



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHAIDER – Biskra

جامعة محمد خيضر بسكرة

Faculté des Sciences Economique

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Département d'économie

قسم العلوم الاقتصادية

دراسة حول:

دور المحاسبة العمومية في ترشيد الإنفاق العام

دراسة حالة الجزائر

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية

تخصص: إقتصاد نقدي وبنكي

الأستاذ (ة) المشرف (ة)

- لحسن دردوري

إعداد الطالب (ة) :

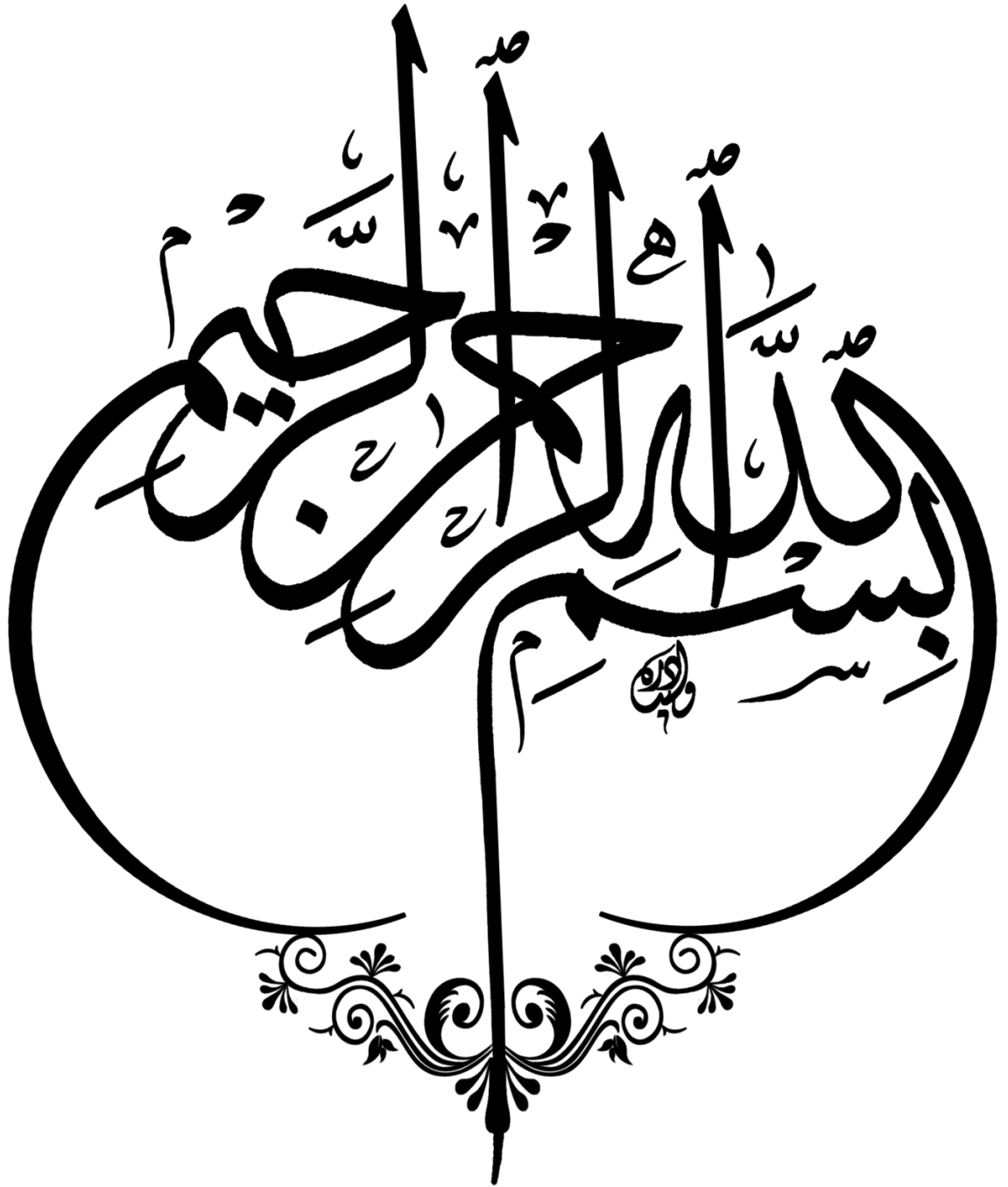
- سلمى حنان

- بوسابر حنان

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	استاذ	علي بوعبد الله
بسكرة	مقررا	استاذ	لحسن دردوري
بسكرة	مناقشا	استاذ محاضر أ	دلال نور الدين

السنة الجامعية : 2024/2023



الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

(قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

صدق الله العظيم

إلى من بلغ الرسالة و أدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور

العالمين (سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم)

إلى من كلفه الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون إنتظار إلى من

أحمل إسمه بكل إقتضار (والدي العزيز)

إلى ملائكتي في الحياة إلى معني الحب وإلى معني الحنان والتفاني إلى بسمه

لحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى

أغلى الحبايب (أمي الحبيبة) .

إلى جميع أفراد عائلتي الذين كانوا خير عون لي ،إلى أستاذي الفاضل

الذي كان خير مشرفا في هذا العمل المتواضع إلى جميع أساتذتي إلى

زملائي وزميلاتي أينما كانوا و إلى من قدم لي العون والمساعدة

أهدي هذا العمل المتواضع راجيا من المولى عز وجل أن يجد القبول

والنجاح .

حنان سليمي

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

بعد إتمامي والحمد لله أهدي ثمرة كدحي وكفاحي:

إليك يا من تتوق الأنفس الطاهرة والعيون الفياضة لرؤياك ، أهدي هذا العمل لعلي أنال شرفه حبك يا حبيبنا و سيدنا محمد رسول الله .

إلى من غمرتني بعطفها وحنانها وأعطتني شعاع الأمل وعلمتني إن الحياة عمل وأمل إلى من تسعد لفرحتي وتعزن لحزني إلى رمز العنان ومنبع الأمان إلى من أمانتني بدعواتها " أمي الحبيبة " حفظها الله ورعاها وأطال الله في عمرها.

إلى الشجرة التي منها أتيت والمنبع الذي منه ارتويت والخير الذي فيه تربيت إلى من علمني معنى الحياة وظل في حياتي رمز لتضحية إلى الذي ساهم في تربيتي وتعبد في سبيل تعليمي وارتقى طويلا نجاحي " أبي العنون " حفظه الله ورعاها وأطال في عمره.

وإلى إخوتي و أسرتي جميعا، ثم إلى كل من علمني حرفا أصبح سنا بركة يضيء الطريق أمامي ، إلى أهلي و أساتذتي ، إلى زملائي وزميلاتي ، إلى الشموع التي تحترق لتضيء الآخرين ، إلى كل من علمني حرفا أهدي هذا البحث المتواضع راجيا من المولى عز وجل أن يجد القبول والنجاح

حنان بوصابر

شكر وتقدير

إن الشكر لله الواحد القهار صاحب الفضل والإكرام أكرمنا بنعمة الإسلام
ويسر لنا سبيل العلم فله الشكر حتى يرضى وله الشكر بعد الرضى والصلاة
والسلام على الحبيب المصطفى صلى الله عليه وسلم تسليماً كثيراً .

ونتقدم بالشكر الجزيل وبكل عز وإعتزاز إلى الأستاذ الفاضل

دردوري لحسن

لقبوله على الإشراف على هذه المذكرة والذي لم يبخل علينا بتوجيهاته
والملاحظات القيمة وندعو له بدوام الصحة والعافية وراحة البال .
والشكر والتقدير إلى أساتذتي الكرام أعضاء اللجنة المناقشة .
ونتقدم بالشكر كذلك إلى كل من ساعدنا عن قريب أو من بعيد خاصة

سكرافه محمد الحميد

من أجل إتمام هذه المذكرة .

ملخص :

تهدف دراستنا إلى إبراز الجانبين الأساسيين التي تركز عليهما أي دولة من أجل المحافظة على ممتلكاتها المالية وغيرها ،حيث يتمثل هذين الجانبين في المحاسبة العمومية والنفقات العامة حيث تم التطرق فقط والتركيز على جانب دون ذكر الإيرادات بسبب إقتصار دراستنا على الجانب النفقات ودور المحاسبة العمومية في ترشيدها ،حيث تم إبراز الأعوان الذين يقومون بتنفيذ النفقات في كافة مراحلها إلى آخر مرحلة وهي التسديد مع ضرورة التقيد بإنفاقها على الأشياء الضرورية من أجل الترشيح العقلاني لها، كما تم إبراز جملة من الإصلاحات تعلقت أساسا بعصرنة الموازنة العامة بغية الانتقال من ثقافة تسيير الموازنة القائم على الوسائل إلى التسيير الحديث القائم على النتائج والأهداف ، مما يؤدي إلى تحقيق أكبر قدر من ترشيح النفقات العامة.

ولتحقيق أهداف الدراسة إعتدنا على المنهج الوصفي في الإطار النظري للمحاسبة العمومية والنفقات العامة ، والمنهج التحليلي لتحليل محتوى الإصلاح الموازناتي.

ومن أهم نتائج الدراسة:

- إن ترشيح النفقات العامة هو الحصول على أعلى إنتاجية ممكنة بأقل قدر ممكن من النفقات العامة، ولا يتحقق ذلك إلا من خلال حرص بقدر المستطاع التقليل من التبذير والإسراف في إستخدامها.
- إن مشروع الإصلاح الذي يعتبر القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية أساسا قانونيا له يمكن أن يساهم في ترشيح النفقات العامة من عدة جوانب ، لكن يتوقف نجاحه على ضرورة توفر مجموعة من العوامل ،تتمثل في تحديث أساليب الإدارة العمومية وإستعمال الوسائل التكنولوجية في مجال الرقابة على النفقات العمومية.

الكلمات المفتاحية : المحاسبة العمومية ، أعوان المحاسبة العمومية ، ترشيح النفقات العامة ، القانون العضوي 18-15 ،الإصلاح الموازناتي.

Abstract :

Our study aims to highlight the two main aspects on which any State is based in order to preserve its financial and other property. "Where these two aspects are public accounting and public expenditures, where only the focus has been on one aspect without mentioning revenue because of our study is limited to the expenditure aspect and the role of public accounting in rationalizing it, The agents who carry out the expenditure have been highlighted at all stages to the last stage, namely, payment, with the need to comply with its expenditure on things necessary for rational rationalization. and highlighted a number of reforms, mainly related to the modernization of the general budget in order to move from a culture of means-based budgeting to modern results-based management and objectives, This has the effect of maximizing the rationalization of public expenditures.

In order to achieve the study's objectives, we have relied on the prescriptive approach in the theoretical framework of public accounting and public expenditure, and the analytical approach of analysing the content of budgetary reform.

The main findings of the study include:

- The rationalization of public expenditures is the acquisition of the highest possible productivity at the lowest possible level of public expenditures. This is achieved only through a concern to the extent possible to minimize waste and overuse.

- The draft reform, which considers Organic Act No. 18-15 on financial laws as a legal basis, could contribute to the rationalization of public expenditures in several respects, but its success depends on the need for a range of factors, namely the modernization of public administration methods and the use of technological means to control public expenditures.

Keywords: Public Accounting, Public Accounting Officers, Public Expenditure Rationalization, Organic Law 18-15, Budget Reform.

فهرس المحتويات

المحة	وى
الإهداء	
شكر و عرفان	
الملخص	
مقدمة	أ- و
الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة العمومية والنفقات العمومية	
تمهيد	02
المبحث الأول : مدخل حول المحاسبة العمومية	03
المطلب الأول : ماهية المحاسبة العمومية	03
المطلب الثاني : أهداف المحاسبة العمومية	04
المطلب الثالث : مبادئ وقواعد المحاسبة العمومية	06
المطلب الرابع : مجالات استخدام المحاسبة العمومية	09
المبحث الثاني : أعوان المحاسبة العمومية	10
المطلب الأول : الأمرين بالصرف	10
المطلب الثاني : المحاسبون العموميون	15
المطلب الثالث : المراقب المالي	22
المطلب الرابع : وكيل الصرف	23
المبحث الثالث : عموميات حول النفقات العامة	24
المطلب الأول : ماهية النفقة العامة	24
المطلب الثاني : ظاهرة تزايد النفقة العامة و أسبابها	27
المطلب الثالث : تقسيمات النفقات العمومية	30
المطلب الرابع : آثار النفقات العامة ومراحل تنفيذها	33
المبحث الرابع : مدخل لترشيد النفقات العامة	37
المطلب الأول : مفهوم ترشيد النفقات ومبرراته	37

38	المطلب الثاني : أسباب و أهداف ترشيد النفقات العامة
42	المطلب الثالث :مجالات ترشيد النفقات العامة
43	المطلب الرابع :عناصر ومتطلبات نجاح عملية ترشيد الإنفاق العام
45	خلاصة الفصل
الفصل الثاني : دور الإصلاح الموازنتي في ترشيد الإنفاق العام	
47	تمهيد
48	المبحث الأول : الإصلاح العام للإصلاح الموازنت في ظل القانون العضوي 15-18 .
48	المطلب الأول : مفهوم الإصلاح الموازنتي .
50	المطلب الثاني : قواعد الإصلاح الموازنتي .
51	المطلب الثالث : إعداد الموازنة وفق البرامج .
57	المبحث الثاني : الإطار العام للإصلاح المحاسبية العامة في الجزائر
58	المطلب الأول : مفهوم ركائز نظام المحاسبة العمومية
61	المطلب الثاني : محاور إصلاح المحاسبة العمومية
62	المطلب الثالث : قواعد وتوصيات المحاسبة العمومية
66	المبحث الثالث : دور الإصلاح الموازنتي والمحاسبي في ترشيد الإنفاق العام
66	المطلب الأول : ترشيد الإنفاق العام في ظل الإصلاح الموازنتي
68	المطلب الثاني : ترشيد الإنفاق العام في ظل إصلاح قانون المحاسبة
69	المطلب الثالث : ترشيد الإنفاق العام في ظل الرقابة على الإنفاق العام .
72	خلاصة الفصل
74	الخاتمة
79	قائمة المراجع



تحتل المحاسبة العمومية في الآونة الأخيرة مكانة هامة في حياة المجتمعات المعاصرة ، حيث أن لها دورا هاما أساسيا في الإدارة المالية للدولة ، وفي صياغة السياسات المالية وتنفيذها للمساهمة في تفعيل دور الإدارة المالية العامة للدولة.

فالمحاسبة العمومية تقوم بتنظيم العمليات المالية من خلال تحصيل الإيرادات وتنظيم مراحل صرف النفقات العمومية بالإضافة إلى تبويب وقياس المعلومات المحاسبية فهي نظام يحكم النشاط المالي للقطاع العام.

كما أضحت النفقات العمومية الأداة التي تستخدمها الدولة في تحقيق الدور الذي تقوم به في مختلف المجالات ،فهي تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة،وتبين البرامج الحكومية في شتى الميادين في صورة أرقام واعتمادات تخصص لكل جانب منها تلبية للحاجات العامة للأفراد من خلال الإنفاق العام،مما فرض على المسؤولين حسن التسيير والاستخدام الأمثل والعقلاني للموارد المتاحة من خلال اللجوء إلى ترشيد الإنفاق العام.فهو الأداة الفعالة في يد الدولة للقيام بالوظائف التنموية التي من شأنه الرفع من معدل المستوى المعيشي للفرد والمجتمع ككل .

والجزائر على غرار دول العالم تحاول جاهدة إنشاء نظام محاسبي فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة وفي الوقت المناسب للمسؤولين،حيث ترغب في مواكبة الإصلاحات من أجل ترشيد استغلال الموارد العامة في الموازنة بترشيد الإنفاق العام، وقد باشرت مجموعة من الإصلاحات في مجالات الموازنة العامة والمحاسبة العمومية ونظام الرقابة على المال العام.

حيث جاء القانون العضوي 18-15 ليليه القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي كأرضيات قانونية جديدة تجسد الإصلاح والعصرنة وتبين المهام والمسؤوليات الحديثة للفاعلين في تنفيذ الميزانية العمومية.

1. الإشكالية:

ومن خلال ما سبق فقد طرح اشكالية البحث كالآتي:

- ما هو دور المحاسبة العمومية في ترشيد الإنفاق العام في ظل الإصلاح الموازناتي في

الجزائر؟

2. الأسئلة الفرعية:

إلى جانب التساؤل الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- هل اصلاح قانون المحاسبة العمومية في الجزائر يؤثر في التوازنات المالية؟

- ماهي طبيعة العلاقة بين الإصلاح الموازناطي والمحاسبة العمومية في الجزائر؟
- هل للمحاسبة العمومية دور في ترشيد الإنفاق العام في الجزائر؟

3. فرضيات الدراسة :

للإجابة على الإشكالية والتساؤلات الفرعية اعتمدنا على بعض الفرضيات التي يمكن أن تساعدنا في الإجابة عليها :

- نعم إصلاح قانون المحاسبة العمومية في الجزائر يؤثر في التوازنات المالية.
- طبيعة العلاقة بين الإصلاح الموازناطي والمحاسبة العمومية في الجزائر تكاملية.
- الإصلاح الموازناطي في ظل القانون العضوي 18-15 الذي جاء ليعوض النقائص التي كانت في القانون السابق 84-17.
- نعم المحاسبة العمومية دور في ترشيد النفقات العامة من عدة جوانب في ظل الإصلاح الموازناطي الذي يكون القانون العضوي 18-15 أساسا له.

4. الدراسات السابقة :

- من بين أهم الدراسات السابقة التي تقترب من موضوع بحثنا أو درست أحد متغيراته نجد :
- " المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة ، دراسة حالة إقامة جامعية "من إعداد الباحثة بوشنطر سليمة ، وهي عبارة عن رسالة ماجستير في قسم العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق بكلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر 3 للسنة الجامعية 2010/2011 حيث كانت أهدافها تتمثل في :
- أن المحاسبة العمومية هي ذلك النظام من النصوص القانونية والإجراءات الإدارية الواجب تنفيذها من طرف الأعوان المحاسبين ، كذلك أن الإجراءات المحاسبية العمومية وآليات الرقابة استطاعت أن تحصر مجال إستخدام الأموال العمومية وأن تحدد إطارها ، كما تم التوصل إلى أن نظام المحاسبة العمومية كأى نظام آخر لا يخلو من النقائص التي تؤثر على حسن الأداء وحسم استغلال الأموال العمومية ، وذلك يظهر من خلال النقائص التي تنعكس على الواقع العملي .
- إلى دراسة الإجراءات المحاسبية والآليات المعتمدة على أداء المؤسسات العمومية والإدارية لوظائفها المالية وكيف يمكن حماية الأموال العمومية من الإختلاسات والأخطاء وتحديد مدى فعاليتها في الجانب النظري والتطبيقي .

