون قانون المالية:</p> <p>المادة 02: يكتسي طابع قانون المالية</p> <p>1. قانون المالية وقوانين المالية التكميلية والمعدلة.</p> <p>2. قانون ضبط الميزانية.</p> <p>المادة 03: يقر ويرخص قانون المالية للسنة 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 وكذا النفقات بالرأسمال.</p>
<p>التقادم الرباعي</p> <p>لم تنص عليه، حيث يبقى العمل بأحكام المادة 16 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم.</p>	<p>التقادم الرباعي</p> <p>المادة 16: تسقط بالتقادم وتسدد نهائيا لفائدة المؤسسات العمومية المعنية، كل الديون المستحقة للغير من طرف الدولة أو الولاية أو البلدية أو مؤسسة عمومية مستفيدة من إعانات ميزانية التسيير، عندما لم تدفع هذه الديون قانونا في آجال أربع سنوات ابتداء من اليوم الأول للسنة المالية التي أصبحت فيها مستحقة، وذلك ما لم تنص أحكام قانون المالية صراحة على خلاف ذلك.</p>
<p>الإعتمادات</p> <p>المادة 23: تفتح الإعتمادات المالية بموجب قوانين المالية لتغطية أعباء ميزانية الدولة ، وتخصص الإعتمادات المالية حسب البرنامج.</p> <p>المادة 75 : يرفق مشروع قانون المالية للسنة بما يأتي:</p> <p>وثائق مجمعة في ثلاثة أحجام</p>	<p>الإعتمادات</p> <p>المادة 20:توضع الإعتمادات المفتوحة بموجب قانون المالية تحت تصرف الدوائر الوزارية فيما يتعلق بنفقات التسيير وكذا المتصرفين العموميين الذين لهم مسؤولية تنفيذ برامج التجهيزات الممولة بالمساهمات النهائية وكذا المستفيدين فيما يخص النفقات بالرأسمال.تخصص هذه الإعتمادات وتوزع</p>

الفصل الثاني: الإصلاح الميزانياتي في الجزائر على ضوء ما جاء به القانون العضوي 18-

15 المتعلق بقوانين المالية

<p>أ - مشروع ميزانية الدولة. ب - تقرير عن الأولويات والتخطيط الذي يعده الوزير أو مسؤول المؤسسة العمومية المكلف بتسيير محفظة البرامج. ج - التوزيع الإقليمي لميزانية الدولة حسب كل برنامج والمتمحورة حول النتائج، وتكتسي الميزانية حسب البرنامج طابعا سنويا ومتعدد السنوات</p>	<p>حسب الحالات على الفصول أو القطاعات التي تتضمن النفقات حسب طبيعتها أو أغراض استعمالها، وفقا لمدونات تحدد عن طريق التنظيم.</p>
<p>تصنيف أعباء الميزانية المادة 28: تجمع أعباء الدولة حسب التصنيفات التالية: أ. النشاط (البرامج وتقسيماته). ب - الطبيعة الاقتصادية للنفقات. ت - الوظائف الكبرى للدولة. ث - الهيئات الإدارية. المادة 29: الأعباء حسب الطبيعة الاقتصادية تتضمن أعباء ميزانية الدولة حسب الطبيعة الاقتصادية الأبواب الآتية: 1- نفقات المستخدمين. 2- نفقات تسيير المصالح. 3- نفقات الاستثمار. 4- نفقات التحويل. 5- أعباء الدين العمومي. 6- نفقات العمليات المالية. 7- النفقات غير المتوقعة.</p>	<p>تصنيف أعباء الميزانية المادة 23: تشمل الأعباء الدائمة للدولة على مايلي: 1- نفقات تسيير. 2- نفقات الاستثمار. 3- القروض والتسيقات. المادة 24: نفقات التسيير هي : 1- أعباء الدين العام والنفقات المحسومة من الإيرادات 2- تخصيصات السلطات العمومية. 3- النفقات الخاصة بوسائل المصالح. 4- التدخلات العمومية.</p>
<p>طبيعة الإعتمادات المادة 31: تكون الإعتمادات المالية حصرية أو تقييمية</p>	<p>طبيعة الإعتمادات المادة 26: تكون الإعتمادات إما تقييمية أو وقتية أو حصرية</p>
<p>حركة الإعتمادات</p>	<p>حركة الإعتمادات</p>

الفصل الثاني: الإصلاح الميزانياتي في الجزائر على ضوء ما جاء به القانون العضوي 18-

15 المتعلق بقوانين المالية

<p>المادة 33: يمكن إجراء نقل أو تحويل في الإعتمادات المالية خلال السنة المالية الجارية لتعديل التوزيع الأولي لاعتمادات البرنامج.</p>	<p>المادة 34: لا يجوز القيام بالنسبة لميزانية التسيير، بأي اقتطاع من الفصول التي تتضمن النفقات المخصصة للمستخدمين إلى فصول تتضمن أنواع أخرى من النفقات.</p>
<p>الشراكة بين القطاعين العام والخاص</p> <p>المادة 37: يمكن للدولة اللجوء لتمويل كلي أو جزئي لعمليات الاستثمار العمومي، في إطار تعاقدية أو شراكة مع شخص معنوي خاضع للقانون العام أو الخاص، مع مراعاة لاسيما إطار النفقات المتوسط المدى وكذا برامج القطاع المعني المقررة.</p>	<p>الشراكة بين القطاعين العام والخاص ليس لها اثر.</p>
<p>تخصيص الإيرادات</p> <p>المادة 38: يمكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص إيرادات لتغطية بعض النفقات المتعلقة بما يلي:</p> <p>- الإجراءات الخاصة ضمن الميزانية للدولة التي تحكم الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الإعتمادات المالية.</p> <p>- الحسابات الخاصة للخزينة.</p>	<p>تخصيص الإيرادات</p> <p>المادة 08: لا يمكن تخصيص أي إيرادات لتغطية نفقة خاصة، تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز.</p>
<p>حسابات التخصيص الخاص</p> <p>المادة 45: يمنع القيد المباشر في حساب خاص للخزينة بالنسبة للنفقات الناتجة عن دفع الرواتب أو الأجور أو التعويضات لأعوان الدولة أو المؤسسات العمومية أو الجماعات الإقليمية.</p> <p>المادة 50: تبين حسابات التخصيص الخاص، العمليات الممولة إثر حكم في قانون المالية بواسطة الموارد الخاصة التي تكون بطبيعتها لها علاقة مباشرة مع النفقات المعنية (حساب خاص ممول من عمليات الخصخصة نفقاته تأخذ بالحسبان فقط العمليات التي</p>	<p>حسابات التخصيص الخاص</p> <p>المادة 52: يمنع حسم النفقات المترتبة عن دفع المرتبات أو التعويضات لأعوان الدولة أو المجموعات المحلية أو المؤسسات أو الهيئات العمومية مباشرة من حساب خاص للخزينة، ما لم ينص قانون المالية على خلاف ذلك.</p> <p>المادة 56: تدرج في حسابات التخصيص الخاص العمليات الممولة بواسطة الموارد الخاصة على إثر إصدار حكم في قانون المالية.</p> <p>ويمكن أن تتم موارد حساب التخصيص الخاص</p>

الفصل الثاني: الإصلاح الميزانياتي في الجزائر على ضوء ما جاء به القانون العضوي 18-

15 المتعلق بقوانين المالية

<p>لها علاقة بالخصوصة)، يمكن ان تكمل الموارد الخاصة لحساب تخصيص خاص، بتخصيص مسجل في الميزانية العامة للدولة في حدود 10٪. من الموارد المحصلة.</p>	<p>بصفة مسجلة في الميزانية العامة للدولة ضمن الحدود المبينة في قانون المالية.</p>
<p>الفوارق وترحيل إعمادات الدفع المادة 51: يكون الفارق المعين عند نهاية السنة المالية بين الإيرادات والنفقات في حساب التخصيص الخاص موضوع نقل في نفس الحساب للسنة المالية التالية. إذا تبين خلال السنة الجارية أن الإيرادات تفوق التقديرات، فإنه يمكن رفع مبلغ الإعمادات في حدود هذا الفائض من الإيرادات بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية. يتم غلق حسابات التخصيص الخاص بموجب قانون المالية ويسجل رصيدها في الميزانية العامة للدولة.</p>	<p>الفوارق وترحيل اعتمادات الدفع المادة 57: تكون الفوارق الملحوظة عند نهاية السنة المالية بين الموارد والنفقات في حساب التخصيص الخاص، موضوع نقل جديد في نفس هذا الحساب بالنسبة للسنة المالية التالية. إذا حصل خلال السنة وأن تجاوزت الإيرادات التقديرات، يمكن رفع الإعمادات في حدود هذا الفائض في الإيرادات طبقاً للتشريع والتنظيم المعمول به. أما إذا كانت الإيرادات أدنى من التقديرات، يمكن الترخيص بفتح مكشوف ضمن الحدود المنصوص عليها في قانون المالية وحسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم.</p>
<p>حسابات الدولة المادة 65: تمسك الدولة محاسبة ميزانية تنقسم إلى : - محاسبة الالتزامات ومحاسبة الإيرادات ونفقات الميزانية قائمة على مبدأ محاسبة الصندوق. - محاسبة عامة. - محاسبة تحليل التكاليف.</p>	<p>حسابات الدولة ليس لها أثر في القانون القديم.</p>
<p>وثائق الميزانية المادة 73: يحتوي قانون المالية على 4 أجزاء: الجزء الأول: يحتوي على الأحكام المتعلقة بالتخصيص السنوي لتحصيل الموارد العمومية وتخصيصها، وكذا مبلغ الموارد المتوقعة من طرف الدولة التي من شأنها</p>	<p>وثائق الميزانية المادة 67: يحتوي قانون المالية على جزئين: الجزء الأول: يحتوي على الأحكام المتعلقة بتحصيل الموارد العمومية. الجزء الثاني: يحتوي على ما يلي:</p>

<p>أن تسمح بتغطية العمليات الميزانياتية والمالية للدولة.</p> <p>الجزء الثاني: يحدد ما يلي:</p> <p>1- بالنسبة للميزانية العامة، حسب كل وزارة، ومؤسسة عمومية مبلغ رخص الالتزام واعتمادات الدفع.</p> <p>2- مبلغ اعتمادات الدفع وعند الاقتضاء رخص الالتزام لكل حساب من حسابات التخصيص الخاص.</p> <p>3- سقف المكشوف المطبق على الحسابات التجارية.</p> <p>الجزء الثالث: ويتضمن ما يلي:</p> <p>1- رخصة منح ضمانات الدولة وتحديد نظامها.</p> <p>2- رخصة التكفل بديون الغير وتحديد نظامها.</p> <p>3- الأحكام المتعلقة بوعاء ونسبة وكيفيات تحصيل الاخضاعات مهما كانت طبيعتها، ويجب ألا تؤثر هذه الأحكام على التوازن الميزانياتي المعرف في المادة 03 من هذا القانون.</p> <p>4- كل حكم يتعلق بالمحاسبة العمومية وتنفيذ ورقابة الإيرادات والنفقات العمومية.</p> <p>الجزء الرابع: ويتضمن الجداول الآتية:</p> <p>1- الجدول "أ" ويتعلق بالإيرادات مقسمة إلى إيرادات بايراد.</p> <p>2- الجدول "ب" ويتعلق بالإعتمادات المفتوحة للسنة والموزعة حسب كل وزارة أو مؤسسة عمومية وحسب البرامج وحسب التخصيص، ويبين رخص الالتزام واعتمادات الدفع المفتوحة.</p> <p>3- الجدول "ج" ويبين قائمة الحسابات الخاصة للخزينة ومحتواها حسب كل صنف.</p> <p>4- الجدول "د" ويبين التوازنات الميزانياتية والمالية والاقتصادية.</p> <p>5- الجدول "هـ" ويبين قائمة الضرائب والاخضاعات</p>	<p>- المبلغ الإجمالي للإعتمادات المطبقة بصدد الميزانية العامة للدولة والموزعة حسب طبيعة النفقات المخصصة للتسيير، وعلى كل قطاع بالنسبة للتجهيزات العمومية.</p> <p>- المبلغ الإجمالي للنفقات بالرأسمال.</p> <p>- الترخيصات الإجمالية للإيرادات والنفقات بعد كل ميزانية ملحقة.</p> <p>- الإجراءات ذات الطابع التشريعي المطبقة على الحسابات الخاصة للخزينة.</p> <p>- الأحكام المختلفة المطبقة على العمليات المالية للدولة .</p> <p>المادة 68: يرفق قانون المالية بـ:</p> <p>1- تقرير تفسيري للتوازن الاقتصادي والمالي والنتائج المحصل عليها وآفاق المستقبل.</p> <p>2- ملحقات تفسيرية تبين:</p> <p>أ. التقييمات حسب كل صنف من أصناف الضرائب.</p> <p>ب - توزيع نفقات التسيير لمصالح الدولة حسب كل فصل.</p> <p>ج - توزيع النفقات ذات الطابع النهائي للمخطط السنوي حسب كل قطاع.</p> <p>هـ - قائمة الحسابات الخاصة للخزينة.</p> <p>و - القائمة الكاملة للرسوم شبه الجبائية.</p> <p>3- مشروع القانون المتضمن ضبط الميزانية للسنة المالية.</p>
---	---

<p>الأخرى وحواصلها، المخصصة للدولة وللجماعات الإقليمية وكذا تلك المخصصة بطريقة غير مباشرة لهذه الأخيرة عن طريق الهيئات المشار إليها في المادة 13 من هذا القانون</p> <p>6. الجدول "و" ويتعلق بالرسوم شبه الجبائية.</p> <p>7. الجدول "ز" ويتعلق بالاقتطاعات الإجبارية غير الجبائية الموجهة لتمويل هيئات الضمان الاجتماعي.</p> <p>8. الجدول "ح" ويبين تقديرات النفقات الجبائية</p> <p>المادة 75 و76: يرفق قانون المالية بـ :</p> <p>1. تقرير عن الوضعية والآفاق الاقتصادية .</p> <p>2. ملاحق تفسيرية.</p> <p>3. وثائق مجمعة.</p>	
<p>القانون المتضمن تسوية الميزانية</p> <p>المادة 89: قانون تسوية الميزانية سيتم مراجعة السنة المرجعية لنتقل من السنة التي تسبق عرض القانون بثلاث سنوات (س-3) الى سنتين (س-2) بالنسبة لسنوات 2023، 2024 و 2025 لتصل إلى سنة واحدة (س-1) وذلك ابتداء من سنة 2026.</p>	<p>قانون ضبط الميزانية</p> <p>المادة 68: السنة المرجعية لإعداد قانون ضبط الميزانية هي السنة التي تسبق عرض قانون المالية بثلاث سنوات (س-3)</p>
<p>مؤشرات الأداء</p> <p>المادة 87: يرفق قانون المالية المتضمن تسوية الميزانية: بتقرير وزاري للمردودية، يوضح الظروف التي نفذت فيها البرامج المسجلة في الميزانية وكذا مدى بلوغ الأهداف المتوقعة التي يتم قياسها وتتبعها من خلال مؤشرات الأداء المرتبطة بها، والنتائج المحققة والتفسيرات المتعلقة بالفوارق المعايينة.</p>	<p>مؤشرات الأداء</p> <p>ليس لها أثر في هذا القانون.</p>
<p>التصديق على الحسابات</p> <p>المادة 88: التصديق على حسابات الدولة من طرف</p>	<p>التصديق على الحسابات</p> <p>ليس لها اثر في هذا القانون.</p>

مجلس المحاسبة، الذي يعتبر محافظ حسابات الدولة المكلف بالتدقيق وإبداء الرأي حول مصداقية ومطابقة الحسابات.

المصدر : موقع <https://lang-univ-eloued.dz>

المبحث الثالث: تحديث إجراءات المحاسبة العمومية على ضوء ما جاء به القانون العضوي 15-18.

تماشيا مع الإصلاحات التي اعتمدها الجزائر في مجال تسيير الأموال العمومية ولاسيما بعد صدور القانون العضوي 18-15 بتاريخ 02 سبتمبر 2018 والمتعلق بقوانين المالية، كان لزاما على الدولة القيام بإصلاحات على النظام المحاسبي العمومي ولقد تجسد ذلك من خلال صدور القانون 23-07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الذي جاء بمجموعة من الإجراءات المحددة لقواعد تنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات العمومية ونظام المحاسبة والرقابة المتعلقة بها، حيث نصت المادة الثانية (2) منه على مايلي: "يحدد هذا القانون، زيادة على ذلك، التزامات ومسؤوليات الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانيات والعمليات المالية للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون.

كما يحدد قواعد تنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الممتلكات وعمليات الخزينة ونظام المحاسبة والرقابة المتعلقة بها".¹

وفي إطار تكييف إجراءات المحاسبة العمومية وفق الإصلاح الميزانياتي سيتم التطرق إلى تحديد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية وكذا إجراءات الدفع بالإعتماد من النفقات العمومية و محاسبة كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بحسب القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

¹ - القانون 23-07، مرجع سبق ذكره، المادة 02.

المطلب الأول : محتوى المحاسبة العمومية وإجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية

حسب القانون 07-23

لقد حدد القانون 07-23 المؤرخ في 21 جوان 2023 في مادته الأولى الأشخاص المعنوية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية حيث نصت على: "يهدف هذا القانون إلى تحديد قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي المطبقة على الميزانيات والعمليات المالية:

- للدولة.

- للجماعات المحلية.

- للمؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة.

- للأشخاص المعنوية الأخرى المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة في مفهوم القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر سنة 2018 والمتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم.¹

وتهدف المحاسبة العمومية المتعلقة بالأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من القانون 07-23 المشار إليها أعلاه إلى وصف وتنفيذ ورقابة العمليات الميزانياتية وعمليات الخزينة والممتلكات، وكذا إعلام هيئات الرقابة والتسيير. بحسب المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 22 فبراير 2024 الذي يحدد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية.

1 - محتوى المحاسبة العمومية

أشار ذات المرسوم إلى محتوى المحاسبة العمومية في مفهومها الجديد وكيفية تطبيقها حيث تتضمن المحاسبة العمومية ثلاثة أنواع من المحاسبات التي يتولى كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين مسكها وهي: محاسبة ميزانياتية ، محاسبة عامة ومحاسبة تحليل التكاليف وهذا ما حددته المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 22 فبراير 2024 يحدد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية حيث نصت على مايلي: "تتضمن المحاسبة العمومية :

1. محاسبة ميزانياتية تبين تنفيذ الميزانية.

2. محاسبة عامة تبين الوضعية المالية والممتلكات للأشخاص المعنوية.

¹ - القانون 07-23، مرجع سبق ذكره ، المادة 01.

3- محاسبة تحليل التكاليف المتعلقة بالأنشطة التي تم الشروع فيها في إطار البرامج.¹

1- 1 المحاسبة الميزانياتية

بحسب نص المادة 86 من القانون 07-23 فإن المحاسبة الميزانياتية هي المحاسبية المتضمنة المرحلة الإدارية والمرحلة المحاسبية لعمليات الإيرادات والنفقات، والتي تقوم بتتبع تسيير واستهلاك رخص الالتزام واعتمادات الدفع.²

وتنقسم المحاسبة الميزانياتية إلى محاسبة الالتزامات التي يتم من خلالها تسجيل النفقات الميزانياتية بعنوان ميزانية السنة التي تم الالتزام بها، وتمسك من طرف الأمر بالصرف، ومحاسبة الصندوق التي يتم من خلالها تسجيل الإيرادات والنفقات بعنوان ميزانية السنة التي تم فيها تحصيلها أو دفعها وتمسك من طرف المحاسبين العموميين وهذا حسب نص المادة 84 من القانون 07-23.³

إن الهدف من المحاسبة الميزانياتية هو تسجيل عمليات تنفيذ ميزانية الدولة للإيرادات والنفقات، طبقا لمدونة الميزانية خلال السنة المعنية. بحسب نص المادة 8 من المرسوم التنفيذي 90-24 الذي يحدد محتوى و كفاءات تطبيق المحاسبة العمومية: " تهدف المحاسبة الميزانياتية إلى تسجيل خلال السنة المعنية، عمليات تنفيذ ميزانية الدولة للإيرادات والنفقات، طبقا لمدونة الميزانية. وتسمح بما يأتي:

- في مجال الإيرادات، متابعة الإثباتات والتصفيات وإصدار أوامر الإيرادات والتحصيلات وبوافي التحصيل .

- في مجال النفقات، متابعة الالتزامات والتصفيات والأوامر بالصرف أو حوالات الدفع والمدفوعات وبوافي الدفع.

- استخراج نتيجة تمثل الفرق بين الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة من ميزانيات الأشخاص المعنية طبقا للمادة الأولى من القانون رقم 07-23 المؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444 الموافق

1 - المرسوم التنفيذي رقم 90-24، مرجع سبق ذكره، المادة 03.

2 - القانون 07-23 ، مرجع سبق ذكره، المادة 86.

