

جامعة أكي محند أولحاج – البويرة-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة
السنة الثالثة ليسانس محاسبة ومراجعة

ملخص محاضرات مقياس: المحاسبة العمومية

أ. قنوش مولود

2020/2019

المحور الأول: ماهية المحاسبة العمومية

- 1 مفهوم وخصائص المحاسبة العمومية
- 2 مصادر وأهداف المحاسبة العمومية
- 3 مجالات استخدام المحاسبة العمومية

المحور الثاني: ميزانية الدولة

- 1 مفهوم الميزانية حسب قواعد المحاسبة العمومية
- 2 العمليات المالية للميزانية
- 3 عمليات تنفيذ الميزانية

المحور الثالث: مبادئ المحاسبة العمومية

- 1 مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
- 2 مبدأ الفصل بين المشروعية والملاءمة

المحور الرابع: أعون المحاسبة العمومية

- 1 الأمر بالصرف
- 2 المحاسب العمومي
- 3 المراقب المالي

المحور الأول: ماهية المحاسبة العمومية

1- مفهوم وخصائص المحاسبة العمومية:

1-1- تعريف المحاسبة العمومية:

تعني المحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين و تحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس الحسابات والميزانيات الملحقه والجماعات الإقليمية) أي المحلية (والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما تبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، و يقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات و تحصيل الإيرادات. كما تبين المحاسبة كذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للأمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين.

2-1- خصائص المحاسبة العمومية:

- لا تهدف إلى تحقيق الربح بل إلى تقديم خدمة للمجتمع بمقابل رمزي أو بدون مقابل؛
- لا يوجد أي ارتباط بين إيرادات الدولة ومصروفاتها، فالمصروفات في الدولة لا تعمل على خلق إيرادات؛
- لا يوجد رأس مال للهيئات العمومية (وهو الفرق بين الأصول والخصوم).

2- مصادر وأهداف المحاسبة العمومية:

1-2- مصادر المحاسبة العمومية:

القواعد القانونية : يعد القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه، هو المرجع والمصدر الرئيسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر ويسمى عادة بقانون المحاسبة العمومية.

الدستور : وهي الأحكام التي نص عليها دستور سنة 1996 والمتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية التي يقرها من طرف الحكومة.

الاجتهاد القضائي: الذي يمكنه إعطاء تفسيراً لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة، أو محل انتقاد أو جدل أثناء التطبيق، وكذا سداً للفراغ القانوني في بعض الحالات.

2-2- أهداف المحاسبة العمومية: تكمن الغاية من تطبيق المحاسبة العمومية في تحقيق الأهداف التالية:

✓ وقاية وحماية الأموال العمومية من جميع أشكال التلاعب أو بما يمس سلامة استخدامها (غش، اختلاس، تبديد... الخ) وهو الهدف الرئيسي لنظام المحاسبة العمومية منذ ظهوره كونه مرتبطاً باستجابته للحرص على حماية الأموال العمومية بالمفهوم الواسع من خلال وحدة للصندوق و تبرير العمليات المتصلة به من قبض ودفع للأموال و تسجيل تغيرات الرصيد و الرقابة عليها؛

✓ تلعب دور في ضمان احترام ترخيصات الميزانية، من خلال فرض القواعد والتقنيات المحاسبية، وإجراءات الرقابة على عمليات تنفيذ الميزانية؛

✓ تسيير الهيئات العمومية وتحسين أدائها، من خلال سعيها إلى اكتساب واستعمال أساليب وتقنيات جديدة لم تكن مستعملة من قبل تسمح بتسيير أحسن لمصالح الهيئات العمومية مما يسمح معرفة:

- المركز المالي للهيئات العمومية؛

- حساب تكاليف وأسعار ومردود الخدمات المقدمة؛

- دمج العمليات المالية ونتائجها في المحاسبة الوطنية.

✓ الرشادة في الإنفاق، أي صرف الأموال العمومية بطريقة تسمح بتحقيق الأهداف المرجوة من النفقة بأقل تكلفة ممكنة وأكثر منفعة ممكنة.

3- مجال استخدام المحاسبة العمومية:

وضح القانون 90-21 الهيثات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية والمذكورة على سبيل - الحصر في المادة الأولى من هذا القانون والمتمثلة في الدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه والجماعات الإقليمية كالبلديات والولايات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كالمستشفيات والجامعات بالإضافة لمجلس الأمة بعد تأسيسه بموجب دستور 1996 .

تتميز هذه الهيئات عن غيرها من المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي الصناعي والتجاري هو كونها خاضعة للقانون العام أي أن إدارتها تتم وفق قواعد القانون الإداري كما أنها تتصرف في معظم الأحيان كسلطات عمومية بتوجيه أوامر أو نواهي للمواطنين وفرض التزامات معينة عليهم ومحاسبها معينون من قبل وزير المالية ومكلفون بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات والعمليات المالية والمحاسبية الأخرى.

المحور الثاني: ميزانية الدولة

1- مفهوم ميزانية الدولة وفق قواعد المحاسبة العمومية:

1-1- تعريفها: هي " الوثيقة التي تحضرها السلطة العامة كل سنة على شكل مشروع يتضمن نفقاتها وإيراداتها السنوية معتبرا أن هذه التقديرات موضوعات لا بد منها أو هي تقدير وإجازة للنفقات العامة والإيرادات العامة في مدة غالبا ما تكون سنة. أو هي عبارة عن التقابل الذي ينشأ بين الإيرادات من جهة و النفقات من جهة أخرى".

ويعرفها المشرع الجزائري في المادة 03 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنها " الوثيقة التي تقدر وترخص للسنة المالية مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار".

أما المادة الرابعة من القانون الجزائري رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية عرفت الميزانية على أنها: " تشكل من الإيرادات و النفقات النهائية للدولة ، المحددة سنويا بموجب قانون المالية، و الموزعة وفق الأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها"

و منه يمكن إبراز العناصر الأساسية التي تقوم عليها الميزانية العمومية في الآتي:

أ. عنصر التنبؤ والتقدير : ويقصد به أن الإيرادات التي أعدت بناء عليها الميزانية لغرض تغطية نفقات محددة هي في الأساس تقديرية، مبنية على تحصيلات تمت في السنة المنصرمة أو عدة سنوات على هذا الأساس فإن السلطة العمومية من الممكن أن تلجأ إلى ميزانية إضافية نتيجة ما يمكن أن ينجر عن تقديرات الميزانية الأولية من أخطاء.

ب. عنصر الترخيص والاعتماد : يقصد به أن الميزانية لا تنفذ إلا بعد المصادقة عليها وبالتالي الترخيص بتنفيذها، وعلى هذا الأساس فإن الأمر بالصرف عند انقضاء السنة المالية ولم تصرف فيما الاعتمادات المرخصة والمخصصة له فإنه يحتاج إلى ترخيص من الجهة الوصية لاستعمال الفوائض المتبقي، هذا ما يخص نفقات التسيير ، أما نفقات الاستثمار فإن كانت هناك رخص برامج فإنها تبقى سارية المفعول لعدة سنوات وقد تكون غير محددة المدة وبالتالي حتى يتم إلغائها.

ج. عنصر السنوية : يراد بها أن كل ما جاء في الميزانية يجب أن ينفذ خلال السنة أي أن الإعتمادات المرصودة لا بد من صرفها خلال السنة المعنية، و نفس الأمر بالنسبة للإيرادات التي يجب أن تحصل خلال نفس السنة ولا يمكن ان تترك إلى سنة أخرى وهذا مبدع مبدأ السنوية.