- "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة" من إعداد الباحث شلال زهير، وهي عبارة عن أطروحة دكتوراه في قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص تسيير المنظمات بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة أحمد بوقرة -بومرداس- للسنة الجامعية 2014/2013 حيث كانت أهدافها تتمثل في:
 - تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر عن طريق تحليل نقاط القوة والضعف لنظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على مجموعة حسابات الخزينة العمومية وتقديم الإقتراحات لمعالجة نقائص النظام الحالي
 - عرض وتحليل مشروع إصلاح النظام المحاسبي المقترح من طرف الوزارة المالية وتحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة بهدف تقييمها وتقديم الإقتراحات الضرورية لتفعيل تطبيق هذا المشروع.
 - " ترشيد سياسة الإنفاق العام بإتباع منهج الإنضباط بالأهداف ، دراسة تقييمية لسياسة الإنفاق العام في الجزائر خلال الفترة 2009/1990 "من إعداد الباحث بن عزة محمد ، وهي عبارة عن رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص تسيير المالية العامة بكلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية بجامعة أبي بكر بلقايد تلمسان للسنة الجامعية 2010/2009 ، حيث كانت أهداف الدراسة تتمثل في :
 - التعرف بالدور الكبير لترشيد الإنفاق العام في الإستغلال الأمثل للموارد .
 - السعي إلى إبراز دور عملية ضبط برامج الإنفاق العام بالأهداف في التخصيص الأمثل للموارد.
 - التعرف على توجهات سياسة الإنفاق العام في الجزائر .
 حيث توصلت الدراسة إلى أهمية النفقات العامة في تحقيق الأهداف ، وأيضا تعتبر ظاهرة تزايد النفقات العامة من الصفات المميزة للدول المتقدمة والنامية على حد سواء ، كما تم التوصل إلى أن ترشيد الإنفاق هو السبيل للخروج من الندرة وشح مصادر التمويل وتجنب الإسراف والتبذير مع ضرورة أخذ بعين الاعتبار تحقيق أهداف كل عملية إنفاق .
- مايميز هذه الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:
- تطرقت الدراسات السابقة إلى واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والنقائص والفراغات القانونية التي تمس نظام المحاسبة العمومية، وتطرقت أيضا إلى الإطار المفاهيمي لمعايير

المحاسبة الدولية للقطاع العام ومختلف الهيئات والمنظمات الدولية التي تقوم بإصدارها وتعديلها وتحديثها، وأهملت مختلف الدراسات مشروع إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية وهذا ما ركزت عليه دراستنا وذلك من خلال التعريف بمشروع تحديث نظام المحاسبة والميزانية العمومية، وعرض مشروع الإصلاح، والإجراءات المتخذة لتنفيذ أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل قانون العضوي 15-18

4- المنهج المتبع في الدراسة :

قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع ومن أجل الإجابة على الإشكالية وإختيار صحة الفرضيات تم الإعتماد على كل من المنهج الوصفي الذي يظهر من خلال عرض مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية والنفقات العامة وآليات ترشيد الإنفاق العام ، أما المنهج الوصفي التحليلي في كل جوانب الفصل الثاني .

3- أهمية الدراسة :

تبرز أهمية هذه الدراسة من ناحيتين هما :

أولاً: من الناحية العلمية

تتجلى الأهمية العلمية للدراسة من خلال أهمية المتغير الذي يتناوله والمتمثل في المحاسبة العمومية كونها تحتل مكانة هامة وبارزة على الساحة الدولية ، ودورها الفعال في الحد من الإنفاق في ظل الإصلاح الموازناتي .

ثانياً: من الناحية العملية

- صدور القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية الرامي إلى تفعيل دور المالية العامة الجزائر في تغيير نمط التسيير العمومي الذي سينتقل من التسيير المرتكز على الوسائل إلى التسيير المرتكز على النتائج، كما نص على مجموعة الآليات الجديدة والتي من شأنها دعم مراقبة الأداء وتعزيز الرقابة على المال العام.

- الإصلاحات التي قامت بها الجزائر لتحديث نظام المحاسبة العمومية

4-دواعي إختيار الموضوع :

- الميول الشخصي والرغبة في دراسة هذا الموضوع لتنمية المعرفة الذاتية .
- نظرا لأهمية الموضوع خاصة في الجانب الإقتصادي والسياسي والإجتماعي .
- تكرار على الموضوع في مختلف مسابقات التوظيف العمومي .

- محاولة تسليط الضوء على الإجراءات المتبعة للتقليل من الإنفاق العام .
- إثراء المكتبة بهذا النوع من البحوث.

5- أهداف الدراسة :

- تهدف هذه الدراسة إلى جملة من الأهداف وهي كما يلي :
- تسليط الضوء على دور المحاسبة العمومية في مراقبة وترشيد النفقات.
 - التأكيد على أهمية ترشيد الإنفاق العام لرفع الكفاءة الإقتصادية ومحاربة الإسراف.
 - بيان أهمية واقع المحاسبة العمومية في الجزائر والقوانين والأنظمة التي تحكمها.
 - إبراز دور المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات في ظل الإصلاح الموازاتي .
 - تبيان الآليات الحديثة التي تسهم في ترقية التسيير العمومي الجديد وفق نظام الإصلاح الموازاتي في ظل القانون العضوي 15-18 الذي جاء ليعوض النقائص التي كانت في التي كانت في القانون السابق 17-84

6- صعوبات الدراسة:

تجدر بنا الإشارة إلى أنه قد واجهتنا عدة صعوبات أثناء القيام بهذه الدراسة ومن بين هذه الصعوبات ما يلي :

- قلة المراجع الخاصة بالمحاسبة العمومية وصعوبة الحصول على الموجود وهذا راجع إلى التغير في العنوان وما يتضمنه حيث كانت تسمى بالمحاسبة الحكومية .
- صعوبة وتعقد عملية تنفيذ النفقات حيث تمر بالعديد من المراحل .
- حداثة الموضوع من حيث تطبيق القوانين

7- الأدوات المستخدمة في الدراسة:

فيما يخص جمع المعلومات فقد اعتمدت على المراجع و الكتب .

8- خطة وهيكل الدراسة :

من أجل الوصول إلى الهدف من هذه الدراسة وللإجابة على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية قمنا بتقسيم دراستنا إلى فصلين، تسبقها مقدمة عامة.

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة العمومية والنفقات العمومية

خصصنا في هذا الفصل الإطار النظري للمحاسبة العمومية والنفقات العمومية، ويتضمن أربع مباحث تناولنا في المبحث الأول عموميات حول المحاسبة العمومية، والمبحث الثاني أعوان المحاسبة

العمومية ، أما المبحث الثالث الإطار النظري للنفقات العمومية ، والمبحث الرابع يحتوي على الإطار النظري لترشيد النفقات العمومية .

الفصل الثاني: دور الإصلاح الموازني في ترشيد الإنفاق العام

أما الفصل الثاني تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، يحتوي المبحث الأول على الاطلاع العام للإصلاح الموازني في ظل القانون العضوي 15-18، والمبحث الثاني الإطار العام للإصلاح المحاسبية العامة في الجزائر، أما المبحث الثالث دور الإصلاح الموازني والمحاسبي في ترشيد الإنفاق العام .

الفصل الأول :

الإطار النظري للمحاسبة

العمومية والتفقات

تمهيد:

عرفت المحاسبة العمومية تطورات عديدة خلال الزمن سواء في إجراءاتها أو من خلال مفاهيمها وتعريفها وذلك لما لها من أهمية كبيرة ، فتعتبر المحاسبة العمومية من أهم فروع المحاسبة لما لها من أهمية في المؤسسات العمومية وداخل وظائف الدولة وذلك من خلال تنظيم وتسيير النفقات العمومية والإيرادات العمومية و أيضا كيفية مراقبة الميزانية العمومية لمراقبة تسيير المال العام ، فالمحاسبة العمومية مرتبطة إرتباط وثيق بالنفقات العمومية التي تعد من أهم أدوات الميزانية العمومية والتي تنظمها المحاسبة العمومية ، فهي عبارة عن دفع مصروفات معينة مقابل تحصيل خدمات معينة أو اقتناء أدوات أو غيرها وبالتالي سد الحاجيات اللازمة لتلك المؤسسات وذلك وفقا لقوانين والمراسيم والأوامر التي تحكم الدولة، ففي هذا الفصل سنتطرق إلى أربع مباحث:

- **المبحث الأول:** مدخل حول المحاسبة العمومية.
- **المبحث الثاني:** أعوان المحاسبة العمومية.
- **المبحث الثالث:** عموميات حولالنفقات العامة.
- **المبحث الرابع:** مدخل لترشيد النفقات العامة.

المبحث الأول : مدخل حول المحاسبة العمومية

تعتبر المحاسبة العمومية أداة لتنظيم وتسهيل عمل المؤسسات العمومية فهي عبارة عن إجراءات قانونية وتنظيمية يتم تطبيقها للحفاظ على النظام العام والمال العام للمؤسسات الدولة وفي هذا سنتطرق إلى كل ما يخص المحاسبة العمومية من تعاريف وأهداف ومبادئ ومجالات استخدامها.

المطلب الأول : ماهية المحاسبة العمومية

سنتعرف في هذا المطلب ل ماهية المحاسبة العمومية من خلال التطرق إلى تعاريف المختلفة للمحاسبة العمومية وخصائصها.

الفرع الأول : تعريف المحاسبة العمومية

- **أولاً :** هي المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير ، قياس ، تسجيل وتبويب العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي ، ثم إنتاج المعلومات التي تقيد في إتخاذ القرارات ، وتوصيلها إلى الجهات ذوات العلاقة فيما بينها، كما تنظمها التشريعات الرسمية والمبادئ والقواعد الخاصة بذلك.(بوستة، 2016، صفحة 3).
- **ثانياً :** تعرف كذلك على أنها المبادئ والنقائيد والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظات والوحدات الحكومية وتتصف هذه المحاسبة في الماضي بالتسجيل في السجلات والقوائم المالية لحسابات الموازنة ومراعاة القيود القانونية والإدارية المفروضة على الإنفاق وتسجيل الإلتزامات.(واديان و الحدرب، 2010، صفحة 11)
- **ثالثاً :** وقد عرفت بأنها : تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام .(العواد و الحجازي، 2012، صفحة 5)
- **رابعاً :** وفي تعريف آخر، تعتبر المحاسبة العمومية بأنها "مجموعة القواعد التي تنظم وتقن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية وبالتالي يمكن تقديم ثلاثة مفاهيم للمحاسبة العمومية وهي المفهوم التقني والإداري والمفهوم القانوني .
- **المفهوم التقني :** ويقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها.

- **المفهوم الإداري :** وهو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي.
- **المفهوم القانوني :** وهو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة. (بن يوسف و معاش، 2016، صفحة 276)

وبالتالي يمكن أن نستخلص بأن المحاسبة العمومية هي عبارة عن مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات القانونية والفنية والإدارية التي تحكم عملية تسجيل وتبويب العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الإدارية العمومية المتعلقة بتحصيل الإيرادات العامة وصرف النفقات الواردة في الميزانية العامة للدولة وعرضها بشكل تقارير وقوائم مالية لتقديمها للجهات المختصة.

الفرع الثاني : خصائص المحاسبة العمومية

نبين فيما يأتي أهم خصائص المحاسبة العمومية:

- تشترك في الوظائف الأساسية مع المحاسبة العامة ، وهي قياس وتسجيل وتبويب وتوصيل المعلومات المالية التي تفيد متخذي القرارات.
- تعتبر المجال المحاسبي المتخصص بتقدير العمليات المالية في مؤسسات الدولة
- يوجد ارتباط بين المحاسبة العمومية وبين مجالات المحاسبة الأخرى ، مثل محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية .
- لا تهدف الدولة من خلال المحاسبة العمومية إلى تحقيق الربح.
- تعتبر التشريعات والنصوص القانونية كمرجعية للمحاسبة العمومية بالدرجة الأولى .
- تعلق المحاسبة العمومية بالقطاع العمومي لإنطباق مفهوم الحكومة على الوحدة الحكومية (الوزارة والدوائر والمؤسسات ...) ويتبع هذا المفهوم خاصية هامة في المحاسبة العمومية وهي أن الوحدة تدير شؤونها المالية بذاتها وهي في نفس الوقت مسؤولة أمام الجهات الرقابية العليا في السلطة التنفيذية . (احمرو، 2003، الصفحات 39-40)

المطلب الثاني : أهداف المحاسبة العمومية

- يجب على النظام المحاسبي العمومي الفعال أن يكون قادرا على تحقيق هدفين رئيسيين وهما :
- أن يعرض بطريقة عادلة ويحقق الإفصاح الكامل عن المركز المالي ، ونتائج العمليات للأموال ومجموعات حسابات الوحدة الحكومية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

- أن يحدد بوضوح مدى الالتزام بالقواعد القانونية والنظم المالية. (شلال، 2014، صفحة 12)
- وبناء على ذلك يمكن عرض أهداف المحاسبة العمومية من الجانب الوظيفي للنظام المحاسبي في خمس مجموعات رئيسية كآتي :

الفرع الأول : توفير المعلومات اللازمة للمساءلة ولأغراض الرقابة ولإتخاذ القرارات

- أولاً :توفير المعلومات اللازمة للمساءلة
- حيث تساعد المعلومات من أجل الإلتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الوحدة الحكومية إلى السلطة التشريعية ، أو أي جهاز تنفيذي ، أو قضائي له الحق أو المبرر في طلب ذلك ، بما يتفق مع الإطار التشريعي لذلك.

• ثانيا : توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة

حيث تهدف الرقابة على الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة العمومية واستخدامها بشكل عقلاني بما يخدم المصلحة العامة، وذلك باستخدام أدوات المحاسبة العمومية المختلفة التي تمكنها من ذلك عن طريق الجهات المخولة بهذه الوظيفة والتي يقصد بها التأكد من الإلتزام بالبرامج والخطط والسياسات المحددة.

• ثالثاً: توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات

وهذا بتوفير المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات، عن طريق توفير تقارير دورية أو خاصة نفيذ في المقارنة بين نتائج العام الحالي والسنوات السابقة، وتقييم البرامج والأنشطة والمفاضلة بين البدائل.

الفرع الثاني : توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي وإعداد الحسابات الوطنية

- أولاً : توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي
- تأثير النشاط الحكومي على النشاط الاقتصادي بصفة عامة ، سواء على مستوى الأفراد أو المؤسسات المختلفة ، لذلك فإن الحكومة والأفراد والمؤسسات بحاجة لمعرفة العمليات والأنشطة الحكومية ، للمساعدة في اتخاذ القرارات المبنية على ذلك النشاط ، الأمر الذي ينعكس على الرفاهة العامة بشكل عام ، وأفضل وسيلة للإعلام في هذا المجال هي المحاسبة العمومية بشكل أساسي.

- **ثانيا : توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات الوطنية**

يوفر نظام المحاسبة العمومية المعلومات المعدة والمجهزة طبقا للمفاهيم والتعاريف والتبويبات المستخدمة في الحسابات الوطنية ، وتزداد أهمية هذا الهدف مع ازدياد الاتجاه إلى توطيد العلاقة، إلى درجة الدمج بين نظامي المحاسبة الوطنية والعمومية .(بوسته، 2016، الصفحات 5-6)

- **المطلب الثالث : مبادئ وقواعد المحاسبة العمومية**

يتناول هذا المطلب مجموعة من المبادئ الأساسية للمحاسبة العمومية وأهم قواعدها.

- **الفرع الأول : مبادئ المحاسبة العمومية**

من أهم المبادئ التي تعتمد عليها المحاسبة العمومية ما يلي:

- **أولا : مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي**

هذا المبدأ من منظوره الإداري لا يبتعد كثيرا عن مبدأ الفصل بين السلطات من المنظور السياسي، إلا أنه في المحاسبة العمومية يعتبر مبدأ عملي يهدف إلى إقامة تنظيم عقلائي، متوازن وفعال للمهام والوظائف المالية دون الإخلال بوحدة، تكامل وانسجام النشاط الإداري، من هنا تبرز سلطة الميزانية إلى جانب سلطة الخزينة الأولى يمثلها الأمر بالصرف والثانية يجسدها المحاسب العمومي بداية يعتبر هذا الازدواج عنصر أمني أكثر منه ضمانة قانونية، لذلك أضيف له إمكانية المراقبة المتبادلة بين الوظيفتين مع إدراج التعارض بين المنصبين وتمديده إلى الأزواج .(بلعوسي، 2011، صفحة 10)

- **ثانيا :مبدأ التميز بين الشرعية والملائمة**

بموجب هذا المبدأ فإن كل ما هو شرعي أو قانوني يدخل في مفهوم الميزانية من اختصاص المحاسب العمومي ، بينما يدخل في مجال الملائمة 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 الملائمة 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 ملائماً في إطار مهامهم لكن بشرط عدم التعارض مع القوانين المعمول بها. (بوستة، 2016، صفحة 25).

• **ثالثاً: مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات**

هذا المبدأ يعني أن كل الإيرادات تغطي بدون تمييز كل النفقات ، لا يمكن لأي إيراد أن يخصص لنفقة معينة إلا ما تستثنيه قوانين المالية والتي يمكن أن تأخذ شكل الميزانيات الملحقة، الحسابات الخاصة بالخرينة ، إجراءات الأموال المخصصة للمساهمات أو إستعادة الإعتمادات.(عبود، 2019، صفحة 260)

• **رابعاً : مبدأ المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي**

المحاسب العمومي مسؤول مسؤولية شخصية ومالية على العمليات الموكلة له وعن كل خطأ يرتكبه ، أثناء تنفيذه لمختلف العمليات المالية.(ج ر ج ، 1990، صفحة 1135)

الفرع الثاني : قواعد المحاسبة العمومية في الجزائر

تعتبر المحاسبة العمومية أداة تنفيذ ومراقبة للمال العام لأنها مزيج من القواعد القانونية والقواعد التقنية ، ومن أهم هذه القواعد ما يلي :

أولاً :القواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر

-القانون رقم 21/90 : المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه ، هو المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر ويسمى عادة 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 والمتعلق لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمور بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيتها ومحتواها.

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

الجوانب عن مجال المحاسبة العمومية، وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري، ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره هو رقم 65-259 المحدد للترامات ومسؤوليات المحاسبين.

وإضافة إلى مختلف النصوص التنظيمية التي كانت تصدر تباعا عن الوزارة المكلفة بالمالية (قرارات ، تعليمات ، مناشير) ، وجدت أيضا عدة أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية ، ولا سيما تلك الواردة في القانون رقم 14-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، وفي مختلف قوانين المالية السنوية .

وإذا كان التشريع والتنظيم يعدان المصدرين الرئيسيين لقواعد المحاسبة العمومية ، فهناك مصادر أخرى لهذه القواعد ، تتمثل في :

- الدستور : مثل الأحكام التي نص عليها دستور سنة 1996 والمتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الإعتمادات المالية التي يقرها من طرف الحكومة ، أو تلك الخاصة بتكليف أجهزة الرقابة بالتحقيق في ظروف استخدام الوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها.
- الإجتهد القضائي : الذي يمكنه إعطاء تفسير لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة ، أو محل انتقاد أو جدال أثناء التطبيق ، وكذا سد الفراغ القانوني بشأنها.

ثانيا : القواعد التقنية للمحاسبة العمومية في الجزائر

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

- القواعد التقنية لمحاسبة الدولة.
- القواعد التقنية لمحاسبة الولايات والبلديات.
- بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

1- القواعد التقنية لمحاسبة الدولة : حددتها كل من التعليمتين :

- التعليمات الصادرة عام 1968 من طرف وزارة المالية
- (Intruction générale n°16-10-1968 sur la comptabilité du trésor
- التعليمات المتعلقة بالمخطط المحاسبي للدولة

Ministère des finances- Direction Générale de comptabilité ,plan comptable de L'Etat-
Projet nouveau ,28 septmbre 1999 .

2- القواعد التقنية لمحاسبة الولايات والبلديات

- بالنسبة للولايات : حددتها التعليمتين W1 و W2.

- بالنسبة للبلديات : حددتها التعليمتين C1 و C2.

3- بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري : ليس لها إطار محاسبي معين باستثناء المؤسسات التعليمية والإستشفائية ، التي تعتمد طرق خاصة للتسجيل المحاسبي على أساس القيد البسيط . (بول و عبود، 2019، الصفحات 181-182)

المطلب الرابع : مجالات إستخدام المحاسبة العمومية

يمكن حصر مجال المحاسبة العمومية من جانبين : الجانب العضوي ، ويتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية ، والجانب المادي ، ويخص العمليات التي تطبق عليها هذه القواعد ، أي العمليات المالية والمحاسبية.