3 - المرجع نفسه، المادة 84.

21 يونيو 2023 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي وكذا الحسابات الخاصة للخرينة للسنة المالية المعنية".¹

وتتضمن المحاسبة الميزانياتية مرحلتين:

- مرحلة إدارية تتمثل في المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف وتتعلق بتنفيذ الإيرادات والنفقات

- مرحلة محاسبية تتمثل في محاسبة الإيرادات والنفقات الميزانياتية التي تقوم على أساس مبدأ محاسبة الصندوق التي يمسكها المحاسبون العموميون.

1-2 المحاسبة العامة

تهدف المحاسبة العامة إلى تسجيل الحركات التي تؤثر على الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة المحققة من الهيئة المعنية.

وتطبق على الأشخاص المعنوية طبقا للمادة الأولى من القانون رقم 07-23 المؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444 الموافق 21 يونيو سنة 2023 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. وتقوم على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة ، وتمسك حصريا من طرف المحاسب العمومي وفق القيد المزدوج وعلى أساس المخطط المحاسبي.

وترتكز على تسجيل عمليات الميزانية وعمليات الخزينة وعمليات الممتلكات عند نشأتها وبمجرد إمكانية تقييمها، بغض النظر عن تاريخ دفعها أو تحصيلها.²

كما تبين المحاسبة العامة جميع العمليات المذكورة في المادة 88 من القانون 07-23 وينتج عنها وضعيات دورية ونتائج في نهاية السنة.³

بالنسبة للعمليات المذكورة في المادة 88 فقد نصت على: " المحاسبة العامة هي محاسبة سنوية وتهدف إلى تسجيل قيد:

- العمليات الميزانياتية .

- عمليات الخزينة.

¹ - المرسوم 24-90، مرجع سبق ذكره، المادة 08.

² - المرسوم 24-90، مرجع سبق ذكره ، المواد 34، 35.

³ - المرجع نفسه، المادة 36.

- العمليات المنجزة مع الغير والعمليات المؤقتة وعمليات التسوية.
 - جرد الموجودات والمنقولات والعقارات والمخزونات والقيم غير الثابتة.
 - الاهتلاكات والمؤنات والنواتج والأعباء المرتبطة بالسنة المالية".¹
- تمسك المحاسبة العامة حصريا من طرف المحاسب العمومي الذي يقوم بإعداد الميزان العام للحسابات ويرسله شهريا إلى محاسبي التركيز المحاسبي الملحقين به ، كما يقوم بإعداد القوائم المالية ويرسلها في نهاية السنة إلى مجلس المحاسبة للمصادقة عليها.
- ولضمان ذلك يجب على المحاسب العمومي مسك مجموعة من الوثائق بحسب نص المادة 45 من المرسوم 90-24: "لضمان مسك المحاسبة العامة وإعداد القوائم المالية، يجب على المحاسب العمومي مسك الوثائق المحاسبية الآتية:
- الدفتر اليومي.
 - الدفاتر المساعدة.
 - الدفتر الكبير.
 - الميزان العام للحسابات".²

1-3 محاسبة تحليل التكاليف

بهدف تقييم نجاعة البرامج يجب تحليل التكاليف المرتبطة بمختلف الأنشطة الملتمزم بها في إطار هذه البرامج من خلال ما يعرف بمحاسبة تحليل التكاليف هذه الأخيرة التي تستند وتقوم على معطيات المحاسبة العامة ، وهذا ما نصت عليه المادتين 92 و93 من القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

المادة 92: "تهدف محاسبة تحليل التكاليف إلى تحليل تكلفة مختلف الأنشطة الملتمزم بها في إطار البرامج، بهدف التمكين من تقييم نجاعتها".³

المادة 93: "يمسك الآمرون بالصرف محاسبة تحليل التكاليف التي تقوم على اساس معطيات المحاسبة العامة".¹

¹ - القانون 07-23 ،مرجع سبق ذكره، المادة 88.

² - المرسوم 90-24، مرجع سبق ذكره، المادة 45.

³ - القانون 07-23 ،مرجع سبق ذكره، المادة 92.

وقد جاء في المرسوم 24-90 الذي يحدد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية في مادته 49: "توضح محاسبة تحليل التكاليف عناصر التكلفة للأنشطة الملتزم بها في إطار برامج تنفيذ السياسات العامة.

وتسمح بتبرير الاعتمادات الضرورية لتسيير الأنشطة وتسليط الضوء على العناصر الأساسية لبلوغ النجاعة على مستوى البرامج".

وتهدف محاسبة تحليل التكاليف إلى إظهار المقاربة بين الوسائل الموفرة لإنجاز أنشطة البرامج والنتائج المتحصل عليها. وهذا بحسب المادة 51 من المرسوم السابق ذكره.²

2 - إجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية.

يعتبر الدفع بالإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي، وفي بعض الحالات يمكن للأمرين بالصرف لدى الأشخاص المعنوية الدفع بالاعتماد وهو ماتناولته المادة 60 من القانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي حيث نصت على: "يمكن للأمرين بالصرف لدى الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون، اللجوء إلى طريقة الدفع بالاعتماد، تحدد كيفية تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم".³

ووفي إطار شرح و تحديد كيفية تطبيق هذه المادة جاء المرسوم التنفيذي رقم 24-91 المؤرخ في 22 فبراير المحدد إجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية ليوضح حالات اللجوء على هذا الإجراء ومراحله وكذا صلاحيات كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بهذا الخصوص

2-1 الإجراءات التي يقوم بها الأمر بالصرف في الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية.

لقد نصت المادة 2 من هذا المرسوم على مايلي: "يمكن الأمرين بالصرف للأشخاص المعنويين المذكورين في المادة الأولى من هذا المرسوم، اللجوء إلى طريقة الدفع بالاعتماد لتلقي

1 - المرجع نفسه، المادة 93.

2 - المرسوم 24-90، مرجع سبق ذكره، المادة 51.

3 - القانون 23-07، مرجع سبق ذكره، المادة 60.

الخدمات واقتناء اللوازم والعتاد والتجهيزات من الموردين الأجانب".¹ والأشخاص المعنويين بحسب المادة الأولى من هذا المرسوم هم:

- الدولة .

- الجماعات المحلية.

- المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة.

- الأشخاص المعنويين الآخرين المكلفين بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة بمفهوم القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم.

وبهذا الخصوص يقوم الأمر بالصرف للأشخاص المعنويين المذكورين أعلاه بإرسال طلب فتح الدفع بالاعتماد لأي المحاسب المختص الذي يقوم بدوره بالتأشير عليه قصد المصادقة وإرساله إلى المؤسسة البنكية المعنية ،وتعتبر تأشيرة المحاسب المختص إلزامية لفتح أي دفع بالاعتماد لأي من الأشخاص المعنويين ، وهذا مانصت عليه المادة 3 من المرسوم 91-24 المحدد إجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية : " يرسل طلب فتح الاعتماد المؤرخ والموقع من طرف الأمر بالصرف للأشخاص المعنويين المذكورين في المادة الأولى من هذا المرسوم، إلى المحاسب المختص الذي يتولى التأشير عليه قصد المصادقة عليه وإرساله إلى المؤسسة البنكية المعنية.

لا يمكن فتح أي دفع بالاعتماد إلى أي من الأشخاص المعنويين المنصوص عليهم في المادة الأولى من هذا المرسوم ،مالم يحمل طلب الفتح التأشيرة المنصوص عليها في الفقرة الأولى أعلاه".²

كما يجب أن يتضمن طلب فتح الدفع بالاعتماد مجموعة من البيانات الضرورية التالية:³

- طبعة النفقة.

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 91-24، يحدد إجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية مؤرخ في 22 فبراير 2024، الجريدة

الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 15، 29 فبراير 2024، المادة 02.

² - المرسوم التنفيذي رقم 91-24، مرجع سبق ذكره، المادة 03.

³ - المرجع نفسه، المادة 04.

- المبلغ الواجب دفعه محررا بالدينار وموقوفا بالأحرف والأرقام مع تحويله إلى العملة الأجنبية التي يطلبها المورد.

- المؤسسة البنكية الخاضعة للقانون الجزائري التي استوطنت فيها العملية.

وبمجرد فتح الاعتماد من قبل المؤسسة البنكية توضع الأموال اللازمة لتسوية النفقة المعنية في حساب مؤقت لغرض التخصيص، ليقوم الأمر بالصرف بإصدار أمر أو حوالة دفع بالمبلغ المطابق للنفقة لصالح المحاسب المختص ويكون مرفوقا بالوثائق التبريرية التالية:

- طلب فتح الدفع بالاعتماد .

- نسخة مصادق عليها ومطابقة للعقد أو للفواتير الشكلية.

وهذا بحسب نص المادتين 5 و 6 من المرسوم التنفيذي 24-91 حيث نصت المادة 5 منه على مايلي: "توضع الأموال اللازمة لتسوية النفقة المعنية بمجرد فتح الاعتماد من قبل المؤسسة البنكية في حساب مؤقت لغرض التخصيص".¹

بينما نصت المادة 6 من ذات المرسوم على ما يلي: "يصدر الأمر بالصرف لتنفيذ العملية المنصوص عليها في المادة 5 أعلاه ، لصالح المحاسب المختص ،أمر أو حوالة دفع بمبلغ مطابق للنفقة، ترفق بالوثائق التبريرية الآتية:

- طلب فتح الدفع بالاعتماد.

- نسخة مصادق عليها ومطابقة للعقد أو للفواتير الشكلية".²

2- 2 الإجراءات التي يقوم بها المحاسب العمومي في الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية

فور استلام أمر أو حوالة الدفع وبعد الرقابة ،يقوم المحاسب المختص بقبول النفقة وتقييدها في ميزانية الأشخاص المعنويين، كما يقوم بتقييد نفس المبلغ في الحساب المؤقت لغرض التخصيص.بعدها يقوم بصب هذه المبالغ لصالح المؤسسة البنكية المعنية فور استلامه لطلب الدفع من قبلها لغرض فتح الاعتماد لدى مراسلها في الخارج، وهذا ما نصت عليه كل من المادتين 7 و 8 من المرسوم التنفيذي 24-91 حيث جاء في المادة 7 ما يلي: "يقوم المحاسب المختص عند استلام الأمر أو حوالة الدفع، بعد الرقابة ، بقبول النفقة وذلك بتقييدها في ميزانية

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 24-91، مرجع سبق ذكره ، المادة 05.

² - المرجع نفسه، المادة 06.

الأشخاص المعنويين المنصوص عليهم في المادة الأولى من هذا المرسوم ،ويقيد نفس المبلغ في الحساب المؤقت لغرض التخصيص".

في حين نصت المادة 8 على ما يلي: " يقوم المحاسب المختص بصب المبالغ المودعة في الحساب المنصوص عليه أعلاه، لصالح المؤسسة البنكية المعنية فور إرسالها له طلب الدفع لفتح الاعتماد لدى مراسلها في الخارج".

2-3 الآثار المترتبة عن إجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية

قد يترتب عن تقلبات معدلات الصرف والعمولات المسجلة عند الاستلام النهائي للوثائق آثار مالية ،تكون إما بالدفع التكميلي لصالح المؤسسة البنكية في حالة الارتفاع ، وإما بإعادة الدفع في ميزانية الأشخاص المعنويين في حالة الانخفاض.وتتم العملية إما عن طريق إصدار أمر أو حوالة دفع ، أو أمر إيراد من قبل الأمرين بالصرف حسب الحالة بغرض التسوية،وهذا ما نصت عليه المادة 9 من المرسوم 24-91: " يترتب على الآثار المالية الناجمة عن تقلبات معدلات الصرف والعمولات ، المسجلة عند استلام الوثائق النهائية،إما دفع تكميلي لصالح المؤسسة البنكية المعين موطنها،وإما إعادة الدفع في ميزانية الأشخاص المعنويين المنصوص عليهم في المادة الأولى من هذا المرسوم،تكون عمليات صب المبلغ وإعادة صبه المنصوص عليها أعلاه،موضوع إصدار أمر أو حوالة دفع أو أمر إيراد من قبل الأمرين بالصرف المعنيين ، حسب الحالة ، وذلك على سبيل التسوية، في حالة إعادة صب المبلغ ، يتعين على البنك المعين موطنه دفع فارق المبلغ للمحاسب المختص خلال ثمانية (8) أيام"¹

أما في حالة الدفع التكميلي فيتعين على الأمرين بالصرف إصدار الأوامر بالصرف أو حوالات الدفع للبنك المعين موطنه في أجل لا يتجاوز ثلاثين (30) يوما، وفي حالة تجاوز هذه المدة فإنه يتعين على المحاسب العموميين المختصين اقتطاع المبلغ التكميلي من ميزانية الأشخاص المعنويين بطريقة إجبارية، مع ضرورة إعلام المراقب الميزانياتي بذلك، وهذا بحسب نص المادة 10 من المرسوم 24-91: " يتعين على الأمرين بالصرف إصدار الأوامر بالصرف أو الحوالات على سبيل دفع تكميلي لصالح المؤسسة البنكية وهذا في حالة ما إذا كان المبلغ

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 24-91، مرجع سبق ذكره ، المادة 09.

الظاهر في الوثائق الثبوتية النهائية يفوق المبلغ المتاح للبنك المعين موطنه، وذلك في أجل لا يتجاوز ثلاثين (30) يوما.

إذا لم يصدر الأمرين بالصرف المعنويين في نهاية مدة ثلاثين (30) يوما، وأمر أو حالات الدفع، فإنه يتعين على المحاسبين العموميين المختصين تنفيذ الاقتطاع الإجمالي للمبلغ التكميلي من ميزانية الأشخاص المعنويين المنصوص عليهم في المادة الأولى من هذا المرسوم، ويعلم المراقب الميزانياتي بهذه العملية".¹

المطلب الثاني: إجراءات المحاسبة العمومية المسوكة من طرف الأمرين بالصرف حسب القانون 07-23

أعطى القانون الجديد رقم 07-23 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي صلاحيات أوسع للأمر بالصرف في تنفيذ ميزانية الدولة، حيث يعتبر المسؤول الأول على تحديد الإيرادات العمومية والأمر بتحصيلها، وكذلك الالتزام بالنفقات العمومية والأمر بدفعها، وهذا ما يعرف بحسب القانون 07-23 بالمرحلة الإدارية لكل من الإيرادات والنفقات والتي تدخل ضمن مهام وصلاحيات الأمر بالصرف.

وجاء المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 22 فبراير 2024 المحدد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية موضحا الإجراءات المتبعة من طرف الأمرين بالصرف في مجال الإيرادات والنفقات بحسب محتوى كل نوع من أنواع المحاسبة العمومية المسوكة من طرفه وهذا ما سيتم التطرق إليه فيما يلي:

1 - المراحل الإدارية للإيرادات والنفقات العمومية

1-1 المرحلة الإدارية لتحصيل الإيرادات

حيث بين القانون 07-23 من خلال المواد 38، 39، 40، 41 و42 المرحلة الإدارية لتحصيل الإيرادات كما يلي:²

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 24-91، مرجع سبق ذكره، المادة 10.

² - القانون 07-23، مرجع سبق ذكره، المواد 38، 39، 40، 41، 42.

المادة 38: " يتم إثبات وتصفية الإيرادات قبل التكفل بها وتحصيلها. يجب تسوية الإيرادات المحصلة أو المقبوضة من قبل المحاسبين العموميين دون أوامر إيراد مسبقة بإصدار أمر إيراد من طرف الأمر بالصرف المعني".

المادة 39: إثبات الإيراد هو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي".

المادة 40: تصفية الإيراد هو الإجراء الذي يسمح بتحديد المبلغ الدقيق للدين لفائدة الدائن العمومي".

المادة 41: بغض النظر عن أحكام المادة 50 من هذا القانون يكون كل دين مصفى موضوع أمر بالإيراد صادر عن الأمر بالصرف المعني".

المادة 42: يجب أن تبين أوامر الإيرادات بوضوح مجمل العناصر التي تسمح بتعريف المدين والتصفية. يترتب على كل خطأ في التصفية إصدار أمر بإلغاء ، أو زيادة أو تخفيض للإيراد من طرف الأمر بالصرف".

وجدير بنا التطرق لنص المادة 50 من هذا القانون المشار إليها في المادة 41 لإزالة اللبس حيث نصت على ما يلي: " يرخص للأمرين بالصرف بعدم إصدار أوامر الإيراد المتعلقة بالديون التي يحدد مبلغها بموجب أحكام قوانين المالية".

1-2: المرحلة الإدارية للنفقة العمومية

أوضح القانون 07-23 المراحل الإدارية للنفقة العمومية من خلال المواد 55، 56، 57، و58 كما يلي:¹

المادة 55: قبل أن يتم دفع النفقات ، يتم الالتزام بها وتصفيتها والأمر بصرفها أو تحرير حوالات بشأنها، غير أنه ،يمكن دفع بعض النفقات دون التزام مسبق ودون أمر بالصرف مسبق أو دون أمر بالصرف، تحدد هذه الأصناف من النفقات بموجب أحكام قانون المالية"

المادة 56: "الالتزام هو الإجراء القانوني الذي بموجبه يتم إنشاء أو إثبات دين تنتج عنه نفقة يجب أن يحترم الالتزام موضوع الرخصة الميزانياتية وحدودها".

المادة 57: تتمثل التصفية في التأكد من وجود الدين وتحديد المبلغ الدقيق للنفقة، وتتضمن:

¹ - القانون 07-23 ، مرجع سبق ذكره ، المواد 55، 56، 57، 58.

- تحديد المبلغ الدقيق للنفقة بالنظر للوثائق المثبتة للحقوق المكتسبة من قبل الدائنين.
- شهادة أداء الخدمة، التي يشهد من خلالها الأمر بالصرف على مطابقة الإنجاز أو التسليم أو الخدمة للالتزام".
- المادة 58: الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع هو الإجراء الذي يتم بموجبه إعطاء الأمر بدفع النفقة العمومية".

2- الإجراءات حسب طبيعة المحاسبة العمومية المسوكة من طرف الأمرين بالصرف

الأمرون بالصرف مسؤولون على مسك محاسبة ميزانية والمتمثلة في محاسبة الالتزام، من أجل ضمان تنفيذ ميزانية الدولة في جانبي الإيرادات والنفقات، كما يكونون أيضا مسؤولين على مسك محاسبة تحليلية للتكاليف بهدف مقارنة النتائج مع الوسائل التي تم توفيرها وهذا ما سيتم تبيانها فيما يلي:

2- 1: المحاسبة الميزانية العمومية المسوكة من طرف الأمرين بالصرف (محاسبة الالتزام).

جاء المرسوم التنفيذي 24-90 المؤرخ في 22 فبراير 2024 المحدد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية ليوضح المحاسبة الميزانية العمومية المسوكة من طرف الأمرين بالصرف في بابي الإيرادات والنفقات من خلال نص المادة 10: " تبين المحاسبة الميزانية العمومية المسوكة من طرف الأمرين بالصرف.

أ- في باب الإيرادات :

- الإيرادات المثبتة والمصفاة.

- أوامر الإيرادات الصادرة وكذلك أوامر التخفيضات أو الإلغاءات.

- متابعة التحصيلات المنجزة بناء على أوامر الإيرادات.

ب - في باب النفقات :

- تراخيص الالتزام واعتمادات الدفع المفتوحة أو المبلغة وكذا حركة اعتمادات الدفع.

- الالتزامات المنجزة.

- مبلغ الأوامر بالصرف أو الحوالات الصادرة.

- اعتمادات الدفع المتاحة.

- بواقي الدفع.¹

ولضمان متابعة تنفيذ إيرادات ونفقات الميزانية، يمسك الأمرين بالصرف الوثائق التالية:²
- دفتر إيرادات الميزانية، الذي يوضح الإثباتات والتصفيات والأوامر الصادرة بتحصيل الإيرادات وكذا تخفيضات أو إلغاءات الإيرادات والمبالغ المحصلة عن هذه الأوامر.

- دفتر الالتزامات بالنفقات، الذي يحدد مبلغ الالتزامات المتعهد بها، طبقا لتراخيص الالتزام أو اعتمادات الدفع والأرصدة المتاحة.

- دفتر أوامر الدفع أو حوالات الدفع، الذي يبين الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة، وكذا حركة الاعتمادات وتفويضات الاعتمادات الممنوحة للأمرين بالصرف الثانويين ومبلغ أوامر أو حوالات الدفع الصادرة والاعتمادات المتاحة.

- دفتر تفويض اعتمادات الدفع، الذي يبين مبالغ اعتمادات الدفع المفوضة والمستهلكة من قبل كل أمر بالصرف ثانوي.

ويقوم الأمرين بالصرف الثانويين بإطلاع الأمرين بالصرف الرئيسيين بالالتزامات المنجزة وحوالات الدفع المقبولة من خلال تقديم وضعيات شهرية، ويلتزم الأمرين بالصرف بالنفقات في حدود تراخيص الالتزام المفتوحة أو المبلغ، باستثناء الاعتمادات التقييمية، وهذا ما نصت عليه المادتين 12 و 13 من ذات المرسوم. حيث توضع تراخيص الالتزام واعتمادات الدفع المفتوحة في إطار النفقات تحت تصرف الأمرين بالصرف.

