## الفصل الرابع : إجراءات المحاسبة العمومية في تنفيذ العمليات المالية

### 1. مراحل تنفيذ العمليات المالية :

إن إجراءات تنفيذ الميزانية العامة للدولة تخضع لمجمل قواعد المحاسبة العمومية ( أعوان التنفيذ و مراحل التنفيذ ). و قد وجدت قواعد صارمة يتم بمقتضاها تنفيذ الميزانية لضمان الاستخدام القانوني للأموال العمومية.

- على مرحلتين مختلفتين (مرحلة إدارية و مرحلة محاسبية )
- و من طرف فئتين مختلفتين و منفصلتين من الأعوان (الآمر بالصرف و المحاسب العمومي )

**المرحلة الإدارية**

و هي من اختصاص الآمر بالصرف يقوم فيها بما يلي :

- الالتزام بالنفقة أو إثبات الإيراد.
- التصفية.
- الأمر بدفع النفقة أو الأمر بتحصيل الإيراد.

**المرحلة المحاسبية**

و هي من اختصاص المحاسب العمومي يقوم من خلالها بما يلي :

- دفع النفقات .
- تحصيل الإيرادات .

## 2. أعوان التنفيذ :

يضطلع بتنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية فئتين مستقلتين من الأعوان هما.

### أ. الآمرون بالصرف :

الآمر بالصرف هو كل شخص مؤهل لإثبات دين (حق) لهيئة عمومية و تصفيته و الأمر بتحصيله.

أو لإنشاء دين ( الالتزام بنفقة ) و تصفيته و الأمر بدفعه.

و يكون الآمرون بالصرف حسب المادة 25 من قانون المحاسبة العمومية :

- **آمر بالصرف رئيسي ( ابتدائي أو أساسي )**: و هو الذي تخصص له مباشرة الاعتمادات المرخص بها في الميزانية مثل : ( الوزير ، الوالي ، رئيس المجلس الشعبي البلدي ...إلخ )

و قد نصت المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 91 /313 على أن :

الآمرين بالصرف الابتدائيين هم الذين يصدرون:

- أوامر بالدفع لفائدة الدائنين.
- أوامر الإيرادات ضد المدينين
- و أوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الآمرين بالصرف الثانويين.

- **آمرين بالصرف ثانويين** : هو الذي تفوض له الاعتمادات من قبل الآمر بالصرف الرئيسي مثل : ( رئيس مصلحة غير ممركزة لوزارة ، رئيس بعثة دبلوماسية ، عميد كلية ... إلخ ).

و هم يصدرون :

- حوالات دفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة.
- و أوامر الإيرادات ضد المدينين.

- **الآمر بالصرف الوحيد** : سمي في الجزائر الوالي بالآمر بالصرف الوحيد و هذا :

عندما يقوم بتنفيذ العمليات المالية المسجلة في ميزانية الدولة و الخاصة بمختلف الوزارات ، و بالتالي فهو في هذا الوضع ، ليس آمرا بالصرف رئيسيا و لا آمرا بالصرف ثانوي ، و الاعتمادات لا تفوض له بل تخصص له نهائيا في بداية كل سنة.

و بالتالي : منذ صدور قانون المحاسبة العمومية أصبح الوالي آمرا بالصرف وحيد في برامج التجهيز العمومي غير الممركزة و المسجلة باسمه.

**التزامات الآمرين بالصرف و مسؤولياتهم :**

الإلتزامات : يخضع الآمرون بالصرف لالتزامات خاصة بممارسة صلاحياتهم :

- قبل بداية ممارسة هم ملزمون باعتماد أنفسهم لدى المحاسبين العموميين.
- و هم ملزمون بمسك محاسبة خاصة بتسييرهم المالي(محاسبة إدارية) و تقديم حسابات نتائج هذا التسيير.

- **مسؤولياتهم** :

1. المسؤولية السياسية : لأنهم محل مساءلة من طرف الهيئة التي أقرت الاعتمادات المالية و رخصت لهم باستعمالها في إطار أهداف سياسة مالية معينة.

2. المسؤولية التأديبية : و هي مساءلة الآمر بالصرف من قبل المسؤول السلمي الأعلى له الذي يمكن أن يسلط عليه عقوبة قانونية.

3. المسؤولية المدنية : أساسها الخطأ الشخصي الذي قد يرتكبه الآمر بالصرف و الضرر الذي يمكن أن يلحق الهيئة العمومية ، و تطبيق العقوبة يعني إجباره على تعويض ذلك الضرر من ماله الخاص.

4. المسؤولية الجزائية : الآمر بالصرف الذي يرتكب مخالفة في التسيير المالي يكون لها وصف الجريمة الجزائية طبقا لقانون العقوبات ( اختلاس ، غدر ، تبديد ....) يكون مبدئيا محل مساءلة جزائية من طرف الجهة القضائية المختصة.