د. عنصر الوحدةية : أي ورود النفقات و الإيرادات في وثيقة واحدة.

و. عنصر الشمولية : أي ذكر جميع الإيرادات والنفقات في وثيقة واحدة وفقا لمجموعات متجانسة من حيث طبيعة.

2-1- المبادئ التي تقوم عليها الميزانية العمومية:

1. مبدأ سنوية الميزانية: يقصد بسنوية الميزانية أي أن مدة تنفيذ الإيرادات والنفقات المفتوحة في الميزانية تحدد بسنة واحدة، و في نهاية كل عام تقفل الحسابات وتفتح ميزانية جديدة مدتها عام، وهكذا تتكرر العملية. في الجزائر تنص المادة 3 من القانون 17-84 المتعلق بقوانين المالية السنوية على ما يلي " : يقر ويرخص قانون المالية للسنة، بالنسبة لكل سنة مدنية مجمل الإيرادات الدولة وأعبائها و كذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية كما يقرر ويرخص علاوة على ذلك المصاريف المخصصة للتجهيزات العمومية وكذلك النفقات برأسمال".

2. مبدأ وحدة الميزانية: تعني هذه القاعدة أن كل نفقات و إيرادات الدولة يجب أن تدرج في ميزانية واحدة، و هذا لتسهيل مناقشة و مراقبة ومقارنة حسابات الدولة كلها، ذلك انه لو كانت هناك ميزانيات خاصة بكل مرفق تقدم للبرلمان متفرقة، لما استطاع هذا الأخير الوقوف على حقيقة المركز المالي للدولة ومراقبة السياسة المالية التي تنوي الحكومة إتباعها.

3. مبدأ عمومية الميزانية أو الشمولية: المقصود بهذه القاعدة أن الميزانية يجب أن تدمج و تشمل كل الإيرادات والنفقات المتعلقة بالدولة بدون أي ضغط أو تقصير، و بمعنى آخر أن تتضمن الميزانية قسمين أولهما خاص بالإيرادات والثاني خاص بالنفقات دون الربط بحيث يظهر كل قسم مستقلا عن الآخر. و هذه الطريقة توضح نتيجة نشاط الدولة مما ييسر مهمة البرلمان في الرقابة على بنود الميزانية و رقابة داخلية في مرحلة تنفيذ الميزانية.

4. مبدأ التوازن: تقضي هذه القاعدة أن مجموع الإيرادات يجب أن يكون متساويا لمجموع النفقات في كل ميزانية

3-1- مكونات الميزانية:

أ.الإيرادات: تتمثل في مختلف المداخل التي من الممكن تحصيلها في إطار القوانين والتشريعات المعمول بها، سواء بمقابل أو بدون مقابل.

ب.النفقات: تنقسم إلى:

نفقات التسيير: هي مختلف النفقات التي تسمح بضمان تسيير المصالح العمومية والتي تضمن سير المرفق العام باطراد وانتظام وبالتالي تحقيق الهدف الذي نشأ من أجله (حسب نص المادة 3 من القانون 21-90).

نفقات التجهيز والاستثمار والنفقات بالرأسمال: يقصد بها النفقات التي تسجل في الميزانية العامة لدولة على شكل رخص برامج تنفذ باعتمادات الدفع وتمثل رخص البرامج الحد الأعلى لمنفقات التي يؤذن للأمرين بالصرف باستعمالها في تنفيذ الاستثمارات المخططة و تبقى صالحة دون أي تحديد لمدتها حتى يتم إلغاؤها.

وتتمثل إعتمادات الدفع بالتخصيصات السنوية التي يمكن الأمر بصرفها أو تحويلها أو دفعها لتغطية الالتزامات المبرمة في إطار البرامج المرخص بها (المادة 06 من القانون 21-90).

2- العمليات المالية للميزانية:

تشمل العمليات المالية عمليات الإيرادات والنفقات وكذا عمليات الخزينة (المادة 09 من القانون 21-90) بحيث عرفت المواد من 10 الى 12 من القانون 21-90 هذه العمليات على النحو التالي:

1-2- عمليات الإيرادات: هي عملية تحصيل وقبض لجميع الحواصل الجبائية أو شبه الجبائية أو الإتاوة أو الغرامات و جميع الحقوق الأخرى باستعمال كافة الوسائل القانونية المرخص بها صراحة بموجب القوانين والأنظمة.

2-2- عمليات النفقات: تتمثل في استعمال الاعتمادات المرخص بها قانونا والمنصوص عليه في الميزانية.

3-2- عمليات الخزينة: تتمثل في كافة حركات الأموال نقدا والقيم المعبأة وحسابات الإيداع والحسابات

الجارية وحسابات الديون.

3- عمليات تنفيذ الميزانية:

1-3- إجراءات تحصيل الإيرادات: يتم تحصيل الإيرادات وفق إجراءات الإثبات، التصفية والتحصيل

حسب المواد 16، 17 و 18 من القانون 21-90.

الإثبات: هو تكريس حق الدائن العمومي وبالتالي فهي مرحلة ينشأ فيها حق الخزينة العمومية على الغير وتختلف هذه المرحلة نفسها بحسب نوع أو طبيعة الحق المنشأ، فقد يكون هذا الحق جبائيا وبالتالي يخضع لقواعد القانون الضريبي كما يمكن أن يكون هذا الحق المنشأ تصرف قانوني كبيع أراض للمواطنين، كراء سكنات.

التصفية : وهي المرحلة التي تسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدينين لصالح الخزينة، عن طريق التدقيق في الوثائق والسندات مثلاً.

الأمر بالتحويل: و هو سند يصدره الأمر بالصرف يستدعي فيه المحاسب العمومي ليحصل ما يحتوي عليه هذا السند من إيرادات، ويكون ذلك في أجل 30 يوم حسب نص المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 93-43 المؤرخ في 06 فيفري 1993.

التحويل: هو إبراء الدين العمومي في هذه المرحلة المحاسبية يتكفل بها المحاسب العمومي الذي يتقاضى المبلغ المحدد من طرف المدينين ودياً أو جبراً عن طريق المتابعتهم قضائية.

2-3- إجراءات تنفيذ النفقات: يتم ذلك عن طريق الإجراءات الآتية (المواد 19 و 20 و 21 و 22) من القانون 90-21 والمتمثلة في ما يلي:

الالتزام: هو إثبات نشوء الدين على عاتق المؤسسة العمومية، اي نشؤ التزام اتجاه الغير؛

التصفية: هي تحقيق وتحديد المبلغ الصحيح للنفقة العمومية ويتم التحقيق على أساس الوثائق الحسابية، وتحديد المبلغ الصحيح لمنفقة؛

الأمر بالصرف: وهو الأمر الصادر لدفع النفقة العمومية و يتمثل في تحرير الحوالات، أو بمعنى آخرى استدعاء مكتوب و مبرر من الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي كي ينفذ النفقة، وتتم العملية بين اليوم الأول والعاشر من كل شهر، حسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي 93-43 الصادر في 30 فيفري 1993؛

وللأمر بالصرف شروط هي:

_ وجوب تحرير إسم الدائن شخصياً؛

_ تعيين السنة المالية؛

_ تعيين الفصل و المادة ، والسطر الميزانية عند الاقتضاء؛

_ تعيين الوثائق المرفقة و المبررة لوجوب النفقة على جدول إرسال الحوالات؛

_ توقيع الأمر بالصرف المعتمد لدى المحاسب العمومي.