الفرع الأول : الجانب العضوي

الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية هي تلك المذكورة في المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية رقم 90-21 وهي :

- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة .

- المجلس الدستوري

- المجلس الشعبي الوطني

- مجلس المحاسبة

- الميزانيات الملحقة

- الجماعات الإقليمية

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .

إن ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من الهيئات أو المؤسسات العمومية (مثل المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري) هو كونها أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام ، وهي تتصرف في غالب الأحيان كسلطات عمومية (توجيه الأوامر أو النواهي للمواطنين وفرض الالتزامات عليهم) .

كما يمكن إضافة معيار آخر لتمييز الهيئات العمومية كمفهوم المحاسبة العمومية، عن بقية الهيئات هو اعتماد المحاسبين العموميين لها من قبل وزارة المالية.

الفرع الأول : الجانب المادي

وهي العمليات الناتجة عن تنفيذ ميزانية الهيئات العمومية من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، فهي تتعلق بصفة عامة ، بما يلي :

- تنفيذ الإيرادات والنفقات.

- تسيير الممتلكات.

- إنجاز عمليات الخزينة.

- مسك المحاسب.(نعيجة، 2011، الصفحات 62-63)

بالنسبة لتسيير الممتلكات ، فإن الأمر يتعلق هنا بما نصت عليه 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 أحكاما خاصة بمحاسبة ممتلكات الهيئات العمومية .(بلول و عبود، 2019، صفحة 181)

المبحث الثاني : أعوان المحاسبة العمومية

سوف نتناول في هذا المبحث دراسة أعوان التنفيذ وخاصة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، باعتبارهم يشتركان في تحريك سيولة الأموال العامة سواء بالإنفاق أو التحصيل، إضافة إلى كل من المراقب المالي ووكيل الصرف ،حيث أن عمليتي الإنفاق والتحصيل تمران بمرحلة إدارية يتولاها الأمر بالصرف ومرحلة محاسبية يقوم بها المحاسبون العموميون ، ولقد حدد التشريع المالي في الجزائر دور كل منها في تنفيذ العمليات المالية .

المطلب الأول : الأمرين بالصرف

يعد الأمر بالصرف كل شخص يخول له القانون القيام بالعمليات المالية ، والتي تتعلق بالمال العام سواء كانت هذه العمليات تخص الإيرادات العامة أو النفقات العامة.

الفرع الأول: تعريف الأمر بالصرف

- أولاً: يعتبر الأمر بالصرف كل شخص له صفة باسم الدولة أو مجموعة محلية أو هيئة عمومية، في إبرام بصرف وتثبيت ديون وتصفية ديون أو الأمر بتغطية دين أو تسديده (بوجلال، 2010، صفحة 18).

- ثانياً: كما يعتبر أيضاً مسير يعين على رأس هيئة عمومية، له مهام إدارية وأخرى مالية في إطار تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المكلف بتسييرها. (شلال، 2014، صفحة 104)

- ثالثاً: بناء على نص المادة 23 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، فإنه يعتبر أمراً بالصرف كل شخص يؤهل لتنفيذ الإجراءات "الإثبات والتصفية" بالنسبة للإيرادات، وإجراءات "الالتزام والتصفية والأمر بالصرف" بالنسبة للنفقات، ويخول التعيين أو الانتخاب لوظيفة الأمر بالصرف وتزول هذه الصفة مع إنتهاء هذه الوظيفة. (ج. ج ر ج، 1990، صفحة 1134)

الفرع الثاني: إعتداد الأمر بالصرف

فكرة الاعتماد في العادة تستعمل في المجال الدبلوماسي، ومفهوم اعتماد الأمر بالصرف من طرف المحاسب العمومي، أتى به قانون المحاسبة العمومية (يجب اعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين المكلفين بالإيرادات والنفقات الذين يأمرهم بتنفيذها).

جاءت طريقة الاعتماد عن طريق التنظيم وذلك بإشعار المحاسب العمومي بوثيقة التعيين الإداري الأمر بالصرف أو محضر انتخاب الأمر بالصرف الجديد، ومحضر التصيب وتسليم نموذج إمضاء الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي.

إذا كان هناك تفويض من الأمر بالصرف إلى موظف أو نائب مكلف بتنفيذ العمليات المالية، يجب إحضار نموذج إمضاء خاص بالشخص المستفيد (الأمر بالصرف المفوض).

وطريقة تسليم هذه النماذج بالإمضاء تخضع لإجراءات معينة، وهي أن ينتقل بالأمر بالصرف إلى مكتب المحاسب العمومي، وأن يوقع على سجل خاص بالاعتمادات (يصادق المحاسب العمومي على هذا الإمضاء)، أما الاعتماد يبدأ من تاريخ التوقيع على هذا السجل الخاص، وينتهي بانتقال الأمرين بالصرف، أو المستفيد من التفويض أو إنهاء مهامهم. (بوجلال، 2010، الصفحات

الفرع الثالث: مهام الآمرون بالصرف

وفق المادة 23 من قانون 90-21 يعد أمر بالصرف في نظر القانون كل شخص يعين أو ينتخب من أجل القيام بالإجراءات التالية :

أولا : من حيث الإيرادات عن طريق إجراءات

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

حيث يقوم الأمر بالصرف من خلال عملية الإثبات ، إعطاء الإيراد صبغته الشرعية وذلك بإدراجه ضمن بنود الموازنة مع وضع وتحديد مبرراته القانونية التي يركز عليها ، أي أنه يقوم بتطبيق ترخيصات الموازنة في مجال تحصيل الإيرادات ، وتهدف هذه العملية إلى إثبات الحقوق الدائنة المستحقة من طرف الدولة أو الهيئات العمومية والمتوقعة في الموازنة والتي يجب تحصيلها .

2-تصفية الإيرادات : حسب المادة 17 من القانون 90-21 " تسمح تصفية الإيرادات بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي والأمر بتحصيلها" .

أي أن الأمر بالصرف يقوم بتحديد مبلغ الإيراد النهائي لكل مدين والواجب تحصيله لفائدة ميزانية الدولة أو المؤسسات العمومية الإدارية اعتمادا على شرعية وطبيعة الإيراد والوثائق الثبوتية.

ثانيا : من حيث النفقات عن طريق الإجراءات التالية

1-الالتزام : حسب المادة 19 من القانون 90-21 يعرف الالتزام على أنه " الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين " .

وما يمكن استنتاجه من هذا التعريف أن عملية الالتزام تتمثل في الإجراء الذي ينتج عنه عبء مستقبلي على عاتق الدولة التي توضع بدورها في وضعية المدين ، فهو يعتبر همزة الوصل الشرعية بين المؤسسة بصفاتها شخصية معنوية من جهة وبين غيرها من المتعاملين من جهة أخرى ، فالمؤسسة بطلبها للخدمات أو البضاعة لابد عليها أن تقدم المقابل لهذه الخدمات أو لهذه البضاعة .

2-تصفية النفقات : " تسمح التصفية بالتحقق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية " حسب المادة 20 من القانون 90-21 .

حيث يتم تقدير المبلغ المستحق للدائن وخصمه من الاعتماد المقرر في الموازنة وينبغي التأكد في هذه المرحلة من حلول تاريخ استحقاق الدين والتأكد من عدم تسديده ، فمرحلة التصفية تبدأ

مباشرة عند استلام البضاعة موضوع الطلبية وتتم عن طريق عملية المقارنة بين الوثائق الثبوتية (سند الطلب - الفاتورة - وصل الاستلام) والبضاعة المستلمة ، للتأكد من مدى احترام المورد لمحتوى الطلبية (الإلتزام).

3-الأمر بالصرف : " يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية "حسب المادة 21 من القانون 90-21 .

ومنه نستنتج أن الأمر بالصرف يقوم بتوجيه أمر للمحاسب العمومي لتنفيذ وتسديد النفقة التي كانت محل التزام وتصفية سابقتين ، ويشترط في الأمر بالصرف أن يكون مكتوبا ومحرا على نموذج وثيقة صادرة عن وزارة المالية (حوالة الدفع) وما تحويه من بيانات ووثائق ثبوتية والتي تقدم للمحاسب العمومي ليقوم بالإجراءات المحاسبية اللازمة .(بوشنطر، 2011، الصفحات 67-71-73)

بالإضافة إلى هذه المهام يقوم الأمر بالصرف بمسك محاسبة إدارية ذات طابع إحصائي للإيرادات والنفقات ، حيث جاء في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 91-313 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 " يمسك الأمر بالصرف الرئيسيون والثانويون التابعون للدولة محاسبة إدارية للإيرادات والنفقات " .(شلال، 2014، صفحة 107)

الفرع الرابع : أصناف الآمرين بالصرف

وفق أحكام المادتين 25 و 27 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية فالأمرون بالصرف إما رئيسيين أو أساسيين ومن جهة أخرى ثانويين ، وقد جاءت المادة 73 من المرسوم التشريعي رقم 92-04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 والذي تضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992 صنف ثالث ألا وهو الأمر بالصرف الوحيد.(ج ر ج، 1992، صفحة 1884)

- **أولا -الأمر بالصرف الرئيسي :** حسب المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 فان الأمرين بالصرف الابتدائيين أو الرئيسيين هم الذين يصدرن أوامر بالدفع لفائدة الدائنين ، وأوامر بالإيرادات ضد المدنين ، وأوامر تفويض الإعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين.(ج ر ج، 1991، صفحة 1648)

والأمرون بالصرف الرئيسيون حسب المادة 26 من قانون 90-21 هم :

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ،
ومجلس المحاسبة .
- الوزراء.
- الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية .
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلدية .(ج ر ج ، 1990،
صفحة 1134)
- **ثانيا -الأمرون بالصرف الثانويون :** هم الأمرون بالصرف الذين يصدرن حوالات دفع لفائدة الدائنين في حدود الإعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدينين (ج ر ج ، 1991،
صفحة 1648) ، فهم مسؤولون بصفقتهم رؤساء المصالح غير الممركزة على عمليات تنفيذ ميزانية الدولة وهم :
- الولاية.
- مديري الولايات والمصالح الخارجية لوزارة المالية.
- رؤساء المصالح الولائية أو الجهوية القائمين بمهام الدفاع.
- السفراء.(عشة، 2022، صفحة 156)
- **ثالثا - الأمر بالصرف الوحيد :** يعتبر الوالي هو الجهة الوحيدة التي تطبق عليها هذا الوصف (ج ر ج ، 1992، صفحة 1884)، حيث هناك عمليات ذات طابع وطني ، لكن بحكم طبيعتها الجغرافية يتم تسجيلها باسم شخص محلي عادة ما يكون الوالي بالنسبة لعمليات التجهيز غير الممركزة المسجلة باسمه .(عشة، 2022، صفحة 156)
- **رابعا- الأمر بالصرف المستخلف :** هو الذي يشغل مكان الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي في أداء مهامه في حالة غيابه أو مانع ، وذلك بعقد تعيين ويبلغ المحاسب العمومي (ج ر ج ، 1990، صفحة 1134)
- **خامسا- الأمر بالصرف المفوض :** يمكن للأمريين بالصرف تفويض التوقيع للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم وتحت مسؤولياتهم (ج ر ج ، 1990، صفحة 1134)، هذا التفويض يسمح لهم بتنفيذ العمليات المالية بالنيابة .(شلال، 2014، صفحة 106)

الفرع الخامس : مسؤولية الأمر بالصرف

جاء في نص المادة 31 من قانون المحاسبة العمومية :

"الأمرون بالصرف مسؤولون عن الإثباتات الكتابية التي يسلمونها ، كما أنهم مسؤولون على الأفعال اللاشرعية والأخطاء التي يرتكبونها والتي لا يمكن أن تكشفها المراقبة الحاسوبية للوثائق ، وذلك في حدود الأحكام القانونية المقررة في هذا المجال ".(ج ر ج ، 1990 ، صفحة 1134)

وقد قام المشرع الجزائري بتقسيم المسؤولية التي تقع على عاتق المحاسب العمومي في المادة 32 من القانون 90-21 والتي جاء فيها ما يلي :

" الأمرون بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية وبهذه الصفة ، فهم مسؤولون شخصا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة والمخصصة لهم ".(ج ر ج ، 1990 ، صفحة 1134)

وسنقوم بتفصيل وتبيان أنواع المسؤوليات التي تقع على عاتق الأمرين بالصرف :

-المسؤولية المدنية : تنشأ المسؤولية المدنية نتيجة ارتكاب أخطاء غير متعمدة تجاه الغير ، وعليه يلزم الأمر بالصرف بتعويض الضرر الذي يسببه للأفراد المتضررين .

- المسؤولية الجزائية : وهي الناجمة عن كل مخالفة صريحة لقواعد الميزانية وقوانين المالية والتي ألحقت ضررا بالخزينة العمومية ، وهذا بعد أن يتم اكتشافها من طرف مجلس المحاسبة عند فحص وتدقيق الحساب الإداري ، إذا اكتشف مجلس المحاسبة أية أخطاء من طرف الأمر بالصرف مؤهلة للعقوبة ، فإنه يحول الملف إلى النائب العام المختص إقليميا ، ويقوم هذا الأخير بمواصلة التحقيق ثم يرفع دعوة قضائية ضد الأمر بالصرف المعني ، كما أنه يقوم بإعلام وزارة العدل باتخاذ لهذه الإجراءات.

- المسؤولية السياسية : مسؤولية خاصة بالأمرين بالصرف لاسيما الوزراء ، حيث تخصص لهم إعتمادات مالية من أجل تنفيذ برامج الحكومة وهم مسؤولون أمامها وأمام المجلس الشعبي الوطني على مدى تحقيق الأهداف المسطرة ، والرشادة في استعمال الأموال العمومية ، وتنفيذ الميزانية ، وتنفيذ برامج التجهيز للدولة.(شلال، 2002، الصفحات 18-19)

المطلب الثاني : المحاسب العمومي

للمحاسب العمومي دور فعال في تداول الأموال العمومية ويمكن التطرق لتعريفه ومهامه ومسؤولياته كما يلي :

الفرع الأول : تعريف المحاسب العمومي

- أولا : يعد محاسبا عموميا في مفهوم القانون 90-21 كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات التالية :

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات .

- ضمان حراسة الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد .

- حركة حسابات الموجودات .

- ثانيا : كما يعرف المحاسب العمومي أيضا أنه كل شخص أو عون له الصفة القانونية لممارسة باسم الدولة والجماعات المحلية والهيئات العمومية عمليات الإيرادات والنفقات وحيازة تداول الأموال والقيم العمومية.(بوشنطر، 2011، صفحة 82)

الفرع الثاني : إعتقاد المحاسب العمومي وتعيينه وإنهاء مهامه

- أولا : ينجم الإعتقاد عن الموافقة التي يعطيها وزير المالية أو ممثله المؤهل قانونا لتعيين عون محاسب ويخوله صفة المحاسب العمومي ، إلا أن التعليم رقم 4 الصادرة بتاريخ 22 فيفري 1997 والمكملة لإجراءات التعليم رقم 7 الصادرة بتاريخ 27 أفريل 1993 عن مديرية تنظيم المحاسبة لوزارة المالية ، تنص صراحة على وجوب تفضيل عملية تعيين المحاسبين العموميين على عملية إعتقاد المحاسبين العموميين ، بالنسبة للمؤسسات العمومية الإدارية ، باستثناء تلك التابعة لقطاعي التربية والتكوين .

- ثانيا : يعين أو يعتمد من قبل الوزير المالية كل من المحاسبين العموميين للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والمؤسسات العمومية الإدارية باستثناء التابعة لقطاعي التربية والتكوين والتعليم المهنيين .

- ثالثا : تنهى مهام المحاسبين العموميين المعنيين ويسحب الإعتقاد من المحاسبين المعتمدين من طرف وزير المالية وفق نفس الإجراءات التي تم بها تعيينهم أو اعتمادهم أما في حالة ارتكابهم لخطأ جسيم فتتم العملية وفق الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما .(الأسود، 2011، الصفحات 09-10)

الفرع الثالث : مهام المحاسب العمومي

يقوم المحاسب العمومي بتنفيذ أوامر الصرف المتعلقة بتسديد النفقات وتحصيل الإيرادات المرخصة في الميزانية العامة للدولة (ج ر ج، 1990، صفحة 1135)، لكن قبل تحصيل الإيرادات ودفع النفقات يقوم المحاسب العمومي بمراقبة شرعية تنفيذ العمليات المالية للدولة والتي تتمثل في :

- فيما يخص الإيرادات يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها

الأمر بالصرف أن يتحقق أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات ، كما يجب عليه مراقبة صحة إلغاء سندات الإيرادات والتسويات.(ج ر ج، 1990، صفحة 1135)

أما فيما يخص النفقات فيجب على المحاسب العمومي قبل قبوله دفع أي نفقة أن يتأكد مما يلي :

- **مطابقة العملية للقوانين والأنظمة المعمول بها** : هذه المطابقة يعني بمفهومها بأن العملية المالية المتمثلة في تنفيذ النفقة التي صدر الأمر بدفعها من طرف الأمر بالصرف للمحاسب العمومي، هي عملية تتطابق مع جميع النصوص التشريعية والتنظيمية المرعية في المجال المالي والمحاسبي، ومن خلال ذلك يمكن القول أن المحاسب العمومي يركز دوره بشكل أساسي على مدى شرعية الأمر بالصرف ولا يتعدى دوره إلى مراقبة مدى ملائمتها.

- **صفة الأمر بالصرف أو المفوض له** : وهو الإجراء الرقابي الأول الذي يجب على المحاسب القيام به قبل المرور إلى فحص الشروط الأخرى للتحقق من شرعية النفقة ، فبفرض أن إعتداد الأمر بالصرف (أو المفوض عنه لدى المحاسب) قد تم ، فإنه يبقى على هذا الأخير القيام بمضاهاة التوقيع على أمر أو حوالة الدفع والسندات المرفقة بذلك المقدم له كنموذج لتوقيع الأمر بالصرف (أو المفوض عنه) أثناء اعتماده للتحقق من تطابقها.

- **شرعية عمليات تصفية النفقات**: إستعمل المشرع في النص العربي من المادة 36 من قانون المحاسبة العمومية مصطلح " شرعية " ، والمصطلح الذي يقابله باللغة الفرنسية ، كما هو معلوم، هو مصطلح " légalité " ، في حين إستعمل في النص الفرنسي لـذات المادة مصطلح "la régularité des opérations" ، وهذا المصطلح يعني نظامية أو صحة عمليات تصفية النفقات ولا يعني شرعيتها ، وعلى هذا الأساس يرجح بأن المشرع يقصد بأن يراقب المحاسب العمومي مدى نظامية ، وصحة عمليات تصفية النفقات دون شرعيتها.