5. المسؤولية عن عدم مراعاة الانضباط المالي و الميزاني : تختص بزجر المخالفات لقواعد الميزانية و المحاسبة العمومية ، فمسؤولية الأعوان في مثل هذه الأخطاء تجعلهم يتعرضون لعقوبة الغرامة التي يصل مبلغها الأقصى إلى المرتب السنوي للعون أو ضعف هذا المبلغ.

**ب.المحاسبون العموميون :**

يعرف المحاسب العمومي بأنه : " الموظف أو العون العمومي المرخص له قانونا للتصرف في الأموال العمومية أو الأموال الخاصة المنظمة "

**العناصر الأساسية لمفهوم المحاسب العمومي:**

- **صفة الموظف العمومي لدى الدولة** (ملحقون بوزارة المالية)
- **الترخيص القانوني** (تعيينهم و اعتمادهم يتم من وزير المالية)
- **التصرف في الأموال العمومية** (تحصيل الإيرادات ....)

**أهم وظائف المحاسب العمومي :**

يتمثل دور المحاسبين العموميين في تنفيذ الميزانيات و مختلف العمليات المالية و هذا بالقيام بمختلف الوظائف التالية :

- ✓ تحصيل الإيرادات : تنفيذا لأوامر تحصيلها أو المسددة مباشرة
- ✓ دفع النفقات : تنفيذا لأوامر الدفع الصادرة إليهم أو السندات المقدمة لهم من قبل الدائنين أو بمبادرة منهم في بعض الحالات.
- ✓ تنفيذ عمليات الخزينة : المتمثلة أساسا في حركة الأموال نقدا و القيم المعبأة مثل السندات المضمونة و القابلة للتحويل إلى نقود , و حسابات الودائع و الحسابات الجارية و حسابات الديون المستحقة.
- ✓ حفظ الأموال و القيم المملوكة للهيئات العمومية أو المودعة لديها.

- ✓ مسك المحاسبة التي تبين العمليات المنفذة من قبلهم.
- ✓ المحافظة على سندات الإثبات و الوثائق المحاسبية.

**الصفات المختلفة للمحاسبين العموميين :**

أ. **المحاسبون الرئيسيون و المحاسبون الثانويون**

لمعرفة من له صفة محاسب رئيسي أو محاسب ثانوي يمكن الرجوع لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 313/91 و الذي ينص على ما يلي :

- يكون المحاسبون إما رئيسيين أو ثانويين
- و المحاسبون الرئيسيون هم المكلفون بتنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية .
- أما المحاسبون الثانويون فهم الذين يتولى تجميع عملياتهم محاسب رئيسي .

و يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة :

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

و يتصف بصفة المحاسبين الثانويين :

- قابضو الضرائب.

- قابضو أملاك الدولة.
- قابضو الجمارك.
- محافظو الرهون.

أما بالنسبة للجماعات المحلية فالمحاسبون الرئيسيون هم :

- أمين خزينة الولاية هو المحاسب الرئيسي لميزانية الولاية.
- أمين خزينة البلدية هو المحاسب الرئيسي لميزانية البلدية.
- و لا يوجد محاسبون ثانويون للجماعات المحلية.

أما بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري :

- هناك أعوان محاسبون رئيسيون خاصون بهذه المؤسسات .
- يعتمد وزير المالية أو ممثله محاسبين ثانويين إذا كان نص إنشاء المؤسسة يتوخى وجودهم.

ب. **المحاسبون بالنقود و المحاسبون بالمواد** :

باعتبار المحاسبين العموميين أمناء صندوق فهم يمارسون وظائفهم كمحاسبين بالنقود ، و عندما يكلفون بحفظ مواد أو أشياء مملوكة أو مودعة لدى الهيئات العمومية فيوصفون بالمحاسبين بالمواد.

ج. **المحاسبون المخصصون و المحاسبون الموكلون و محاسبو الترتيب** :

- المحاسبون المخصصون هم المخولون بأن يقيدوا نهائيا في كتاباتهم الحسابية العمليات المأمور بها من صندوقهم و التي يحاسبون عليها أمام مجلس المحاسبة.
- المحاسبون المفوضون (الموكلون) هم الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المخصصين.
- أما المحاسبون الذين يتولون تركيز أو تجميع العمليات المنفذة من طرف غيرهم من المحاسبين فيسمون بمحاسبي الترتيب.