الدفع: وبواسطة الدفع تبرأ ذمة المؤسسة العمومية من الدين العمومي وعملية الدفع هي إخراج الأموال من صندوق الخزينة العمومية إلى الطرف المستحق لها، ويقوم بهذه العملية المحاسب العمومي في اجال 20 من تاريخ تسلمه الأمر بالدفع أو الحوالة.

المحور الثالث: مبادئ المحاسبة العمومية

1- مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي:

يعتبر هذا المبدأ مبدأ أساسي في المحاسبة العمومية المادتين 55 و56 من القانون 90-21 ويقوم على الفصل التام بين مهام ومسؤوليات كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف منه فإن العمليات المالية لهيئات العمومية تتم عن طريق مرحلتين:

المرحلة الأولى : يظهر فيها الأمر بالصرف الذي يتولى تنفيذ الميزانية من خلال الالتزام بالنفقات وتصفيتهما والأمر بدفعها من جهة، واثبات الإيرادات وتصفيتهما والأمر بتحصيلها من جهة أخرى، وتعرف بالمرحلة الإدارية.

المرحلة الثانية : حيث يبرز دور المحاسب العمومي الملزم بالتنفيذ الفعلي للميزانية من خلال دفع النفقات وتحصيل الإيرادات وتعرف بالمرحلة المحاسبية.

مبررات الفصل : إن مهام الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين متكاملة على الرغم من اختلاف الأدوار، وتكمن مبررات وفوائد هذا الفصل في الآتي :

● تقسيم المهام : فقانون المحاسبة العمومية يفرق بوضوح ما بين تسيير الميزانية و تسيير الأموال فتسيير اعتمادات الميزانية من مهام الأمرين بالصرف بممارسة سلطة الميزانية في حين أن تسيير الأموال فهي مهمة مسندة فقط للمحاسبين العموميين بممارسة سلطة الصندوق واعتبارا من هذا الفصل في المهام فإن كل العمليات المالية العمومية من إيرادات ونفقات عمومية تتضمن مجموعتين من الأفعال، الأولى أفعال قانونية وإدارية وتقنية (تسمية موظف، منح صفقة، إصدار سند تحصيل إيراد) ... فهي أفعال تدخل ضمن اختصاص ومهام الأمر بالصرف، أما الأفعال الأخرى التي تتطلب استخدام و تسخير الأموال العمومية فهي أفعال محاسبية و من اختصاص المحاسب العمومي.

هذه التفرقة ما بين المهام الإدارية و المحاسبية تشكل أساس النظام المالي العمومي، فهي تضمن أساس كون الذي يعطي الأمر ليس هو نفس الشخص الذي ينفذه، إذ ممكن أن المحاسب العمومي يرفض في بعض الحالات تسديد نفقة معينة، إذا رأى أن هناك نقصاً أو خطأ قانونياً في ملف النفقة المعنية بالرفض يكون قد غفل عنها الأمر بالصرف، وهو الأمر الذي لا نجده في المؤسسات الخاصة وهي ميزة تنفرد بها المؤسسات العمومية التي تخضع لنظام المحاسبة العمومية.

● وحدة الصندوق :

كل الأموال العمومية توضع في صندوق واحد تحت مراقبة وزارة المالية، وعلى هذا الأساس نجد أن كل المحاسبين العموميين هم تحت وصاية ومراقبة ومتابعة واحدة ألا وهي وزارة المالية، و يعود لها الأمر في قبول اعتماد المحاسبين العموميين وترقيتهم وكل ما يتعلق بمسارهم الوظيفي، وذلك استناداً للمادة 34 من القانون 90 - 21، في حين نجد الأمرين بالصرف يخضعون لقوانين أساسية مختلفة كما نجدهم إما يعينون أو ينتخبون، كما أنهم يخضعون لسلطات مختلفة ومتعددة.

وحدة الصندوق تسمح بالخصوص لوزارة المالية بالرقابة الدائمة على تنفيذ العمليات المالية العمومية، كما يسهل عليها جمع المعلومات المالية عن طريق مركزية العمليات على المستوى الوطني و عرضها على الحكومة و البرلمان...

● سهولة المراقبة :

كل أمر بالصرف نجده مرافق بمحاسب عمومي محدد الذي يتولى مراقبة أعمال الأمر بالصرف لأنه يتوفر على كل المعلومات المتعلقة بالميزانية المخصصة للهيئة المعنية، وفي الواقع الرقابة متبادلة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، الأمر بالصرف يراقب الصندوق و يطلع على حركة الأموال (أعمال المحاسب) والمحاسب العمومي يطلع ويتابع الأعمال التي تخص المرحلة الإدارية للأعمال المالية العمومية التي يقوم بها الأمر بالصرف لمحاسب العمومي تسهل مراقبة الهيئات الخارجية بمجرد المقارنة بين المحاسبتين الإدارية(الحساب الإداري) للأمر بالصرف و المحاسبة المالية (الحساب المالي) للمحاسب العمومي الذين يتم إعدادهما في نهاية السنة المالية.

الإستثناءات الواردة عن المبدأ :

- أ- بالنسبة للنفقات ، ويتعلق بالحالات الآتية:
- الدفع بواسطة وكالات التسبيقات؛
- أصل رأس المال و الفوائد المستحقة على قروض الدولة وكذا خسائر الصرف؛

- النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي.

وهناك ثلاث حالات للدفع بدون الأمر بالصرف وهي:

- معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المحددة من ميزانية الدولة؛

- رواتب أعضاء القيادة السياسية والحكومة؛

- المصاريف والأموال الخصوصية.

ب- بالنسبة للإيرادات: تتعلق بتحصيل الإيرادات من قبل المحاسب العمومي دون تدخل الأمر بالصرف وهي

الجباية نقدا وتمثل في الضرائب غير مباشرة، الحقوق الجمركية، حقوق التسجيل.

2- مبدأ التمييز بين الشرعية والملاءمة:

بموجب هذا المبدأ فإن كل ما هو شرعي أو قانوني يدخل في مفهوم الميزانية من اختصاص المحاسب العمومي، بينما يدخل في مجال الملاءمة كل ما هو صادر من قرارات شخصية للأمر بالصرف، فالشرعية أو القانونية تتعلق بكل ما هو قانوني أي العمل وفق القوانين السارية المفعول ولا يجوز الخروج عن الإطار القانوني المسطر للقيام بمختلف المهام المالية للمحاسب، أما الملاءمة فتعني ترك المبادرة للموظفين العموميين للقيام بمهامهم ولكن دائما في إطار القوانين المعمول بها.

إن الشرعية والقانونية هي في الواقع ركيزة عمل كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، حيث أن كلاهما مرتبط ارتباطا وثيقا بتطبيق القوانين، ولكن في بعض الحالات يسمح لهم بحرية اتخاذ القرار الذي يرونه ملائما في إطار مهامهم ولكن بشرط عدم التعارض مع القوانين المعمول بها.

فإذا افترضنا أن رئيس الجامعة يريد اقتناء عتاد وأجهزة الإعلام الآلي، فإن كل ما يتعلق بنوعية الأجهزة، ملاءمته للاحتياجات، هل هو ضروري و يدخل في الاحتياجات الملحة للمؤسسة...، فإن كل هذه الاستفسارات تدخل في اختصاص الأمر بالصرف وتتعلق بالملاءمة أما إذا تساءلنا عن طريقة التسديد لهذه الأجهزة والوثائق المبررة لها فإن ذلك يدخل في نطاق الشرعية لأن التسديد يخضع للإجراءات القانونية ومن اختصاص المحاسب، لأنه لا يصح دفع مبلغ الأجهزة قبل الاستلام المادي والقانوني لهذه الأجهزة وتبرير كيفية شرائها ومدى توفر الاعتمادات المالية اللازمة لدى المؤسسة لتسديدها.