- توفر الإعتمادات: في ممارسة الرقابة على عنصر توفر الإعتمادات ، يتأكد المحاسب العمومي من توفرها في الميزانية المخصصة للجهة الإدارية المعنية التي هو مكلف برقابتها ، ومن كفاية هذه الإعتمادات لتغطية النفقة التي صدر الأمر بدفعها من الأمر بالصرف ، لأنه لا يجوز صرف أي نفقة بما يتجاوز مبلغ الإعتمادات المفتوحة له ، ومن أن هذه الإعتمادات مخصصة لهذه النفقة بالذات ، لأنه لا يجوز كذلك أن تعقد نفقة على اعتماد مخصص لنفقة أخرى .
- أن الديون لم تسقط آجالها وأنها ليست محل معارضة : حسب نص المادة 16 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية ، تسقط بالتقادم وتسدد نهائيا لفائدة المؤسسات العمومية المعنية كل الديون المستحقة للغير من طرف الدولة أو الولاية أو مؤسسة عمومية، مالم تدفع هذه الديون من أجل أربع سنوات ابتداء من اليوم الأول للسنة المالية التي أصبحت فيها مستحقة ، وذلك مالم تنص الأحكام المالية على خلاف ذلك
- وعليه فإن المحاسب العمومي لا بد عليه من التأكد من أن الديون التي هو بصدد دفعها ، لم تسقط بالتقادم طبقا للمادة المذكورة ، ولكن عليه مراعاة أحكام المادة 17 من القانون 84-17 ، التي نصت على عدم تطبيق أحكام المادة 16 المذكورة سابقا ، إذا كان سبب تأخر صرفها يعود إلى الإدارة بسبب مماثلة أو خطأ .
- الطابع الإبرائي للدفع: ويقصد بالطابع الإبرائي للدفع ، أن دفع مبلغ النفقة يؤدي حتما إلى إبراء ذمة الجهة الإدارية المدينة من هذا المبلغ ، لذا يجب على المحاسب العمومي قبل إجراء عملية الدفع أن يتحقق جيدا من كثير من الأمور ، كالتأكد من أن مبلغ النفقة ثابت ومحدد المقدار ومستحق الدفع ، وأن هوية الدائن الذي يتم إليه الدفع مبنية بشكل لا يدع مجالاً للبس والخلط أو الغلط ، أو من وجود أختام أداء الخدمة على ظهر الفاتورة أو وضعية الأشغال وتستنثى حالة التسيقات فيما يتعلق بالصفقات العمومية .
- تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة : إذ يجب على المحاسب العمومي قبل دفع النفقة ، التأكد من أن هذه الأخيرة خضعت للرقابة القبلية من قبل المراقب المالي ولجان الصفقات العمومية ، عن طريق تفحص التأشيرات على بطاقة الإلتزام والملفات المرفقة والوثائق الثبوتية عند الحاجة .

- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي : إذ أنه على المحاسب العمومي ألا يكتفي بالتأكد من أن دفع مبلغ النفقة يبرئ ذمة الجهة الإدارية المدنية فحسب ، بل عليه أن يتأكد من الصحة القانونية للمكسب الإبرائي الناتج عن دفع مبلغ النفقة .(بلحسين و لخذاري، 2022، الصفحات 1602-1603)

كما يقوم المحاسب العمومي بمسك :

➤ محاسبة عامة تسمح بمعرفة عمليات الميزانية وعمليات الخزينة ومراقبتها وتحديد النتائج السنوية

➤ محاسبة خاصة بالقيم والسندات.

➤ محاسبة تحليلية في حينها وتسمح بحساب أسعار الكلفة وتكاليف الخدمات .

➤ إعداد حساب التسيير وتقديمه للجهات الوصية ومجلس المحاسبة في نهاية كل سنة.(عشة،

2022، صفحة 159)

الفرع الرابع : أصناف المحاسبين العموميين

حسب المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين

وإعتمادهم ، يكون المحاسبون العموميون إما رئيسيين أو ثانويين .

أولا -المحاسبون العموميون الرئيسيون

هم المكلفون بتنفيذ العمليات المالية التي تجري في إطار المادة 26 من القانون 90-21 المتعلق

بالمحاسبة العمومية .

من هذا التعريف يتضح أن المحاسبين الرئيسيين هم الذين يقومون بتنفيذ العمليات المالية التي هي

من صلاحيات الأمرين بالصرف الرئيسيين ، على إعتبار أن المادة 26 من القانون 90-21 قد

أوضحت صفات مسؤولي مؤسسات الدولة الذين لهم صفة أمرين بالصرف رئيسيين .

والمحاسبون العموميون الرئيسيون هم:

✓ العون المحاسب المركزي للخزينة.

✓ أمين الخزينة المركزي.

✓ أمين الخزينة الرئيسي.

✓ أمين الخزينة في الولاية.

✓ الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة .

ثانيا - المحاسبون العموميون الثانويون :

المحاسبون الثانويون هم الذين يتولى تجميع عملياتهم محاسب رئيسي وهم :

- ✓ قابضو الضرائب.
- ✓ قابضو أملاك الدولة.
- ✓ قابضو الجمارك.
- ✓ محافظو الرهون.
- ✓ أمناء الخزينة في البلديات.
- ✓ أمناء خزائن القطاعات الصحية والمراكز الإستشفائية.
- ✓ قابضو البريد والمواصلات.
- ✓ رؤساء مراكز البريد والمواصلات.

ملاحظة : بالنسبة لميزانيات الجماعات المحلية فإن أمين الخزينة في الولاية هو المحاسب العمومي الرئيسي عندما ينفذ العمليات المالية لميزانية الولاية ، في حين أن أمين الخزينة لما بين البلديات هو المحاسب العمومي الرئيسي فيما يخص تنفيذ العمليات المالية لميزانية البلديات التابعة لإقليم إختصاصه ، فهو بذلك له صفة المحاسب العمومي الرئيسي حينما ينفذ ميزانية البلدية والمحاسب الثانوي حينما يتصرف في الأموال المفوضة له تنفيذها من أمين الخزينة في الولاية .(شبرة، 2022، الصفحات 89-90)

الفرع الخامس : مسؤولية المحاسب العمومي

- يعد المحاسبون العموميون مسؤولون شخصيا وماليا على العمليات الموكلة لهم.
- تقوم مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية عن كل الأفعال اللاشرعية سواء ارتكبها المحاسب العمومي أو الأعوان التابعون له ، وذلك في حالة دفعه نفقة مخالفة للتحقيقات المنصوص عليها في المادة 36 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وعند " إثبات نقص في الأموال والقيم"
- يعتبر المحاسب العمومي مسؤول شخصيا عن مسك المحاسبة والمحافظة عن سندات الإثبات ووثائق المحاسبة ، كما تمتد المسؤولية الشخصية للمحاسب العمومي لتشمل جميع العمليات التي يتم تنفيذها في المصلحة من طرف الأعوان الموضوعين تحت سلطته بمجرد وقوع مخالفة مالية ، وذلك بموجب المادة 41 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

- كما تقوم المسؤولية المالية للمحاسب العمومي عن كل الأخطاء والمخالفات التي أدت لقيام المسؤولية الشخصية ، ويستدعي قيام المسؤولية المالية للمحاسب العمومي ، وجوب تسديد من أمواله الخاصة مبلغا يساوي البواقي الحسابية المكلف بها ، وذلك بموجب المادة 53 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والمادة 3 من المرسوم التنفيذي 91-312 المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفيات إكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بمجلس المحاسبة " يضع مجلس المحاسبة المحاسب العمومي في حالة مدين إذا سجل على ذمته نقص مبلغ أو صرف نفقة غير قانونية ، أو غير مبررة أو إيراد غير محصل ".(عشة، 2022، صفحة 160)

الفرع السادس : مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يعتبر مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون ، مبدأ أساسي من مبادئ المحاسبة

العمومية ، ويخضع لعدة أسباب أهمها :

- تتعلق الوظائف بمهمتين مختلفتين مهمة إدارية ومهمة مالية.
- تجنب التداخل في المهام.
- إختلاف الكفاءات.

وقد كرس قانون المحاسبة العمومية هذا المبدأ في مادته 55 التي تنص على تنافي وظيفة الأمر بالصرف مع المحاسب العمومي .

أما مبررات هذا المبدأ فتتمثل فيما يلي:

- أولاً : تقسيم المهام
- إن قانون المحاسبة العمومية الجزائري يفصل ، وبوضوح ، بين تسيير الأموال العمومية وتسيير الميزانية العمومية.
- فتسيير الميزانية تعهد إلى الأمرين بالصرف (سلطة الميزانية) بالمقابل فإن تسيير الأموال تعهد إلى المحاسبين العموميين.
- وفقا لهذا التمييز ، فإن كل عملية تحصيل أو دفع تتم على مرحلتين متميزتين:
- المرحلة الإدارية : التي يقوم بها الأمر بالصرف بالإلتزام بالنفقة ، وتصفيتهما والأمر بدفعها من جهة ، وبإثبات الإيرادات وتصفيتهما والأمر بتحصيلها من جهة أخرى.

- المرحلة المحاسبية
- والتي يقوم من خلالها المحاسبون العموميين بدفع النفقات وتحصيل الإيرادات . في الواقع ، أن هذا التنافي القانوني بين الوظائف هو الذي يعطي للمبدأ أصالته و أهميته الخاصة في نظام المحاسبة العمومية ، فهو ليس فقط إجراء أمني أو نظام لتقسيم المهام قابلين للتطبيق في مختلف الهيئات العمومية ، بل يهدف خاصة إلى فرض رقابة صارمة وفعالة على تنفيذ الميزانية (لاسيما المحاسبين العموميين على عمليات الأمرين بالصرف).
- **ثانيا : وحدة الصندوق:** المحاسب العمومي هو العون المؤهل قانونا لتسيير وتداول الأموال والقيم العمومية ويتم ذلك في إطار وحدة الصندوق بحيث تودع الأموال العمومية في صندوق واحد تحت رقابة وزارة المالية ، وعليه ، فإن شبكة المحاسبين العموميين تخضع لرقابة وسلطة وزير المالية ، أما الأمر بالصرف فهو يخضع لسلطات تنفيذية مختلفة.
- **ثالثا : تسهيل الرقابة:** يقوم الأمر بالصرف بمسك الحساب الإداري ، أما المحاسب العمومي فيمسك حساب التسيير ، وهذا ما يسهل عملية المراقبة عن طريق مقارنة الحسابين واكتشاف المخالفات وبالتالي تحديد المسؤوليات ، كما تسهل الرقابة المتبادلة ، فالأمر بالصرف يراقب المحاسب والعكس صحيح.
- **رابعا : مقاومة الغش:** إن مبدأ الفصل يجعل من الصعب القيام بعمليات الإختلاس أو سرقة الأموال العمومية ، بحيث لا يستطيع أن يقوم العون بالالتزام بالنفقات وتسديدها ، وبالتالي فإن الأمر بالصرف يمكنه مراقبة نشاط المحاسب والعكس بالنسبة لنشاط الأمر بالصرف .(نعيجة، 2011، الصفحات 66-67)
- المطلب الثالث : المراقب المالي**
- يعتبر المراقب المالي كل شخص ينتمي إلى الوزارة المالية ، مهمته التأثير على مشروع الإلتزام الذي يحرره الأمر بالصرف وله صلاحيات رفض بعض العمليات المخالفة للقانون .
- الفرع الأول : تعريف المراقب المالي**
- **أولا :** هو ممثل لوزارة المالية يختار من بين موظفيها ويعين بواسطة قرار وزاري يكون مقر عمله في المديرية المالية لدى الولاية المعين فيها ، تسمح له بالتنقل إلى المؤسسات المعنية أو الإستقرار في إحداها إذا اقتضت الضرورة المهنية .

- ثانيا : فهو يعتبر العون المؤهل قانونيا لمراقبة إجراءات الإلتزام للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة ، يمكن لوزير المالية أن يعين مراقبا ماليا أو أكثر لمساعدة المراقب المالي على تأدية مهامه .

- ثالثا : وعلى هذا الأساس فإن المراقب المالي يخضع مباشرة لسلطة وزير المالية ويتمتع باستقلالية تامة سواء من ناحية الأمر بالصرف أو من ناحية المحاسب العمومي .

الفرع الثاني : مهام المراقب المالي

مهمته التأشير على مشروع الإلتزام الذي يحرره الأمر بالصرف ولكن يجب قبل ذلك التحقق من:(المادة 90 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بإجراءات الإلتزام):

- مشروعية النفقة العمومية ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها من خلال وجود إتمادات مالية في الميزانية أو عدمها ، وعقد النفقة من قبل الأمر بالصرف .

- التحقق من صفة الأمر بالصرف .

- صحة التبويب وإنشاء النفقة وفقا لبنود الميزانية .

- التحقق من وجود التأشيرة الممنوحة من طرف الإدارة المعنية عندما تستلزم ذلك القوانين والأنظمة المعمول بها (مثلا تأشيرة لجنة الصفقات العمومية)، بعد إيفاء هذه الشروط في أجل أقصاه 10 أيام أخرى في الحالات الاستثنائية بالنسبة للملفات المعقدة والتي تتطلب فحصا وتدقيقا معمقين ، يقوم المراقب المالي بوضع التأشيرة عن طريق وضع ختم وترقيم وتاريخ تأشيرة المراقب المالي على بطاقة الإلتزام بحيث تسجل كل تأشيرة وفقا لترتيب تسلسلي خلال السنة المالية .

- كما يعتبر المراقب المالي مرشدا مكلفا بتقديم يد المساعدة إلى الأمرين بالصرف وذلك من خلال التوجيهات والنصائح التي يتعين عليه تقديمها لهم بهدف تجاوز العقبات الطارئة التي قد تواجههم أثناء أداء مهامهم خاصة إذا لم يكونوا من ذوي الاختصاص في ميدان التسيير المالي .

الفرع الثالث : مسؤولية المراقب المالي

يعتبر المراقب المالي مسؤول شخصيا أمام هيئات المراقبة ووزارة المالية على جميع المخالفات الصريحة للقوانين والأنظمة المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية ، إذ يعتبر هذا الأخير

مسؤول عن التأشيرات الغير القانونية أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة المؤهلة قانونيا للتحقيق ومراقبة نشاط المراقب المالي .

في حالة التحقق من وجود مخالفة صريحة لقواعد الميزانية والمالية تختص الغرفة التأديبية بفرض عقوبات مالية على المراقب المالي المعني بالأمر (البند رقم 07 من المادة 88 من الأمر رقم 20-95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة).

إضافة إلى ذلك يملك وزير المالية صلاحيات فرض عقوبات مالية وإدارية على المراقب المالي الذي منح تأشيرات غير قانونية ، وذلك عن طريق تحقيق ومراقبة التقرير السنوي الذي يعده المراقب المالي .(بوشنطر، 2011، الصفحات 88-89)

المطلب الرابع: الوكيل المالي (وكلاء الإيرادات والنفقات)

الوكيل هو موظف يتم تعيينه من بين الأعضاء المرسمين بمقرر من الأمر بالصرف العمومي الذي تأسست لديه الوكالة ، ويخضع تعيين الوكيل لاعتماد المحاسب العمومي المعين المختص وهذا بموجب المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وتسييرها المؤرخ في 5 ماي 1993 .

الفرع الأول : وكيل الإيرادات

يقوم وكلاء الإيرادات ضمن نفس الشروط الخاصة بالمحاسبين العموميين بتحصيل الإيرادات التي يدفعها المدينون إما نقدا أو بواسطة صكوك ، ويدفع الوكلاء الإيرادات التي يحصلونها إلى المحاسب العمومي المختص .

الفرع الثاني : وكيل النفقات

هو موظف الذي يسمح له القانون باستعمال السيولة النقدية والتعامل بالصكوك البريدية لحساب المحاسب العمومي للمؤسسة ، ويتكفل وكيل النفقات بما يلي : (نفقات صغيرة تخص الأدوات والتسيير ، أجور الموظفين العاملين بالساعة أو باليوم ، تسبيقات عن مصاريف المهمات ، الأشغال المنجزة في الوكالة) .

تجدر الإشارة إلى خضوع وكلاء الإيرادات والنفقات لمراقبة المحاسب العمومي المختص والأمر بالصرف الذي يعملون لديه ، كما يخضعون لتحقيقات المفتشية العامة للمالية وتحقيقات الأجهزة والسلطات المرخص لها بمراقبة تسيير المحاسب العمومي المختص أو الأمر بالصرف في عين المكان.(عشة، 2022، صفحة 162)

المبحث الثالث : عموميات حول النفقات العامة

للنفقات العامة دور كبير في التأثير على النشاط الاقتصادي، ودراستها تستوجب التعرف على مفهومها و تقسيماتها ،و أسباب تزايدها،و مراحل تنفيذها ،مع الوقوف على تأثيراتها الاقتصادية.

المطلب الأول : ماهية النفقة العامة

نتطرق في هذا المطلب إلى تعريف وأركان النفقة العامة وأشكالها.

الفرع الأول: تعريف النفقة العامة

إن طبيعة النفقات العمومية و تطورها عبر الزمن ،أوجد لها عدة تعريفات ، و كل تعريف يبرز جانبا من جوانبها ، و عليه وجب علينا معرفة مختلف تعريفاتها و منها مايلي :

- أولا : يقصد بالنفقات العامة تلك المبالغ المالية التي تقوم الدولة بإنفاقها لإشباع الحاجات العامة (عصفور، صفحة 260)

- ثانيا : كما عرفت النفقة العامة على أنها مبلغ من النقود تستخدمه الدولة أو أي شخص من أشخاص القانون العام في سبيل تحقيق منفعة عامة (حشيش، 1999، صفحة 25)

- ثالثا: تمثل النفقة العامة اعتمادا ماليا أقر من السلطة التشريعية و أجاز في الميزانية العمومية ، يقوم

- بتنفيذها شخص عام ممثل في الحكومة المركزية و السلطات المحلية و المؤسسات و الهيئات العامة و مؤسسات القطاع العام التابع للدولة ، بهدف تحقيق منفعة عامة أو إشباع احتياج عام حدد مسبقا في قانون المالية (بوعكاز، 2015، صفحة 04)

من مجموع التعاريف السابقة يمكننا استخلاص التعريف الشامل للنفقة العامة على أنها مجموع المبالغ النقدية التي تخرج من الذمة المالية للدولة أو احدي المؤسسات التابعة لها ، والتي اعتمدت من طرف السلطة التشريعية في إطار الميزانية العمومية ، من اجل إشباع الحاجات العامة بغية تحقيق الأهداف الاقتصادية و الإجتماعية للدولة .

الفرع الثاني: أركان النفقة العامة

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نحدد أركانالنفقة العامة مايلي:

- أولا: الصفة النقدية للنفقة

الركن الأول من أركان النفقة هو إستعمال مبلغ من النقود ثمننا لما تحتاج إليه الدولة من خدمات أو مواد أو إنشاءات أو غيرها من الوظائف التي تقوم الدولة بأدائها،وهذه الصفة

يميزها عما كانت تتبعه الدول قديما من إستعمال المواطنين وإلزامهم بأداء خدمات عامة، بدون مقابل "نظام السخرة".

- ثانيا: صفة القائم بالإنفاق

الركن الثاني من عناصر النفقة هو صدورها من الدولة أو أحد تنظيماتها كوحدات الحكم المحلي وغيرها، ويخضع لها أيضا المشاريع التجارية التي تنفق عليها الدولة بقصد تحقيق الربح مادامت تخضع لإشراف الجهاز الإداري للدولة.

- ثالثا: هدف النفقة العامة

الركن الثالث من أركان النفقة يمثل في الهدف الذي تنشده النفقة العامة، وهو إشباع وتلبية الحاجات العامة، كالأمن والإستقرار والحماية من العدوان الداخلي والخارجي وغيرها، فلا بد أن تهدف النفقة إلى تحقيق مصلحة عامة فلا تصرف لمنفعة فرد بعينه أو أفراد معينين، كالتى كانت تصرف في الماضي لنفقات الملوك وحفلاتهم الخاصة، ومما يميز النفقة العامة في الوقت الحالي أنها لا بد أن توافق عليها السلطة التشريعية. (الجميل، 2006، الصفحات 183-184)

الفرع الثالث : أشكال النفقات العامة

للفنقات العامة أشكال مختلفة نذكرها في مايلي:

- الأجور والمرتبات التي تدفعها الدولة إلى الموظفين والعمال والمتقاعدين العاملين في أجهزتها.
- قيم السلع والخدمات التي تتبعها الدولة وتهدف من ذلك إلى إشباع الحاجات العامة.
- الإعانات المختلفة التي تقدمها الدولة إلى مختلف الفئات الاجتماعية وإلى الدول والمنظمات الدولية.