وبحسب نص المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90 فإن أوامر الدفع الصادرة عن الأمرين بالصرف الرئيسيين تخصص في حدود اعتمادات الدفع المفتوحة، وتدفع في صندوق المحاسب العمومي المختص: "تخصص أوامر الدفع الصادرة عن الأمرين بالصرف الرئيسيين في حدود اعتمادات الدفع المفتوحة، وتكون قابلة للدفع في صندوق المحاسب المختص".³

1 - المرسوم 24-90، مرجع سبق ذكره، المادة 10.

2 - المرجع نفسه، المادة 11.

3 - المرسوم 24-90، مرجع سبق ذكره، المادة 16.

وتحدد آجال إقفال أوامر الصرف وحوالات دفع النفقات العمومية بعشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ إقفال الالتزام بالنفقات من السنة التي تتعلق بها، غير أنه يمكن الأمرين بالصرف مواصلة إيداع أوامر وحوالات الدفع خلال الفترة التكميلية، طبقاً للتنظيم المعمول به.¹

ولقد نصت المادة 19 من المرسوم 24-90: "ينتج عن المحاسبة الميزانياتية الممسوكة من طرف الأمرين بالصرف حساب إداري يودع لدى مجلس المحاسبة".²

2-2: محاسبة تحليل التكاليف الممسوكة من طرف الأمر بالصرف.

جاء في المادة 50 من المرسوم التنفيذي 24-90 ما يلي: "تمسك محاسبة تحليل التكاليف من طرف الأمرين بالصرف، وتعتمد على معطيات المحاسبة العامة"³ وتهدف محاسبة تحليل التكاليف إلى إظهار المقاربة بين الوسائل الموفرة لإنجاز أنشطة البرامج والنتائج المتحصل عليها.

المطلب الثالث - إجراءات المحاسبة العمومية الممسوكة من طرف المحاسبين العموميين حسب القانون 23-07

المحاسب العمومي عنصر مهم وفاعل في العملية المحاسبية المتعلقة بتنفيذ ميزانية الدولة من خلال الصلاحيات الكبيرة الممنوحة له في ظل القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي والذي بين المراحل المحاسبية التي تدخل ضمن اختصاص المحاسب العمومي.

و يعتبر المحاسب العمومي مسؤولاً على مسك مجموعة من الإجراءات التي تدخل ضمن دائرة اختصاصه في بابي الإيرادات والنفقات في مجال المحاسبة الميزانياتية، وهو مسؤول حصرياً على مسك المحاسبة العامة، وهذا ما بينه المرسوم التنفيذي 24-90 المؤرخ في 22 فبراير 2024 المحدد محتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية وهذا ما سيتم تبياناه فيما يلي:

¹ - المرجع نفسه، المادة 18.

² - المرسوم 24-90، مرجع سبق ذكره، المادة 19.

³ - المرجع نفسه، المادة 50.

1 - المراحل المحاسبية للإيرادات والنفقات

1-1 المرحلة المحاسبية لتحصيل الإيرادات

بحسب القانون 07-23 فإن المرحلة المحاسبية لتحصيل الإيرادات هي من صلاحيات المحاسب العمومي حيث يعتبر التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي، فالتحصيل قد يكون بشكل ودي أو جبري وفي كلتا الحالتين يتوجب على المحاسب العمومي اتخاذ كافة الإجراءات القانونية التي تمكنه من تحصيل الإيرادات وهذا حسب المواد: 45، 46، 47، 48 حيث نصت كل منها على ما يلي:¹

-المادة 45: "التحصيل الودي هو إجراء يسمح للمحاسب العمومي بالحصول على دفع طوعي من المدين لفائدة الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون".

-المادة 46: "التحصيل الجبري هو إجراء يسمح للمحاسب العمومي بالقيام بتحصيل دين الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون، بعد استنفاد إجراءات التحصيل الودي".

-المادة 47: "يتعين على الأمرين بالصرف للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون، في حدود اختصاصهم وبناء على طلب من المحاسب العمومي المختص، إصدار سندات تنفيذية للتحصيل الجبري للديون الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة".

-المادة 48: "من أجل تحصيل الديون الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة، يخول للمحاسبين العموميين إصدار إشعار ما للمدين لدى الغير، وذلك عقب جعل السند تنفيذيا".

-كما يخول لهم القيام باقتطاعات مباشرة على حسابات المدينين المفتوحة في كتاباتهم المحاسبية". يتلقى المحاسب العمومي كل التسهيلات من طرف الإدارات أو المؤسسات أو الهيئات العمومية أو الخاصة طالما كانت خاضعة للقانون الجزائري وذلك من خلال تمكينه من المعلومات التي يطلبها لأجل استكمال إجراءات التحصيل الجبري، دون التحجج بالسر المهني أو البنكي، حيث نصت المادة 49 على ما يلي: "يتعين على الإدارات أو المؤسسات أو الهيئات العمومية أو

¹ - القانون 07-23، مرجع سبق ذكره، المواد 45، 46، 47، 48 .

الخاصة الخاضعة للقانون الجزائري تقديم أي معلومة يراها المحاسبون العموميون بناء على طلبهم
ضرورية للتحويل الجبري للديون.

لايحتج بالسر المهني أو السر البنكي أمام المحاسبين العموميين الطالبين لمثل هذا النوع من
المعلومات".¹

وبالنسبة لأوامر الإيراد التي يتعذر تحصيله رغم استثناء كل الإجراءات القانونية بما فيها
تلك المتعلقة بالتحويل الجبري من طرف المحاسب العمومي فإنها تصبح منعدمة القيمة، وهذا
بحسب شروط معينة يتم تحديدها عن طريق التنظيم.²

1- 2 المرحلة المحاسبية المحاسبية للنفقات العمومية.

تتمثل المرحلة المحاسبية للنفقات العمومية والتي تدخل ضمن اختصاص المحاسب
العمومي في عملية الدفع، أي تسديد المبالغ المستحقة بذمة الأشخاص المعنوية وإبراء الدين
العمومي بحسب نص المادة 59 من القانون 07-23 التي نصت على ما يلي: "الدفع هو الإجراء
الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي.

2- الإجراءات حسب طبيعة المحاسبة المسوكة من طرف المحاسبين العموميين.

المحاسبون العموميون بنظر القانون مسؤولون على تحصيل الإيرادات ودفع النفقات في
ظل ما يصطلح عليه بالمحاسبة الميزانياتية المتمثلة في محاسبة الصندوق، كما يتولون تسجيل
عمليات الميزانية وعمليات الخزينة وكل العمليات المتعلقة بالامتلاكات عند نشأتها وإنجاز
الوضعيات الدورية والنتائج السنوية وكذلك القوائم المالية في ظل المحاسبة العامة التي يتولون
مسكها بشكل حصري حسب القانون وهذا ما سيتم التطرق إليه من خلال ما يلي:

2- 1 المحاسبة الميزانياتية المسوكة من طرف المحاسبين العموميين (محاسبة الصندوق).

يتولى المحاسبون العموميون بحسب نص المرسوم التنفيذي رقم 24-90 الذي يحدد
محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية، تسجيل مختلف العمليات عند تحصيل الإيرادات ودفع
النفقات وفق مبدأ محاسبة الصندوق، حيث بين ذلك من خلال المادة 21 منه كما يلي: " تبيين
المحاسبة الميزانياتية المسوكة من طرف المحاسبين العموميين ما يأتي:

¹ - المرجع نفسه، المادة 49 .

² - القانون 07-23، مرجع سبق ذكره، المادة 53.

(أ) - في باب الإيرادات:

- التكفل بأوامر الإيرادات.

- التحصيلات المنجزة.

- بواقي التحصيل.

(ب) - في باب النفقات:

- تراخيص الالتزامات وتعديلاتها المتعاقبة.

- اعتمادات الدفع المفتوحة أو المبلغة وكذا حركتها.

- الأوامر بالصرف أو الحوالات المقبولة للدفع.

- الرصيد المتاح".¹

يقوم المحاسبون العموميون بإعداد وضعيات مقارنة بين كتاباتهم وكتابات الأمرين بالصرف سواء فيما يتعلق بأوامر الإيرادات الصادرة والمحصلة، أو أوامر الصرف والحوالات المقبولة للدفع، ويقوم المحاسبون الثانويون بإرسال وضعيات شهرية لإيرادات الميزانية المحصلة والنفقات المدفوعة من صناديقهم، إلى المحاسبين الرئيسيين من أجل تركيزها، لقد نصت المادة 28 من المرسوم التنفيذي 24-90 على مايلي: "يرسل المحاسبون الثانويون إلى المحاسبين الرئيسيين الملحقين بهم شهريا، وضعية إيرادات الميزانية المحصلة والنفقات المدفوعة من صناديقهم من أجل تركيزها، حسب الكيفيات التي يحددها الوزير المكلف بالمالية".²

وتنتج عن المحاسبة الميزانية أو محاسبة الصندوق التي يمسكها المحاسبون العموميون الوضعيات التالية:³

- وضعية الإيرادات الميزانية المحصلة.

- وضعية النفقات الميزانية المدفوعة.

- وضعية إيرادات ونفقات الحسابات الخاصة للخزينة.

- وضعية الرصيد الميزانياتي.

¹ - المرسوم 24-90، مرجع سبق ذكره، المادة 21 .

² - المرجع نفسه، المادة 28.

³ - المرجع نفسه، المادة 30 .

وفي نهاية السنة المعنية وبالتحديد بتاريخ 31 ديسمبر يتم إقفال دفع النفقات العمومية، غير أنه يمكن للمحاسبين العموميين مواصلة الدفع خلال الفترة التكميلية وهذا طبقا للقواعد والإجراءات المحددة بموجب التنظيم.¹

ومن أجل تفعيل دور الرقابة البعدية على النفقات العمومية يقوم المحاسبون العموميون في نهاية السنة التي تتعلق بها هذه النفقات بإنجاز حساب التسيير وإيداعه لدى مجلس المحاسبة وهذا ما نصت عليه المادة 32 من المرسوم 24-90 حيث جاء فيها ما يلي: "ينتج عن المحاسبة الميزانياتية المسوكة من طرف المحاسبين العموميين، حساب تسيير يودع لدى مجلس المحاسبة".²

2-2 المحاسبة العامة المسوكة من طرف المحاسبين العموميين.

كما تم ذكره سابقا فإن المحاسبة العامة تمسك حصريا من طرف المحاسب العمومي، وفق القيد المزدوج وعلى أساس المخطط المحاسبي. ولضمان مسكها وإعداد القوائم المالية يجب على المحاسب العمومي مسك الوثائق الآتية:

- الدفتر اليومي.

- الدفاتر المساعدة.

- الدفتر الكبير.

- الميزان العام للحسابات.

ويحدد شكل ومحتوى الوثائق المحاسبية بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية بنص المادة 48 من المرسوم التنفيذي 24-90.

كما ينتج عن المحاسبة العامة التي يمسكها المحاسبون العموميون وضعيات دورية تتمثل في الميزان العام للحسابات، ونتائج في نهاية السنة وتتمثل هذه النتائج في القوائم المالية التي تعتبر عرض مالي منظم للأحداث التي تؤثر على العمليات المنفذة، والتي يتم إعدادها سنويا قبل

¹ - المرجع نفسه، المادة 31.

² - المرسوم 24-90، مرجع سبق ذكره، المادة 32.

المحاسبين العموميين وهذا بحسب ما جاء في المادة 41 من المرسوم التنفيذي 24-90 والتي نصت أيضا على طبيعة هذه القوائم المالية حيث تشمل ما يأتي:¹

- الحصيلة أو الوضعية المالية.
- قائمة النجاعة المالية (حساب النتائج).
- جدول تدفقات الخزينة.
- جدول تباين الوضعية المالية الصافية.
- الملحق.

ويتعين على المحاسب العمومي عند إعداد هذه القوائم احترام المبادئ المحاسبية العامة والخصائص النوعية الآتية:²

أ- المبادئ المحاسبية العامة:

- المصدقية.
- الانتظام.
- الصورة الصادقة.
- الحذر.
- الشمولية.
- القابلية للمقارنة.
- استقلالية السنوات.
- عدم المقاصة.
- استمرارية الاستغلال.
- ديمومة الطرق.

ب - الخصائص النوعية:

- الحيادية.
- الوجاهة.

¹ - المرجع نفسه، المادة 41.

² - المرسوم 24-90، مرجع سبق ذكره ، المادة 42.

- الموثوقية.

- الوضوح.

- القابلية للتحقق.

كما تعتمد المحاسبة العامة أيضا على جرد موجودات الممتلكات المنقولة والعقارية والمخزونات ويتولى مسك عملية الجرد هذه عون يعينه الأمر بالصرف، وتكمن مسؤولية الأمر بالصرف والمحاسب العمومي هنا في إجراء المقاربات الدورية بين جرد الموجودات ومعطيات المحاسبة العامة.

حيث نصت المادة 90 من القانون 07-23 على ما يلي: "يثبت الآمرون بالصرف الحقوق والالتزامات ويقومون بجرد الممتلكات، ويعدون الوثائق اللازمة لمسك المحاسبة العامة ويرسلونها إلى المحاسبين العموميين. تستند المحاسبة العامة إلى عناصر الجرد التي يمسكها أعوان يعينهم الأمر بالصرف، يمكن للمحاسبين العموميين أن يطلبوا من الآمرين بالصرف أي وثيقة أو معلومة ضرورية لممارسة مهامهم".¹

ويقوم المحاسبون العموميون بإنجاز الميزان العام للحسابات وإرساله شهريا وبصفة دورية إلى محاسبي التركيز المحاسبي الملحقين بهم، تيرفق الميزان العام للحسابات ويدعم بالوثائق التبريرية اللازمة، كما يقومون في نهاية كل سنة بإرسال القوائم المالية التي ينجزونها إلى مجلس المحاسبة بغرض مراقبتها والمصادقة عليها. حيث يشكل كل من الميزان العام للحسابات والقوائم المالية ما يعرف بالحساب العام للدولة، والذي يعده الوزير المكلف بالمالية.

¹ - القانون 07-23، مرجع سبق ذكره، المادة 90.

خلاصة الفصل الثاني:

إن الإصلاح الميزانياتي في الجزائر، يتوقع أن يكون له الدور الكبير في ترشيد الإنفاق العمومي وتعزيز مكانة الجزائر على الصعيد الإقليمي والدولي في مجال المالية العامة، وذلك بمجرد بدخوله حيز التطبيق، نظرا لما جاء به من إصلاحات مست صميم القطاع المالي العمومي، خاصة مع صدور القانون الجديد للمحاسبة العمومية، الذي تم الاعتماد في صياغته على مبادئ تتماشى مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث تم تكييف الإجراءات المتعلقة بتطبيق المحاسبة العمومية وتنفيذ ميزانية الدولة، مع مقتضيات الأهداف المسطرة في القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية 15-18، غير أنه يبقى في حاجة إلى صدور كل النصوص التنظيمية الخاصة به حتى يتم فهمه بشكل صحيح، كما أنه يجب العمل على رفع التحديات ومواجهة كافة العراقيل التي تحول دون تطبيقه، خاصة ما تعلق بالتكوين الجيد للأعوان المكلفين بالتنفيذ.

الفصل الثالث:

دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 21-90

المتعلق بالمحاسبة العمومية و القانون 07-23

المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

يسند تنفيذ إجراءات المحاسبة العمومية إلى مجموعة من الأعوان المكلفين بتنفيذ ميزانية الدولة، وهم الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون كل حسب اختصاصه، من خلال إجراءات ومراحل حددها القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، والذي سيتم إلغاؤه تدريجيا مع صدور القانون الجديد رقم 23-07 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية المؤرخ في 21 جوان 2023 ، والذي جاء بالجديد في هذا الخصوص، وهذا تطبيقا لمقتضيات الإصلاح الميزانياتي الذي تبنته الجزائر، وتجسد في صدور القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية.

إن صدور كل من القانونين 90-21 و 23-07 جاء تكريسا للسياسة المالية العامة للدولة سيما في مجال تنفيذ الميزانية العامة للدولة في جانبي الإيرادات والنفقات، من خلال تحديد المفاهيم العامة للمحاسبة العمومية، حيث حدد كل منهما مهام الأعوان المكلفين بالتنفيذ، وكذلك مراحل وإجراءات المحاسبة العمومية الممسوكة من طرفهم، مع تحديد المسؤوليات المرتبطة بكل مرحلة من هذه المراحل.

ومن خلال ما سبق سيتم التطرق في هذا الفصل إلى الإجراءات المتعلقة بتنفيذ المحاسبة العمومية في بابي الإيرادات والنفقات، وكذلك تحديد المسؤوليات الواقعة على عاتق الأعوان المكلفين بالتنفيذ، حسب ما جاء في كل قانون على حدة، وذلك من خلال المبحثين الأول والثاني، بينما سيتم في المبحث الثالث القيام بإجراء مقارنة بين القانونين، من أجل الوقوف على أوجه الاختلاف بينهما وتحديد الأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلال هذا الإصلاح، وذلك نظرا لعدم التمكن من إجراء دراسة ميدانية حقيقية كون القانون الجديد لم يدخل حيز التطبيق بصورة فعلية.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

المبحث الأول: دراسة إجراءات تنفيذ المحاسبة العمومية في جانبي الإيرادات والنفقات في ظل القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

حمل القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية مجموعة من المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة العمومية، وكان هذا القانون يستند في مرجعيته القانونية إلى القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، أي أنه كان وسيلة لتنفيذ سياسة الدولة المالية وفق مقتضيات تلك الفترة، وقد أصبح ساري المفعول بصدور المراسيم التنفيذية الخاصة به. ولقد جاء في طيات هذا القانون مجموع الإجراءات والمراحل التي تمر بها عمليات تنفيذ الميزانية سواء تعلق الأمر بالإيرادات أو النفقات، مع تحديد مسؤوليات أعوان التنفيذ. **المطلب الأول: إجراءات ومراحل تحصيل الإيرادات في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.**

تقترن مراحل تحصيل الإيرادات بحسب القانون 90-21 بطبيعة المهام التي يتولاها كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي باعتبارهما العنصرين الأساسيين في تنفيذ الميزانية، وهذا حسب نص المادة 14 من هذا القانون في الفقرة الأولى التي نصت على ما يلي: "يتولى الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية المشار إليها في المادة الأولى أعلاه وفق الشروط المحددة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في 7 يوليو 1984، المتعلق بقوانين المالية المعدل، وفي هذا القانون والنصوص المتخذة لتطبيقه"¹ حيث نصت المادة الأولى من هذا القانون والمشار إليها أعلاه في الفقرة الثانية على ما يلي: "كما يحدد هذا القانون التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم، وتطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها"². وبناء على ذلك حدد القانون 90-21 والمراسيم التنفيذية الخاصة به مراحل تحصيل الإيرادات التي تدخل ضمن مهام الأمرين بالصرف والتي تعرف بالمراحل الإدارية، بينما تم حصر مهام

¹ - القانون 90-21، مرجع سبق ذكره، المادة 14،

² - المرجع نفسه، المادة 1.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق
بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير
المالي.

المحاسبين العموميين في مرحلة وحيدة وهي المرحلة الأخيرة للتحويل وتعرف بالمرحلة
المحاسبية.

1 - مراحل تحويل الإيرادات الخاصة بالأميرين بالصرف (المراحل الإدارية).
1 - 1 مرحلة الإثبات:

لقد نصت المادة 16 من القانون 90-21 على أنه: "يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه
تكريس حق الدائن العمومي".¹

حيث يقوم الأمر بالصرف خلال هذه المرحلة من إعطاء الإيراد صبغته الشرعية بتطبيق
ترخيصات الموازنة في مجال تحويل الإيرادات، ففيما يتعلق بالضرائب يقوم بتحديد الوعاء
الضريبي من أجل تحديد المبالغ الخاضعة للضريبة وفقا للقوانين المنصوص عليها، وتهدف هذه
المرحلة لإثبات الحقوق الدائنة المستحقة من طرف الدولة والمتوقع تحصيلها.²

هذا الإجراء له طابع مادي وطابع قانوني، فمن الناحية المادية يتم التحقق من وجود الواقعة
المنشئة لحق الدائن العمومي (وجود أساس الوعاء الضريبي، أو العمليات المتعلقة بالمنتجات أو
الخدمات المقدمة.. الخ)، أما من الناحية القانونية فيجب أن يكون تكريس هذا الحق مطابقا للأحكام
التشريعية والتنظيمية السارية المفعول.³

1 - 2 مرحلة التصفية:

تتمثل مرحلة التصفية في الإيرادات في تحديد مبلغ الدين (الحق) العمومي القابل
للتحويل (مثل تحديد مبلغ الضريبة بتطبيق النسبية أو التعريف الخاصة بها على الساس الضريبي
لها).⁴

¹ - القانون 90-21، مرجع سبق ذكره، المادة 16 .