المحور الرابع: أعوان المحاسبة العمومية

إن تنفيذ الميزانية العمومية يخول بالأساس إلى صنفين مختلفين من الموظفين هما الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون.

1- الأمرين بالصرف:

يعتبر أمرا بالصرف عمومي كل شخص له صفة باسم الدولة أو المجموعة المحلية أو هيئة عمومية في إبرام تصرف و تثبيت و تصفية الديون أو الأمر بتغطية دين أو تسديده.

المادة 23 من القانون 90 - 21 تعرف الأمر بالصرف كما يلي:

"يعد أمرا بالصرف في مفهوم القانون كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد، 16، 17، 19، 20، 21 بحكم التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها في الفقرة أعلاه وتنتهي صفة الأمر بالصرف قانونا وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة"

ومن هنا نستنتج أن كل شخص مؤهل سواء بالتعيين أو بالانتخاب لتنفيذ عملية الالتزام والتصفية والأمر بالصرف ويعتمد لدى المحاسب العمومي من اجل انجاز عملية الإيرادات و النفقات. إن العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف تعتبر كمرحلة إدارية لتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية فهي تخص بالنسبة للإيرادات عمليتين هما الإثبات و التصفية.

أما العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف بالنسبة للنفقات : فينحصر دوره في المراحل التالية:

- الالتزام،

- التصفية؛

- الامر بالصرف.

1-1- الأنواع المختلفة للأمرين بالصرف: حسب المادة 25 من القانون 21-90 فان الأمرين بالصرف هم

رئيسيون، ثانويين، وحيدين، بالإضافة إلى هذه الأنواع الثلاثة من الأمرين بالصرف يوجد أمرين بالصرف مؤقتين.

أ- الأمرين بالصرف الرئيسيون أو الابتدائيون: وهم من منحت لهم مباشرة صلاحيات الميزانية والذين هم على

رأس الشخص المعنوي العمومي وذلك بتحديد الإيرادات والنفقات للميزانية وهم:

-الوزراء:

-الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية؛

-رؤساء المجالس الشعبية البلدية عندما يتصرفون لحساب البلديات؛

-المستولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة؛

-المستولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛

-المستولون على الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23 من القانون 21-90 وهم المعينون أو المنتخبون

لوظائف لها من الصلاحيات تنفيذ عمليات الالتزام والتصفية في إطار انجاز النفقات والإيرادات العمومية.

ب- الأمرون بالصرف الثانويين: الأمرون بالصرف الثانويين يباشرون هذه المهمة بصفتهم رؤساء مصالح غير

مركزة و ينجزون عمليات الميزانية في حدود مجال اختصاصهم و في الإطار الإقليمي المعين فيه بتفويض من الوزير

الأمر بالصرف الرئيسي والتفويض من الممكن أن يكون تفويض سلطة أو تفويض توقيع.

تفويض السلطة : طبقا للمادة 28 من القانون 21-90 فإنه يمكن للأمرين بالصرف الرئيسيين أو استخلافهم في

تفويض سلطتهم حالة غيابهم أو حصول أي مانع وذلك بموجب عقد تعيين يحرر قانونا و يبلغ للمحاسب ويعد هذا

التفويض انتقالا للسلطة وبالتالي انتقال المسؤولية.

تفويض الإمضاء : أو تفويض التوقيع يكون من الأمرين بالصرف الرئيسيين الذي يفوضون توقيعاتهم لصالح

الموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة و ذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم ودائما تحت مسؤولياتهم،

أنظر في ذلك المادتين 28 و 29 من القانون 21-90.

الأمرون بالصرف الثانويين بالنسبة للدولة هم: المدراء الجهويون ومديري الولايات التابعين لكل وزارة (النقل،

التربية، الصحة ...) وكذلك على مستوى البعثات الدبلوماسية والقنصليات للجزائر في الخارج نجد القنصل والسفير

كأمر بالصرف ثانوي قبل وزير الخارجية الذي هم الأمر بالصرف الابتدائي(المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 97-97-488

الصادر بتاريخ 27 ديسمبر 1997 المتعلق بالتسيير الإداري و المالي للبعثات الدبلوماسية والقنصليات للجزائر بالخارج).

ج- الأمرون بالصرف الوحيدين: اختصاص الأمر بالصرف الوحيد يعود للوالي في تنفيذه لعمليات التجهيز

العمومي الغير ممرکز (المادة 27 من القانون 21-90) فالبرامج القطاعية الغير مركزية للدولة (P.S.D) تخص برامج التجهيز

المسجلة تحت أمر الوالي والذي يوافق عليه ويعتمد من طرف وزارة المالية وهذا وفقا للبرنامج السنوي للتجهيز الذي

تحده الحكومة (المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 98-227 الصادر بتاريخ 13 جويلية 1998 المتعلق بنفقات التجهيز للدولة.

والأمر بالصرف الوحيد هو ليس رئيسي ولا ثانوي فهو ليس رئيسي لأنه لا يتوفر على ميزانية خاصة به والاعتمادات التي ينفذها هي موزعة اعتبارا من ميزانية التجهيز للدولة، وهو ليس ثانوي لان الاعتمادات لم تمنح له على أساس تفويض بواسطة أمر تفويض للاعتماد وإنما منحت له في بداية السنة لتطبيق البرنامج السنوي للتجهيز.

2-1- الأمر بالصرف المؤقتين أو الممثلين: المادة 28 و 29 من القانون رقم 90-21 تنص على أن الأمرين بالصرف الرئيسيين، الثانويين- و الوحيديين ممكن:

أ- في حالة غيابهم أو مانع أن يستخلفوا بواسطة عقد يحدد قانونا ويبلغ للمحاسب العمومي المكلف بذلك؛
[في إطار حدود صلاحيتهم وتحت مسؤوليتهم يمكن لهم منح تفويض إمضاء للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة و ذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم وتحت مسؤوليتهم.

2-1- تحديد مسؤولية الأمرين بالصرف: إن المادة 32 من القانون 90-21 تحدد مسؤولية الأمرين بالصرف والتي هي مزدوجة مدينة وجزائية، فضلا عن المسؤولية التأديبية والسياسية بالنسبة للوزراء والولاة ورؤساء المجالس الشعبية البلدية والولائية أما بالنسبة للمسؤولية التأديبية فتسري في حق الأمرين بالصرف الثانويين في مواجهة رؤسائهم.
وتنص المادة 32 من القانون 90-21 على ما يلي: الأمر بالصرف مسؤولون مدنيا وجزئيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية و بهذه الصفة فهم مسؤولون شخصا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم"

أما المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة حيث نصت المادة 14 منه على ما يلي: "يمسك الأمر بالصرف الرئيسيون والثانويين التابعون للدولة محاسبة إدارية للإيرادات والنفقات".

تخص المحاسبة الإدارية للإيرادات ما يلي:

- ✓ الديون الدائنة والمثبتة والموفي بها ؛
- ✓ الأوامر الصادرة بتحصيل الإيرادات وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات التي تنجز بناء على الأوامر؛
- ✓ التحصيلات التي تتم بناء على أوامر.