أولا: الأجور والمرتبات

تعرف المرتبات والأجور بأنها المبالغ النقدية التي تقدمها الدولة للأفراد العاملين في أجهزتها المختلفة فعلا ثمنا للخدمات التي يقدمها هؤلاء لها أو الذين عملوا لديها فترة من الزمن ثم وصلوا سنا من العمر يجعل استمرارهم في العمل متعذرا، فأحالتهم الدولة على التقاعد.

ثانيا: أثمان مشتريات الدولة

وتمثل قيمة الأدوات والمعدات والآلات التي تقوم الدولة باتباعها وتخصصها لإشباع الحاجات العامة.

ثالثاً: الإعانات

تعتبر الإعانات تيار من الإنفاق تقرر الدولة دفعة إلى فئات اجتماعية أو الهيئات العامة والخاصة دون أن يقابله تيار من السلع والخدمات تحصل عليها الدولة في المبالغ النقدية التي تدفعها دولة معينة إلى دولة أخرى.

1- الإعانات الداخلية: وهي المبالغ النقدية التي تدرجها الدولة في ميزانيتها العامة وتوجه لإغراض إدارية، إقتصادية، اجتماعية، وتختلف الإعانات فيما إذا كانت داخلية أم دولية، والتي تتمثل في المبالغ المالية النقدية التي تدفعها دولة معينة إلى دولة، أخرى أي أن الدولة الأولى تقوم بدفع هذه الإعانات إذا وجد لديها فائض إلى دولة أخرى بسبب مشاركة الأخيرة لها في الإتجاه السياسي.

2- الإعانات الإدارية: وهي المبالغ النقدية التي تقدمها الدولة إلى الهيئات العامة أو الهيئات المحلية التي تتمتع بشخصية معنوية لمساعدتها على القيام بواجباتها.

3- الإعانات الإقتصادية: هي مبالغ التي تدفعها الدولة إلى بعض المشروعات الصناعية لدعم موقفها لتستطيع الوقوف بوجه المنافسة الأجنبية.

4- الإعانات الإجتماعية: وهي المبالغ التي تقدمها الدولة إلى الهيئات أو الأفراد لغرض تحقيق أهداف اجتماعية.

5- الإعانات السياسية: وهي المبالغ التي تقدمها الدولة إلى المنظمات والمؤسسات التي تربطها بالدولة والإقتصاد رابط سياسية على مستوى الفكر والعمل. (عواد، 2013)

المطلب الثاني : ظاهرة تزايد النفقة العامة و أسبابها

تعد ظاهرة تزايد في الإنفاق العام و المصاحبة لظاهرة النمو و الزيادة في الدخل القومي للدول ،من احد ابرز مميزات المالية العامة في العصر الحديث، وهي من أهم الظواهر التي استوجبت اهتمام الاقتصاديين و ذلك بالتركيز على دراسة الأسباب و العوامل المؤدية إلى هذا التزايد في النفقة العمومية ، حيث تم تصنيف هذا لأسباب إلى أسباب ظاهرية و أخرى حقيقية .

الفرع الأول : الأسباب الظاهرية لتزايد الإنفاق العام

يقصد بالزيادة الظاهرية للنفقات العامة أنها الزيادة المطلقة فقط في أرقام الإنفاق العام دون أن يرافقها زيادة في حجم السلع أو الخدمات المقدمة للأفراد.

و يمكن أن نرجع الأسباب الظاهرية للزيادة في الإنفاق العام إلى العوامل التالية :

- تدهور قيمة النقود .

- اختلاف طرق المحاسبة المالية .

- زيادة مساحة إقليم الدولة و عدد سكانها .(دردوري و لقلطي، 2019، صفحة 73)

أولا - تدهور قيمة النقود

هو الذي نقصد به إنخفاض قيمة النقود الشرائية مما يؤدي إلى نقص مقدار السلع و الخدمات التي يمكن الحصول عليها بذات العدد من الوحدات النقدية التي كان يمكن الحصول عليها من قبل، و هذا ما ينجر عنه ارتفاع أسعار السلع و الخدمات ،مما يدفع بالدولة إلى زيادة قيمة النفقات لمواجهة هذا التدهور في القدرة الشرائية

بمعنى آخر فالزيادة الظاهرية هنا تكون في زيادة رقم النفقات العمومية للدولة بدفعها عدد من الوحدات النقدية اكبر مما كانت تدفعه من ذي قبل للحصول على نفس المقدار من السلع و الخدمات .(الزبيدي، 2015، صفحة 45)

ثانيا - إختلاف طرق المحاسبة المالية

يؤدي تغيير طرق إعداد الحسابات الحكومية،ولاسيما طرق تسجيل النفقات في الموازنة العامة إلى إحداث زيادة ظاهرية في حجم النفقات العامة (فروود، 1982، صفحة 130) في السابق كانت معظم الدول تأخذ بمبدأ الموازنة الصامتة، بحيث كانت تقوم بعملية المقاصة بين الإيرادات العامة و النفقات العامة و تسجل صافي الإيرادات، و لكن في الوقت الراهن أصبحت تسجل في الموازنة العامة للدولة مختلف النفقات العامة و مختلف الإيرادات العامة دون المقاصة بينهما ، فهذا النظام يؤدي إلى زيادة ظاهرية في حجم النفقات العامة سببها هو اختلاف و تغيير لطرق و الوسائل و القواعد الفنية المتبعة في إعداد حسابات الموازنة .(بعلي، 2003، صفحة 45)

ثالثا - الزيادة في مساحة إقليم الدولة و زيادة عدد سكانها

من بين الأسباب الظاهرية لتزايد النفقات العامة هو زيادة مساحة إقليم الدولة أو زيادة عدد سكانها، فزيادة عدد الأفراد في قطر الدولة يعتبر عبء جديد و إضافي على الدولة ، و التي تضطر زيادة نفقاتها العمومية من أجل تغطية و تلبية حاجاتهم و إشباع رغباتهم ، كزيادة عدد المدارس و المستشفيات و غيرها من متطلبات الحياة الضرورية.(دردوري و لقلطي، 2019، صفحة 75)

الفرع الثاني: الأسباب الحقيقية لتزايد الإنفاق العام

المقصود بالزيادة الحقيقية للنفقات العامة ، زيادة فعلية في القيمة الحقيقية للنفقات العامة حيث تتبع زيادة في النفقات زيادة في كمية السلع و الخدمات المستخدمة لإشباع الحاجات العامة(عصفور، صفحة 296)

إن التزايد الحقيقي للنفقات العامة لم يكن في يوم من الأيام عفويا ، بل هو ناتج عن عدة أسباب حصرها المختصون من خلال دراساتهم في الأسباب التالية : أسباب اقتصادية ، وأسباب سياسية ، و عسكرية و إدارية و مالية واجتماعية .

أولاً- الأسباب الاقتصادية

- إن التوسع في النشاطات الاقتصادية يؤدي إلى زيادة الدخل القومي للدولة من خلال التحصيل الضريبية و الموارد الجبائية المتنوعة ، مما ينعكس على حجم الإنفاق العام للدولة تماشياً مع تطور و نمو الوظائف الحيوية لها في مختلف القطاعات
- يستوجب على الدولة مواكبة عملية النمو الاقتصادي و متطلبات الاستثمار فيه مما يدفع بها إلى ضخ أموال ضخمة عبر صناديق دعم الاستثمار التي تنشئها ، و هذا ما يدفع بها إلى زيادة حجم الإنفاق العام.
- لا يمكن لأية دولة مهما كان حجمها ، إن تقف مكتوفة الأيدي أمام التقلبات الاقتصادية العالمية التي تعصف من حين لآخر، لأن هذا الأخيرة تشكل خطراً على كيان الدولة برمته ، ففي حالة الكساد العالمي مثلا تجد الدولة نفسها مضطرة لزيادة نفقاتها العامة لرفع مستوى الطلب الفعلي الذي يسمح ببلوغ مستوى التشغيل الاقتصادي الكامل
- أدى الانفتاح في الاقتصاد العالمي إلى موجة من التنافس الشرس بين الشركات الاقتصادية و خاصة الكبرى منها ، مما فرض على الدول بذل المزيد من الجهد لضخ المزيد من النفقات العامة على شكل مساعدات اقتصادية موجهة للمؤسسات و الشركات الوطنية العمومية منها و الخاصة، لتشجيعها على التصدي للبضائع المستوردة في الأسواق الوطنية أو حتى الدفع بها إلى التصدير و التموقع في الأسواق العالمية .(الحاج، 2009، صفحة 132)

ثانياً - الأسباب السياسية

يمكن أن نذكر أن هناك مجموعة من الأسباب تؤدي إلى زيادة النفقات العامة والتي منها مايلي:

- إنتشار المبادئ الديمقراطية: يترتب على انتشار مبادئ الديمقراطية تعميق مسؤولية الدولة اتجاه الأفراد بدفعهم للخروج من حالة العزلة في العلاقات الخارجية وفي جميع الدولة التي تأخذ بنظام تعدد الأحزاب ويدفع أصحابها إلى الإسراف والمزايدات الانتخابية كل ذلك يؤدي لزيادة النفقات.

- زيادة نفقات التمثيل الخارجي: أدى تطور العلاقات الدولية في الآونة الأخيرة وكثرة عدد المدن إلى اتساع مدى التمثيل الدبلوماسي من جهة وتطور دور الدولة في المنظمات الدولية والإقليمية من جهة أخرى فضلا عن واجبات التعاون بين الدول أدى إلى هذه الزيادة. (الزبيدي، 2015، صفحة 48)

ثالثا - الأسباب العسكرية

أدى تصاعد موجات التوتر بين الدول و عدم الاستقرار الذي يشهده العالم إلى زيادة النفقات العسكرية وخاصة المخصصة لاقتناء الأسلحة و المعدات الحربية ، من اجل توفير الأمن و الدفاع ، فالنفقات العسكرية من أهم الأسباب التي أدت إلى تزايد الإنفاق العام و يتجلى ذلك فيما يلي :

- تنوع و تطور المقتنيات العسكرية من أسلحة و معدات لوجيستية حديثة تماشيا مع التطور المتسارع الحاصل في المجال العسكري العالمي.
- محاولات تطوير الجيوش و القوى الأمنية النظامية ، عدة و عددا و هذا ما يتطلب نفقات مالية مرتفعة.
- الارتفاع المتزايد في أسعار الأسلحة و المعدات الحربية في سوق السلاح الدولي .
- التركيز على الاستثمار في الصناعات و التكنولوجيات العسكرية ، مما يدفع بالدولة إلى تخصيص أموال طائلة من الخزينة العمومية.
- التحالفات الدولية العسكرية و ما يترتب عنها من أعمال حربية أو مناورات عسكرية مشتركة ، تتطلب إنفاق مالي متزايد ، وأجهااد مالي جراء القروض التي تمنحها الدول الكبرى المنضوية تحت لواء هذه التحالفات (فرحات، 2003، صفحة 304).

رابعا - الأسباب الإدارية

ينجز على نمو وظائف الدولة وتنوعها تزايد الإدارات الحكومية وذلك بسبب خلق العديد من الوزارات والإدارات العمومية، والتي تقوم بتقديم الخدمات العامة والسهر على حسن سير المصالح العامة ومنه تطور وظائف الدولة وزيادة عدد الموظفين والمنشآت الإدارية أدى ذلك إلى زيادة حجم

الإنفاق العام غير إنتاجية، وهو ما يعبر عنها بنفقات التسيير عموماً. (دردوري و لقليطي، 2019، صفحة 78)

خامساً - الأسباب المالية

من الأسباب المالية التي تساعد على زيادة النفقات العامة سهولة الإقتراض ووجود فائض في الإيرادات تجمع من السنوات السابقة وكون مالا احتياطيا كبيرا، فهذان العنصران يشجعان الحكومات على زيادة الإنفاق. (عصفور، صفحة 298)

سادساً - الأسباب الإجتماعية

إن التطور الاجتماعي الناتج عن تحسن المستوى الثقافي والتعليمي لأفراد المجتمع وزيادة وعيهم الاجتماعي وانفتاحهم على المجتمعات الأخرى بالاتصال المباشر عن طريق تنقل الأشخاص أو عن طريق وسائل الإعلام المختلفة، جعل المجتمعات تطالب حكوماتها بتحسين خدماتها الاجتماعية نوعياً وكمياً وسواء كانت رغبة منها في مواكبة المجتمعات المتحضرة، أو أنها مرغمة على ذلك خوفاً من أي اضطرابات اجتماعية أو اهتزازات سياسية أو أي انتقادات من دول أجنبية نافذة أو منظمات دولية، فإن تحقيق هذه المطالب الاجتماعية لا يمكن تحقيقها إلا بضخ الأموال والتي تدرجها الدولة ضمن نفقاتها العامة. (الهيبي و الخشالي، 2017، صفحة 57)

المطلب الثالث : تقسيمات النفقات العمومية

تختلف النفقات العامة فيما بينها سواء من ناحية مضمونها أو من ناحية أثارها الاقتصادية ونتائجها المالية، فقد وضع علماء المالية العامة تقسيمات متعددة للنفقات العامة ونوضح فيما يلي أنواع هذه التقسيمات أساسيين وهما: التقسيمات الاقتصادية والوضعية.

الفرع الأول: التقسيمات الاقتصادية للنفقات العامة

وتقسم إلى عدة أقسام من بينها:

أولاً : من حيث دوريتها

أي حسب انتظامها أو تكرارها السنوي و هي بدورها تنقسم إلى نوعين من النفقات هي نفقات عادية و نفقات غير عادية

1- النفقات العمومية العادية : و هي النفقات التي تتكرر سنوياً بصفة دورية في موازنة الدولة سواء على المستوى المركزي والمحلي و هي ضرورية لتأدية الأعمال الحكومية ، وتشمل الرواتب و الأجور و مصروفات الضيافة و فواتير الكهرباء و الماء (عثمان، 2003، صفحة 458).

ب- النفقات العامة غير العادية : و هي النفقات الاستثنائية و التي تحدث في فترات عرضية أي التي لا تتكرر كل سنة لا تتميز بالانتظام و الدورية مثل نفقات الحرب و الكوارث الطبيعية أو إنشاء الجسور و غيرها .(ناشد، 2009، صفحة 66).

ثانيا: من حيث أغراضها

تستهدف نفقات الدولة تحقيق أغراض متنوعة منها :

- أ- نفقات إدارية : و تتمثل في الرواتب و الأجور و المكافآت و غيرها.
- ب- نفقات إقتصادية : و تشمل نفقات إقامة المشاريع و إعانة المشاريع الاقتصادية و نفقات دعم الأسعار للمواد الأساسية.
- ج- نفقات إجتماعية : و تشمل المساعدات و الخدمات الاجتماعية المختلفة من تعليم و صحة و غير ذلك.

د- نفقات مالية : و تشمل أفساط خدمة الدين العام (قروض الدولة و فوائدها السنوية).

ذ- نفقات عسكرية: و تشمل النفقات العسكرية للجيش كنفقات شراء الأسلحة و التجهيزات العسكرية الأخرى .(حلمي، 1969، صفحة 35)

ثالثا: من حيث طبيعتها

و تنقسم إلى : نفقات حقيقية و نفقات تحويلية .

أ - النفقات الحقيقية :

و هي تلك النفقات التي تتم بمقابل أي تدفعها الدولة مقابل الحصول على السلع و الخدمات أو رؤوس أموال إنتاجية ، هذا النوع من النفقات يؤدي إلى خلق إنتاج جديد و زيادة للدخل الوطني بشكل مباشر مثل النفقات الاستثمارية الرأسمالية و النفقات الإدارية المخصصة للمرتبات و الأجور و الصيانة و نفقات المستلزمات التي تحتاجها المرافق العامة .(شهاب، 2004، صفحة 216) .

ب- النفقات التحويلية :

و هي النفقات التي لا تحصل على سلع و خدمات مقابل إنفاقها أي تحول من طبقة اجتماعية إلى أخرى فهي لا تحقق زيادة في القوة الشرائية في الدخل القومي بل تحول القوة الشرائية بين الإدارة والجماعات من طبقة إلى أخرى و تنقسم إلى ثلاث أقسام هي :

✓ **النفقات التحويلية الإجتماعية** : و هي النفقات التي تمنح لرفع مستوى معيشة بعض الأفراد أو الطبقات الاجتماعية مثل مخصصات الزوجية و الأطفال و إعانات المرضى و العجزة و البطالة و الرعاية الاجتماعية للمرأة.

✓ **النفقات التحويلية المالية** : و هي النفقات المخصصة لسداد الدين العام و فوائده أو الأموال المخصصة لشراء السندات الحكومية .

✓ **النفقات التحويلية الاقتصادية** : و هي الإعانات التي تمنح لبعض المشروعات الإنتاجية و بعض فروع الإنتاج , بهدف تخفيض نفقات الإنتاج و تصريفه بأثمان منخفضة .(الزبيدي، 2015، الصفحات 37-38)

رابعاً: من حيث شموليتها:

وتنقسم إلى نفقات: مركزية أو غير مركزية.

أ- **نفقات عامة مركزية** : إن تقسيم النفقات العامة إلى نفقات مركزية يعتمد على معيار نطاق سريان النفقة العامة ومدى إستفادة أفراد المجتمع كافة أو سكان إقليم معين داخل الدولة من النفقة العامة، وتكون النفقة مركزية إذا وردت في موازنة الدولة وتتولى الحكومة المركزية القيام بها مثل نفقة الدفاع والعدالة والأمن.

ب- **نفقات عامة غير المركزية** : و هي النفقات التي تقوم بها الولايات أو ما يسمى بالمجالس المحلية و التي ترد في موازنات هذه الهيئات وتخدم بالأساس احتياجات هيئة محلية معينة مثل الإنفاق على إيصال مياه الشرب والكهرباء للمدن والمناطق والبلديات.(زرقيون و آخرون، 2021، صفحة 81)

الفرع الثاني : التقسيمات الوضعية للنفقات العامة

يقصد بالتقسيمات العلمية أو الوضعية تلك التقسيمات التي يتم الإستناد إليها في تصنيف النفقات العامة بالموازنات العامة سواء في نطاق الفكر التقليدي أو الحديث ومن بين أهم التقسيمات: التقسيم الإداري، الوظيفي والنوعي.

أولاً: التقسيم الإداري

و يتم تصنيف النفقات العامة هنا بحسب الجهة التي تقوم بهذا الإنفاق من الإدارات العمومية أو الوزارات ، و يستهدف هذا التقسيم إلى تبويب النفقات العامة أجزاء كل جزء خاص بوزارة معينة و

تحديد المسؤولية عن هذا الإنفاق لكل من الوحدات الإدارية المختلفة. (دردوري و نقليطي، 2019، صفحة 70)

ثانياً: التقسيم الوظيفي

و تقسم النفقات هنا بحسب الوظائف أو الخدمات أو المهام التي تقوم بها الدولة , بغض النظر على الوزارات والمصالح الإدارية التي تقوم بذلك و هذا لكون انه يمكن لعدة وزارات أو مصالح حكومية أن تؤدي وظيفة واحدة. (burkhead, 1967, pp. 113-114)

ثالثاً: التقسيم النوعي

وفقاً لهذا التقسيم يتم تقسيم النفقات العامة المدرجة بالموازنة العامة و المخصصة لكل وحدة إدارية وفقاً لطبيعة الأشياء التي يخصص لها الإنفاق العام و يشمل هذا التقسيم نفقات التسيير و التجهيز و النفقات المحولة .

أ- نفقات التسيير: و تشمل نفقات تسيير المؤسسات و المرافق العمومية مثل أجور العمال و نفقات الصيانة و اللوازم و الأدوات و الخدمات التي تحتاجها أثناء تأدية مهامها .