² - عشة فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، أطروحة دكتوراه
في علوم التسيير، غير منشورة، تخصص إدارة مالية ومحاسبية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2021-2022، ص187.

³ - بونعامة اعمر و حرزني عبد الله، مساهمة المحاسبة العمومية في تحويل إيرادات وترشيد نفقات مؤسسة عمومية، مذكرة
ماستر أكاديمي، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2021-2022، ص 13.

⁴ - المرجع نفسه، ص13.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

ولقد نصت المادة 17 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على مايلي: "تسمح تصفية الإيرادات، بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي، والأمر بتحصيلها".¹

في الواقع إثبات وتصفية الإيرادات العمومية هما عمليتان متكاملتان، وغالبا ما يتم إجراؤهما في وقت واحد، الأمر الذي يجعل بالإمكان جمعهما تحت عبارة تحديد الإيرادات. وإذا كانت إجراءات إثبات وتصفية الإيرادات العمومية هي مبدئيا وقانونيا، من اختصاص الأمرين بالصرف، فهذا لا يعني أنها تتم دائما بمعرفتهم وتحت مسؤوليتهم المباشرة، فالإيرادات الضريبية مثلا، يتم إثباتها وتصفيتها من طرف أعوان المصالح الجبائية (الذين هم ليسوا أمرين بالصرف)، أو من طرف المدينين بها أنفسهم (مثل التصريحات المراقبة في مجال الرسم على القيمة المضافة، أو الضريبة على الأرباح...).

كما أن بعض الإيرادات لا تتطلب تدخل الأمرين بالصرف أو غيرهم من الأعوان العموميين لإثباتها وتصفيتها (وكذا الأمر بتحصيلها) مثل الغرامات والعقوبات المالية المحكوم بها لصالح الهيئات العمومية.²

1-3 مرحلة الأمر بالتحصيل:

في هذه المرحلة يقوم الأمر بالصرف بتحرير سند التحصيل الذي يرسله للمحاسب العمومي من أجل تنفيذ التحصيل الفعلي، حيث يتضمن هذا الأخير البيانات الضرورية لضمان تحصيل الإيراد بما فيه المبلغ الواجب التحصيل وطبيعة الإيراد وبيانات متعلقة بالمدين.³

2- مرحلة تحصيل الإيرادات الخاصة بالمحاسب العمومي (المرحلة المحاسبية).

نصت المادة 18 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على: "يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية".⁴

1 - القانون 90-21، مرجع سبق ذكره، المادة 17 .

2 - بونعامة اعمر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 13، 14.

3 - عشة فطيمة، مرجع سبق ذكره، ص 188.

4 - القانون 90-21، مرجع سبق ذكره، المادة 18 .

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

ويختص المحاسب العمومي حصريا بعملية التحصيل النقدي للديون المستحقة من طرف الدولة والهيئات العمومية المرخصة في الميزانية، حيث يقوم هذا الأخير بعملية التكفل بسندات الأمر بتحصيل الإيرادات في حساباته ويصبح عندئذ مسؤولا شخصيا وماليا بمتابعة تحصيلها. ولكن قبل التكفل بأوامر تحصيل الإيرادات، يجب على المحاسب العمومي أن يتحقق من توفر كافة الشروط القانونية للتحصيل لاسيما في مجال تطبيق آجال استحقاق الإيرادات والتحقق من صحة عمليات الإثبات والتصفية وذلك عن طريق مراقبة مدى مشروعيتها ومدى مطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها، وأن الإيراد موضوع التحصيل لا يستفيد من إجراء التقادم.¹

حيث نصت المادة 35 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على مايلي: "يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات. وفضلا عن ذلك، يجب على الصعيد المادي، مراقبة صحة إلغاءات سندات الإيرادات والتسويات، وكذا عناصر الخصم التي يتوفر عليها".²

في هذا المجال يمكن التمييز بين إجراءات التحصيل الآتية:

- إجراءات تحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي.
- إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة.

2- 1 إجراءات تحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي.

يعد التكفل بأوامر الإيرادات سواء كانت جداول الإيرادات بالنسبة للضرائب يقوم قابضو الضرائب بإرسال نسخة من سند الأمر بالتحصيل إلى الخاضعين للضريبة، والذي يشتمل على بيانات متعلقة بمبلغ الضريبة الواجب دفعها وتاريخ بدأ التحصيل، إضافة إلى تاريخ آخر أجل للدفع، وفي حالة عدم الدفع في الآجال القانونية، تطبق غرامات مالية تضاف إلى مبلغ الضريبة، ويقوم قابض الضرائب بإرسال إنذار إلى المدين بضرورة دفع الدين المستحق عليه.

¹ - بونعامة اعمر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 14.

² - القانون 90-21، مرجع سبق ذكره، المادة 35.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق
بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير
المالي.

وفي حالة رفض المدين دفع الديون المستحقة عليه من تلقاء نفسه، يقوم قابض الضرائب بتطبيق إجراءات التحصيل الإجباري بعد إعلام المعني بالأمر، يقوم قابض الضرائب باستعمال أدوات التحصيل الإجباري بما فيها إصدار إشعار للمؤسسات المالية لتجميد الأرصدة المالية واقتطاع مستحقات الدولة من حساب المكلف بالضريبة أو اللجوء عند الضرورة إلى تطبيق إجراءات حجز التحفظي أو التنفيذ على ممتلكات المدين وبيعها في المزاد العلني من أجل تسديد الديون الجبائية المستحقة من طرف الدولة والهيئات العمومية إذا لم يتم التحصيل عن طريق إجراءات التحصيل العادية.¹

2-2 إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة

فيما يلي عرض لمختلف إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن نطاق الضرائب:²

2-2-1 التحصيل عن طريق التراضي

يصدر الآمرون بالصرف أوامر الإيرادات المتعلقة بتحصيل الديون الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة في أجل أقصاه ثلاثين (30) يوما من إثباتها ويجب أن تشمل على أسس تصنيفاتها والبيانات الضرورية للتعرف على المدين واقتطاع الدين، حيث ترسل أوامر الإيرادات إلى المحاسب العمومي المتواجد في محل إقامة المدين من أجل التحصيل.

ويقوم المحاسب العمومي بإجراءات التكفل بسند الأمر بالتحصيل في سجلات المحاسبة المخصصة لهذا الغرض، ثم يقوم بإرسال الإشعار بإصدار الأمر بالإيراد إلى المدين في أجل أقصاه ثمانية (8) أيام ابتداء من تاريخ التكفل بالسند، عن طريق رسالة مختوم عليها مع الإشعار بالاستلام ممضى من طرف المدين.

وفي حالة عدم الدفع من طرف المدين في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ إبلاغ الإشعار بإصدار سند الأمر بالإيراد، يجب على المحاسب العمومي تذكير المدين بإرسال إنذار بدفع الدين المستحق خلال أجل عشرين (20) يوما، وبعد انتهاء هذا الأجل يستطيع المحاسب اللجوء إلى استعمال أدوات التحصيل الإجباري.

¹ - شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 127.

² - المرجع نفسه، ص ص 128، 129.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق
بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير
المالي.

2-2-2 التحصيل الإجباري

إذا لم يدفع المدين الدين المستحق عليه بعد انتهاء أجل الدفع للإنذار بالدفع الموجه إليه، يقوم المحاسب العمومي بإرسال الأمر بالتحصيل إلى الأمر بالصرف الذي يصفى عليه الصيغة التنفيذية ويصبح سند الأمر بتحصيل الإيراد تنفيذياً، وهو الإجراء الذي يسمح للمحاسب العمومي استعمال السلطة العمومية لتنفيذ التحصيل الإجباري لحقوق الدولة.

وحسب المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 26 فيفري 1993 والذي يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المدومة: "تتمثل الوثيقة التي تجعل سند الأمر بالتحصيل تنفيذياً، بأن توضع على نسخة الأمر بالإيراد المصادق على مطابقتها من طرف المحاسبين العموميين المختصين المعنيين، التأشير التالية متبوعة بإمضاء الأمر بالصرف،(يحدد هذا الأمر بالإيراد مبلغاً ليصبح بيانا تنفيذياً)، ثم يرجع الأمر بالصرف أوامر الإيرادات التي أصبحت تنفيذية إلى المحاسب العمومي المعني بالأمر في أجل أقصاه خمسة عشرة يوم".

بعد إتمام هذا الإجراء، تأخذ أوامر الإيرادات التي أصبحت تنفيذية اسم بيانات تنفيذية، يرسلها المحاسب العمومي إلى قابض الضرائب بمحل إقامة الدائنين حتى يتم التحصيل الإجباري تبعا لحافظة إرسال تحرر في نسختين، ويتكفل قابض الضرائب بالبيانات التنفيذية في أجل أقصاه ثمانية أيام لإبلاغ المحاسب عن طريق نسخة من حافظة إرسال تحمل إشارة الاستلام والتكفل بالبيان التنفيذي حيث يفتح البيان التنفيذي لقابض الضرائب أبواب استعمال قوة السلطة العمومية من أجل تنفيذ التحصيل الإجباري عن طريق:

- إصدار إشعار بدين لدى الغير، بواسطته يتم الاقتطاع من المصدر للتحويلات المالية للمدين، وترسل هذه الإشعارات إلى البنوك والمحاسبين العموميين والمؤسسات المالية التي يتعامل معها المدين من أجل خصم مبلغ الحقوق الواجب دفعه من رصيد حسابه البنكي.

- الحجز التحفظي وهو حجز غير متبوع بالبيع في المزاد العلني، أي حجز غير متبوع بالتنفيذ حيث تبقى الأملاك موضوع الحجز كضمان لدى قابض الضرائب حتى يدفع المعني بالأمر كل المبالغ المستحقة للخزينة العمومية.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق
بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير
المالي.

- الحجز التنفيذي وهو حجز متبوع بالبيع في المزاد العلني في حالة عدم تحصيل الحقوق بعد تطبيق الحجز التحفظي.

المطلب الثاني: إجراءات ومراحل دفع النفقات في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة
العمومية

بناء على القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية و في فصله الثالث المعنون
بعمليات التنفيذ عدة مواد تفصل جانب تنفيذ ميزانية الدولة في جانب النفقات و بمراحلها الإدارية
و المحاسبية أين تم تخصيص كل مرحلة منهما لأحد أعوان التنفيذ و هما الأمر بالصرف و
المحاسب العمومي ، فعلى غرار الإيرادات العمومية النفقات العمومية تمر بعدة مراحل في تنفيذها
تبدأ بالالتزام وتنتهي بتسديد النفقة وإبراء الذمة للهيئة العمومية وهذا ما نص عليه القانون 90-21
في مواد : 19-20-21-22 .

1 -مراحل دفع النفقات الخاصة بالأميرين بالصرف (المراحل الإدارية)
1-1- مرحلة الالتزام :

نصت المادة 19 من القانون 90-21 على ما يلي: " يعد الالتزام الإجراء الذي يتم بموجبه
إثبات نشوء الدين".¹

فعملية الالتزام تتمثل في الإجراء الذي ينتج عنه عبء مستقبلي على عاتق الدولة التي
توضع في وضعية مدين ، و لا تعقد النفقة إلا في حدود الغاية التي رصدت لها الاعتمادات
المالية في ظل احترام بنود و أبواب الميزانية .

و في هذا المجال يجب التفرقة بين المفهوم القانوني لإجراء الالتزام و الذي يتمثل في العقد
الذي يتم بواسطته إنشاء الدين تجاه الدولة، وبين المفهوم المحاسبي لإجراء الالتزام الذي يتمثل في
عملية تخصيص مبلغ النفقة الملتزم بها من الاعتمادات المالية التي تصبح غير متاحة لتغطية
باقي النفقات .

¹ - القانون 90-21، مرجع سبق ذكره، المادة 19.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

فمرحلة الالتزام بالنفقة تعتبر أهم عملية في تنفيذ الميزانية ، حيث أن الأمر بالصرف يقوم بإعداد بطاقة الالتزام بالنفقة وإرسالها إلى مصالح الرقابة المالية من أجل التأشير وذلك للوقوف على مدى مطابقة هذه النفقة للنصوص والإجراءات القانونية لصرفها (الوقوف على مدى شرعية النفقة)، فعندما يمنح المراقب المالي تأشيرته على وثيقة الالتزام تنتهي مرحلة الالتزام مما يسمح للأمر بالصرف بتنفيذ المرحلة الثانية بإجراءات التصفية وذلك بعد تخصيص الاعتمادات المالية للنفقة محل الدفع.¹

1-1-1 إجراءات الالتزام :

- نشأة الالتزام : و ينشأ بقرار فعلي للأمر بالصرف على وثيقة مكتوبة تثبت و تمثل تعهدا من الأمر بالصرف مثل : تحرير صفقة عمومية أو سند طلب أو مقرر تسمية لموظف ...
- الملف الخاص بالالتزام : هو الوثيقة المعلنة أو المثبتة على سبيل المشروع أي بصفة ممضية من طرف الإدارة (الأمر بالصرف) على سبيل الاحترام .
- وثيقة الالتزام :تحدد البند الخاص بالالتزام في الميزانية ، كما يعلن على الرصيد السابق و الرصيد الموالي مهمة في الالتزام.²

1-1-2 القيود الواردة في الالتزام بالنفقة :

- يجب على الأمر بالصرف قبل أن يقوم بالالتزام بنفقة ما التقيد بما يلي:
- مبلغ الاعتماد المفتوح في الميزانية ، بحيث لا يمكن أن يتجاوزه إعمالا بقاعدة الأسبقية ؛
 - الفترة الزمنية التي يجب أن يتم أثناءها الالتزام و غالبا ما يحددها قانون المالية ب 30 نوفمبر من سنة الميزانية .

¹ - شبير عبد القادر وبوحصيدة اسماعيل، دور المحاسبة العمومية في تنفيذ نفقات التسيير في الجزائر، علوم التسيير، جامعة برج بوعريش، الجزائر، 2021-2022، ص 40.

² - أحمد بوجلال، إجراءات تنفيذ النفقات العامة في الجزائر، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 15، العدد 02، جوان 2018، ص 253.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق
بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير
المالي.

2- مرحلة التصفية

نصت المادة 20 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على ما يلي : " تسمح
التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية و تحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية ".¹

2-1 مفهوم التصفية

التصفية كمرحلة مستقلة عن الالتزام تعتبر تطبيقا لقاعدة هامة في نظام المحاسبة العمومية
و هي قاعدة " أداء الخدمة" أو قاعدة " الحق المكتسب " أي انه لا يمكن صرف النفقات
العمومية الا بعد تنفيذ موضوعها (الهيئات العمومية لا تدفع مسبقا) باستثناء حالات قليلة جدا و
مقررة قانونا (مثل التسبيقات في الصفقات العمومية) ، ففي حالة صفقة أشغال مثلا يتم التأكد
من انجاز الأشغال و مطابقتها لبنود الصفقة .

فبما أن مبلغ النفقة القابل للدفع لا يمكن في كثير من الحالات تحديده بدقة أثناء الالتزام (
يكون تقديريا) فان التصفية تسمح بضبطه على أساس الإثباتات التي تمت أثناء التحقيق في أداء
الخدمة ففي المثال السابق يتم حساب مبلغ الأشغال التامة للتنفيذ عن طريق ضرب الكميات
المنجزة بأسعار الوحدة لها المنصوص عليه في الصفقة .

عمليا تتمثل التصفية في الإقرار الخطي الذي يضعه الأمر بالصرف على سند إثبات النفقة
(فاتورة ، وضعية أشغال ...) و هو بصدد الأمر بدفعها شاهدا بذلك على تمام أداء الخدمة
موضوع النفقة و صحة مبلغ هذه الأخيرة و هي أساس المسؤولية العامة للأمرين بالصرف على
تنفيذ النفقات حيث أنهم مسؤولون عن الإثباتات الكتابية التي يسلمونها .

ألا انه ليس على الأمرين بالصرف التأكد بأنفسهم من واقعية أداء الخدمة و صحة حساب
مبلغ النفقة ، فقبل أن تقدم سندات الإثبات للأمر بالصرف للمصادقة عليها تكون قد مرت على
المصلحة أو المصالح المختصة ، حيث يتم القيام بمختلف العمليات المادية لإثبات أداء الخدمة ،
فمثلا في عملية شراء لوازم مكتبية تتم مراجعة فاتورة المورد أو سند التسليم من طرف أمين المخزن
ليشهد بمطابقة اللوازم المستلمة لتلك المبينة على الفاتورة من حيث كمياتها و مواصفاتها و ذلك
بوضع تأشيرته عليها أو على سند التسليم أو يرفقها بسند استلام محرر من قبله حسب الإجراء

¹ - القانون 90-21، مرجع سبق ذكره، المادة 20.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق
بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير
المالي.

المعمول به ، كما تتم مراجعة نفس الفاتورة و الوثائق المرفقة إن وجدت على مستوى مصلحة المحاسبة للتحقق من صحة العمليات الحسابية المؤدية إلى المبلغ المطالب بتسديده ، وهكذا فلا يبقى للأمر بالصرف سوى التأكد من احترام الإجراءات المقررة لتنفيذ العملية قبل المصادقة على تصفية النفقة المتعلقة بها.¹

2-2 أهداف التصفية :

- التصفية تثبت بصفة نهائية وجود دين عمومي.
- التأكد من نوعية و كمية السلع المشتراة من طرف الإدارة.
- مقارنة الأشياء الموجودة و محتوى الالتزام .
- التأكد من صلاحية المشتريات قبل الدفع .
- شرعية الإنفاق و نزاهته فالمرقب المالي يراقب مدى توفر الاعتمادات ، أما المحاسب العمومي فله مهمة رقابية أوسع نوعا ما ، أما الأمر بالصرف فله دراية بشرعية العملية لأنه يعيش واقعا و له معطيات لا يمكن توفرها في الملف (نية الأمر بالصرف في تنفيذ هذه النفقة) .
- تحديد المبلغ النهائي الفعلي .
- التأكد من وجود اعتمادات كافية لصرف النفقة .
- تحديد صفة الدائن الفعلي إذ يجب على الأمر بالصرف أن يتحقق من طبيعة الممون .
- تسجيل المشتريات على دفتر الجرد فدفتر الجرد هو الوثيقة التي تسجل فيها جميع منقولات الإدارة .
- جمع الوثائق التي يجب أن تدفع مع الأمر بالصرف للمحاسب العمومي
- شهادة أداء الخدمة والتنفيذ للعمل و هي عبارة عن طابع يحمل عبارة خدمة مؤداه ، و عندما تنتهي العمليات يحرر الأمر بالصرف بالأمر بالدفع و يحول الملف إلى المحاسب العمومي.²

¹ - أحمد بوجلال، مرجع سبق ذكره، ص 254.

² - المرجع نفسه، ص 255.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق
بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير
المالي.

3- مرحلة الأمر بالدفع (حوالة الدفع):

حسب نص المادة 21 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية فإنه: "يعد الأمر
بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية".¹
يتم في هذه المرحلة تحرير الأمر بالدفع من طرف الأمر بالصرف أو ما يعرف بحوالة الدفع، من
أجل إرسالها مع وثائق إثبات النفقة و بطاقة الالتزام و بطاقة الدفع الى المحاسب العمومي من
أجل تنفيذ مرحلة الدفع في الآجال المحددة قانونا .

و في هذا الإطار، تعتبر حوالة الدفع بمثابة أمر بدفع النفقة موجه للمحاسب العمومي ،
حيث تتضمن هذه الأخيرة بيانات خاصة : اسم و لقب المستفيد، رقم حسابه البنكي أو البريدي و
المبلغ الواجب دفعه بالأرقام و الحروف إلى جانب بيانات متعلقة بطبيعة النفقة و تبويبها في
الميزانية ، مصادق عليها بتوقيع و ختم الأمر بالصرف وفق رقم تسلسلي غير متقطع .
يتم تحرير الأمر بالدفع في ثلاث نسخ ، النسخة الأصلية بيضاء يحتفظ بها من طرف
المحاسب العمومي في حساب التسيير في حالة قبول دفع النفقة و يتم إرسال النسخة الزرقاء إلى
الأمر بالصرف الذي يحتفظ بها في حسابه الإداري ، أما لنسخة الصفراء فيحتفظ بها المحاسب
العمومي في حال رفضه دفع النفقة و يحول باقي النسخ إلى الأمر بالصرف مرفقة بإشعار الرفض
يحدد فيه بدقة الأسباب القانونية لرفض النفقة .²

2 - مرحلة دفع النفقات الخاصة بالمحاسبين العموميين (المرحلة المحاسبية).

وفقا للقانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية و في مضمون مادته 22 فإنه: " يعد الدفع
الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي ".³

1 - القانون 90-21، مرجع سبق ذكره، المادة 21.

2 - شبير عبد القادر و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 42.