د. **المحاسبون القانونيون و المحاسبون الفعليون** :

المحاسبون القانونيون هم المعينون قانونا و هم وحدهم المخولون التصرف في الأموال و القيم العمومية، لكن إذا حدث و تدخل بعض الأشخاص في هذه المهام عن قصد أو جهل فإنهم يصبحون محاسبين فعليين ، و يسمى تصرفهم الغير قانوني بالتسيير الفعلي ، و يخضعون لنفس التزامات و مسؤوليات المحاسبين القانونيين ، إضافة للمتابعة الجزائية عن اغتصاب الوظيفة.

**التزامات المحاسبين العموميين و مسؤولياتهم :**

1. **التزاماتهم :**

بالإضافة إلى أن المحاسبين العموميين يخضعون للالتزامات المقررة في قانون الوظيف العمومي و القانون الخاص بسلكهم باعتبارهم موظفين عموميين ، فهم يخضعون لجملة من الالتزامات الخاصة بممارسة مهامهم كمحاسبين عموميين منها :

- التنصيب و تسليم المهام :

بعد تعيين المحاسب العمومي من قبل وزير المالية و أدائه اليمين القانونية (في حالة تعيينه لأول مرة)و اكتتاب تأمين على مسؤوليته المالية ، يتم تنصيب المحاسب العمومي في مهامه من طرف وزيرالمالية أو ممثله ، و يترتب عن هذا التنصيب الرسمي تحرير محضر تسليم المهام الذي يجب توقيعه حضوريا من قبل المحاسب المباشر لمهامه و المحاسب المنتهية مهامه ، ليتم تحديد مدى مسؤولية المحاسب الجديد عن تسيير سلفه.

- إيداع الحسابات :

المحاسبون العموميون ملزمون بإيداع حسابات تسييرهم بعد نهاية كل سنة مالية أو عند انتهاء مهامهم ، لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة لمراجعتها و البت في مسؤولياتهم عن هذا التسيير.

## 2. مسؤوليات المحاسبين العموميين :

كغيرهم من الموظفين يمكن أن يتعرض المحاسبون العموميون إلى المسؤولية التأديبية أو الجزائية أو المدنية.

إضافة إلى ذلك يمكن أن يتعرضوا إلى مسؤولية خاصة بهم و هي المسؤولية الشخصية و المالية ، التي تقوم عند عدم مراعاة قواعد المحاسبة العمومية و تهدف إلى إجبارهم على تعويض الضرر.

و تمتد مسؤولية المحاسبين العموميين لتتعلق بالمهام التي يضطلعون بها و هي :

- تحصيل الإيرادات
- دفع النفقات.
- حراسة الأموال و القيم.
- تداول الأموال و القيم.
- مسك المحاسبة.
- المحافظة على سندات الإثبات و وثائق المحاسبة.
- كما تمثل مسؤوليتهم عمل الغير(أي الأعوان التابعين لهم)

## 3. عمليات الإيرادات العامة :

### أ. لمحة عن الإيرادات العامة:

يقصد بالإيرادات العامة أنها مجموعة المداخيل التي تحصل عليها الدولة من مصادر مختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة بهدف تحقيق التوازن الاقتصادي و الاجتماعي.

أما محاسبيا فالإيراد العمومي هو كل دين أو (حق) مستحق لهيئة عمومية ما ، و تعرف الإيرادات أيضا بأنها مجموع الموارد المقابلة لمجموع الأعباء ( النفقات ) المقدرة في الميزانية.

و تصنف حقوق الهيئات العمومية أو (ديونها) من حيث مصدرها إلى صنفين :

- **ديون القانون العام:** المتمثلة في الضرائب و الرسوم و الحقوق التي تفرضها الدولة عن طريق القانون الجبائي الذي يعتبر فرع من فروع القانون العام.
- **ديون القانون الخاص** : لأن مصدرها هو القانون الخاص و تحصل عليها الهيئات العمومية من التصرف في أملاكها الخاصة.

### مبادئ تنفيذ الإيرادات العامة:

يخضع تحصيل الإيرادات إلى مجموعة من المبادئ و القواعد الأساسية تتمثل في :

- يحكم تحصيل الإيرادات قاعدة أساسية هي : " عدم تخصيص الإيرادات" و التي مفادها أن تختلط كل الإيرادات التي تحصلها الخزينة العامة لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كافة النفقات العامة دون تمييز .

غير أنه يمكن أن يكون لهذه القاعدة استثناءات كتخصيص بعض القروض العامة أو الضرائب أو الرسوم لأغراض أو فئات معينة.

- تسقط ديون الدولة كقاعدة عامة بمرور أربع سنوات دون القيام بأي إجراء من أجل تحصيلها الجبائي .

- يجب مراعاة مواعيد التحصيل و إجراءاته المنصوص عليها في القانون.
- تلتزم الجهات الإدارية المختصة بتحصيل الإيرادات على اختلافها.