أما بالنسبة للالتزامات بالدفع التي يمسكها الأمر بالصرف في مجال النفقات فهي تعرض كما يلي:

✓ الاعتمادات المفتوحة المفوضة، حسب الأبواب والبنود التي تنجز من البرامج المأذون بها :

✓ تفويضات الاعتمادات الممنوحة للأمرين بالصرف الثانويين ؛

✓ التزامات الدفع التي يتم القيام بها :

✓ الأرصدة المتاحة.

لقد أعطى المرسوم التنفيذي رقم 97-268 المؤرخ 21 جويلية 1997، في المادة رقم: 08 الآمرون بالصرف من أية

مسؤولية في حالة رفض الالتزام بالنفقات التي تصدرها السلطة السلمية، وفقا للحالات التالية:

- عدم توفر الاعتمادات؛

- عدم توفر المناصب المالية؛

- عدم وجود باب تحسم منه النفقات.

2- المحاسبون العموميون:

المحاسبون العموميون تحكمهم قواعد مشتركة التي تضاف إلى القانون الأساسي العام للموظفين والقانون

الخاص بالسلك الذي ينتمون إليه.

2-1- تعريف المحاسب العمومي: يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات الخاصة

بأموال الدولة سواء مباشرة أم بواسطة محاسبين آخرين وسواء تعمق الأمر بدفع النفقات أو بتحصيل الإيرادات، كما

يعتبر محاسبا عموميا كذلك كل من يكلف قانونا بمسك الحسابات الخاصة بالأموال العمومية وحراستها، وتعد أموالا

عمومية كل ما يتعلق بميزانية الدولة وحسابات خزنتها أو ميزانيات الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع

الإداري.

2-2- أنواع المحاسبين العموميين: يوجد نوعان :

أ- المحاسبين العموميين الرئيسيين : وهم المذكورون على سبيل التحديد في نص المادة 52 من المرسوم التنفيذي

رقم 31-312 المؤرخ في 07/09/1991 الذي يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي

الحسابات وكيفيات إكتتاب تأمين يعطي مسؤولية المحاسب العمومي.

- العون المحاسب المركزي للخزينة:

- أمين الخزينة المركزي؛

- أمين الخزينة الرئيس؛

- أمناء الخزينة في الولاية؛

- الأعوان المحاسبين للميزانيات الملحقه (ألغي بموجب قانون المالية لسنة 1994)

- فالعون المحاسب المركزي لمخزينة: يتولى مهمتين أساسيتين هما:

✓ تركيز كل الحسابات التي يتكفل بها المحاسبون الرئيسيون الآخرون وهم: أمين الخزينة الرئيس وأمين الخزينة

المركزي وأمناء الخزينة ل 42 ولاية؛

✓ متابعة الحساب المفتوح بإسم الخزينة العمومية على مستوى البنك المركزي.

- أمين الخزينة المركزي: هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي خاصة ميزانيات الوزارات، فله

مهمة إنجاز عمليات الدفع الخاصة بميزانيات التسيير وميزانيات التجهيز.

- أمين الخزينة الرئيسي: يتكفل بمعاشات المجاهدين لأنها تعتبر شبه ديون على عاتق الدولة.

- أمين الخزينة الولائي: يتكفل بمهام تركيز العمليات التي يجريها المحاسبين الثانويين على مستوى ولايته،

ويتولى إنفاق نفقات الدوائر الوزارية على مستوى المحلي، أي تلك التي يأمر بصرفها الأمرون الثانويين.

3-2- مسؤوليات وواجبات المحاسبين العموميين :

يتم تعيين المحاسبين العموميين من طرف وزير المالية ويخضعون لسلطته ولحمايته، كما أن لوزير المالية يعين

بعض المحاسبين الذين لا ينتمون إلى وزارة المالية، ومهما كان منصب الذي يوجد فيه المحاسب العمومي سواء كان

رئيسي أم ثانوي فإنه يعتبر مسؤولا مسؤولية شخصية ومالية عن مسك المحاسبة والمحافظة على الوثائق المبررة

لعمليات المحاسبة.

ويحمي قانون المحاسبة العمومية كل المحاسبين العموميين من تهديد بعقوبة إذا أثبتوا أن الأوامر التي رفضوا

الامتثال لها من شأنها أن تحرك مسؤولياتهم الشخصية والمالية، حيث جاء في نص المادة 53 من قانون رقم 90-21 على

" تعد باطلة كل عقوبة سلطت على محاسب عمومي إذا ثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها كان من شأنها أن تحمله

المسؤولية الشخصية والمالية."

وتجدر الإشارة إلى أن المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي في جميع الحالات لا يمكن أن تقحم إلا

بمعرفة وزير المالية أو مجلس المحاسبة؛

ويعد المحاسب العمومي مسؤولاً عن كل العمليات المالية التي تقع داخل القسم أو المصلحة الذي يسيره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى حين تاريخ إنتهاء مهامه؛

لا يعاقب المحاسب العمومي عن الأخطاء التي يتعرض لها بحسن نية كتلك الخاصة بتحديد وعاء الحقوق أو تلك الخاصة بالتصفية (أي العمليات الحسابية)، بالإضافة إلى أن لوزير المالية كل السلطة في إبراء ذمة المحاسب حسن النية كميًا أو جزئيًا عن دفع باقي الحساب المطلوب منه.

4-2- نتائج الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي :

من نتائج هذا المبدأ:

- تحديد المسؤوليات بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي؛

- طبيعة المراقبة التي يجريها المحاسب العمومي على الأمر بالصرف.

أ- تحديد المسؤوليات بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي : على المحاسب العمومي ألا يقبل صرف نفقة يكون الأمر بصرفها معيباً أو ناقصاً أو غير مطابق للقوانين واللوائح الجاري العمل بها، الرفض الذي يصدر من طرف المحاسب العمومي يجب أن يكون مكتوباً أي لا يكون شفاهة أو سكوتاً وعلى الأمر بالصرف أن يصحح أو يكمل الأمر بالصرف المرفوض من طرف المحاسب العمومي طبقاً للقانون.

وبما أن الأمر بالصرف يعد مسؤولاً عن مرفق عمومي يستوجب عليه التسيير المستمر والمطرد أي بدون توقف، فلا بد أن يحرص على دفع النفقة، فإذا تعذر عليه الإمتثال لرسالة الرفض المرسله من طرف المحاسب العمومي فإن القانون منحه رخصة تمرير بالصرف وهو ما يعرف بالأمر المكتوب أو التسخير المكتوب *écrite la réquisition* وفي هذه الحالة إذا إمتثل المحاسب العمومي لهذا التسخير وفق الشروط التي سنذكرها فيما بعد، تعفى ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية وتحل مسؤولية الأمر بالصرف محل مسؤولية المحاسب العمومي عندما يكون التسخير في إطار الحدود المقررة قانوناً.

وعلى المحاسب العمومي أن يرسل تقريراً إلى وزارة المالية في آجال محددة قانوناً لإعلامها بهذا التسخير.

ورغم التسخير المكتوب على المحاسب العمومي أن يرفض الإمتثال إذا كان الرفض معللاً، (المادة 42 من قانون

:21-90)

عدم توفر الإعتمادات المالية ما عدا بالنسبة للدولة؛ ✓

- ✓ عدم توفر أموال الخزينة؛
- ✓ إنعدام إثبات الخدمة؛
- ✓ طابع النفقة غير الإبرائي؛
- ✓ إنعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان منصوص

عليه في التنظيم المعمول به.