3 - القانون 90-21، مرجع سبق ذكره، المادة 22.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق
بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير
المالي.

2-1 مفهوم مرحلة دفع النفقة:

وهي المرحلة المحاسبية في تنفيذ النفقات العمومية ، حيث أن أوامر أو حوالات الدفع التي يصدرها الأمرون بالصرف ترسل إلى المحاسبين العموميين المختصين ، أي المكلفين دون غيرهم بدفع مبالغها .

فهي الخطوة الأخيرة في جانب تنفيذ النفقات العمومية ، و دور المحاسبين هنا لا يقتصر فقط على انجاز العمليات المالية المتمثلة في أخراج النقود من الصندوق لتسديد النفقات المقبولة من طرفهم للدفع فهم ليسوا مجرد أعوان الصندوق بل إن دورهم أهم من ذلك بكثير إذ أنهم يتمتعون في هذا المجال بنوع من السلطة الرقابية على عمليات الأمرين بالصرف ، و التي تعتبر إحدى أهم نتائج تطبيق مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين .

لكن المحاسبين لا يمارسون هذه الرقابة ، التي تعد التزاما مفروضا عليهم ، إلا في حدود صلاحياتهم و طبقا للإجراءات المقررة قانونا و تبعا لذلك فهم لا يملكون أي سلطة تقديرية أثناء القيام بها ، فإذا تحققوا من شرعية النفقات الأمور صرفها و يجب عليهم دفعها في الآجال المحددة ، و كذا و يجب عليهم إشعار الأمرين بالصرف برفض الدفع المعلن و في الآجال المحددة ، و عليه فإن المحاسبين ملزمون تحت طائلة القيام بمسؤولياتهم المالية الشخصية بالتحقق من شرعية النفقات قبل قبول دفعها.¹

2-2 شروط دفع النفقة :

- حسب نص المادة 36 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية فإنه : " يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لأية نفقة التحقق مما يلي :
- مطابقة العملية مع القوانين و الأنظمة المعمول بها ؛
 - صفة الأمر بالصرف أو المفوض له ،
 - شرعية عمليات تصفية النفقات ،
 - توفر الاعتمادات ،

¹ - أحمد بوجلال، مرجع سبق ذكره، ص ص255، 256.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق
بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير
المالي.

- أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة ،
- الطابع الإبرائي للدفع ،
- تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين و الأنظمة المعمول بها ،
- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي " ¹.

2-3 التسخير :

تهدف الرقابة الممارسة من قبل المحاسب العمومي إلى التأكد من مطابقة عملية دفع النفقة للقوانين والأنظمة المعمول بها ، و ذلك وفقا للشروط المدونة أعلاه ، إلا أن هذه الرقابة قابلة للتجاوز من قبل الأمر بالصرف عن طريق إجراء التسخير .

2-3-1 : تعريف التسخير :

نص القانون 90-21 على الإجراء المتعلق بتسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين في المواد التالية:²

نصت المادة 47 من القانون 90-21 كما يلي : " إذا رفض المحاسب العمومي القيام بالدفع ، يمكن للأمر بالصرف أن يطلب منه كتابيا و تحت مسؤوليته أن يصرف النظر عن هذا الرفض حسب الشروط المحددة في المادة 48 ."

أما المادة 48 من نفس القانون فقد تضمنت ما يلي : " إذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير ، تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية و المالية ، و عليه أن يرسل حينئذ تقريرا حسب الشروط و الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم ."

و المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 91-314 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 نصت على: " يمكن للأمرين بالصرف إذا ما قام المحاسبون العموميون وفقا لأحكام المادة 47 من

¹ - القانون 90-21، مرجع سبق ذكره، المادة 36.

² - المرجع نفسه، المواد 47، 48.

**الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق
بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير
المالي.**

القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية بإيقاف عملية دفع نفقة ، أن يطلبوا منهم كتابيا و تحت مسؤوليتهم دفعها " ¹.

يمكن تعريف إجراء التسخير بأنه الأمر الذي يعطيه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي لكي ينفذ عملية دفع كان قد رفض تنفيذها من قبل رغم وجود حوالة دفع سابقة.

2-3-2 : شروط التسخير : هو ما نصت عليه المادة 48 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية : " غير أنه يجب على كل محاسب أن يرفض الامتثال للتسخير اذا كان الرفض معللا بما يأتي :

- عدم توفر الاعتمادات المالية ما عدا بالنسبة للدولة ؛
- عدم توفر أموال الخزينة ،
- انعدام إثبات أداء الخدمة ،
- طابع النفقة غير الابرائي؛
- انعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة اذا كان ذلك منصوصا عليه في التنظيم المعمول به" ².

**المطلب الثالث: مسؤوليات أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق
بالمحاسبة العمومية**

يتحمل كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي من خلال تأدية مهامهما في مجال تنفيذ الميزانية العامة للدولة مسؤوليات كبيرة، تتوافق مع حجم النتائج المرجوة في مجال الحفاظ على موارد الدولة وترشيد إنفاق المال العام، حيث أقر القانون 90-21 والمراسيم التنفيذية الخاصة به مسؤولية هؤلاء الأعوان وهذا ما سيتم التطرق له فيما يلي:

¹ - مرسوم تنفيذي 91-314، يتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، مؤرخ في 07 سبتمبر 1991،

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد43، 1991، المادة 01.

² - القانون 90-21، مرجع سبق ذكره، المادة 48.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق
بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير
المالي.

1- مسؤوليات الأمر بالصرف

بحسب القانون 90-21 يتحمل الأمر بالصرف المسؤولية الشخصية عن كل الأفعال غير الشرعية والأخطاء التي يرتكبونها، كما يتحملون المسؤولية المدنية والجزائية على صيانة واستعمال الممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو الموضوعة تحت تصرفهم، وهذا ما جاء في المواد 31، 32 من القانون 90-21 حيث نصت كل منهما على ما يلي:¹

المادة 31: "الأمر بالصرف مسؤولون على الإثباتات الكتابية التي يسلمونها كما أنهم مسؤولون على الأفعال اللاشرعية والأخطاء التي يرتكبونها والتي لا يمكن أن تكتشفها المراقبة الحسابية للوثائق وذلك في حدود الأحكام القانونية المقررة في هذا المجال".

المادة 32: "الأمر بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية، وبهذه الصفة، فهم مسؤولون شخصا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم".

ويمكن تقسيم مسؤولية الأمر بالصرف إلى مسؤولية سياسية، مسؤولية تأديبية، مسؤولية مدنية، مسؤولية جزائية ومسؤولية عن عدم مراعاة الانضباط الميزاني والمالي.

1-1 المسؤولية السياسية:

تشمل المسؤولية السياسية خصوصا، أعضاء الحكومة (الوزراء) والمنتخبين الذين لهم صفة الأمرين بالصرف (لأسيما رؤساء المجالس الشعبية البلدية)، وهي تستند إلى فكرة أن الميزانية هي عبارة عن الترجمة المالية لسياسة معينة، وهي كذلك رخصة يعطيها البرلمان للحكومة، من هنا فإن المكلفين بتنفيذ هذه الميزانية يكونون محل مساءلة من طرف الهيئة التي أقرت الاعتمادات المالية ورخصت لهم باستعمالها في إطار أهداف تلك السياسة، فبالنسبة لأعضاء الحكومة، يحق للبرلمان (دستوريا) مساءلة أي وزير عن الانحرافات في استعمال الاعتمادات المقررة لدائرته الوزارية، كما يمكن مبدئيا، أن يتعرض الوزير إلى العزل (من طرف رئيس الجمهورية) بسبب المخالفات المالية التي يمكن أن يرتكبها.

¹ - القانون 90-21، مرجع سبق ذكره، المواد 31، 32.

**الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق
بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير
المالي.**

وتجدر الإشارة أن هذه المسؤولية ليست لها أي فاعلية في الواقع، لأن القرارات المالية للآمرين
بالصرف بصفة عامة، يتم تبرئها من دائرة الشرعية الضيقة لتدخل ضمن دائرة الملاءمة الواسعة
حيث تلعب فيها السلطة التقديرية دورا هاما، الأمر الذي يصعب من تجسيد فكرة مساءلتهم عما
يمكن أن يظهر من احتراف في تسييرهم المالي.¹

1-2 المسؤولية التأديبية:

يمكن اعتبار المسؤولية التأديبية التي يتعرض لها الآمرون بالصرف الآخرون مقابلة
للمسؤولية السياسية الخاصة بأعضاء الحكومة والمسؤولين المنتخبين، فالمدير الذي يرتكب
مخالفات في تنفيذ الميزانية يكون محل مساءلة من قبل المسؤول السلمي الأعلى منه والذي يمكن
أن يسلط عليه عقوبة أو أكثر من العقوبات المقررة قانونا (مثل الإنذار أو التوبيخ أو التنزيل في
الرتبة أو العزل... الخ).

غير أن التطبيق الفعلي لهذه المسؤولية يبقى محدودا جدا، فالمخالفات المالية التي يمكن
أن يرتكبها الأمر بالصرف غالبا ما تتم في إطار ممارسة صلاحياته الإدارية، مما يجعل من
الصعب إثبات الخطأ الشخصي لهذا الأخير، أو ارتكابها يكون بدافع المصلحة العامة التي
يستطيع التذرع بها لتبرير انحرافه عن الانضباط المالي، كما أن توقيع العقوبات التأديبية يظل
مرهونا بالسلطة التقديرية لمسؤول الأمر بالصرف السلمي والذي قد يكون هو نفسه المتسبب في
المخالفات المنسوبة لهذا الأخير (مثل حالة تنفيذ أوامر وزير من طرف أمر بالصرف ثانوي)²

1-3 المسؤولية المدنية:

أساس المسؤولية المدنية هو الخطأ الشخصي الذي قد يرتكبه الأمر بالصرف عند تنفيذه
للمعاملات الموكلة إليه، والضرر الذي يمكن أن يلحق الهيئة العمومية المعنية من جراء ذلك،
إضافة إلى أن أساس المسؤولية المدنية للأمر بالصرف يمكن أن يستشف من أحكام المادة 31

¹ - سكوتي خالد، دور الأمر بالصرف في مراقبة الميزانية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 10، العدد 2، الجزء الثاني،
ص515.

² - المرجع نفسه، ص 516.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

من قانون المحاسبة العمومية 90-21 التي تنص على أن " الآمرون بالصرف مسؤولون على الإثباتات الكتابية التي يسلمونها، كما أنهم مسؤولون على الأفعال الغير شرعية والأخطاء التي يرتكبونها والتي لا يمكن أن تكتشفها المراقبة الحسابية للوثائق وذلك في حدود الأحكام القانونية المقررة في هذا المجال"، وكذا من المادة 32 الفقرة 01 التي جاء فيها أن " الآمرون بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية، لذا فهم ملزمون شخصا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة المخصصة لهم".¹

1-4 المسؤولية الجزائية:

قد يبدو للوهلة الأولى، أن تطبيق المسؤولية الجزائية على الأمرين بالصرف هو سهل نسبيا، مقارنة بأنواع المسؤولية الأخرى، فالأمر بالصرف الذي يرتكب مخالفة في التسيير المالي يكون لها وصف الجريمة الجزائية طبقا لقانون العقوبات (اختلاس، تبديد، غدر، ..) ويكون بذلك الأمر بالصرف محل مساءلة جزائية من طرف الجهة القضائية المختصة.

إلا أن إثبات المسؤولية الجزائية في الواقع يمكن أن يطرح صعوبات كبيرة، فعلى الرغم من أهمية الأخطاء والمخالفات التي يرتكبها الآمرون بالصرف اثناء تنفيذ الميزانية والعمليات المالية، فإنه من الصعب إثبات طابعها الجزائي، اي إقامة الدليل على وجود الخطأ الشخصي المقترن بالقصد الجنائي لمرتكبيها، وتحديد الضرر المالي الذي يكون قد لحق الهيئات العمومية المعنية أو الخزينة العمومية من جراء ذلك.²

1-5 المسؤولية عن عدم مراعاة الانضباط الميزاني والمالي:

إن عدم الفاعلية في الأخذ بمختلف أنواع مسؤولية الأمرين بالصرف ضمن قواعد القانون العام كما تم بيانه أعلاه، أدى بالمشروع إلى تأسيس مسؤولية خاصة بمسؤولي وأعاون الهيئات العمومية المضطلعين بالتسيير المالي، فالتحقيق في هذه المخالفات والمعاقبة عليها هما من

¹ - سكوتي خالد ، مرجع سبق ذكره، ص516.

² - المرجع نفسه، ص 516

**الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق
بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير
المالي.**

اختصاص مجلس المحاسبة، ممثلا في غرفة الانضباط الميزاني والمالي، بموجب أحكام الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة.¹

2- مسؤوليات المحاسب العمومي

كما هو الشأن بالنسبة للأمر بالصرف فإن المحاسب العمومي أيضا يتحمل جزءا من المسؤولية بمناسبة أدائه لمهامه في مجال تنفيذ ميزانية الدولة، وتعتبر مسؤوليته ذات طابع خاص بالمقارنة مع مسؤوليات باقي موظفي الدولة نظرا لخصوصيات العمل الذي يقوم به، ولقد حدد القانون 90-21 طبيعة هذه المسؤولية، وجاء المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين ليفصل أكثر في هذا الموضوع.

2- 1 طبيعة مسؤولية المحاسب العمومي

كغيره من الموظفين يمكن أن يتعرض المحاسبون العموميون إلى المسؤولية التأديبية أو الجزائية أو المدنية، إضافة إلى ذلك يتعرضون إلى مسؤولية خاصة بهم وهي المسؤولية الشخصية والمالية، والتي تقوم عند عدم مراعاتهم لقواعد المحاسبة العمومية، حيث جاء في المادة 38 من القانون 90-21: "المحاسبون العموميون مسؤولون شخصيا وماليا على العمليات الموكلة إليهم".²

2- 1- 1 المسؤولية الشخصية

تتعلق المسؤولية الشخصية للمحاسبين العموميين بالمهام التي يقومون بها، سيما في مجال تحصيل الإيرادات ودفع النفقات، ولا يمكن بأي حال تحميلها للأعوان التابعين لهم، بل يكون المحاسبون العموميون مبدئيا مسؤولين عن عمل الأعوان التابعين لهم، والذين هم تحت سلطتهم ومراقبتهم في المصالح التي يديرونها.

¹ - سكوتي خالد ، مرجع سبق ذكره ، ص 517.

² - محمدي وردة، النظام القانوني للمحاسب العمومي، مذكرة ماسترفي الحقوق، تخصص القانون الإداري، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2022-2023، ص83.

**الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق
بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير
المالي.**

غير أن هذه المسؤولية وبحسب نص المادة 40 من القانون 90-21 يمكن أن تكون تضامنية بين المحاسبين العموميين، والأشخاص الموضوعين نحن أوامرهم.¹

2-1-2 المسؤولية المالية

المادة 42 من القانون 90-21 صريحة في تطبيق المسؤولية النقدية: "تكون المسؤولية المالية المنصوص عليها في المادة 41 أعلاه قائمة عندما يثبت نقص في الأموال أو القيم".² حيث أن المحاسب مسؤول عن تعويض الأموال والقيم الضائعة أو الناقصة من الخزينة، وتغطية العجز الذي سببه وليس بإمكانه أن يصلح الإجراءات، فبمجرد وجود خلل في الحسابات يجب عليه التعويض مباشرة، وغالبا ما يكون إثبات حالة العجز من طرف المحاسب العمومي نفسه، إضافة إلى ذلك يمكن أن تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والموظفين الموضوعين تحت أوامرهم.³

2-2 شروط الأخذ بمسؤولية المحاسب العمومي وإجراءات تخفيفها

2-2-1 شروط الأخذ بمسؤولية المحاسب العمومي

بحسب المادة 46 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، فإنه لا يأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين إلا الوزير المكلف بالمالية، أو مجلس المحاسبة، حيث يتم إدانة المحاسب العمومي واعتباره مدينا للخزينة من أجل أن يعوض من أمواله الخاصة كل نقص في حسابات الموجودات أو الصندوق، أو أي مخالفة مرتكبة في تنفيذ العمليات المرخصة في الميزانية، كما يمتلك وزير المالية الصلاحيات الإدارية التي تمكنه من وضع أي محاسب عمومي في وضع مدين، عن طريق مراقبة المفتشية العامة للمالية، أما مجلس المحاسبة فيمتلك صلاحيات جزائية لإقرار وإدانة المحاسب العمومي، بصفتها هيئة وطنية مستقلة للرقابة المالية اللاحقة عن طريق مراقبة حساب التسيير للمحاسبين العموميين بعد الفحص والتحقيق يمكن أن يضع مجلس المحاسبة أي محاسب عمومي ارتكب مخالفة في تنفيذ العمليات المالية المكلف بها، في وضعية

¹ - القانون 90-21، مرجع سبق ذكره، المادة 40.

² - المرجع نفسه، المادة 42.

³ - محمدي وردة، مرجع سبق ذكره، ص 84.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

مدين، بها يساوي المبلغ المالي الناقص بسبب عجز في أموال الصندوق، أو صرف نفقة غير شرعية، أو عدم تحميل إيراد معين.¹

2-2-2 إجراءات التخفيف من مسؤولية المحاسب العمومي

أقر المشرع الجزائري عدة إجراءات من شأنها التخفيف من عبء المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي تتمثل في:

أ - إجراء الإعفاء من المسؤولية: يمكن للمحاسب العمومي المأخوذ بمسؤوليته أو الموضوع في وضعية المدين، أن يستفيد من إعفاء جزئي من مسؤوليته، من خلال إرساله لطلب الإعفاء الجزئي من المسؤولية إلى مجلس المحاسبة، بحسب نص المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 المحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين: "يمكن المحاسب العمومي المأخوذ بمسؤوليته أن يحصل على إعفاء جزئي من مسؤوليته وفقا لأحكام المادة 68 من القانون رقم 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر سنة 1990 المتعلق بتنظيم مجلس المحاسبة وسيره"، ويرسل طلب الإعفاء الجزئي إلى مجلس المحاسبة وهذا بنص المادة 9 من ذات المرسوم: "يرسل طلب الإعفاء الجزئي من المسؤولية إلى مجلس المحاسبة، يترتب على مقرر الإعفاء من المسؤولية إعفاء من الفوائد المطابقة".²

ب - إجراء الإبراء الرجائي: في حالة عدم تقديم المحاسب العمومي المأخوذ بمسؤوليته طلبا للإعفاء الجزئي من المسؤولية، أو في حالة قدم هذا الطلب وقبول بالرفض الجزئي أو الكلي، بإمكانه أن يتقدم بطلب إلى الوزير المكلف بالمالية من أجل الحصول على إبراء رجائي من المبالغ المتروكة على عاتقه، ويخضع القرار الذي يتخذه الوزير في هذه الحالة على استشارة لجنة المنازعات التي تقوم بفحص وتدقيق الوضعية المالية للمحاسب العمومي المعني، وحصر جميع ممتلكاته للتأكد من استحالة دفعه للمبالغ المستحقة، وتقدم تقريرها النهائي إلى وزير المالية ليتخذ القرار النهائي بالرفض أو القبول، والجدير بالذكر أنه في حالة منح المحاسب العمومي المأخوذ

¹ - محمدي وردة، مرجع سبق ذكره، ص 85.

² - المرسوم التنفيذي رقم 91-312، مرجع سبق ذكره، المواد 8، 9،

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

بمسؤوليته إبراء رجائيا من طرف وزير المالية، تتحمل ميزانية الدولة دفع المبالغ المستحقة عن هذا المحاسب. ولقد نصت المادتين 10 و 11 من المرسوم 91-312 على هذا الإجراء، فجاء في المادة 10: "يمكن المحاسب العمومي الذي لم يقدم طلبا بالإعفاء الجزئي من المسؤولية أو الذي رفض طلبه كليا أو جزئيا أن يطلب من الوزير المكلف بالمالية إبراء رجائيا من المبالغ المتروكة على عاتقه".

وجاء في المادة 11: "يمنح الوزير المكلف بالمالية الإبراء الرجائي بعد استشارة لجنة المنازعات وفقا لأحكام المادة 188 من القانون رقم 84-21 المؤرخ في 24 ديسمبر سنة 1984 والمتضمن قانون المالية لسنة 1985".¹

المبحث الثاني: دراسة إجراءات تنفيذ المحاسبة العمومية في جانبي الإيرادات والنفقات في ظل القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي

جاء القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي لتجسيد مرحلة جديدة من الإصلاحات التي تبنتها الجزائر في مجال تسيير المال العام، في ظل ما يعرف بالإصلاح الميزانياتي الذي حمله القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية والذي يعتبر المرجعية القانونية للقانون 23-07 هذا الأخير تضمن مختلف الإجراءات المحاسبية المتعلقة بتنفيذ الميزانية العامة للدولة في شقيها الإيرادات والنفقات وهذا ما سيتم التطرق له في هذا المبحث.