ب- نفقات التجهيز : و تتمثل في النفقات التي توجهها الدولة لانجاز المشاريع الكبرى للدولة كالسدود و محطات إنتاج الطاقة و الطرق السريعة ... الخ , و كذلك النفقات الموجهة لتجهيز هياكل الدولة و كذلك النفقات الموجهة للاستثمار أو تشجيعه كتهيئة المناطق المخصصة للزراعة بالكهرباء و حفر الآبار و غير ذلك . (عثمان، 2003، صفحة 462)

ج- النفقات التحويلية :

(وفق نفس المفهوم الذي تم التطرق إليه في التقسيمات الإقتصادية).

المطلب الرابع : آثار النفقات العامة و مراحل تنفيذها

ينتج عن التوسع في النفقات العامة للدولة آثار متعددة في غاية الأهمية على صعيد الميادين المختلفة ، بغية تحقيق الأهداف المسطرة لها ، و منها آثار مباشرة أخرى غير مباشرة :

الفرع الأول : الآثار المباشرة للنفقات العامة

و هي تلك الآثار التي تحدثها النفقات العامة بصورة فورية وأولية .

أولاً: الأثر المباشر على الإنتاج القومي

من خلال دورها في زيادة حجم الموارد الاقتصادية , ورفع درجة تأهيلها و تنظيمها باعتبارها أهم العوامل المحددة للطاقة الإنتاجية لأي مجتمع , ويساهم الإنفاق العام في زيادة الطاقة الإنتاجية تبعاً لاختلاف طبيعة و أوجه الإنفاق العام ويمكن إبراز الأوجه فيما يلي:

1- **النفقات الاجتماعية:** و تكمن في النفقات الموجهة للخدمات الاجتماعية كالتعليم و الصحة و الإسكان و الثقافة و فمن شأنها أن ترفع من إنتاجية العمال كما أن اهتمام الدولة بتأهيلهم و تدريبهم يساهم في رفع عوائد الموارد الاقتصادية المختلفة و هذا ما يساهم في رفع و نمو الناتج القومي الإجمالي . (الهيبي و الخشالي، 2017، صفحة 57)

2- **النفقات العسكرية:** توجد آثار مباشرة إنكماشية و أخرى توسعية تؤثر على الناتج القومي الإجمالي:

- الآثار المباشرة الانكماشية: و تظهر عندما تقوم الدولة بتمويل العمليات العسكرية من مخصصات القطاع المدني مما يؤدي إلى تقليص حجم الإنتاج العادي للأفراد مما يفضي إلى التقليل من الاستهلاك الخاص.

- الآثار المباشرة التوسعية : و هذا عندما تستخدم الدولة هاته النفقات في تأسيس صناعات معينة أو منشآت حيوية يستفيد منها الاقتصاد القومي مما ينعكس بالإيجاب على الناتج القومي . (الجنابي، صفحة 49)

3- **النفقات التحويلية الاقتصادية :** و تظهر عندما يتم توجيه عناصر الإنتاج من قطاع اقتصادي معين إلى قطاع اقتصادي آخر من أجل تحقيق التنمية المتوازنة بين مناطق معينة , كما يمكن للنفقات العامة الرأسمالية أن تؤدي لزيادة الرأس المال العيني عن طريق إقامة مشاريع اقتصادية مختلفة منتجة. (دردوري و نقيطي، 2019، صفحة 84)

ثانياً: الأثر المباشر على مستوى الادخار القومي

يؤثر الإنفاق العام في زيادة الدخل القومي الناتجة عن زيادة القدرة الادخارية للأفراد , و هذا بفضل الدعم الموجه لأسعار المواد الاستهلاكية و الذي يؤدي إلى انخفاض تكاليف شرائها مما يعزز القدرة الادخارية للفرد و المجتمع . (الهيبي و الخشالي، 2017، صفحة 60)

ثالثاً: الأثر المباشر على الاستهلاك القومي

تحدث النفقات العامة تأثيراً في الاستهلاك القومي من خلال ما يلي:

- 1- شراء الدولة للسلع الاستهلاكية: كسواء الأجهزة و الآلات و المواد الأولية اللازمة للإنتاج العام أو القيام بخدمات ضرورية تؤديها للعاملين لديها أي ما يعرف بالخدمات الاجتماعية مما يحفز على الاستهلاك العام و هنا ينتقل الاستهلاك من الفرد إلى ما يعرف باستهلاك الدولة .
- 2- توزيع الدولة للدخل : عندما تدفع الدولة المرتبات والأجور ومعاشات مقابل لما يؤديه الأفراد من خدمات وأعمال فإن النسبة الكبيرة من هذه النفقات يخصصها الأفراد في الإستهلاك فتؤدي إلى زيادة الإنتاج الكلي، مما يرفع من المستوي الإستهلاك .(زررقون و آخرون، 2021، الصفحات 85-86)

رابعاً: أثر النفقات العامة على توزيع الدخل :

إن تأثير الإنفاق العام على توزيع الدخل الوطني يتم في مرحلتي التوزيع الأولي للدخول و إعادة توزيعها.

- 1- مرحلة التوزيع الأولي للدخول: تستخدم النفقات العامة من أجل خلق دخول عوامل الإنتاج و هذا عن طريق النفقات الحقيقية ، و كذا من أجل تحديد مكافأة عوامل الإنتاج كالأجور و الفوائد و الأرباح بطريقة مباشرة ، أو تحديد و دعم أثمان السلع و الخدمات التي تؤثر في تلك الأرباح بطريقة غير مباشرة.
- 2- مرحلة إعادة توزيع الدخل :حيث تؤدي النفقات العامة التحويلية إلى إعادة توزيع الدخل القومي بطريق مباشر ، أما النفقات الحقيقية تساهم بشكل مباشر و غير مباشر في العملية التوزيعية للدخول.(العكام، 2018)

خامساً: أثر النفقات العامة على مستوى الاستخدام

يعتمد مستوى الاستخدام على عوامل عديدة منها قرارات المنظمين في المشاريع و بها يتحدد حجم الإنتاج الذي يؤثر بدوره على مستوى الطلب على اليد العاملة ، فالإنفاق العام يتصدى لمشكلة البطالة و هذا تفادياً لخطر الكساد الاقتصادي عن طريق رفع مستوى الإنفاق الاستثماري و الاستهلاكي ، أما في فترات الانتعاش الاقتصادي فتدخل الدولة يكون لمواجهة الضغوطات التضخمية بتقييد الطلب على السلع و الخدمات .(الهيبي و الخشالي، 2017، صفحة 61)

سادسا: أثر النفقات العامة على مستوى الأسعار

يمكن هذا بتدخل الدولة بتقديمها لإعانات للمنتجين من اجل زيادة إنتاجهم أو لخفض تكلفته من أجل التحكم في أسعار عرضه في السوق و خاصة المحلية منه, أو دعم أسعار السلع و المواد الاستهلاكية للمواطنين .(عصفور، صفحة 306)

الفرع الثاني : الآثار غير المباشرة للنفقات العامة

تحدث النفقات العامة آثار غير مباشرة على الاستهلاك و على الإنتاج من خلال الأثر الخاص بعامل المضاعف (الاستهلاك المضاعف) و المعجل (الاستثمار المولد)

أولا - آثار النفقات العامة من خلال المضاعف

يعتبر كاهن أول من أدخل فكرة المضاعف في النظرية الإقتصادية، إذ حاول قياس العلاقة الكمية بين الزيادة في الإستثمار والزيادة في التشغيل أي أن مفهوم المضاعف عند كاهن هو مضاعف التشغيل حتى أتى الإقتصادي كينز، فقد استخدم فكرة المضاعف لبيان أثر الإستثمار المستقل أو ذاتي في الدخل القومي، من خلال ما يؤدي إليه هذا الإستثمار من زيادة الإستهلاك المولد في الإقتصاد القومي، الذي يؤدي بدوره إلى زيادة الدخل القومي بأضعاف الزيادة الأولية في الإستثمار المستقل، وهو ما يطلق عليه مضاعف الإستثمار.

والذي يعبر عن العلاقة بين الزيادة في الإستثمار المستقل والزيادة في الدخل القومي، ويمكن حسابه بالعلاقة التالية:

المعامل العددي - المضاعف = التغير في الدخل القومي/التغير في الإستثمار

وبناء على ذلك، فإن مضاعف الإستثمار هو العامل العددي الذي يبين مقدار الزيادة في الدخل القومي، الناتجة عن الزيادة الأولية في الإستثمار المستقل وهذا الأخير هو ذلك الإستثمار الذي يؤدي إلى الزيادة في الدخل القومي، وغالبا ما يكون الإنفاق الإستثماري العام استثمارا مستقلا. لما يتحدد بموجب خطط استثمارية طويلة الأجل في الحسابان معايير مختلفة تماما عن المعايير التي تقوم عليها الإنفاق الاستثماري الخاص.(عبود، 2019، الصفحات 102-103)

ثانيا - آثار النفقات العامة من خلال أثر المعجل

يعرف المعجل على انه العلاقة بين الاستثمار و معدل التغير في الإنتاج , و إن الزيادة في الإنفاق تؤدي إلى الزيادة في الطلب على السلع الاستهلاكية النهائية , مما يدفع منتجي هذه السلع إلى زيادة إنفاقهم الاستثماري لإنتاج تلك السلع (خبانة، الصفحات 105-106), ويتم احتساب عامل التعجيل على

أساس النسبة بين التغير في مقدار الإستثمار وبين التغير في مقدار الإنفاق] (الزيادة في الإستثمار)/(الزيادة في الإنفاق) [بمعنى أوضح يتعلق اثر المعجل على العلاقة بين رأس المال و الإنتاج , كذلك فإن أثر النفقات العامة على الإستثمار من خلال هذا العامل يتوقف على نوع هذه النفقات وعلى صفة الأفراد المستفيدين منها، ومدى ميلهم الحدي للإستهلاك على النحو الذي أوضحناه بالنسبة لأثر المضاعف (حشيش، صفحة 119)

الفرع الثاني : مراحل تنفيذ النفقات العامة

تنقسم عملية تنفيذ النفقات العمومية إلى مراحل متتالية أشار إليها قانون المحاسبة العمومية

المؤرخ في 15 أوت 1990 في مواد من 19 إلى 22 وتتمثل في أربع مراحل وهي :

أولاً : مرحلة الإلتزام

ثانياً : مرحلة التصفية

ثالثاً : مرحلة الأمر بالصرف (سبق شرح المراحل الثلاثة في مهام الأمر بالصرف)

رابعاً : مرحلة الدفع: " يعد الدفع الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي " حسب المادة 22 و هي المرحلة المحاسبية الموالية للمراحل الإدارية السابقة ويكون من إختصاص المحاسب العمومي باعتباره المسؤول على تداول وتسيير الأموال والقيم المعنوية تطبيقاً لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

إن عملية الدفع لا تعتبر تحويلات مالية بسيطة لصالح الدائنين بل يجب على المحاسب بعد إستلامه لحوالات الدفع مرفوعة لكل الوثائق المحاسبية المثبتة للنفقة من الأمر بالصرف وبناء على المادة 36 من القانون 90-21 فإن على المحاسب العمومي قبل قبوله دفع أي نفقة التحقق مما يلي: (سبق شرحها في مهام المحاسب العمومي). (بوشنطر، 2011، الصفحات 74-75)

المبحث الرابع : مدخل لترشيد النفقات العامة

إنعكس تعدد مهام الدولة و وظائفها على حجم إنفاقها العام المتزايد باستمرار، و هذا ما دفع بها إلى انتهاج سياسات ترشيدية لضبطه و التحكم فيه ، من خلال إصدار القوانين و اللوائح القانونية ذات الطابع المالي . و عليه يتوجب علينا إدراك مفهوم عملية ترشيد النفقات العامة و مبرراتها و أهدافها و الدوافع التي أدت إليها و المجالات التي تستوجب هذه العملية .

المطلب الأول : مفهوم عملية ترشيد النفقات العامة و مبرراتها

نتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم ومبررات ترشيد النفقات العامة

الفرع الأول: مفهوم عملية ترشيد النفقات العامة

أولاً : يقصد به إتخاذ مجموعة من التدابير من أجل تأهيل النفقة العامة , للقيام بتحقيق المنفعة العامة بأقل التكاليف و أعلى جودة للسلع و الخدمات مما يؤدي إلى رفع مردودية النفقة العامة .(كردودي و كردودي، 2016، صفحة 355)

ثانياً : تعني الالتزام الفعالية في تخصيص الموارد و الكفاءة في استخدامها بما يعظم رفاهية المجتمع .(أبو دوح، 2006، صفحة 44)

ثالثاً : ترشيد النفقات العامة هي التصرف بالأموال و إنفاقها بعقلانية و حكمة على أساس رشيد لما يملئ به العقل .(سعيد، 1966، الصفحات 11-12).

و عليه فان عملية ترشيد الإنفاق العام تتضمن ضبط النفقات العمومية ، بإحكام الرقابة عليها ، من أجل الوصول بالتبذير و الإسراف إلى الحد الأدنى بتجنب النفقات العمومية غير الضرورية ، من أجل زيادة الكفاءة الإنتاجية ، ومحاولة الاستفادة القصوى من الموارد الاقتصادية و البشرية المتوفرة .(عصفور، صفحة 367)

الفرع الثاني : مبررات عملية ترشيد الإنفاق العام

تتمثل مبررات ترشيد الإنفاق العام فيما يلي :

-التأكيد على المسؤولية العامة للدولة فيما يتعلق باستخدام الأموال العامة بأفضل السبل الكفيلة بإشباع الحاجات العامة ، وفقاً لمبدأ الأولويات المرتبطة بالاقتصاد و المجتمع .

- محاربة الإسراف و التبذير و كافة مظاهر و أشكال سوء استعمال السلطة و المال العام .

-الإحتياط لكافة الأوضاع المالية الجيدة و المستقرة و الصعبة و المتغيرة محلياً وعالمياً.

-المحافظة على التوازن بين السكان و الموارد في مختلف المراحل الزمنية القصيرة و المتوسطة و البعيدة.

- تجنب مخاطر المديونية آثارها و خصوصاً و أن كثير من الدول النامية تعاني من معضلة ديونها الخارجية التي أسرفت فيها في الماضي .

- إن تطبيق مبدأ الترشيح يساعد في تعزيز القدرات الوطنية في الاكتفاء الذاتي النسبي في الأمد الطويل، و بالتالي يجنب المجتمع خاطر التبعية الاقتصادية و السياسية و غيرها .

- تحقيق الانسجام بين المعتقدات الدينية و القيم الاجتماعية للمجتمعات العربية و الإسلامية من جهة , و السلوك الاقتصادي في هذه المجتمعات من جهة أخرى .(كردودي و كردودي، 2016، صفحة 359)

المطلب الثاني : أسباب و أهداف ترشيد النفقات العامة

إن سياسة الرشادة في الإنفاق العام ليس خيارا لأية دولة مهما كان حجمها الاقتصادي و المالي ، بل هي من ضروريات التقليل من عبء أزمات مصادر التمويل المالي ، و لتعدد الأسباب ذات طابع الإقتصادي و الاجتماعي و الإداري و السياسي و المالي بالإضافة إلى المتغيرات الخارجية ، مما يجعل منها من أولويات الدولة و أهدافها .

الفرع الأول : أسباب ترشيد النفقات العامة

أولا: الأسباب الاقتصادية

دفع التدهور الإقتصادي وانهيار أسعار البترول إلى ترشيد النفقات العامة من خلال إرساء قواعد بناء سليم و تحقيق معدل نمو اقتصادي في مختلف المجالات، إلى جانب الخروج من الأزمة الاقتصادية التي تعرضت لها الجزائر باعتبار البترول المصدر الأول والمعتمد عليه لتمويل اقتصاد الجزائر، وهذا إضافة إلى المحافظة على مواردها والنهوض باقتصادها إلى جانب تحقيق أهداف المصالح العامة عن طريق توسيع دورها الإقتصادي وتوفير التنمية الاقتصادية .(حشيش، الصفحات 104-105)

ثانيا: الأسباب الاجتماعية

يظهر دور هذه الأسباب في ترشيد النفقات العامة في تحقيق الترابط و التماسك الاجتماعي ، و ذلك من خلال تقديم و توفير الأرصدة المالية و الإعانات و الخدمات الاجتماعية و تحسين الوعي الاجتماعي في مجال صرف النفقات و هذا من اجل مكافحة البطالة و إشباع الحاجات العامة بتحقيق الاكتفاء الذاتي و التوازن الاجتماعي.(القبسي، 2015، صفحة 56).

ثالثا: الأسباب السياسية :

أدت هذه الأسباب إلى ترشيد الإنفاق العام و تتمثلي المحافظة على المال العمومي إلى جانب انتشار المبادئ الديمقراطية ، وهو اهتمام الدولة بحالة الطبقات محدودة الدخل والقيام بالكثير من الخدمات اللازمة لها، كما يعزز ترشيد الإنفاق العام من عملية الإنتخابية في الدول الديمقراطية سواء كانت ولائية، بلدية أو رئاسية أو الإنتخابات البرلمانية.(شحادة و شامية، 2005، صفحة 78)

رابعاً: الأسباب المالية

تسعى الدولة في الجانب المالي لترشيد الإنفاق العام من أجل خلق الثروة و المحافظة على المال العام ، بغية الخروج من الأزمة المالية و تجنباً للجوء إلى لاقتراض الخارجي ، إلى جانب القيام بخلق الثروة و جلب الاستثمارات الخارجية عن طريق إبرام إتفاقيات إقتصادية مع دول أجنبية ، كما تضمن عملية ضبط العمليات المالية يساهم في نمو الدخل القومي .(دراوسي، 2006، صفحة 171)

خامساً: الأسباب الإدارية

إن توسع المجالات في الإدارة العمومية و تنوع أساليبها و تطورها يستوجب نفقات معتبرة على الوسائل و الأدوات الحديثة كالحواسيب و لواحقها من أدوات الطبع و لواحقها و غيرها ، مما يستدعي من الموظفين و الإداريين إلى ترشيد الإنفاق على هذه الوسائل و الحفاظ عليها و الابتعاد عن التبذير و الإسراف عند اقتنائها .(الوادي، الصفحات 117-118)

وبالتالي فإن ترشيد الإنفاق العام يؤدي إلى المحافظة على المال العمومي تقدر الدولة من خلاله مواجهة أي كوارث قد تحل بها.

الفرع الثاني : أهداف ترشيد الإنفاق العام

تختلف أهداف ترشيد الإنفاق العام باختلاف المجالات التي تستدعي من الدولة الإنفاق عليها ،سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية و سياسية او مالية و حتى الخارجية .

أولاً: الأهداف الاقتصادية من ترشيد الإنفاق العام

تعتبر عملية ترشيد الانفاق العام من المبادئ الهامة في اقتصاديات الدول ، حيث توجد عدة أهداف لها ، تستوجب التركيز عليها و الاهتمام بها ، و منها ما يلي :

1- رفع الكفاءة الاقتصادية عند استخدام الموارد و الإمكانيات المتاحة على النحو الذي يزيد من كمية و نوع الصادرات بالقياس مع الواردات ، أو على نحو يقلل من قيمة الواردات بنفس الصادرات.

2- تحسين طرق الإنتاج الحالية وتطوير نظم الإدارة والرقابة وإدخال الأساليب التقنية ودراسة الدوافع والاتجاهات.