ب.**إجراءات تنفيذ الإيرادات العامة:** تمر إجراءات تنفيذ الإيرادات بمرحلتين :

- **المرحلة الإدارية:** المرحلة الإدارية كلها من اختصاص الآمر بالصرف يقوم فيها بمايلي

• **الإثبات** : و هو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي.

• **التصفية** : و تتمثل في تحديد مبلغ الدين العمومي القابل للتحصيل.

• **الأمر بالتحصيل** : باستثناء حالات الديون التي لا تحتاج بطبيعتها إلى إصدار مسبق لأوامر تحصيل فإن الأمر بتحصيل الإيرادات العمومية هو كقاعدة عامة من صلاحيات الآمرين بالصرف وحدهم.

- **المرحلة المحاسبية:** المرحلة المحاسبية من اختصاص المحاسب و يقوم فيها بمايلي

• **التحصيل** : تبدأ إجراءات تحصيل الإيرادات العمومية حين يتكفل المحاسبون العموميون في تدويناتهم المحاسبية بأوامر تحصيلها الصادرة عن الآمرين بالصرف ، أي قبول تحصيلها بعد التحقق من الترخيص بذلك قانونا.

بعد إيفاء هذه الالتزامات يقوم المحاسب بتحصيل الإيرادات المتكفل بها و يتم ذلك بطريقتين :

1. التحصيل الودي : و هو القاعدة

2. التحصيل الجبري : و يتم هذا الإجراء إذا تخلف المدينون عن التسديد بعد استنفاذ إجراءات التحصيل الودي ، بحيث يتعين على المحاسب العمومي الشروع في تطبيق إجراءات التحصيل الجبري ، و هذا بجعل أوامر تحصيل الإيرادات تنفيذية .

## 4. عمليات النفقات العامة :

### أ. تعريف النفقات العامة:

النفقة العامة هي مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامة ، و يمكن تصنيف النفقات العامة إلى صنفين حسب أقسام الميزانية العامة :

- **نفقات التسيير**: تسمى كذلك باعتمادات التسيير تغطي الأعباء العادية الضرورية لتسيير المصالح العمومية المسجلة في الميزانية العامة لدولة ، و ترتبط هذه النفقات بالنشاط العادي واليومي للدولة والتي تمكنها من تسيير مرافقها العمومية قصد اشباع الحاجات العامة.
- **نفقات التجهيز**: هي نفقات ذات طابع نهائي مخصصة لتنفيذ المخطط الوطني السنوي للتنمية كما أنها عبارة عن استثمارات ذات طابع اقتصادي واجتماعي واداري تشمل أساسا قطاعات الفلاحة والري ، المنشآت القاعدية في المجال الاداري والتربوي الاجتماعي والثقافي، القطاع الاقتصادي و قطاعات النقل و البناء و السياحة.

ب.**إجراءات تنفيذ النفقات العامة:** يمر تنفيذ النفقات العمومية بمرحلتين هما :

- **المرحلة الإدارية** : من اختصاص الآمرين بالصرف ، يقوم فيها بمايلي
  - **الالتزام** : و هو التصرف الذي بمقتضاه تثبت الهيئات العمومية ما عليها من التزام ينتج عنه عبء مالي ، و هو مصدر النفقات العمومية.

تمارس على قرارات الالتزام التي يصدرها الآمرون بالصرف رقابة تدعى"مراقبة الالتزام بالنفقات " و هذا قبل أن تترتب عنها ديون اتجاه الهيئات العمومية ، و تمارس وظيفة الرقابة المالية القبلية من طرف موظفين تابعين لوزارة المالية برتبة : **مراقبين ماليين** . سنتطرق لهذه الوظيفة بالتفصيل في فصل الرقابة.

- **التصفية** : و هو الإجراء الذي بموجبه يتم :

✓ التحقق من وجود الدين و ضبط مبلغ النفقة.

✓ تطبيق قاعدة أداء الخدمة و التي تعني أنه لا يمكن صرف النفقات العمومية إلا بعد تنفيذ موضوعها.

- **لأمر بالصرف** : و هو قرار إداري يعطى بموجبه الأمر للمحاسب العمومي لدفع النفقة المصفاة.

**المرحلة المحاسبية** : من اختصاص المحاسب العمومي ، يقوم فيه بمايلي

- **الدفع** : و هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي.
- **طرق دفع النفقات العمومية :**

1. **الدفع نقدا:** إذا لم يتجاوز مبلغها الحد النقدي المقرر عن طريق التنظيم المعمول به.
2. **الدفع بالتحويل** : إلى حساب جاري يكون إجباري إذا تجاوز مبلغ الدفع السقف المحدد
3. **الدفع بواسطة حوالة بريدية:**إذا لم يتجاوز مبلغها الحد النقدي المقرر.
4. **المقاصة :**