المطلب الأول: إجراءات ومراحل تحصيل الإيرادات في القانون 23-07

يقصد بالإيراد المبلغ الكلي للحصائل دون إجراء المقاصة بين الإيرادات والنفقات.² وتتطوي إجراءات تحصيل الإيرادات بحسب ما جاء في القانون 23-07 على مرحلتين المرحلة الإدارية وهي خاصة بالأميرين بالصرف والمرحلة المحاسبية وتخص المحاسبين العموميين.

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 91-312 ، مرجع سبق ذكره ، المواد 10 ، 11.

² - القانون 23-07، مرجع سبق ذكره، المادة 37.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق
بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير
المالي.

1 - مراحل تحصيل الإيرادات الخاصة بالأميرين بالصرف (المرحلة الإدارية)

حيث تدخل ضمن صلاحيات الأمر بالصرف في هذه المرحلة إثبات وتصفية الإيرادات
ومن ثم الأمر بتحصيلها أو ما يعرف بالأمر بالإيراد.

1-1 الإثبات:

والإثبات هو تكريس لحق الدولة تجاه الغير أي الديون المستحقة على الغير لصالح الدولة ممثلة
في الخزينة العمومية أو ما يعرف بالدائن العمومي فقد نصت المادة 39 من القانون 23-07 على
مايلي: "إثبات الإيراد هو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي".¹

1-2 التصفية:

يقصد بالتصفية التحديد الدقيق لطبيعة الدين من حيث المبلغ وحتى الجهة المدينة وهي من
اختصاص الأمر بالصرف حيث نصت المادة 40 من القانون 23-07 على مايلي: "تصفية الإيراد
هو الإجراء الذي يسمح بتحديد المبلغ الدقيق للدين لفائدة الدائن العمومي".²
إضافة لما سبق بينت المادة 42 من نفس القانون إلى جانب محتوى أوامر الإيرادات، الإجراء
الذي يقوم به الأمر بالصرف في حالة اكتشاف خطأ في التصفية وذلك بإصدار أمر بإلغاء أو
زيادة أو تخفيض للإيراد: "يجب أن تبين أوامر الإيرادات بوضوح مجمل العناصر التي تسمح
بتعريف المدين والتصفية.

يترتب على كل خطأ في التصفية إصدار أمر بإلغاء أو زيادة أو تخفيض للإيراد من طرف
الأمر بالصرف".³

1-3 الأمر بالإيراد:

وهو المرحلة الأخيرة من المراحل الإدارية للإيرادات حيث يقوم الأمر بالصرف بعد تصفية
الإيراد بإصدار أمر بالإيراد للمحاسب العمومية ليقوم هذا الأخير بالتحصيل وقد نصت المادة 41

1 - القانون 23-07، مرجع سبق ذكره ، المادة 39.

2 - المرجع نفسه، المادة 40.

3 - المرجع نفسه، المادة 42.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

من القانون 23-07 على ذلك كمايلي: " بغض النظر عن أحكام المادة 50 من هذا القانون يكون كل دين مصرفى موضوع أمر بالإيراد صادر عن الأمر بالصرف المعني".¹

2- مرحلة تحصيل الإيرادات الخاصة بالمحاسبين العموميين (المرحلة المحاسبية)

وتدخل ضمن صلاحيات المحاسب العمومي في مجال عمليات الإيرادات مرحلة وحيدة وهي المرحلة الأخيرة، والمتمثلة في التحصيل، فبحسب المادة 43 من القانون 23-07: "التحصيل هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي".²

ويتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بأوامر الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف مايلي:³

- التأكد من أن الأمر بالصرف مرخص له بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها، بإصدار الأمر بالإيراد.

- المراقبة المادية، في حدود العناصر التي يمتلكها، لصحة أوامر الإيراد وكذا أوامر الإلغاء والتخفيضات ومدى مطابقتها للتنظيم".

ويتعين على المحاسب العمومي بعد التأكد من مشروعية أوامر الإيرادات الصادرة عن الأمر بالصرف العمل على تحصيل هذه الإيرادات بكل الطرق القانونية المنصوص عليها إما بالطرق الودية أو الجبرية.

2- 1 التحصيل الودي:

وهو أن يقوم الشخص المدين بعد تبليغه أمر الإيراد الصادر من الأمر بالصرف من طرف المحاسب العمومي بدفع المبالغ المستحقة لصالح الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من القانون 23-07 بشكل طوعي.

فالتحصيل الودي حسب المادة 45 من القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، هو إجراء يسمح للمحاسب العمومي بالحصول على دفع طوعي من المدين لفائدة الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون.¹

¹ - القانون 23-07، مرجع سبق ذكره ، المادة 41.

² - المرجع نفسه، المادة 43.

³ - المرجع نفسه، المادة 26.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق
بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير
المالي.

2- 2 التحصيل الجبري:

ويتم اللجوء إلى هذا الإجراء عندما لا يتمكن المحاسب العمومي من تحصيل دين الأشخاص المعنوية المذكورة في هذا القانون وديا، وبعد استنفاد جميع الإجراءات المسموح بها في هذا الجانب، حيث يقوم بتقديم طلب إلى الأمر بالصرف قصد إصدار سندات تنفيذية للتحصيل الجبري للديون الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة، وهذا حسب نص المادتين 46 و 47 من القانون 07-23 على التوالي:²

" التحصيل الجبري هو إجراء يسمح للمحاسب العمومي بالقيام بتحصيل دين الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون، بعد استنفاد إجراءات التحصيل الودي".
" يتعين على الأمرين بالصرف للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون، في حدود اختصاصهم وبناء على طلب المحاسب المختص، إصدار سندات تنفيذية للتحصيل الجبري للديون الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة".

وبعد جعل السند تنفيذيا، يخول القانون للمحاسبين العموميين إصدار إشعار ما للمدين لدى الغير من أجل التحصيل، كما يخول لهم الاقتطاعات مباشرة من حسابات المدينين المفتوحة في كتاباتهم، ويتعين على كل الإدارات أو المؤسسات أو الهيئات العمومية أو الخاصة الخاضعة للقانون الجزائري تقديم أي معلومة يطلبها المحاسبون العموميون ويرونها ضرورية في عملية التحصيل الجبري للديون، ولا يحتج في هذه الحالة بالسر المهني أو السر البنكي.³

وبحسب المادة 53 من القانون 07-23: "تعتبر أوامر الإيراد التي تعذر تحصيلها بعد استنفاد كل الإجراءات القانونية من طرف المحاسبين العموميين، منعدمة القيمة حسب الشروط المحددة عن طريق التنظيم".⁴

1 - القانون 07-23، مرجع سبق ذكره، المادة 45.

2 - لمرجع نفسه، المواد 46، 47.

3 - المرجع نفسه، المواد 48، 49.

4 - المرجع نفسه، المادة 53.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

المطلب الثاني: إجراءات ومراحل دفع النفقات في القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

لقد جاء القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية و التسيير المالي لمعالجة أوجه قصور كبيرة في القانون 90-21 كانت تحد من دور النظام المحاسبي كأداة حديثة لتسيير المال العام، خاصة ماتعلق بإدخال معايير المحاسبة الدولية في المنظومة الوطنية من أجل تحسين الأداء في الجوانب التالية :

-التحكم بالتنبؤات ؛

- تحديد مسؤولية كل متدخل في مسار الإيرادات و النفقات؛

- توفير معلومات ذات جودة لتسيير أمثل للديون و إدارة فعالة و ناجعة لأموال الخزينة .

فقد قسم هذا القانون مراحل تسديد النفقات العمومية إلى مراحل تدخل ضمن مهام ومسؤوليات الآمرين بالصرف وتعرف بالمراحل الإدارية، و أخرى تتدرج ضمن مهام المحاسبين العموميين وتعرف بالمرحلة المحاسبية، وهذا ما سيتم التطرق له فيمايلي:

1- مراحل دفع النفقات الخاصة بالأمر بالصرف (المرحلة الإدارية)

نصت المادة 55 منه على ما يلي : " قبل أن يتم دفع النفقات ، يتم الالتزام بها و تصفيتها والأمر بصرفها أو تحرير حوالات بشأنها ، غير أنه يمكن دفع بعض النفقات دون التزام مسبق و دون أمر بالصرف مسبق أو دون أمر بالصرف تحدد هذه الأصناف من النفقات بموجب أحكام قانون المالية ."¹

فبناء على المادة المذكورة أعلاه تتكون المرحلة الإدارية في ظل القانون 23-07 من ثلاث مراحل أساسية هي :

1-1 الالتزام : هو أول إجراء يقوم به الأمر بالصرف و الذي ينشأ من خلال الدين المنشئ للنفقة على أن يكون في حدود الرخصة الميزانية ، و هذا ما نصت عليه المادة 56 من القانون 23-

¹ - القانون 23-07، مرجع سبق ذكره ، المادة 55.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

07: " الالتزام هو الإجراء القانوني الذي بموجبه يتم إنشاء أو إثبات دين تنتج عنه نفقة ، يجب أن يحترم الالتزام موضوع الرخصة الميزانية و حدودها ."¹

1-2 التصفية : حسب نص المادة 57 من القانون 23-07 فهي مرحلة يتم فيها التأكد من وجود الدين و تحديد مبلغ النفقة بدقة ، من خلال عدة خطوات حددت المادة .
المادة 57 : " تتمثل التصفية في التأكد من وجود الدين و تحديد المبلغ الدقيق للنفقة ، و تتضمن - تحديد المبلغ الدقيق للنفقة بالنظر للوثائق المثبتة للحقوق المكتسبة من قبل الدائنين .
- شهادة أداء الخدمة ، التي يشهد من خلالها الأمر بالصرف على مطابقة الإنجاز أو التسليم أو الخدمة للالتزام "².

1-3 الأمر بالصرف (تحرير حوالات الدفع) :

و هي المرحلة الثالثة من المراحل الإدارية الخاصة بالأمر بالصرف و تعني إعطاء للمحاسب العمومي لدفع النفقة الملتزم بها و التي تمت تصفيتها في المرحلتين السابقتين .
و هو ما نصت عليه المادة 58 من القانون 23-07 : " الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع هو الإجراء الذي يتم بموجبه إعطاء الأمر بدفع النفقة العمومية "³.

2 - مرحلة دفع النفقات الخاصة بالمحاسب العمومي (المرحلة المحاسبية)

هذه المرحلة هي من صلاحيات المحاسب العمومي ويتم من خلالها تسديد النفقة العمومية و إبراء الدين العمومي حيث نصت المواد:⁴

1 - القانون 23-07، مرجع سبق ذكره ، المادة 56.

2 - المرجع نفسه، المادة 57.

3 - المرجع نفسه، المادة 58.

4 - المرجع نفسه ، المواد 59، 60.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

المادة 59 من القانون 07-23 على أن : " الدفع هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي ."

كما نصت المادة 60 من نفس القانون على : " يمكن للأمرين بالصرف لدى الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون، اللجوء إلى طريقة الدفع بالاعتماد. تحدد كليات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم."

ويبقى القانون 07-23 في حاجة إلى صدور النصوص التنظيمية الموضحة لكيفية تطبيقه، وفهمه بالشكل الصحيح.

3- تسخير المحاسبين العموميين

3-1 تعريف التسخير : هو الأمر الكتابي الذي يعطيه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي لكي ينفذ عملية دفع كان قد رفضها مسبقا ، رغم وجود حوالة دفع أو أمر دفع ولكن وفق شروط و قيود حددها القانون .

المادة 61 من القانون 07-23 تنص على: " في حالة رفض المحاسب العمومي القيام بالدفع ، يمكن للأمر بالصرف استعمال حق التسخير كتابيا و تحت مسؤوليته بأن يتجاوز هذا الرفض حسب شروط المادة 62¹."

3-2 الشروط الموضوعية للتسخير :

- وجود رفض نهائي من طرف المحاسب العمومي؛
- توجيه تسخير للمحاسب العمومي المختص؛
- أن تخرج حالة الرفض عن الأسباب المذكورة في المادة 62 من القانون 07-23.

3-3 الشروط الشكلية للتسخير :

- أن يكون التسخير مكتوبا لإثبات إعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية؛
- أن يضم التسخير عبارة : (يطلب من المحاسب العمومي أن يدفع)؛

¹ - القانون 07-23، مرجع سبق ذكره، المادة 61.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

- أن يحتوي التسخير على أسباب لجوء الأمر بالصرف إليه؛
 - أن يكون هنالك أمر بالتسخير بالنسبة لكل عملية، و ليس أمرا إجماليا بالتسخير لعدة عمليات .
 - نص المادة 62 من القانون 23-07 : " إذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير ، تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية و المالية و تحول إلى الأمر بالصرف .
 - يرسل المحاسب العمومي عرض حال إلى الوزير المكلف بالمالية و إلى مجلس المحاسبة حسب الشروط و الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم .
 - غير أنه يجب على كل محاسب عمومي أن يرفض الامتثال للتسخير في الحالات الآتية :
 - عدم توفر الاعتمادات المالية ؛
 - عدم توفر السيولة ما عدا بالنسبة لميزانية الدولة ؛
 - انعدام إثبات الخدمة المؤداة ؛
 - الطابع غير الإبرائي للدفع ؛
 - عدم وجود تأشيرة رقابة النفقات الملتمزم بها أو تأشيرة لجنة الصفقات المختصة عندما تكون مثل هذه التأشيرة منصوصا عليها في التنظيم المعمول به " ¹.
- المطلب الثالث: مسؤوليات أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية في القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.**

يتحمل الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون عند تأدية مهامهم بخصوص تنفيذ الميزانية العامة للدولة مسؤوليات تختلف بحسب طبيعة هذه المهام، تتمثل فيما يلي:

1 - مسؤوليات الأمر بالصرف:

بحسب المادة 04 من القانون 23-07 فإن الأمر بالصرف يكلف بـ:²

- إثبات الحقوق والالتزامات؛
- تصفية الإيرادات وإصدار أوامر الإيرادات المتعلقة بها؛

¹ - القانون 23-07، مرجع سبق ذكره ، المادة 62.

² - المرجع نفسه، المادة 04.

**الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق
بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير
المالي.**

- ضمان الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو إصدار حوالات الدفع، في حدود الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة باستثناء الاعتمادات التقييمية؛
 - إصدار أوامر الحركة التي تمس الممتلكات والمواد الخاصة بالدولة والهيئات العمومية الأخرى المذكورة في المادة الأولى ضمن القانون 23-07؛
 - الحفاظ على الممتلكات الموضوعة تحت تصرفه.
- كما يضمن الأمر بالصرف برمجة الاعتمادات المالية وتوفيرها وتوزيعها.

وضمن فصل المسؤولية وفي المادة 110 من القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي فقد تم تحديد مسؤولية الأمرين بالصرف كما يلي: " بغض النظر عن الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم استعمال وتسيير المال العام والوسائل المادية، يتحمل الأمر بالصرف والأمر بالصرف المكلفون ومفوضوهم ومستخلفوهم المسؤولية شخصيا عن الأخطاء والمخالفات التي من شأنها أن تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية، ويعاقب على هذه الأخطاء والمخالفات وفقا للقوانين والتنظيمات سارية المفعول".¹

2- مسؤوليات المحاسب العمومي

ضمن فصل المسؤولية في القانون 23-07 فقد تم في المادة 112 تحديد مسؤولية المحاسب العمومي كما يلي: " المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعين تحت سلطتهم والوكلاء الماليون مسؤولون شخصيا وماليا عن العجز الحاصل في الصندوق، يعاقب على هذه الأخطاء والمخالفات عبر إصدار قرارات تصفية باقي الحساب من طرف مجلس المحاسبة أو قرارات تصفية باقي الحساب صادرة عن الوزير المكلف بالمالية، لا يوقف الطعن المقدم من قبل المدينين عملية التحصيل، المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعين تحت سلطتهم مسؤولون شخصيا عن الأخطاء والمخالفات التي تشكل خرقا بينا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم استعمال وتسيير المال العام التي من شأنها أن تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية".

¹ - سهام زرقان، مرجع سبق ذكره، ص 329.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

وتهدف محاسبة الدولة الجديدة إلى جعل عملية التسجيل ومسك الحسابات مشتركة بين الأعدان بعدما كانت حصرية للمحاسبين خصوصا في ظل تطور مهامه، مما يجعل من تكيف هذه المسؤولية ضرورة ملحة حيث نادرا ما تقم مسؤولية الأمر بالصرف من طرف مجلس المحاسبة، في حين أن المحاسب العمومي كثيرا ما تقم مسؤوليته، هذا ما حاول المشرع الجزائري تداركه من خلال المادة 81 من القانون العضوي 18-15 التي نصت على: "يحدد بموجب القانون نظام المسؤولية بما في ذلك ما يتعلق بالانضباط الميزاني والمالي للأعدان المكلفين بتنفيذ عمليات إيرادات ونفقات الدولة".¹

ويبقى الفصل المتعلق بالمسؤولية في القانون 23-07 بحاجة إلى صدور المراسيم التنظيمية التي من شأنها أن توضح أكثر طبيعة المسؤوليات الواقعة على عاتق الأعدان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية، وكذلك كليات الأخذ بهذه المسؤوليات.

المبحث الثالث: مقارنة بين إجراءات تنفيذ العمليات المالية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والقانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

جاء القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي ليعوض القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، وليؤسس لمرحلة جديدة في النظام المحاسبي الجزائري فرضتها السياسة المالية الجديدة للدولة وأقرها القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية، ولهذا نجد أن هناك اختلاف بينه وبين القانون 90-21، لاسيما في مجال تنفيذ العمليات المالية ومسؤوليات الأعدان المكلفين بذلك.

وجدير بالذكر أن الاختلاف بين القانونين السالفين الذكر لا يكمن فقط في إجراءات تنفيذ العمليات المالية، بل يمكن أيضا قراءته من حيث الشكل ومن حيث المضمون، بداية من تسمية القانون في حد ذاته، حيث تغيرت التسمية من قانون المحاسبة العمومية إلى قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، في إشارة واضحة إلى تبني قواعد وأحكام جديدة تتميز بالشفافية والدقة

¹ - سهام زرقان، مرجع سبق ذكره، ص 331.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

في مجال تسيير المال العام، والملاحظ أيضا الزيادة الكبيرة في عدد المواد في القانون 23-07 مقارنة مع القانون 90-21 حيث يحتوي هذا الأخير على 72 مادة، بينما القانون 23-07 فيحوي 117 مادة وهذا الفارق المتمثل في 45 مادة جاء ليعالج قضايا في مجال المحاسبة العمومية وتسيير المال العام لم يتم التطرق لها من قبل، وفي مضمون القانون الجديد أيضا هناك تغيير في بعض المفاهيم والمصطلحات خاصة ما يتعلق بالميزانية و بالأعوان المكلفين بالتنفيذ.

وسيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى أوجه الاختلاف بين القانونين في مجال تنفيذ العمليات المالية (تحصيل الإيرادات ودفع النفقات)، وكذلك من جانب المسؤوليات التي يتحملها أعوان التنفيذ (الأمر بالصرف والمحاسب العمومي) من أجل معرفة الجديد الذي جاء به القانون 23-07 في هذا المجال.