- 3- خفض عجز الموازنة وتقليص الفجوة بين الإيرادات المتاحة والإنفاق المطلوب والمساعدة في السيطرة على التضخم والمديونية والمساهمة في تدعيم وإجلال وتجديد مشروعات البنية الأساسية.
- 4- مراجعة هيكله للمصروفات عن طريق تقليص نوعية وحجم المصروفات التي لا تحقق مردودية كبيرة ومحاربة الإسراف والتبذير وكافة مظاهر، والاحتياط لكافة الأوضاع المالية الجيدة والمستقرة والصعبة والمتغيرة محليا وعالميا.
- 5- دفع عجلة التطور والتنمية واجتياز المشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الدولة تحدياتها والمحافظة على التوازن بين السكان والموارد في مختلف المراحل الزمنية القصيرة والطويلة.(حشيش، 2016، صفحة 47)

ثانيا: الأهداف الاجتماعية من ترشيد الإنفاق العام

عملت الدولة على تحقيق أهداف اجتماعية بتطبيقها لسياسة الإنفاق العام و تتمثل في :

- 1- تحقيق الانسجام بين المعتقدات الدينية و القيم الاجتماعية.
- 2- القضاء على مشاكل البطالة و الأمية و الفقر.
- 3- محاربة الآفات الاجتماعية التي تعد من اكبر المشاكل التي تعاني منها الدول كالمحذرات.
- 4- تحقيق التماسك الاجتماعي للقضاء على الطبقات الاجتماعية كهيمنة الطبقة الغنية على الطبقة الفقيرة.
- 5- توفير قدر كبير من المنافع الاجتماعية عن طريق تطوير الاستثمار في رأس المال البشري بما يرفع من مستوى إنتاجيته.
- 6- تحقيق التنمية المستدامة في المجتمعات.
- 7- تفعيل دور هيئات الرقابة و المحاسبة في المجتمع.
- 8- تعزيز المساواة بين أفراد المجتمع.
- 9- إقامة برامج إنفاق اجتماعية موجهة للفقراء , تهدف إلى تحسين مستوى معيشتهم و ذلك من خلال تقديم التغذية و الرعاية الصحية.
- 10- نمو الوعي الاجتماعي.(زغود، 2006، صفحة 26).

ثالثا: الأهداف السياسية من ترشيد الإنفاق العام

تلعب الأهداف السياسية دور كبير في ترشيد الإنفاق العام مما يحقق الإستقرار السياسي للدولة ومن هذه الأهداف نجد:

- 1- إنتشار مبادئ الحرية و تقرير مسؤولية الإدارة على مستوى الدولة .
- 2- تحقيق حرية التعبير و حرية الانتخاب و حرية الرأي للمواطن .
- 3- تعدد الأحزاب السياسية مما يسمح بانتشار الديمقراطية السياسية.
- 4- تكريس مبدأ الفصل بين السلطات مما يعزز الديمقراطية الوطنية الشعبية.
- 5- الأجهزة -تطبيق برامج الحكومة بشكل دقيق و واضح و تقييم مدى فعالية و كفاءة أداء الحكومية. (damary, 2006, p. 425)

رابعا: الأهداف المالية من ترشيد الإنفاق العام

تتمثل الأهداف المالية في سياسة ترشيد الإنفاق العام في ما يلي :

- 1- تحقيق التوازن المالي في مجمل القطاعات الخاصة بالدولة
- 2- تحقيق التوازن المالي في ميزانية الدولة , خاصة منها قسم التسيير و التجهيز و الاستثمار.
- 3- البحث عن موارد مالية جديدة تسعى من خلالها الدولة جلب الاستثمارات الخارجية.
- 4- تحقيق التوازن بين الإيرادات و نفقات الدولة لتجنب الدخول في عجز الميزانية.
- 5- تحقيق وجود فائض في إيرادات الدولة من اجل التوسع في الإنفاق العام.
- 6- وضع فوائد للقروض و تسديد قيمتها مستقبلا .(الشوابكة، 2015، صفحة 39)

المطلب الثالث : مجالات ترشيد النفقات العامة

هناك مجموعة من المجالات التي يمكن للدولة ترشيد نفقاتها من بينها :

الفرع الأول : ترشيد الرواتب و الأجور

يعتبر بند الرواتب و الأجور من البنود التي اتخذ حصة كبيرة من إجمالي النفقات العامة , لذلك فان عملية ترشيد هذا البند سوف يساهم بصورة كبيرة في تقليص عجز الموازنة العامة للدولة و يتم ترشيد الإنفاق العام في هذا البند كما يلي:

- 1- إلغاء الوظائف الشاغرة و خاصة تلك الوظائف الزائدة عن حاجة العمل .

- 2- القيام بإعادة توزيع الموظفين و الوظائف بين الأجهزة الحكومية و الوزارات و الأقسام على حسب الحاجة فيها .
- 3- تخفيض أو إلغاء التعويضات أو المزايا المالية التي تصرف للموظفين مثل تعويض المناطق النائية، تعويض السكن , تعويض النقل ,..... الخ .
- 4-الإستعانة بالآلات و الأجهزة الحديثة و التي من شأنها التقليل من عدد العاملين و تكون بديلة لهم و أكثر كفاءة.

الفرع الثاني : ترشيد النفقات التشغيلية

من أهم الأمور الأساسية التي يجب الاعتماد عليها في ترشيد النفقات التشغيلية ما يلي

- 1- الاستغناء على المباني المؤجرة للأجهزة الحكومية ,و التي تكون ثانوية و غير هامة بالنسبة للأعمال الأساسية للدولة
- 2- القيام برفع المدة الزمنية لاستعمال الأجهزة و الآلات و الأثاث و السيارات لأقصى مدة زمنية ممكنة بواسطة توفير الصيانة اللازمة لها و المحافظة عليها.
- 3- القيام بتخفيض نفقات إقامة المعارض الدولية و المشاركة فيها.

الفرع الثالث : ترشيد النفقات الاستثمارية

تعتبر النفقات العامة الاستثمارية من النفقات التي تلعب دورا بارزا في التنمية الإقتصادية خصوصا عندما يتم توجيهها إلى مجالات البنية التحتية , فكل إجراء لترشيد الإنفاق العام لا يجب أن يؤثر على معدل الإنفاق العام الاستثماري أو على إنتاجيته , و مع هذا يمكن القيام بعدة إجراءات في هذا المجال من شأنها ان تساهم في ترشيد النفقات العامة للدولة و توفير قدر مال مهم للخزينة العمومية :

- 1- القيام بإنجاز المشاريع الرئيسية و الهامة جدا و تأجيل إنجاز المشاريع الأقل أهمية.
- 2- تقديم الأولوية للمشاريع المنخفضة التكاليف و التي تدر عائد مالي مهم.
- 4- القيام بإجراء دراسات دورية للبرامج و المشاريع الحكومية و إعادة النظر فيها على ضوء نتائج الدراسات و تقييمها , و بعد ذلك يتم تخفيض الإعتمادات المالية للمشاريع المنخفضة النفع , أو يمكن إلغائها عندما لا تكون متناسبة مع التكاليف أو عندما تكون كفاءتها الإنتاجية منخفضة .(عصفور، الصفحات 370-371)

ومنه لا بد من ترشيد الإنفاق العام في كل من الجوانب لتخفيض عجز الموازنة العامة.

المطلب الرابع : عناصر و متطلبات نجاح عملية ترشيد الإنفاق العام

تعتبر سلامة عملية الترشيد و تكامل عناصرها هي خطوة أولى لوجود إنفاق عام رشيد , لكنها بمفردها غير كافية فهي بحاجة الى توافر ضمانات و عوامل لإنجاح هذه العملية.

الفرع الأول: ضرورة توافر بيئة سليمة للحكم وتحديد الأولويات**أولاً: ضرورة توافر بيئة سليمة للحكم**

إن الالتزام بمبادئ الحكم الراشد ضروري جدا لعملية ترشيد النفقات العامة , فالإدارة الجيدة لموارد الدولة و توفر الشفافية في تدفق المعلومات ووصولها إلى الجميع , و الرقابة الجيدة على موارد الدولة سواء في جانب الصرف او التحصيل و كذا السماح بمشاركة جميع أطراف المجتمع في رسم سياسات الدولة و توجيه نفقاتها سوف يساهم فعلا في ذلك , فضلا على إن الحكم الراشد يحارب كل أشكال الفساد و هدر المال العام ما يعمل في النهاية على ترشيد الإنفاق العام .(شباط، 2010، صفحة 181)

ثانيا: تحديد الأولويات :

تعتبر عملية تحديد الأولويات من أهم العمليات الفرعية في منظومة من التخطيط و إن احترام هذا المبدأ ضرورة لحفظ المال العام من الضياع و تعظيم منفعة إستخدامه , حيث تقوم على مجموعة من المبادئ الأساسية هي :

- 1- مدى خطورة المشكلة التنموية القائمة و انعكاساتها السلبية على أفراد المجتمع .
- 2- عامل الزمن: فالزمن المطلوب لحل مشكلة معينة يلعب دورا كبيرا في تحديد الأولويات بين البرامج والمشاريع، فكلما كان الوقت المطلوب لإنجاز برنامج معين أقصر كان ذلك مبرر مقنعا لإختيار هذا البرنامج.
- 3- عامل الخبرة :كلما كانت الحلول المطروحة لحل مشكلة معينة مضمونة النجاح، كلما كان ذلك دافعة لمنحها الأولوية في الإنجاز،
- 4- درجة إهتمام المواطنين بالمشكلة القائمة، فكلما زاد الإهتمام الشعبي بالمشكلة زاد التفضيل لها ومنحت الأولوية لحلها قبل غيرها من المشاكل.(قصاص، 2016، صفحة 181)

الفرع الثاني: القياس الدوري لأداء برامج الإنفاق العام وتفعيل دور الرقابة على النفقات العامة**أولاً: القياس الدوري لأداء برامج الإنفاق العام**

و يقصد به تقييم مدى كفاءة و فعالية أداء الوحدات و الأجهزة الحكومية عند قيامها بتنفيذ الخدمات و البرامج المختلفة الموكلة إليها , و ذلك أن الوحدات الحكومية يجب أن تخضع للمساءلة عن الاستخدام الأمثل للموارد العامة عند تقديم الخدمات و البرامج للمواطنين .

ثانيا: تفعيل دور الرقابة على النفقات العامة

ضرورة توافر نظام رقابي فعال يضمن توافق التنفيذ مع ما سبق التخطيط له على أن تتضمن عملية مراجعة مستمرة لطرق الانجاز مع تطوير مفهوم الرقابة المستندية إلى الرقابة التقييمية.(دراز، 2002، صفحة 330)

الفرع الثالث: عدالة الإنفاق العام ومدى تأثيره لمصلحة الفئات الأضعف

تهدف دراسة عدالة الإنفاق العام إلى تبيان مدى ملائمة حاجات الفئات الأكثر فقرا في المجتمع (كتوزيع هبات لا علاقة لها للحاجة الفعلية للمستفيدين) و مراعاة حصة كل فئة من الإنفاق العام و مدى استخدامها للخدمة العمومية . (بن عزة، 2015، الصفحات 58-59)

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الإطار النظري للمحاسبة العمومية، من حيث التعريف ومجالات استخدامها لكونها تعتمد على مجموعة من القواعد والمبادئ، منها ما يهتم بتنظيم العلاقة المتواجدة بين الأشخاص المكلفين بتنفيذ الميزانيات العمومية ومنها ما يتعلق بالعمليات المالية المراد تنفيذها، كما أن للمحاسبة العمومية جملة من الأهداف لعل أهمها حماية الأموال العمومية، ويتم تطبيق المحاسبة عن طريق أعوان تم تحديد وظائفهم عن طريق قانون 21/90 وهم الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، كما تطرقنا إلى مبادئ المحاسبة العمومية التي تميز فيها مبدأ الفصل وظيفة الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، والذي جاء من أجل القضاء على التعسف في استعمال الأموال العمومية وتفادي الإختلاسات.

وتم التطرق إلى النفقات العامة التي تعتبر جزء هام ، لكون تعاريفها تدور في نفس المعنى وهذا ما لئتمسناه من خلال الإطلاع على مختلف التعريفات والعناصر والأشكال مكونة لها وتقسيمات واهم أثارها الإقتصادية.

أما فيما يخص ترشيد النفقات العمومية تطرقنا من خلال مفهومها والمبررات التي دفعت إلى ترشيد النفقات واهم العوامل التي تتطلبها لنجاح عملية ترشيد النفقات، فهو يرتبط بعامل المنفعة، فمن البديهي أن المنفعة تزيد كلما زادت النفقات، ولذا يجب على القائمين بالإنفاق العام تجنب أي تبذير أو إسراف، لأن في ذلك ضياعا لمبالغ كبيرة ديون أن يترتب عليها أي منفعة.

الفصل الثاني :

دور الإصلاح الموازناتي
في ترشيد الإنفاق العام

تمهيد :

على غرار ما تشهده الساحة الدولية من تطورات و تحديثات في مجال تسيير المالية العمومية و سيراً على هذا النهج سارعت الجزائر إلى إحداث جملة من الإصلاحات في هذا المجال ، تعلقت أساساً بعصرنة الموازنة العامة بغية الانتقال من ثقافة تسيير الموازنة القائم على الوسائل إلى التسيير الحديث القائم على النتائج و الأهداف ، مما يؤدي إلى تحقيق أكبر قدر من ترشيد النفقات العامة ، حيث أظهرت نتائج الدراسة إن أي مشروع الإصلاح الذي يعتبر القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية أساساً قانونياً له يمكن أن يساهم في ترشيد النفقات العامة من عدة جوانب ، لكن يتوقف نجاحه على ضرورة توفر مجموعة من العوامل ، تتمثل في تحديث أساليب الإدارة العمومية و إستعمال الوسائل التكنولوجية في مجال الرقابة على النفقات العمومية ، ومن خلال هذا الفصل سنتطرق إلى ثلاث مباحث وهي :

- **المبحث الأول :** الإطار العام للإصلاح الموازنا في ظل القانون العضوي 18-15
- **المبحث الثاني :** الإطار العام للإصلاح المحاسبية العامة في الجزائر.
- **المبحث الثالث :** دور الإصلاح الموازنا في ترشيد الإنفاق العام.

المبحث الأول : الإطار العام للإصلاح الموازنتي في ظل القانون العضوي 15-18

إن محدودية النظام الموازنتي المتبع ، وانهيار أسعار البترول 2014 و كذا التقارير الدولية فيما يخص الأداء الاقتصادي و المالي للجزائر ، هذه عوامل فرضت على الحكومة الجزائرية اعتماد نظام موازنتي جديد يسمح بتحقيق النجاعة و إضفاء الشفافية على مختلف المراحل التي تمر بها الميزانية العمومية ، تمثل في مجموعة من الإصلاحات تخص بوجه الخصوص الجانب التسييري لأموال الخزينة العمومية ، و هذا ما جسده القانون العضوي 15-18 ، الذي يعد بداية تطبيقه سنة 2023 الإطار التشريعي للموازنة العامة في الجزائر .

المطلب الأول : مفهوم الإصلاح الموازنتي و مبرراته

يعتبر الإصلاح الموازنتي الأداة الفعالة لعصرنة النظام الموازنتي و الذي بدوره يعد عنصرا هاما من متطلبات إصلاح الدولة ، و على رأس إنشغالات السلطات العمومية القائمة عليها ، و يتطلب إدراك مفهوم الإصلاح الموازنتي،التطرق إلى تعريفه و ذكر المبررات و معرفة الدوافع التي أدت إليه.

الفرع الأول : تعريف الإصلاح الموازنتي

- أولا : يعرف الإصلاح الموازنتي ، بأنه الانتقال إلى تسيير النفقات العمومية وفقا لتحقيق النتائج المرجوة من الأهداف المسطرة مسبقا ، بدلا من نظام ميزانية الوسائل الذي لم يحقق النجاعة المرجوة من الإنفاق العام .
- ثانيا : كما يعرف الإصلاح الموازنتي بأنه الانتقال من الحالة المالية المضطربة للخزينة العمومية إلى الحالة التي تكون فيها أكثر استقرارا ، و ذلك بالانتقال من ميزانية الوسائل إلى ميزانية الأهداف ، عبر إحداث جملة من التغييرات أهمها :

✓ تحديث دائرة تنفيذ الميزانية

✓ تغيير طريقة إعداد الميزانية

✓ تحديث نطاق المحاسبة العمومية

✓ رقمنة التسيير الميزانياتي و المحاسبي وإنشاء قاعدة بيانات موحدة.(عيشور، 2022)

✓ كما جاء القانون العضوي 15-18 ، ليلخص مضمون الإصلاح الموازنتي

العمومي في الجزائر و معوضا للنقائص التي كانت في القانون السابق 84-17

إلى تغيير نمط التسيير العمومي للخزينة المعتمد على الوسائل إلى الاعتماد على التسيير المركز على النتائج ، كما أن هذا القانون لا يركز على بنية و شكل الميزانية فقط بل يركز كذلك على مبدأ مساءلة المسؤولين و مراقبة أدائهم.(بن التركي، 2023، صفحة 673)

الفرع الثاني : دوافع و أهداف الإصلاح الموازنا العمومي في الجزائر

أولاً- دوافع الإصلاح الموازنا العمومي في الجزائر

إن الشروع في عملية الإصلاح الموازنا في الجزائر ، جاء كرد فعل على النقائص التي يعني منها النظام الموازنا المعمول به ، و التي تم حصرها فيما يلي:

- عدم الدمج بين ميزانيتي التسيير و التجهيز.
- غياب إطار مخطط موازناي متعدد السنوات.
- تسيير النفقات العامة وفق الوسائل.
- عدم فعالية النظام المعلوماتي للتسيير.
- صعوبة الوصول و الإطلاع على الوثائق الموازناية بالنسبة للمتعاملين.
- محدودية إستعمال الوسائل المعلوماتية.
- ضعف آليات دمج الأثر المالي للمشاريع الاستثمارية على ميزانية التسيير.
- مراقبة مسبقة منصبة على شرعية النفقة عوض التركيز على فعاليتها.
- إرتباطات المسيرين العموميين بواجباتهم، ضعيفة إن لم تكن غائبة.

ثانياً- أهداف الإصلاح الموازنا العمومي في الجزائر

يعتبر الإصلاح الموازناي الأداة الفعالة لعصرنة النظام الموازناي ، و الذي بدوره يعتبر عنصرا من عناصر إصلاح الدولة، وهو يندمج ضمن انشغالات السلطات العمومية الهادفة إلى:

- تثبيت إستعمال قواعد الحكم الراشد .
- إعادة تركيز نشاط الدولة حول مهامها الأساسية لترفيه و تدعيم الاقتصاد الوطني.
- تحسين مستوى فعالية تدخلات الدولة الميدانية، والتدخل في الوقت المناسب لتصحيح الإختلالات الاقتصادية الطارئة.
- دمج وسائل اقتصاد السوق.
- جعل الاستثمار محركا للنمو ، وذلك بتفعيل برامج دعم النمو ، و مخططات الإنعاش.

- تحسين مستوى نمو الدخل , و مستوى التشغيل.
- أما من الناحية التقنية فان هذا الإصلاح الموازنتي جاء أساسا لتحقيق إصلاح تسيير النفقات العامة و هذا من خلال ما يلي :
- توفير المعلومات الموازنتية الواضحة و المتمحورة حول النتائج.
- تدعيم قدرات وزارة المالية في مجال التقديرات و التحليلات الموازنتية.
- تحسين مستوى عرض الوثائق الموازنتية .(الأسود، 2011، الصفحات 60-61)

المطلب الثاني : قواعد الإصلاح الموازنتي في الجزائر

لا يمكن أن يقوم الإصلاح الميزانياتي على وجود خلل في النظام القديم، بل هناك تطورات تفرضها تطور الوضع وتطورات على الساحة الدولية والتجارب الدولية تستدعي أن مراجعة الممارسات والمبادئ التي قد تكون غير موجودة في إعداد الميزانية وتحقيق نتائج أفضل، لهذا أضاف القانون العضوي 15-18 أربعة مبادئ جديدة على المبادئ الموازنة العامة القديمة بالقانون المالية 84-17 والتي نذكرها فيما يلي:

الفرع الأول : الشفافية والأداء

أولا : الشفافية

المقصود بها حرية تدفق المعلومات سواء المتدخلين في الموازنة أو اطلاع المجتمع المدني والمواطنين على تصور الدولة فيما يتعلق بإدارتها للموارد المالية من خلال توفير المعلومات والوثائق المالية الدقيقة والموثوقة والآتية المتعلقة بالنشاطات والإجراءات والقرارات والسياسات المالية التي تتخذها الحكومة في الوقت المناسب وضمان الوصول إليها بشكل يسمح بسهولة الرقابة وعرضها أمام البرلمانين للمصادقة حول مشروع الميزانية، هذا ماجاء به القانون العضوي 15-18 في مواده 28 و 75 و 87.