ب- طبيعة المراقبة التي يجريها المحاسب العمومي على الأمر بالصرف: إن المحاسب العمومي ملزم عليه مراقبة مدى شرعية الأمر بالصرف و ليس دوره مراقبة مدى ملاءمته فمراقبة الملاءمة من إختصاص السلطة الوصية على الأمر بالصرف.

على المحاسب العمومي أن يتأكد من البيانات الآتية:

1. صحة توقيع الأمر بالصرف المعتمد لديه (أي أن يكون المحاسب العمومي لديه نسخة من مرسوم أو قرار تعيين الأمر بالصرف، إضافة إلى نماذج من إمضائه)؛
2. وجود وكفاية إتمادات المالية؛
3. صحة الخصم، أي تناسب النفقة مع نوع الإتماد المخصص لها (أي مع المادة و الفصل والسنة...);
4. صحة الدين، تبرير الخدمة المنجزة، صحة التصفية، تقديم الوثائق المبررة؛
5. شرعية الوثائق المقدمة (تطابق البيانات، كتابة المبالغ بالأحرف، الشهادات الإدارية)، إذا استوجب الأمر ذلك؛
6. مراعاة بعض الأحكام الخاصة بنفقات معينة (كنفقات المستخدمين، ونفقات العتاد والصفقات العمومية...);
7. عدم وجود معارضة لمدفع كالحجز على الحساب بمقتضى حكم قضائي...؛
8. عدم انقضاء الدين بالسقوط الرباعي (أي سقوط حق دائي الدولة المتماطلين بمرور 04 سنوات)؛
9. تأشيرة المراقب المالي على قرارات التعيين و على النفقات الملتزم بها الأخرى.

3- المراقب المالي:

يخضع المراقبون الماليون لقانون أساسي خاص بهم و هم يعملون تحت وصاية وزارة المالية و يسمون كذلك بمراقبو النفقات الملتزم بها وتمثل مهامهم في المراقبة المسبقة على الالتزامات التي قام بها الأمرون بالصراف، فهم من أعوان التنفيذ للعمليات المالية العمومية، حتى وإن كان إسهامهم لا يضعهم كفاعلين أساسيين في العملية .

3-1- مهام المراقبون الماليون: حسب المادة 58 من القانون 90-21 يقوم المراقب المالي بـ

- عملية المراقبة للنفقات الملتزم بها (احترام التشريعات والتنظيمات السارية المفعول)؛

- مهام مستشار للأمر بالصراف في المجال المالي؛

- ممثل لوزارة المالية في بعض المجالات.

فبصفته عون يعمل تحت سلطة وزارة المالية، فإن المراقب المالي مكلف بتمثيل وزارة المالية لدى لجان وجمعيات الأسواق العمومية ولدى مجالس الإدارة ومجالس التوجيه للهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وهو ملزم في هذا الشأن بصياغة تقرير سنوي يوجه إلى وزارة المالية يتعلق بهذه العملية.

و بصفته مستشار للأمر بالصراف فهو يعتبر طرف في التسيير المالي للهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يتولى مراقبتها ، فهو مكلف بالمشاركة و التنسيق مع الأمرون بالصراف و مصالح تقدير الميزانيات لدى وزارة المالية فيما يخص الأعمال المتعلقة بتوزيع الاعتمادات وكل المناقشات المتعلقة بالميزانيات والأعمال التحضيرية لها وذلك بتقديم الاقتراحات التي تسمح بتسيير فعال وناجع للأموال العمومية.

أما بصفته عون مراقبة، فهو مكلف بمراقبة شرعية ملفات الالتزامات المتعلقة بالنفقات المحملة على ميزانيات التسيير و التجهيز، وعلى الحسابات الخاصة للخزينة، وكذلك على كل عمل إداري يتضمن أثر مالي ويعطي بذلك تأشيرته الخاصة على هذا الأساس فهو ملزم بمسك محاسبة الالتزامات، والوضعية المالية والإثباتات المتعلقة بالتأشيرات الممنوحة أو المرفوضة.

3-2- العمليات التي تكون محل تأشيرة المراقب المالي:

يمكن تصنيف العمليات التي تكون محل تأشيرة المراقب المالي إلى مجموعتين هما: الأولى عمليات متعلقة بتسيير المستخدمين، والثانية عمليات الالتزام بالنفقات وذلك بعد مراقبة العناصر المتعلقة بـ

- ✓ صفة الأمر بالصرف؛
 - ✓ المطابقة الصارمة للنفقة مع القوانين والتنظيمات المعمول بها ؛
 - ✓ توفر الاعتمادات أو المناصب المالية ؛
 - ✓ التحميل الصحيح للنفقة؛
 - ✓ تتطابق مبلغ الالتزام مع العناصر المتضمنة في الوثيقة الملحقة ؛
 - ✓ وجود التأشيرة أو رأي عندما التأشير توضع بتطبيق التنظيمات المعمول بها.
- عمليات متعلقة بتسيير المستخدمين: أي الحياة المهنية للموظفين من : قبول في التوظيف، تسمية الأجرة والتعويضات، ماعدا الترقية في الدرجات، إذ تشمل المراقبة كذلك القوائم الاسمية المحررة عند نهاية كل سنة مالية، والقوائم و الحالات الأولية التقديرية (Les états matrice) والمعدلة أو المكملة التي تخضع بدورها للتأشيرة.
- عمليات الالتزام بالنفقات: كل عمليات الالتزام المتعلقة بالنفقات التسيير والتجهيز تخضع لتأشيرة المراقب المالي.
- عمليات أخرى خاضعة لتأشيرة المراقب المالي : المتمثلة في :
- ✓ كل التزام يتعلق بسند طلب أو بفاتورة نموذجية عندما مبلغ الفاتورة يتعدى حد الصفقات العمومية؛
 - ✓ كل قرار وزاري يتضمن إعانة أو تفويض بالاعتماد أو تكفل بتسيير اعتماد أو تحويل الاعتماد؛
 - ✓ كل التزام يتعلق بتعويض المصاريف، أو بأعباء ملحقة، بالإضافة للنفقات بالوكيل المبررة بفواتير نهائية.
- 3-3- إجراءات المراقبة: وتشمل فترة أو مدة تنفيذ المراقبة و نتائج عملية المراقبة:
- أ- فترة أو مدة تنفيذ الرقابة: 10 ايام المرسوم التنفيذي رقم 92-114 وإذا كان الملف يتضمن تعقيدات وبالتالي يتطلب دراسة معمقة فإن هذه المدة تمدد أو ترفع إلى عشرون 20 يوما، و تبدأ مدة السريان من تاريخ استقبال بطاقات الالتزام من طرف مصالح المراقب المالي.
- ب- نتائج المراقبة: إن مراقبة النفقات الملتمزم بها التي تخضع للتأشيرة (التأشيرة بالقبول) تكون عندما المراقب المالي وبعد فحصه ومراقبته ملف النفقة خلص إلى أن ملف النفقة يتطابق مع القوانين ووضعية الميزانية للهيئة المعنية، عندما المراقب المالي يقرر بأن هناك نقص في عناصر ملف النفقة الخاضعة للمراقبة، فإنه يقرر إما:
- الرفض المؤقت : هو الإجراء الذي يسمح للأمر بالصرف بإتمام ملف النفقة و يكون في الحالات التالية:
 - ✓ اقتراح التزام يتضمن عدم الشرعية و القابل للتصحيح؛

✓ غياب أو نقص للوثائق المبررة المقدمة؛

✓ نقص بعض الملاحظات على الوثائق المرفقة والمبررة للنفقة.