المطلب الأول: أوجه الاختلاف بين مراحل تحصيل الإيرادات في ظل القانون 90-21 والقانون 23-07

تتمثل هذه الاختلافات في الفرق بين ما نص عليه القانونين في مجال تحصيل الإيرادات من خلال المقارنة بين المراحل الإدارية وكذلك المرحلة المحاسبية، ويمكن توضيح أهم تلك الفروقات من خلال الجدولين المواليين:

1 - أوجه الاختلاف في المراحل الإدارية لتحصيل الإيرادات بين القانون:

يوضح الجدول الموالي أهم أوجه الاختلاف المتعلقة بالمراحل الإدارية لتحصيل الإيرادات والتي تدخل ضمن صلاحيات الأمر بالصرف

الجدول رقم (4) أوجه الاختلاف في المراحل الإدارية لتحصيل الإيرادات بين القانونين 90-21 و 23-07

القانون 23-07	القانون 90-21
المادة 38: يتم إثبات وتصفية الإيرادات قبل التكفل بها وتحصيلها، يجب تسوية الإيرادات المحصلة أو المقبوضة من قبل المحاسبين العموميين دون أوامر إيراد مسبقة بإصدار أمر إيراد من طرف الأمر بالصرف المعني.	المادة 15: يتم تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية من حيث الإيرادات عن طريق إجراءات الإثبات والتصفية والتحصيل.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

<p>المادة 16: يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي.</p> <p>المادة 17: تسمح تصفية الإيرادات بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي والأمر بتحصيلها.</p>	<p>المادة 39: إثبات الإيراد هو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي.</p> <p>المادة 40: تصفية الإيراد هو الإجراء الذي يسمح بتحديد المبلغ الدقيق للمدين لفائدة الدائن العمومي.</p> <p>المادة 41: بغض النظر عن أحكام المادة 50 من هذا القانون، يكون كل دين مصفى موضوع أمر بالإيراد صادر عن الأمر بالصرف المعني.</p> <p>المادة 42: يجب أن تبين أوامر الإيرادات بوضوح مجمل العناصر التي تسمح بتعريف المدين والتصفية، يترتب على كل خطأ في التصفية إصدار أمر بإلغاء أو زيادة أو تخفيض للإيراد من طرف الأمر بالصرف تحدد كليات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.</p>
---	--

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نصي القانونين من خلال هذه المقارنة يتبين أن المراحل الإدارية لتحصيل الإيرادات في القانون 90-21 لا تختلف كثيرا عن القانون 23-07، ف كلا القانونين نصا على المراحل الثلاثة التالية: الإثبات، التصفية والأمر بالتحصيل أو الأمر بالإيراد، وهي مراحل تدخل ضمن مهام الأمر بالصرف. غير أنه في القانون 90-21 جاء ذكر مرحلة الأمر بالتحصيل متصلة مع مرحلة التصفية وهذا ضمن المادة 17 حتى أن البعض لا يعتبرها مرحلة قائمة في حد ذاتها بل مجرد إجراء ضمنى في مرحلة التصفية، بينما في القانون 23-07 جاء ذكر هذه المرحلة تحت اسم الأمر بالإيراد بشكل منفصل في المادة 41 وأوضحت المادة 42 العناصر التي يجب أن تحتويها أوامر الإيراد، والتي تسمح للمحاسب العمومي بالتعرف على المدين بشكل أكثر دقة، كما أوضحت المادة ذاتها إجراءات تصحيح الأخطاء الواردة في التصفية وذلك بإصدار أمر بإلغاء أو زيادة أو تخفيض للإيراد من طرف الأمر بالصرف، وترك تحديد كيفية تطبيق هذه الإجراءات للتنظيم. وبناءا عليه يمكن القول أن القانون 23-07 جاء بإجراءات جديدة من شأنها أن تحدد بشكل أكثر دقة كيفية تحصيل إيرادات الدائن العمومي، وهذا بهدف الحفاظ على المال العام

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

وحمائته من الضياع، من خلال تشديد الإجراءات القانونية في التحصيل، إلا أن تأخر صدور المراسيم التنفيذية المتعلقة بشرح كيفية تطبيق هذا القانون يحد من فهم وتطبيق إجراءات التحصيل إلى حد الآن على أرض الواقع.

2- أوجه الاختلاف في المرحلة المحاسبية لتحصيل الإيرادات

يوضح الجدول الموالي أهم أوجه الاختلاف في المرحلة المحاسبية لتحصيل الإيرادات الخاصة بالمحاسبين العموميين بين القانونين 90-91 و 23-07

الجدول رقم (5) أوجه الاختلاف في المراحل المحاسبية لتحصيل الإيرادات بين القانونين 90-21 و 23-07

القانون 21-90	القانون 07-23
المادة 18: يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية	المادة 43: التحصيل هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي.
	المادة 44: تكون أوامر الإيراد موضوع تحصيل ودي أو جبري، تحدد كفاءات تحصيل الإيرادات عن طريق التنظيم.
	المادة 45: التحصيل الودي هو إجراء يسمح للمحاسب العمومي بالحصول على دفع طوعي من المدين لفائدة الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون.
	المادة 46: التحصيل الجبري هو إجراء يسمح للمحاسب العمومي بالقيام بتحصيل دين الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون، بعد استفاد إجراءات التحصيل الودي.
	المادة 47: يتعين على الأمرين بالصرف للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون، في حدود اختصاصهم وبناء على طلب من المحاسب المختص، إصدار سندات تنفيذية للتحصيل الجبري

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق
بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير
المالي.

للديون الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة. المادة 48: من أجل تحصيل الديون الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة، يخول للمحاسبين العموميين إصدار إشعار ما للمدين لدى الغير، وذلك عقب جعل السند تنفيذيا. كما يخول لهم القيام باقتطاعات مباشرة على حسابات المدينين المفتوحة في كتاباتهم المحاسبية.	
--	--

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نصي القانونين

نلاحظ من خلال هذا الجدول وللوهلة الأولى ذلك الفارق الكبير في عدد المواد بين القانونين والتي تناولت جانب المرحلة المحاسبية لتحصيل الإيرادات، حيث جاء في القانون 90-21 ذكر هذه المرحلة في مادة وحيدة عرّفت التحصيل، وترك تفصيلها للتنظيم، بينما جاء ذكر مرحلة التحصيل في القانون 23-07 ضمن 11 مادة تطرقنا إلى 6 منها نظرا لأهميتها في المقارنة، ما يعني أن القانون 23-07 جاء بتفاصيل أكثر في هذا المجال من شأنها إزالة اللبس في بعض النقاط التي كانت تشكل اختلالات في القانون السابق، ففي سياق التحصيل الجبري للإيراد ذكر هذا القانون إجراءات التنفيذ من خلال إصدار سندات التحصيل التنفيذية من طرف الأمرين بالصرف بناء على طلب المحاسبين العموميين، قصد تمكينهم من تحصيل حقوق الدائن العمومي، كما تطرق ذات القانون إلى إجراءات تحصيل الديون الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة، عكس القانون 90-21 الذي اقتصر في نصه على ذكر مرحلة التحصيل كإجراء يتم بموجبه إبراء الديون العمومية، من جهة أخرى حدد هذا القانون الصلاحيات والمسؤوليات بدقة لكل الأعوان المساهمين في تنفيذ العمليات المالية، وأعطى صلاحيات أوسع للمحاسب العمومي لتمكينه من تحصيل مستحقات الدائن العمومي بكل الطرق، من خلال تمكينه من كل المعلومات التي يراها ضرورية في عملية التحصيل الجبري، والتي يطلبها من الإدارات أو المؤسسات أو الهيئات العمومية أو الخاصة الخاضعة للقانون الجزائري، دون التحجج بالسر المهني أو البنكي.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

المطلب الثاني: أوجه الاختلاف بين مراحل دفع النفقات في ظل القانون 90-21 والقانون 23-07

وهذه الاختلافات شملت أيضا مراحل دفع النفقات في شقيها الإداري والمحاسبي.

1- أوجه الاختلاف في المراحل الإدارية لدفع النفقات

يوضح الجدول الموالي أهم أوجه الاختلاف في المراحل الإدارية لدفع النفقات الخاصة بالأميرين بالصرف بين القانونين 90-91 و 23-07

الجدول رقم (6) أوجه الاختلاف في المراحل الإدارية لدفع النفقات بين القانونين 90-21 و 23-07

القانون 21-90	القانون 07-23
المادة 15: يتم تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية من حيث النفقات، عن طريق إجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو تحرير الحوالات والدفع.	المادة 55: قبل أن يتم دفع النفقات، يتم الالتزام بها وتصفيتها والأمر بصرفها أو تحرير حوالات بشأنها، غير أنه يمكن دفع بعض النفقات دون التزام مسبق ودون أمر بالصرف مسبق أو دون أمر بالصرف، تحدد هذه الأصناف من النفقات بموجب أحكام قانون المالية.
المادة 19: يعد الالتزام الإجراء الذي يتم بموجبه اثبات نشوء الدين.	المادة 56: الالتزام هو الإجراء القانوني الذي بموجبه يتم إنشاء أو إثبات دين تنتج عنه نفقة. يجب أن يحترم الالتزام موضوع الرخصة الميزانية وحدودها.
المادة 20: تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية.	المادة 75: تتمثل التصفية في التأكد من وجود الدين وتحديد المبلغ الدقيق للنفقة وتتضمن:
المادة 21: يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية.	- تحديد المبلغ الدقيق للنفقة بالنظر للوثائق المثبتة للحقوق المكتسبة من قبل الدائنين.
	- شهادة أداء الخدمة، التي يشهد من خلالها الأمر بالصرف على مطابقة الإنجاز أو التسليم أو الخدمة للالتزام.
	المادة 58: الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع هو الإجراء الذي يتم بموجبه إعطاء الأمر بدفع النفقة العمومية.

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نصي القانونين

يتضح من خلال مقارنة إجراءات المراحل الإدارية للنفقات بين القانونين 90-21 و 23-07 أنها تضمنت نفس المراحل بداية بالالتزام، التصفية والأمر بالصرف، وجاء ذكر هذه المراحل في القانون 90-21 مقتصرًا على دور كل مرحلة في دفع النفقة العمومية وتبرئة ذمة المدين العمومي، وترك شرح كيفية التطبيق للنصوص التنظيمية لا سيما المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون و كفاءاتها ومحتواها.

بينما في القانون 23-07 ذكرت المراحل الإدارية الثلاثة للنفقة العمومية بشكل أكثر وضوح بداية بمرحلة الالتزام أين أقر القانون ضرورة احترام الالتزام لموضوع الرخصة الميزانية وحدودها، وكذلك الأمر بالنسبة للتصفية حيث نص على أن التصفية تتضمن إلى جانب تحديد المبلغ الدقيق للنفقة من خلال الوثائق الثبوتية بحوزة الدائنين، شهادة أداء الخدمة من طرف الأمر بالصرف على مطابقة الإنجاز أو السلع المستلمة أو الخدمات المقدمة لموضوع الالتزام.

وبناء عليه يمكن التوقع بأن القانون 23-07 ستعقبه إجراءات أكثر دقة وصرامة في مجال النفقات العمومية عند صدور النصوص التنظيمية التي ستحدد بدقة إجراءات المحاسبة العمومية التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، وهذا دائما في إطار مساعي الدولة الجزائرية إلى ترشيد الإنفاق العمومي والحفاظ على المال العام، وتحديد مهام الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم على أكمل وجه.

2- أوجه الاختلاف في المرحلة المحاسبية لدفع النفقات

يوضح الجدول الموالي أهم أوجه الاختلاف في المراحل المحاسبية لدفع النفقات الخاصة بالمحاسبين العموميين بين القانونين 90-91 و 23-07

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

الجدول رقم (7) أوجه الاختلاف في المرحلة المحاسبية لدفع النفقات بين القانونين 90-21 و 23-07

القانون 21-90	القانون 07-23
المادة 22: يعد الدفع الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي	المادة 59: الدفع هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي.
	المادة 60: يمكن للآمرين بالصرف لدى الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من القانون إلى طريقة الدفع بالاعتماد. تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نصي القانونين

بالنسبة للمرحلة المحاسبية لدفع النفقة والتي تدخل ضمن مهام واختصاص المحاسب العمومي فإن تعريفها في القانون 07-23 جاء مطابقا للقانون 21-90 حيث عرفها كلا القانونين على أنها الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي، إلا أن القانون 07-23 أشار في المادة 60 منه إلى طريقة الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية، وهي الطريقة التي يتم اللجوء إليها عند تلقي الخدمات واقتناء اللوازم والعتاد والتجهيزات من الموردين الأجانب، في إشارة واضحة إلى السياسة الاقتصادية والمالية التي اعتمدها الدولة، والمتمثلة في الانفتاح على النظام المالي العالمي، وهذا ما يهدف إليه الإصلاح الميزانياتي الذي أسس له القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية.

المطلب الثالث: أوجه الاختلاف من حيث تحديد مسؤوليات الأعوان المكلفين بالتنفيذ في القانون 21-90 و 07-23

يتحمل الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون مسؤولياتهم أمام القانون وهذا ما أكد عليه المشرع الجزائري في القانونين 21-90 و 07-23 مع بعض الاختلافات

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

1 - أوجه الاختلاف بين مسؤوليات الأمرين بالصرف

يبين الجدول الموالي أهم أوجه الاختلاف في تحديد مسؤوليات الأمرين بالصرف بين القانون 21-90 و 07-23

الجدول رقم (8) أوجه الاختلاف في مسؤوليات الأمرين بالصرف بين القانونين 21-90 و 07-23

القانون 21-90	القانون 07-23
<p>المادة 31: الأمرين بالصرف مسؤولون على الإثباتات الكتابية التي يسلمونها كما أنهم مسؤولون على الأفعال اللاشعورية والأخطاء التي يرتكبونها والتي لا يمكن أن تكتشفها المراقبة الحسابية للوثائق وذلك في حدود الأحكام القانونية المقررة في هذا المجال.</p> <p>المادة 32: الأمرين بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية. وبهذه الصفة، فهم مسؤولون شخصا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم.</p>	<p>المادة 110: بغض النظر عن الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم استعمال وتسيير المال العام والوسائل المادية، يتحمل الأمرين بالصرف والأمرون بالصرف المكلفون ومفوضوهم ومستخلفوهم المسؤولية شخصا عن الأخطاء والمخالفات التي من شأنها أن تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية. ويعاقب على هذه الأخطاء والمخالفات وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.</p>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نصي القانونين

بالنسبة لتحديد المسؤوليات التي تقع على عاتق الأمرين بالصرف سواء في القانون 21-90 أو القانون 07-23 لم تأت مفصلة في نص القانون في حد ذاته، غير أنها تبدو أكثر وضوحا في القانون 21-90 من خلال النصوص التنظيمية التي أعقبت صدوره على مر السنوات، بينما تبقى مبهمة بالنسبة للقانون 07-23 إلى غاية صدور نص تنظيمي يحدد بدقة مسؤولية الأمرين بالصرف في مجال تنفيذ العمليات المالية، غير أنه من المتوقع ان يتحمل الأمرين بالصرف مسؤوليات أكبر مقارنة بالقانون السابق بالنظر إلى الأهداف التي تسعى الدولة إلى بلوغها في ظل الإصلاح الميزانياتي، خاصة في مجال تحقيق الأهداف المسطرة في إطار عملية التحول من التسيير بالوسائل إلى الإدارة بالأهداف،

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

2- أوجه الاختلاف بين مسؤوليات المحاسبين العموميين

يبين الجدول الموالي أهم أوجه الاختلاف في تحديد مسؤوليات المحاسبين العموميين بين القانون 21-90 و 07-23

الجدول رقم (9) أوجه الاختلاف في مسؤوليات المحاسبين العموميين

القانون 21-90	القانون 07-23
المادة 38: مع مراعاة أحكام المادة 46 فإن المحاسبين العموميين مسؤولون شخصيا وماليا على العمليات الموكلة إليهم.	المادة 23: يجب على المحاسبين العموميين أداء اليمين أمام الجهات القضائية المختصة التي يوجد في دائرة اختصاصها مقر المركز المحاسبي، حسب الصيغة الآتية: " أقسم بالله العلي العظيم أن أؤدي عملي بصدق وإخلاص وأن أحفظ الأمانة والسر المهني وأن أحترم قوانين الجمهورية وأحافظ على المال العام، والله على ما أقول شهيد".
تعد باطلة كل عقوبة سلطت على محاسب عمومي إذا ثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها كان من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية والمالية.	المادة 40: دون الإخلال بأحكام المادتين 38 و 46 يمكن أن تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والأشخاص الموضوعين تحت أوامره.
المادة 41: تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى تاريخ انتهاء مهامه، غير أنه، لا يمكن إقحام هذه المسؤولية بسبب تسيير أسلافه إلا في العمليات التي يتكفل بها بعد التحقيق دون تحفظ أو اعتراض عند تسليم المصلحة الذي يتم وفق كفاءات تحدد عن طريق التنظيم.	المادة 112: المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم والوكلاء الماليون مسؤولون شخصيا وماليا عن العجز الحاصل في الصندوق. يعاقب على هذه الأخطاء والمخالفات عبر إصدار قرارات تصفية باقي الحساب من طرف مجلس المحاسبة أو قرارات تصفية باقي الحساب صادرة عن الوزير بالمالية. لا يوقف الطعن المقدم من قبل المدينين عملية التحصيل. المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم مسؤولون شخصيا عن الأخطاء والمخالفات التي تشكل خرقا بينا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم استعمال وتسيير المال العام التي من شأنها أن تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو ببيئة عمومية. ويعاقب على هذه الأخطاء والمخالفات وفقا للتشريع
المادة 42: تكون المسؤولية المالية المنصوص عليها في المادة 41 أعلاه قائمة عندما يثبت نقص في الأموال أو القيم.	
المادة 43: يكون المحاسب العمومي مسؤولا شخصيا عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المشار إليها في	

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق
بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير
المالي.

<p>والتنظيم المعمول بهما. المادة 113: يمكن للوزير المكلف بالمالية منح إبراء من المسؤولية أو إعفاء جزئيا أو كليا من تصفية باقي الحساب المنطوق به في حق المحاسبين العموميين ومفوضيهم والأعوان الموضوعين تحت سلطتهم وكذا الوكلاء الماليين، في حالات إثبات حسن النية أو حالات القوة القاهرة، تحدد كليات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.</p>	<p>المادتين 35 و36 أعلاه. المادة 44: لا يكون المحاسب مسؤولا شخصيا وماليا عن الأخطاء المرتكبة بشأن وعاء الحقوق وتلك المرتكبة عند تصفية الحقوق التي يتولى تحصيلها. المادة 45: يكون المحاسب العمومي مسؤولا شخصيا وماليا عن مسك المحاسبة والمحافظة عن سندات الإثبات ووثائق المحاسبة وعن جميع العمليات المبينة في المادتين 35 و36 من هذا القانون. المادة 46: في جميع الحالات، لا يمكن أن تقم المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب إلا من طرف الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة. المادة 53: يتعين على المحاسب العمومي أن يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في الصندوق وكل نقص حسابي مستحق يتحمله. ويمكن للخزينة العمومية عند الاقتضاء وفق الشروط المحددة عن طريق التنظيم، أن تعطيه تسبيقات من الأموال اللازمة لتغطية العجز المالي أو نقص الحساب المستحق المشار إليه في الفقرة الأولى أعلاه. المادة 54: يتعين على المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته، أن يكتب تأمينا على مسؤوليته المالية. تحدد كليات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.</p>
---	---

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نصي القانونين

بالنسبة لباب المسؤولية التي يتحملها المحاسب العمومي عن أداء مهامه المالية والمحاسبية، لا يوجد اختلاف كبير في طبيعة المسؤولية بين القانونين، إلا أن القانون 23-07 جاء بإجراءات من شأنها أن تخفف من مسؤولية المحاسب العمومي المالية، هذه الأخيرة التي ستبقى فقط مقتصرة على حالات العجز في الصندوق، ولن تطبق كما كان الحال في السابق على

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

أفعال التسيير، كما تم أيضا إلغاء إلزامية المحاسب العمومي من التحقق من أن النفقات تنفذ وفقا للقوانين والأنظمة المعمول بها. كون هذه الإلزامية التي كانت في القانون 90-21 كانت دائما مصدر إقحام مسؤولية المحاسب العمومي، لأنها جاءت عامة وغير محددة ولذلك فقد نص القانون 23-07 على ضرورة احترام مدونة الوثائق الثبوتية للنفقة، والتي سيتم تحديدها لاحقا عن طريق التنظيم، وهذا ما سوف يؤطر عمل المحاسب العمومي ويحد من إقحام مسؤوليته في مجال مراقبة النفقات.

كنتيجة عامة لهذه المقارنة يمكن القول أن القانون 23-07 هو جزء من المخطط الشامل الذي تبنته الدولة الجزائرية لإصلاح المالية العمومية، والذي بدأ بإرساء الإطار القانوني العام من خلال إصدار القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية، ولهذا جاء نص القانون 23-07 شاملا أكثر من القانون 90-21، وهذا راجع لكونه الركيزة الأساسية في تنفيذ ونجاح عملية الإصلاح المالي والميزانياتي، ويتجلى ذلك من خلال الإجراءات المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية، في جانب تحصيل الإيرادات ودفع النفقات، حيث أن هذه الإجراءات من شأنها تعزيز مبدأ الفصل بين المسؤوليات وإضفاء الشفافية في تسيير المال العام خاصة في ما تعلق بترشيد الإنفاق العمومي، وإعطاء حرية أكبر للمسيرين في سبيل تحقيق الأهداف المسطرة لكل برنامج.

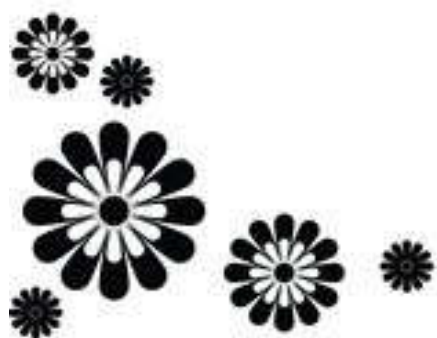
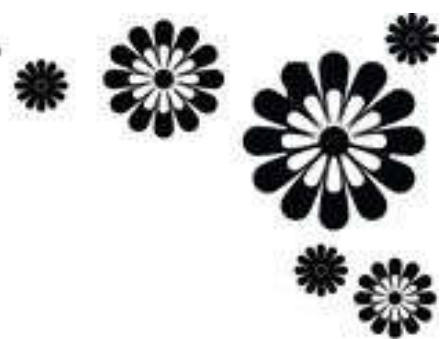
الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين إجراءات المحاسبة العمومية في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفي القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

خلاصة الفصل الثالث:

انطلاقا من العرض الشامل لإجراءات تنفيذ العمليات المالية بحسب كل من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، والقانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، وكذا تحديد مسؤوليات الأعوان المكلفين بتنفيذ هذه العمليات، تمكنا من الوصول إلى إجراء دراسة مقارنة بين مضمون هذه العناصر في ظل القانونين، لنخلص إلى القول بأن الجزائر خضعت خطوة كبيرة في مجال إصلاح نظام المحاسبة العمومية، بإقرارها لمشروع الإصلاح الميزانياتي، ومن خلاله إصلاح قانون المحاسبة العمومية، والذي يتوقع أن يكون صدور المراسيم التنفيذية والنصوص التنظيمية الخاصة به في وقت لاحق، بمثابة قفزة نوعية حقيقية في مجال المحاسبة العمومية في الجزائر، مما يحقق الأهداف الكبرى التي تضمنها القانون العضوي رقم 15-18 والرامية إلى الوصول لحوكمة تسيير المال العام، فالإجراءات المتعلقة بتحصيل الإيرادات في القانون 07-23 من شأنها تحصيل الديون العمومية بكل الطرق القانونية حفاظا على المال العام، خاصة في حالة التحصيل الجبري حيث منحت كل الصلاحيات للمحاسب العمومي في هذا المجال مع تمكينه من الحصول على كل المعلومات التي يطلبها والتي يراها ضرورية من وجهة نظره في عملية التحصيل.

أيضا في جانب النفقات أعطى القانون 07-23 حرية أكبر للأعوان في تنفيذ النفقات العمومية تطبيقا للتوجه الجديد نحو ميزانية البرامج أو الأهداف، مع ضرورة تحديد المسؤوليات بدقة بين الأعوان المكلفين بالتنفيذ، من خلال تحديد مدونة الوثائق الثبوتية للنفقة لاحقا عن طريق التنظيم، والتي من شأنها التخفيف من مسؤولية المحاسبين العموميين، وكذلك تعزيز الرقابة القبلية بتفعيل دور المراقب الميزانياتي، ومن المنتظر أن تحمل النصوص التنظيمية المرتقب صدورها لاحقا، تفاصيل أكثر دقة عن هذه الإجراءات.

خاتمة



مع مطلع تسعينيات القرن الماضي، وبسبب الأزمة الاقتصادية والمالية التي عرفتها الجزائر، بدأت تظهر عيوب النظام المالي السابق، الذي أبان عن قصور كبير في مسايرة المرحلة ومواجهة الضغوطات التي فرضتها المؤسسات المالية الدولية على الجزائر، خاصة البنك العالمي وصندوق النقد الدولي، هذا ما دفع بالسلطات العمومية في الجزائر إلى إصلاح نظامها الميزانياتي والمحاسبي من خلال تبني ما يعرف بمشروع "عصرنة الأنظمة الميزانياتية"، وتطلب تجسيد هذا الإصلاح على أرض الواقع، إعادة النظر في الإطار القانوني الذي يحكم النظام الميزانياتي والمالي، والمتمثل في القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية.

إن إصلاح الإطار القانوني للنظام الميزانياتي والمالي في الجزائر، جاء أيضا تطبيقا للدستور الذي أقر ضرورة التشريع بقوانين عضوية في مجالات محددة، من بينها مجال قوانين المالية، ولهذا جاء القانون الجديد لقوانين المالية تحت مسمى القانون العضوي رقم 18-15، الذي ألغى العمل بالقانون 84-17، هذا الأخير الذي لم يعد يستجيب للمتطلبات التي تفرضها التغيرات الاقتصادية والمالية التي تعرفها بلادنا.

وبناء عليه تضمن القانون العضوي رقم 18-15 آليات جديدة لتسيير المالية العمومية، من خلال تبني مبدأ التسيير المتعدد السنوات (المتوسط المدى)، والعمل على تقييم النتائج بدلا من تقييم تسيير الوسائل المستعملة، ولتطبيق هذه الآليات الجديدة كان من الضروري إصلاح القانون الخاص بالمحاسبة العمومية، حتى يتماشى مع الأهداف المسطرة في هذا القانون العضوي فكان صدور القانون الجديد 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي بمثابة الخطوة التي لا بد منها.

ومن خلال دراستنا للإجراءات الجديدة التي جاء بها القانون 23-07 في مجال تنفيذ العمليات المالية، وكذلك وقوفنا على دور الأعوان المكلفين بالتنفيذ، وتحديد مراحل الإيرادات والنفقات وإجراءات تحصيلها ودفعها في ظل هذا القانون، تبين لنا أن القانون 23-07 أدخل تغييرات من شأنها أن تساهم بشكل كبير في تكيف إجراءات المحاسبة العمومية وفق مقتضيات القانون العضوي 18-15، من حيث تحقيق الأهداف والنتائج، وتكريس المبادئ التي تضمنها.

ويتجلى ذلك من خلال الأهمية التي تكتسبها المحاسبة العمومية، والدور الكبير الذي تلعبه في تكريس السياسة المالية للدولة، الأمر الذي يجعل من تكيف إجراءاتها وفق مقتضيات القانون العضوي 18-15 شرطا أساسيا لنجاح تطبيقه على أرض الواقع، حيث يتضح ذلك أكثر بتحديد المجالات التي تطبق فيها المحاسبة العمومية، متمثلة في الهيئات العمومية، التي تعنى بتنفيذ العمليات المالية، وهي المجالات التي يتم من خلالها تنفيذ العمليات الميزانية العامة للدولة.

كما مكنت هذه الدراسة أيضا، من معرفة أهم الإجراءات التي تمارس من خلالها المحاسبة العمومية، عن طريق الأعوان المكلفين بالتنفيذ والمتمثلين بالأساس في الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، سواء ما تعلق بتحصيل الإيرادات أو دفع النفقات، على ضوء الإجراءات التي جاء بها القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، وهذا ضمن الإطار العام المتمثل في القانون العضوي 18-15، حيث تهدف المحاسبة الميزانية العمومية المسوكة من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين إلى متابعة التنفيذ الفعلي للعمليات من خلال تسجيل الإيرادات والنفقات وفق ما جاء ميزانية البرامج، كما تعمل المحاسبة العامة على تسجيل النتائج والوضعيات المالية دون مراعاة تاريخ تحصيل الإيراد العمومي، أو دفع النفقة العمومية، تطبيقا لما يعرف بمحاسبة الذمم وهو ما يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، ومن جهة أخرى فإن محاسبة تحليل التكاليف المستندة إلى معطيات المحاسبة الميزانية العمومية والمحاسبة العامة، تعمل على مراقبة نجاعة تطبيق البرامج في إطار ميزانية البرامج والأداء والتسيير بالأهداف، ومن خلال دراسة المقارنة بين نصي القانونين 90-21 و 23-07 تبين لنا أوجه الاختلاف بين القانونين، لاسيما في مجال إجراءات تنفيذ العمليات المالية المتمثلة في تحصيل الإيرادات ودفع النفقات، وهو دليل على الإرادة الصادقة للسلطات العمومية في إحداث تغيير في مجال تسيير المال العام، وخفض تكاليف الإنفاق العام، من خلال ترشيد النفقات العمومية، والعمل على تحصيل حقوق الدائن العمومي بشتى الطرق، وهذا من خلال ما تضمنه القانون 23-07 الذي حمل الجديد في هذا الجانب، وفق مقتضيات القانون العضوي 18-15.

1- نتائج اختبار الفرضيات: لقد مكنت هذه الدراسة بجانبها النظري ودراسة المقارنة من اختبار الفرضيات المطروحة، التي جاءت نتائجها على النحو الآتي:

- بالنسبة للفرضية الأولى المتمثلة في كون المحاسبة العمومية تعنى بتنفيذ الميزانية العامة للدولة من خلال الأعوان المكلفين بالتنفيذ، فقد تم إثبات صحتها، حيث تبين أن الميزانية العامة للدولة يتم تنفيذها بواسطة أعوان مكلفين بذلك هم الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، وفق إجراءات المحاسبة العمومية.

- وبالنسبة للفرضية الثانية المتمثلة في: الإجراءات التي جاء بها القانون 07-23 في مجال تنفيذ ميزانية الدولة من شأنها تحقيق أهداف القانون العضوي 18-15، فهي أيضا تم إثبات صحتها، حيث تجسدت أولى خطوات الإصلاح الميزانياتي الذي باشرته الجزائر في صدور القانون العضوي رقم 18-15 بتاريخ 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية، الذي يعتبر بمثابة القانون الإطار الجديد للسياسة المالية للدولة الجزائرية، لأنه ألغى جميع أحكام القانون السابق 84-17 المتعلق بقوانين المالية، ويعول كثيرا على القانون العضوي الجديد في تغيير نمط التسيير الكلاسيكي إلى تسيير مرتكز على تطبيق آليات حوكمة الميزانية العامة كإحدى أساليب التسيير الحديث، إذ كرس هذا القانون العضوي مبدأ التسيير بالأهداف ومبدأ محاسبة الذمة، وكذا التأطير الميزانياتي المتعدد السنوات أو المتوسط المدى، وأقر آليات جديدة لتسيير المالية العمومية ومبادئ الشفافية والمسؤولية والمساءلة، والقانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي جاء بإجراءات وقواعد جديدة في مجال المحاسبة العمومية تتماشى مع مضمون وأهداف القانون العضوي.

- وكذلك الحال بالنسبة للفرضية الثالثة القاضية بوجود اختلافات في إجراءات تنفيذ ميزانية الدولة بين القانونين 90-21 و 23-07 والتي تم إثبات صحتها أيضا، حيث تبين أن القانون 07-23 جاء شاملا أكثر من القانون 90-21، وهذا راجع لكونه الركيزة الأساسية في تنفيذ ونجاح عملية الإصلاح المالي والميزانياتي للدولة.

2- نتائج الدراسة:

انطلاقا مما سبق يمكن استخلاص النتائج التالية:

- تمثل المحاسبة العمومية مجموعة من القواعد المستندة إلى نصوص قانونية، تعنى بتنفيذ الميزانية العامة للدولة.
- يتم تنفيذ ميزانية الدولة عن طريق أعوان مكلفين بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات العمومية كل حسب اختصاصه.
- المحاسبة العمومية هي الركيزة الأساسية في السياسة المالية العمومية للدولة، ولا يمكن بأي حال من الأحوال القيام بإصلاح في السياسة المالية والميزانية دون القيام بإصلاح في النظام المحاسبي العمومي، فالمحاسبة العمومية هي الأداة التي يتم من خلالها تنفيذ الميزانية العامة للدولة.
- الإصلاح الميزانياتي في الجزائر، كان ضرورة أملت الظروف الاقتصادية والمالية التي عاشتها الجزائر، وتبلور ذلك من خلال إصلاح الإطار القانوني لقوانين المالية بما يتوافق مع الدستور، فكان صدور القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية، بما يحمله من آليات جديدة في مجال المالية العمومية، الحجر الأساس لبناء نظام مالي وميزانياتي متماسك، تطلب تطبيقه إصلاح القانون الخاص بالمحاسبة العمومية.
- جاء القانون 23-07 بإجراءات جديدة، من شأنها تكييف المحاسبة العمومية لتنفيذا لمقتضيات القانون العضوي 18-15 من خلال إجراءات تنفيذ المحاسبة الميزانية، المحاسبة العامة ومحاسبة تحليل التكاليف، وكذلك في إجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية حسب اختصاص كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.
- المراحل الإدارية والمحاسبية لتحصيل الإيرادات ودفع النفقات في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تبدو أكثر وضوحا، كون جميع المراسيم التنفيذية والنصوص التنظيمية الخاصة بهذا القانون صدرت وتم تطبيقه على مدار ما يقارب ثلاثة عقود من الزمن.
- المراحل الإدارية والمحاسبية لتحصيل الإيرادات ودفع النفقات في القانون 23-07 المتعلقة بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، حملت الجديد في إجراءات التنفيذ وتحديد المسؤوليات، إلا أنها تبقى غامضة إلى غاية صدور النصوص التنظيمية المتعلقة به، والشروع في تطبيقه.

- الإجراءات التي تضمنها القانون 07-23 في مجال تنفيذ العمليات المالية، أبانت عن بعض الاختلافات بينها وبين تلك التي جاءت في القانون 90-21، مما يكرس فرضية تكييف إجراءات المحاسبة العمومية، لتتماشى مع متطلبات ومقتضيات القانون العضوي 15-18.

3- التوصيات: بناء على تلك النتائج المستخلصة من هذه الدراسة، يمكن تقديم بعض المقترحات والمتمثلة فيما يلي:

- العمل على إرساء ثقافة التسيير الجديدة بين المسيرين، والمتمثلة في تسيير الميزانية بالأهداف أو النتائج، عوض التسيير الكلاسيكي المتمثل في تسيير الميزانية بالوسائل؛
- إحداث مخطط تكوين ذو نوعية، يستهدف المسيرين والأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية؛
- العمل على انفتاح الإدارة العمومية على العالم الخارجي قصد مواكبة التطورات الحاصلة في مجال تسيير القطاع العام، وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في هذا المجال، بإجراء دورات تكوينية للأعوان المكلفين بالتنفيذ في المؤسسات المختصة بالخارج؛
- ضرورة الاعتماد على برامج الإعلام الآلي، ورقمنة التسيير المالي في القطاع العمومي؛
- العمل على استحداث أساليب الرقابة والمساءلة التي تمكن من ترسيخ مبدأ الشفافية؛
- ضرورة توظيف الإطارات المتخصصة في مجال المحاسبة والمالية العامة، والعمل على استقطاب الكفاءات والخبرات في المناصب ذات الصلة بتنفيذ الميزانية؛
- ضرورة الإسراع في إصدار مختلف النصوص التنظيمية الخاصة بتطبيق القانون 07-23 المتعلقة بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، والعمل على تطبيقها على أرض الواقع.

4- آفاق الدراسة: إذا كانت دراستنا هذه تناولت تكييف إجراءات المحاسبة العمومية في ظل الإصلاح الميزانياتي، على ضوء ما جاء به القانون 07-23، ونظرا لكون هذا القانون لم يدخل بعد حيز التنفيذ، وأن حتى النصوص التنظيمية الخاصة به لم تصدر بشكل كامل، فهذا ما يجعل هذه الدراسة قابلة للتطوير، حيث يمكن اعتبارها نقطة انطلاق لدراسات أخرى في المستقبل، لذلك ارتأينا ذكر بعض العناوين التي يمكن اعتمادها كمواضيع بحث جديدة خاصة عند صدور المراسيم التنظيمية الخاصة بالقانون 07-23 كما يلي:

- دور المحاسبة العمومية في تجسيد السياسات المالية للحكومات؛
- دور المراقب الميزانياتي في الرقابة على إجراءات تنفيذ الميزانية العامة للدولة في ظل القانون 07-23؛
- دور الإصلاح الميزانياتي في تحسين جودة القوائم المالية على ضوء ما جاء به القانون العضوي 15-18.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً - الكتب :

- 1- اسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة ، دار المسيرة، الطبعة الأولى، الأردن، 2003.
- 2- الميزوني السعدي، دليل التصرف في ميزانية المؤسسة العمومية الخاضعة لأحكام القانون الأساسي للميزانية وأحكام مجلة المحاسبة العمومية، مركز النشر الجامعي ، المطبعة الرسمية، للجمهورية التونسية، 2003 .
- 3- صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية ، مكتبة وفاء القانونية، الإسكندرية ، مصر، 2013.
- 4- ليلي فتح الله إبراهيم وإبراهيم حماد محمد ، الموازنات والمحاسبة الحكومية، دار الحامد ، عمان، الأردن، 2004.

ثانياً - المقالات :

- 5- أحمد بوجلال، إجراءات تنفيذ النفقات العامة في الجزائر، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 15، العدد 02، جوان 2018.
- 6- أكحل محمد، القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية وإصلاح تسيير المالية العمومية ، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، المجلد السابع، العدد الثاني، جوان 2022.
- 7- أمين صابة وكمال بن موسى، دراسة تحليلية للقانون العضوي الجديد رقم 18-15 وأهميته في تحسين أداء القطاع العام في الجزائر ، جامعة الجزائر 3، المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والإنسانية ، المجلد 08، العدد 01 ، 2020.
- 8- حاج جاب الله آمال، الإطار القانوني لقوانين المالية ، دراسة تحليلية للقانون العضوي 18-15، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد 06، نوفمبر 2021

- 9- حمزة شخاب، ورضوان موجاري، **تكيف تقنيات المحاسبة العمومية مع الإصلاح الميزانياتي**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 07، العدد 02، تاريخ النشر 31-12-2022.
- 10- خالد بن عبد الرحمان وبوضياف مليكة، **معوقات وتحديات حوكمة الإدارة في إطار الإصلاح الميزانياتي في الجزائر في ظل القانون العضوي 18-15**، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، المجلد 10، العدد 01، جانفي 2024.
- 11- خلف الله بن يوسف ومعاش قويدر، **متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 01، جانفي 2016.
- 12- زرقين عبود ولعلايبي مالك، **واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية**، مجلة بحوث، العدد 10، الجزء الثاني.
- 13- سرياح خالد وبن عتو بن علي، **الإصلاح الميزانياتي في الجزائر على ضوء القانون العضوي 18-15 المبررات والأهداف**، مجلة القانون الدولي والتنمية، المجلد 10، العدد 02، 2023.
- 14- سكوتي خالد، **دور الأمر بالصرف في مراقبة الميزانية**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 10، العدد 2، الجزء الثاني.
- 15- سهام زرقان، **الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر**، قراءة في القانون 23-07، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 07، العدد 02، 2023.
- 16- عبد المطلب بيبصار، **دور أعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، مجلد 12، عدد 01، 2021.

17- محمد الصالح بلول وميلود عبود، الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 02، العدد 01، جوان 2019.

ثالثا - الأطروحات والمذكرات :

18- بونعامة اعمر وحرزني عبد الله، مساهمة المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات وترشيد نفقات مؤسسة عمومية، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2021-2022.

19- رابح يعقوب والعيد بوعرة ، الإصلاح الميزانياتي ضمن قانون 18-15، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، تخصص القانون العام الاقتصادي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2022، 2023.

20- شبير عبد القادر وبوحصيدة اسماعيل، دور المحاسبة العمومية في تنفيذ نفقات التسيير في الجزائر، علوم التسيير، جامعة برج بوعريش، الجزائر، 2021-2022.

21- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة امحمد بوقرة ،بومرداس، الجزائر، السنة الجامعية 2013-2014.

22- عشة فطيمة ، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية ومحاسبية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2021-2022.

23- ماضي عبد الكريم ولونيسة نجيب، دور المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات و ترشيد نفقات المؤسسة في ظل الأزمة الحالية، مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير، جامعة قالمة، دفعة 2017، 2018.

24- محمدي وردة، النظام القانوني للمحاسب العمومي، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص القانون الإداري، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2022-2023.

25- مصطفى شبرة امحمد ،أهمية إصلاح النظام الموازي في ترشيد الانفاق العام للجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر3، 2022/2021.

رابعاً- القوانين و المراسيم :

26- القانون 90-21 ، المتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ في 15 أوت 1990، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد35، 15 أوت 1990.

27- القانون رقم 07-23، المؤرخ في 21 يونيو 2023 ،المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، المؤرخ في 21 يونيو 2023 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ، بتاريخ 25 يونيو 2023.

28- المرسوم التنفيذي رقم 91-312، يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين واجراءات مراجعة باقي الحسابات ، وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين ، مؤرخ في 7سبتمبر 1991 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 43، 1991.

29- مرسوم تنفيذي 91-313، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف، مؤرخ في 7سبتمبر 1991 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 43، 1991.

30- المرسوم التنفيذي 97-268 ، يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها ، بتاريخ 23جويلية 1997، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد48، 1997.

31- المرسوم التنفيذي 20-335، يحدد كيفية تصميم وإعداد الإطار الميزانياتي المتوسط المدى، مؤرخ في 22 نوفمبر 2020 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2 ديسمبر 2020، العدد 71.

32- المرسوم التنفيذي 24-90، يحدد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية، مؤرخ في 22 فبراير 2024، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 15، بتاريخ 29 فبراير 2024.

33- المرسوم التنفيذي رقم 24-91، يحدد اجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية مؤرخ في 22 فبراير 2024، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 15، 29 فبراير 2024.

خامسا - المواقع الالكترونية :

34- <https://lang-univ-eloued.dz> تاريخ الزيارة 27،04،2024 ، الساعة 14:54.

سادسا - المطبوعات :

35- منصورى الزين ، المحاسبة العمومية، المكتبة المركزية، جامعة البليدة، 2012.

-35

ثالثا- الأطروحات و الرسائل :

رابعا- النصوص القانونية :

-36