و هذا الرفض المؤقت المدعم بأدلة يخضع للفترة التنفيذية للمراقبة و المحددة من 10 إلى 20 يوما بحسب الحالة.

- الرفض النهائي: الرفض النهائي هو الإجراء الثاني الذي تخضع له مراقبة النفقات الملتزم بها، وهو يكون نتيجة:

✓ عدم مطابقة النفقات الملتزم بها للإجراءات و القوانين المعمول بها؛

✓ عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية ؛

✓ عدم احترام الأمر بالصرف و تصحيح الملاحظات المدونة على الرفض المؤقت وعدم تداركها.

- تجاوز الرفض: المادة 18 من المرسوم 92-414 نصت على انه قدرت تجاوز الرفض الإجراء الذي يسمح بتنفيذ

النفقة و تحت مسؤولية الأمر بالصرف ففي حالة الرفض النهائي بإمكان الأمر بالصرف تمرير النفقة و تجاوز الرفض

تحت مسؤوليته و ذلك بقرار يبرر فيه ذلك و يرسله إلى الوزارة المكلفة بالمالية، ولكن هذا التجاوز للرفض غير معمم على

كل الحالات، حيث أنه يرفض في حالة، أن الرفض النهائي كان متعلق بالحالات التالية :

✓ حالة صفة الأمر بالصرف؛

✓ حالة عدم توفر الاعتمادات أو غيابها؛

✓ غياب التأشير التي ينص عليها القانون؛

✓ حالة التحميل غير الصحيح للنفقة الذي ينجر عنه تجاوز في الاعتمادات أو تغيير في الاعتمادات أو مبالغ

الميزانية.

لتوضيح الكيفية التي تنجز بها العمليات نورد مثال توضيحي نبين من خلاله العلاقة بين الأمر بالدفع، المراقب

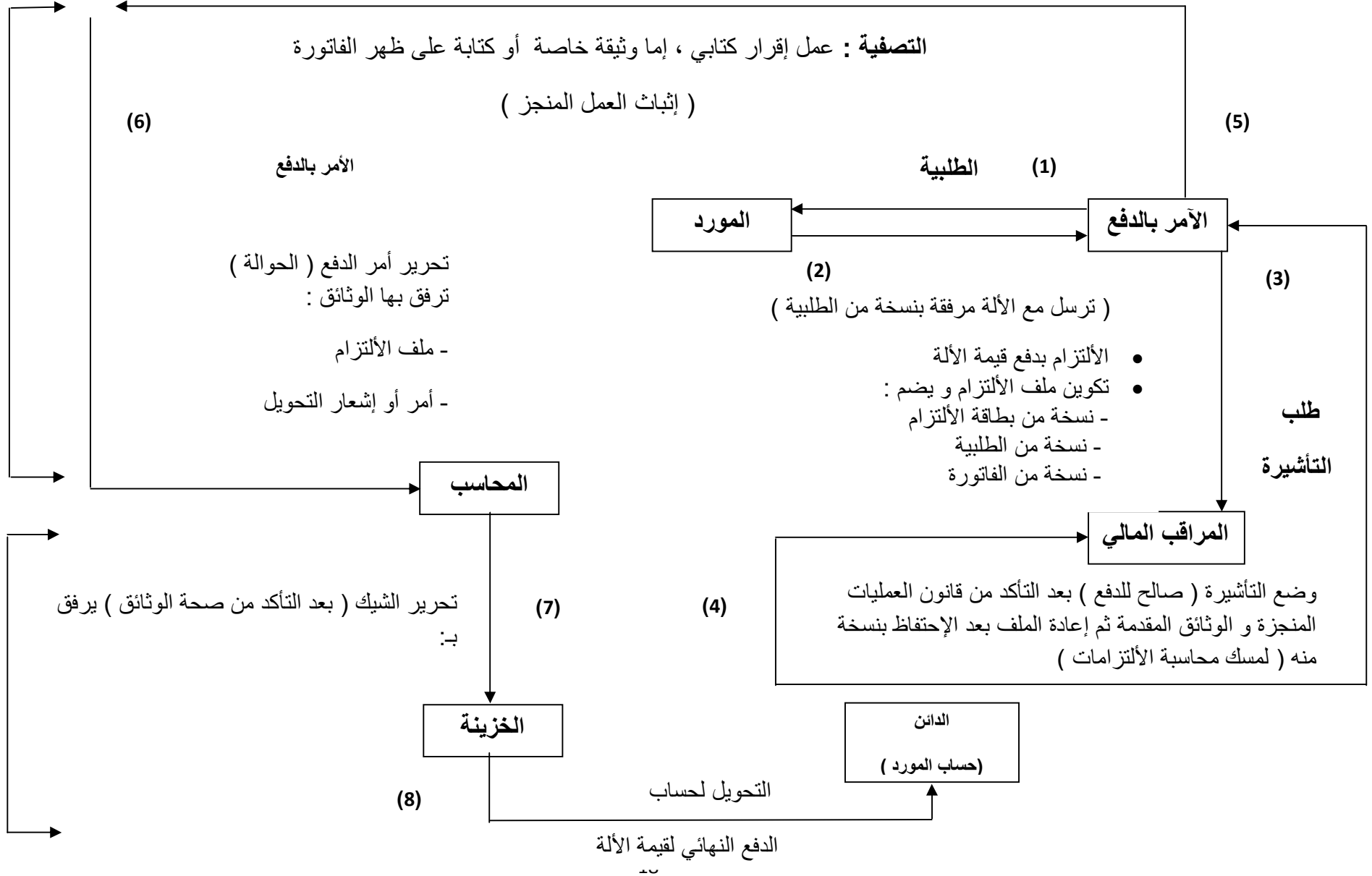
المالي و المحاسب في تنفيذ النفقة عبر مراحل التنفيذ الإدارية و المالية.

مثال: اتفق مدير أحد المؤسسات العمومية (الأمر بالصرف) مع مورد آلات و معدات على تموينه بألة طبع و نسخ،

والمراحل المختلفة المتبعة في إتمام عملية الشراء يتم توضيحها من خلال المخطط التوضيحي التالي:

المرحلة
الإدارية

المرحلة
المحاسبية



يمكن توضيح مختلف الوثائق التي جاءت في المخطط التوضيحي: لكيفية تنفيذ النفقة والتي تتم عبر مرحلتين:

أ- المرحلة الإدارية: وتتم حسب الخطوات التالية:

1- الطلبية: لا يوجد هناك شكل محدد للطلبية، إلا أنه يجب أن تحتوي على المعلومات التالية:

- اسم ، عنوان ، رقم حساب ، رقم السجل التجاري ، الرقم الجبائي (غير اجباري) ، رقم الهاتف... الخ للمؤسسة التي تطلب البضاعة (الخدمة) ، الجامعة مثلا؛
- الجهة المرسل إليها الطلبية (اسم أو صفة المورد)؛
- رقم الطلبية؛
- البضاعة (الخدمة) المطلوبة (كمًا ، نوعًا ، وقيمة إن أمكن)؛
- التاريخ و توقيع الأمر بالدفع (المدير)؛
- تنجز في ثلاثة نسخ.

2- الفاتورة: تسلم الفاتورة من المورد إلى الأمر بالدفع مع أو بعد تسليم البضاعة (انجاز الخدمة) ، تكون مصحوبة بنسخة من الطلبية المرسل سابقا (من طرف الأمر بالدفع).

تتضمن الفاتورة المعلومات التالية :

- المرسل (اسم الشخص طبيعي أو معنوي ، العنوان التجاري ، الهاتف ، رقم السجل التجاري ، الرقم التعريف الاحصائي ، ... الخ)؛
- تاريخ تحرير الفاتورة ورقم تسلسلها؛
- المرسل إليه (اسم الشخص طبيعي أو معنوي ، العنوان التجاري ، الشكل القانوني وطبيعة نشاطه... الخ)
- مرجع البضاعة (الخدمة) ، سعر الوحدة الواحدة منها المبلغ الإجمالي بالأرقام والأحرف؛
- طريقة الدفع وتاريخ التسديد؛
- تاريخ وتوقيع الجهة المرسل.

3- الالتزام (نشوء الدين): وهم بمثابة طلب يوجه الأمر الدفع للمراقب المالي طلبا تأشيرته لتسديد الدين (مبلغ النفقة) ويتكون هذا الطلب (ملف الالتزام) من الوثائق التالية:

- نسخة من الطلبية؛
- نسخة من الفاتورة؛
- نسخة من بطاقة الالتزام.

هذه الأخيرة (بطاقة الالتزام) يجب أن تتضمن المعلومات التالية: موضوع العملية، فصل ومادة التحميل، الجهة المتعاقد معها (المورد)، الرصيد القديم، مبلغ الالتزام الرصيد الجديد، تفاصيل البضاعة (الخدمة)، إمضاء الأمر بالدفع .

بعد التأكد من شرعية وصحة العمليات و الوثائق المقدمة يضع المراقب المالي تأشيرته بالموافقة على سداد مبلغ النفقة لتعاد الوثائق للأمر بالدفع، مع احتفاظه بنسخة من بطاقة الالتزام ليمسك بها محاسبة خاصة بالالتزامات وتضم هذه النسخة على جانب المعلومات السابقة معلومات أخرى:

- رقم وتاريخ الطلبية؛

- رقم وتاريخ وجهة الفاتورة.

4- التصفية: وتتمثل في الحساب الدقيق لمبلغ النفقة الملتزم به، لأن المبلغ الملتزم به قد يكون أقل، أو يساوي أو أكبر من المبلغ الفعلي للنفقة، وتتم هذه العملية كالتالي:

يقوم الأمر بالدفع بعمل إقرار كتابي إما في وثيقة خاصة أو كتابيًا على ظهر الفاتورة، وذلك بعبارة تفيد أن البضاعة (الخدمة) قد أنجزت حسب الاتفاق، وتسمى هذه العملية بعملية "إثبات العمل أو الخدمة المنجزة":

«أنا الممضي أسفله رئيس مصلحة..... أشهد بأن البضاعة (الخدمة) المتمثلة في..... قد تم استلامها وفق المتفق عليه بتاريخ.....»

في هذه الحالة إذا كانت النفقة الحقيقية أكبر من الملتزم بها فسوف يتم الالتزام بالفرق، أما إذا كانت النفقة الحقيقية أقل من الملتزم بها فتجري عملية سحب الالتزام بالفرق.

في كلتا الحالتين تحرر بطاقة التزام جديدة مع توضيح موضوع العملية (هل هو: التزام بنفقة، التزام بالفرق أو سحب الالتزام بالفرق).

5- الأمر بالدفع : هو عبارة عن تكليف المحاسب بتخليص المؤسسة من دينها عن طريق إرسال الأمر بالدفع لأمر الدفع أو الحوالة للمحاسب على أن تكون مرفقة بما يلي:

- نسخة من ملف الالتزام؛

- أمر الدفع أو الحوالة؛

- أمر التحويل أو إشعار التحويل؛

- يومية حوالات الدفع.

الحوالة : تضم المعلومات التالية:

- الرقم التسلسلي (ليمسك كل من الأمر بالدفع والمحاسب سجل الدفع، أي إرسال الحوالات وإعدادها)؛

- باب و بند التحويل؛

- اسم وعنوان ورقم حساب الدائن؛

- موضوع النفقة ومبلغها (رقمًا و كتابيًا) و الاقتطاعات إن وجدت؛

- ذكر الوثائق المرفقة (طلبية، فاتورة، بطاقة التزام...):

- التاريخ وتوقيع الأمر بالدفع.

في الحوالة هناك مكان مخصص للحساب مقسم إلى جزئين: يذكر في الحيز الأول عبارة: حوالة مقبولة (مرفوضة) مع ذكر السبب و يذكر في الحيز الثاني كيفية السداد: حساب بريدي، شيك، رقم وتاريخ التحويل.

إشعار التحويل: إشعار التحويل عبارة عن وثيقة تصدر عن الأمر بالدفع وتحتوي البيانات التالية:

- اسم وعنوان المستفيد (الدائن)، رقم الحساب (الدائن)، المبلغ الإجمالي، الاقتطاع الذي يقوم به المحاسب، المبلغ الصافي الواجب دفعه، رقم الالتزام، مؤشر خاص بالعملية ويحتوي المعلومات التالية:

- الباب، فصل التحميل، مادة التحميل، سند التسيير، الأمر بالدفع، رقم الحوالة، رقم السطر (في الميزانية أي سطر النفقة)، الملاحظات إذا وجدة.

يومية حوالات الدفع: هي عبارة عن جدول إرسال مفصل للحوالات المرسلة للمحاسب وتضم المعلومات التالية:

- الأمر بالدفع، سنة التسيير، القسم، تاريخ الإرسال، رقم الحوالات، الفصل، المادة، رقم الالتزام، رمز كل نفقة حيث:

- الرمز F إذا كانت النفقة على أساس فاتورة؛

- الرمز P إذا كانت النفقة على أساس أجور؛

- الرمز M إذا كانت النفقة على أساس مناقصة

- المبلغ حسب:- الدائن - الحوالة- الفصل، تاريخ القبول (جزء خاص بالمحاسب يضع فيه تاريخ قبوله للحوالة).

ب- المرحلة المحاسبية: وهي المرحلة التي يقوم فيها المحاسب بدفع مبلغ النفقة للمستحق (هذا طبعا بعد التأكد من صحة وقانونية كل الوثائق المقدمة ، وكذلك من هوية الدائن). يقوم بتحرير شيك بالمبلغ الواجب دفعه للدائن ويرسل إلى الخزينة مرفقا ب:

- إشعار التحويل إلى حساب الدائن بمركز الصكوك البريدي أو أحد البنوك؛

بعدها تتم عملية التحويل من حساب المؤسسة العمومية بالخزينة إلى حساب الدائن.

المراجع:

- القانون 21-90 ، المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 35، لـ 15 أوت 1990.
- قانون رقم 17-84، المؤرخ في 7 جويلية 1984، المتعلق بقوانين المالية المعدل، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 28 لـ 10 جويلية 1984.
- أمر رقم 95-20، المؤرخ في جويلية سنة 1995 معدل و متمم بالأمر رقم 10-02، مؤرخ في 26 أوت 2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتحديد شروط الاخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفية اکتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-31 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 93-43 المؤرخ في 06 فيفري 1993، المتعلق بتحديد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات، والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة.
- المرسوم التنفيذي رقم 97-268 المؤرخ في 21 جويلية 1997، يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها ويضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم.
- مرسوم تنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10 ديسمبر 2005 ، يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة والإجمالية وكيفيات ذلك.
- منصورى الزين، مطبوعة دروس في المحاسبة العمومية، جامعة البليلة 02.
- زمان توفيق، ملخص مقياس المحاسبة العمومية، جامعة قسنطينة 02، 2012.