ثانيا : الأداء

يتمثل في القدرة على تحقق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية وبأقل التكاليف على غرار ماجاءت به المادة 36 من القانون العضوي 15-18 من:

- تحسين النجاعة الاقتصادية و الاجتماعية للبرامج العمومية.
- دعم فعالية التصرف العمومي.
- تأمين جودة الخدمات المسداة.

الفرع الثاني : الإستقرار والمسؤولية

- أولاً: الإستقرار

يعد الاستقرار إحدى السمات الإيجابية للنموذج الميزانياتي والاقتصادي الوطني عموماً، من خلال فرض إعداد الميزانية في الإطار المتوسط المدى (حسب المادة 5 من القانون العضوي 15-18) و(المادة 9 من المرسوم التنفيذي 20-403)

- ثانياً: المسؤولية

من خلال تقديم المزيد من الحرية للمسيرين في التسيير والتصرف مقابل المساءلة وذلك برفع تقارير أداء وتقارير مالية دورية وفرض العقوبات على من استخدموا الموارد غير تلك التي كانت مخصصة لها. (عيسور، 2022)

المطلب الثالث : إعداد الموازنة وفق البرامج

إن ضعف أسلوب موازنة البنود في تقديم المعلومات اللازمة لمتخذي القرار أدى إلى تطوير أسلوب جديد يأخذ بعين الاعتبار النقائص التي حدثت من فعالية الأسلوب القديم ، وقادر على تسيير أفضل للمال العام والذي سمي موازنة البرامج والأداء حيث تمثل هذه الأخيرة نظاماً لإعداد موازنة مالية تتضمن جميع النفقات التي يتعين أن تخفف لكل سنة مالية جديدة ومن هنا سننتقل إلى تعريف وأهمية الموازنة وفق البرامج بالإضافة إلى مرحلة إعداد وتحضير الموازنة .

الفرع الأول: تعريف الموازنة وفق البرامج

يمكن تعريف نظام الموازنة وفق البرامج ، بأنه تبويب لميزانية الدولة حسب برامج قطاعية ذات أولوية و تشمل المدى المتوسط، بحيث تكون الموارد مخصصة وفقاً لأهداف معينة بوضوح، و النتائج مقاسة بواسطة مؤشرات أداء محددة سلفاً ومقبولة. فمقابل الميزانية التقليدية أو ما يعرف بميزانية البنود التي تكون فيها الاعتماد مخصصة حسب أبواب وفصول ، و مجمعة في أقسام وأجزاء وعناوين، والنفقات مقدّمة وفقاً لطبيعتها خصوصاً ، أي حسب الوسائل المستعملة، تقدم موازنة البرامج الإعتمادات حسب وجهة النفقات ضمن مهمات وبرامج كبرى للدولة ، أي تكون موجهة نحو النتائج المنتظرة.

أما منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فإنها تعرف الموازنة وفق البرامج بكونها عملية تسمح الربط بين الأموال المخصصة للبرامج والنتائج القابلة للقياس. (مسعي، 2020، صفحة 66).

الفرع الثاني : أهمية الموازنة وفق البرامج

الموازنة وفق البرامج نظام حديث الاستخدام في مجال الموازنة العامة للدولة، ارتبطت بعلم الإدارة العامة وفلسفته، ومبادئه ويغطي هذا النظام الاهتمامات التالية:

- المساعدة في رسم الخطط والبرامج للعمل المطلوب.
- البحث عن أفضل الأداءات الممكنة.
- عرض الخدمات و الأعمال الحكومية بطريقة تتميز بعدالة التوزيع بين العرض الخدمات و الأعمال الحكومية بطريقة تتميز بعدالة التوزيع بين المستفيدين.
- يساعد على تجنب الإسراف والضياع وينمي الشعور بالوعي التكاليفي.

كل ذلك يجعل الإدارة الحكومية تعتمد على أسلوب في إدارة الجهاز الإداري للدولة ويساعدها في تقويم النفقات العامة، وتحقيق أهداف محددة لكل وحدة من وحدات الإدارية. (رضوان، 2000، صفحة 130)

الفرع الثالث: إعداد وتحضير الموازنة

تعتبر مرحلة تحضير وإعداد الميزانية العمومية في ظل القانون العضوي رقم 18-15، المرحلة الأولى في دورة الميزانية العمومية، إذ تختص السلطة التنفيذية بتحضيرها وإعدادها باعتبارها أنها تعبر عن خطة وبرنامج عمل الحكومة نشاطها الاقتصادي والسياسي والاجتماعي لسنة كاملة بحكم ما يتمتع به من إمكانيات تقنية وفنية ووسائل مادية وبشرية ضخمة تمنحها القدرة والفعالية على القيام بهذا المهمة بالغة الأهمية والتعقيد

وتكمن أهمية الموضوع في إبراز كيفية التخطيط وإعداد الميزانية في ظل القانون العضوي 18-15 يتعلق بقوانين المالية، حيث يندرج مشروع ميزانية الدولة للسنة ضمن:

- إطار ميزانياتي متوسط المدى.
- إطار النفقات متوسط المدى.
- تقرير التخطيط والأولويات.
- الأجزاء الجديدة لمشروع قانون المالية (تتمثل في 4 أجزاء)

أولاً: الإطار الميزانياتي المتوسط المدى

تطبيقاً لأحكام المادة 5 من القانون العضوي رقم 18-15، صدر المرسوم التنفيذي رقم 20-335 الذي يحدد كفاءات تصميم وإعداد الإطار الميزانياتي المتوسط المدى

هو برمجة مالية لمدة ثلاث (3) سنوات، للإيرادات والنفقات ورصيد ميزانية الدولة وكذلك مديونية الدولة، عند الاقتضاء وذلك وفقا لإطار الاقتصاد الكلي والوضع المالية للخزينة خصوصا ويتم إعداده في نفس الفترة مع الميزانية، كما يتم تنفيذ هذه الأداة من خلال إطار النفقات المتوسط المدى ومخطط الالتزام بالنفقات.

ثانيا: إطار النفقات متوسط المدى

هو أداة برمجة، يشمل ثلاث (3) سنوات على مستوى التقديرات، يحدد بالنسبة لكل محافظة وزارية برمجة متعددة السنوات للنفقات، على مدى متوسط تكون متحركة من سنة إلى أخرى ، حيث يتمثل في تحديد سقف نفقات كل وزارة أو مؤسسة عمومية يسجل إعداد إطار النفقات المتوسط المدى ضمن التوجيهات الميزانية الكبرى ، ولاسيما الحفاظ على التوازن الميزانياتي.

➤ مخطط الالتزام بالنفقات

هو الوثيقة التي يتم من خلالها تقييم النفقات الميزانية لسنة واحدة لسنة واحدة ويعكس المستوى المعتاد للالتزامات بالنفقات عند تنفيذ ميزانية الدولة ترسل نسخ من مخطط الالتزام بالنفقات المرفوقة، إلى الوزير المكلف بالمالية، عند نهاية الفترة التكميلية كأقصى حد، الذي يقوم بعملية تجميع يترتب عنها تنفيذ السنة المالية الأولى من إطار النفقات المتوسط المدى

ثالثا: تقرير التخطيط والأولويات

حسب المادة 75 من القانون العضوي 18-15، يتمثل في الوثائق المجمع في الحجم 2، باعتباره أحد مرفقات مشروع المالية للسنة، حيث يعده كل وزير وكل مسؤول مؤسسة عمومية مكلف بتسيير محافظة البرامج الموزعة حسب الإدارة المركزية، حسب المصالح غير الممركزة، وكذا حسب الهيئات العمومية تحت الوصايا والهيئات الإقليمية عندما تكلف هذه الهيئات بتنفيذ كل البرامج أو جزء منه.

رابعا: الأجزاء الجديدة لمشروع قانون المالية

يتضمن مشروع قانون المالية للسنة (4) أجزاء متباينة الجزء الأول: يحتوي على أحكام المتعلقة بالترخيص السنوي لتحصيل الموارد العمومية وتخصيصها، وكذا مبلغ الموارد المتوقعة من طرف الدولة

الجزء الثاني: يحدد:

- ✓ سقف المكشوف المطبق على الحسابات التجارية
- ✓ مبلغ رخص الإلتزام وإعتمادات الدفع حسب كل وزارة ومؤسسة عمومية
- ✓ مبلغ إعتمادات الدفع، وعند الإقتضاء رخص الإلتزام لكل حساب من حسابات التخصيص الخاص.

الجزء الثالث: يتضمن:

- ✓ رخصة منح ضمانات الدولة.
- ✓ رخصة التكفل بديون الغير.
- ✓ الأحكام المتعلقة بوعاء ونسبة وكيفيات تحصيل الإخضاعات مهما كانت طبيعتها.
- ✓ كل حكم يتعلق بالمحاسبة العمومية وتنفيذ ورقابة الإيرادات والنفقات العمومية.

الجزء الرابع: يتضمن الجداول الآتية:

- 1- الجدول (أ): ويتعلق بالإيرادات مقسمة إلى إيراد بإيراد.
- 2- الجدول (ب): يتعلق بالإعتمادات المفتوحة للسنة والموزعة حسب كل وزارة أو مؤسسة عمومية وحسب البرامج وحسب التخصيص ويبين رخص الإلتزام وإعتمادات الدفع المفتوحة.
- 3- الجدول (ج): ويبين قيمة قائمة الحسابات الخاصة للخرينة ومحتواها.
- 4- الجدول (د): ويبين التوازنات الميزانية والمالية والإقتصادية.
- 5- الجدول (هـ): يبين قائمة الضرائب الإخضاعات الأخرى وحواصلها، المخصصة للدولة و للجماعات الإقليمية وكذا تلك المخصصة غير مباشرة.
- 6- الجدول (و): يتعلق بالرسوم مشبه الجبائية.
- 7- الجدول (ز): يتعلق بالاقطاعات إجبارية الموجهة لتمويل هيئات الضمان الاجتماعي.
- 8- الجدول (ح): يبين تقديرات النفقات الجبائية. (عشور، أيام تكوينية خاصة بالإصلاح الميزانياتي في الجزائر، 2022)

تنقسم مرحلة إعداد وتحضير الموازنة إلى جزئين وكل جزء يتضمن مجموعة الخطوات:

الجزء الأول- تحديد الأغلفة المالية (مخصصات الموازنة): وتتم بالخطوات الآتية:

- الخطوة 1- خطاب حول الموازنة: في تاريخ لا يتعدى شهر أكتوبر من السنة (ن-2) يقوم وزير المالية بإيداع خطاب الموازنة للسنة (ن-1)، الذي يعطي إشارة الانطلاقية لعمليات إعداد موازنة

السنة (ن)، فخطاب الموازنة للسنة (ن-1) يعرض السياسة الاقتصادية، الجبائية، الميزانية والمالية للحكومة، بالإضافة إلى التقديرات المتعددة السنوات لإيرادات ونفقات الدولة بما في ذلك السنة (ن)، كما يمكن لخطاب الموازنة للسنة (ن-1)، الإعلان عن التوجيهات الجديدة المؤثرة في السنة (ن).

الخطوة 2- تفعيل النفقات المتوسط المدى الوزارية CDMT: إبتداء من شهر سبتمبر إلى غاية شهر ديسمبر من السنة (ن-2)، تعيد الوزارات المنفقة النظر في إطار النفقات على المدى المتوسط إبتداء من شهر سبتمبر إلى غاية شهر ديسمبر من السنة (ن-2)، تعيد الوزارات المنفقة النظر في إطار النفقات على المدى المتوسط CDMT الذي يتضمن توقعات النفقات لعدة سنوات للسنة (ن) والسنوات الأربعة المالية التي تعكس الأهداف المحددة في الخطة الإستراتيجية للوزارة.

الخطوة 3- تفعيل إطار النفقات المتوسط المدى الإجمالي CDMT: تقوم وزارة المالية بتحيين توقعات النفقات متعددة السنوات للدولة وتوقعات الإيرادات، وتحيين إطار النفقات على المدى المتوسط الإجمالي خطوة تطبيق أيضا من سبتمبر إلى ديسمبر من السنة (ن-2) فيتم تحديد العجز أو الفائض في الموازنة المقبول وفقا لتوجيهات الموازنة المحددة ومقارنة تقديرات الإيرادات و النفقات إذا كان العجز متوقع مسبقا، كما يمكن اتخاذ تدابير لزيادة الإيرادات أو تخفيض الإنفاق.

الخطوة 4- التحكيم للأغلفة المالية: في شهر جانفي من السنة (ن-1) بناء على قاعدة التوازن الموازنة المستهدف تكون تقديرات الإيرادات ونفقات الدولة إجمالية CDMT، فالمديرية العامة للميزانية تحضر لتخصيص أغلفة مالية بناء على قاعدة الأخذ في الاعتبار الأهداف وتوجيهات الحكومة والتوازن الموازني المستهدف، فهذا التخصيص يأخذ بعين الاعتبار المبادرات التي أعلن عنها في خطاب الموازنة السابق. تسجل توصيات المديرية العامة للميزانية في مذكرة يتم عرضها على مجلس الوزراء للموافقة عليها، وإعطاء الأغلفة المالية القاعدية للوزارات .

الجزء الثاني_ تحديد الأغلفة النهائية: وتتضمن الخطوات الآتية:

الخطوة 5- تعليمة توجيهية: دائما وفي شهر جانفي من السنة (ن-1)، وبعد موافقة مجلس الوزراء على الأغلفة المالية، تعد المديرية العامة للميزانية مذكرة توجيهية لكل وزارة حتى تقدم لها أغلفتها المالية القاعدية وكذا التعليمات الخاصة بتحضير الموازنة، وتستطيع أن تشير

التعليمة إذا لزم الأمر إلى الأهداف الموجودة تحت ضغط أو إعطاء تعليمات عن إمكانيات طلب إعتمادات جديدة لمبادرات جديدة.

الخطوة 6_ تعديل إطار النفقات متوسط المدى الوزارية CDMT: كذلك في شهر جانفي من السنة (ن-1) تعدل الوزارات المنفقة إطار النفقات متوسط المدى الوزارية CDMT حتى تعكس مستوى الإعتمادات المخصصة لها في التعليمات أو المذكرات التوجيهية، وإطار الإنفاق متوسط المدى المعدل يستعمل كدليل في إعداد البرامج في نظام تحضير الموازنة المدمج.

الخطوة 7_ إعداد مشروع الموازنة: تقوم الوزارات بناء على المعلومات الواردة في مذكراتهم التوجيهية، من شهر جانفي إلى شهر ماي من السنة (ن-1)، بإعداد موازنة برامج جديدة في نظام SIGBUD (وهو نظام ألي معلوماتي يسمح بإعداد وعرض مختلف الميزانيات، ويدير ضمن نظام الميزانية) للسنوات (ن)، (ن-1)، (ن-2)، فيما أن CDMT هو أداة للتوقعات متوسط المدى للأغلفة الوزارية، فإن ميزانية البرامج هي أداة مفصلة (وصول إلى مستوى الأنشطة) في الأجل القصير (حتى السنة (ن+2)).

الخطوة 8_ مراجعة المعالم الكبرى وتحقيق التوازن: في شهر جوان من السنة (ن-1) المديرية العامة للميزانية تجمع وتعالج اقتراحات نفقات الموازنة من الوزارات والتحقق من صحة المعلومات الواردة، والتأكد من أن المبادرات الجديدة لم تدمج في اقتراحات إنفاق الموازنة، وضمنان مطابقة التعديلات المقدمة من الوزارات، فالمديرية العامة للموازنة تقوم بتحديث توقعاتها لإيرادات الدولة وإعادة تقييم توازن الموازنة تبعاً لمراجعة المعلومات الإقتصادية والتوازن العام عن طريق وزارة المالية.

الخطوة 9_ تحديد الأغلفة النهائية: في شهر جوان من السنة (ن-1)، المديرية العامة للميزانية تضمن توازن الموازنة المراجعة، وإعداد التوصيات لتخصيص الأغلفة النهائية التي تحترم توازن الموازنة المستهدف، في هذه المرة المبادرات الجديدة المشاريع الجديدة والمبادرات الملغاة سيتم دمجها في التوصيات بعد ما يتم تحليلها مع إعطائها الأولوية من طرف المديرية العامة للميزانية.

الخطوة 10_ الإنهاء من الموازنات المفصلة: تبعاً للتحكيم النهائي في الأغلفة المالية من طرف مجلس الوزراء، تحدد في شهر جويلية وشهر أوت للسنة (ن-1) الأغلفة النهائية للوزارات المنفقة، وطبيعة المبادرات الجديدة التي يتعين الاضطلاع بها، بدعم من المديرية العامة

للميزانية، يمكن للوزارات المنفقة وضع اللامسات الأخيرة لميزانيتها المفصلة، عن طريق تحديث البيانات التي تم إدخالها بالفعل في SIGBUD، ودمج المبادرات الجديدة التي وافق عليها مجلس الوزراء.

الخطوة 11_ إعداد المشروع الأولي لقانون المالية: في شهر سبتمبر من السنة (ن-1) تقوم الوزارات المنفقة بإعداد تقريرها عن الأولويات والتخطيط RPP على أساس الخطة الإستراتيجية للوزارة، واقتراحات الموازنة النهائية التي أعدت في الشهر السابق، والتقرير عن الأولويات والتخطيط في السنة الأولى، الذي يبين الخطة الإستراتيجية لأهداف برنامج الوزارة.

الخطوة 12_ الموافقة على المشروع الأولي لقانون المالية: في شهر سبتمبر من السنة (ن-1) يقدم المشروع الأولي لقانون المالية للمجلس الوزاري المشترك، مجلس الحكومة ومجلس الوزراء للموافقة عليه.

الخطوة 13_ خطاب حول الموازنة: على أكثر تقدير في 8 أكتوبر من السنة (ن-1) يعرض وزير المالية خطاباً حول الموازنة يحدد السياسة الاقتصادية، الضريبية، المالية والميزانية، توقعات الإيرادات والنفقات لعدة سنوات المبادرات الجديدة والمشاريع الكبرى التخفيضات في الموازنة أو تدابير مساعدة الاقتصاد.

الخطوة 14_ اختبار مشروع قانون المالية والموازنة: خلال شهر أكتوبر من السنة (ن-1) تدرس لجنة المالية والميزانية مشروع الموازنة ويمكنها في نهاية المطاف اقتراح التعديلات اللازمة.

الخطوة 15_ النقاش حول الموازنة: من شهر أكتوبر إلى شهر ديسمبر من السنة (ن-1) يناقش المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة مشروع قانون المالية للموافقة على الموازنة، حيث أن الإيرادات مصادق عليها بتصويت واحد عام، أما النفقات فتخضع للتصويت حسب كل وزارة ومؤسسة عامة.

الخطوة 16_ التوقيع على قانون المالية: في شهر ديسمبر من السنة (ن-1) يقوم رئيس الجمهورية بالمصادقة على قانون المالية بناء على توجيهات المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة. (حشيش، 2016، الصفحات 220-226)

المبحث الثاني : الإطار العام لإصلاح المحاسبة العامة في الجزائر

لقد تطورت المحاسبة العمومية تبعا لتطور نشاط الدولة، وأصبح من الضروري إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر حتى يواكب هذه التطورات خاصة أن هيئات عالمية كبرى مثل صندوق النقد الدولي تحفز وتدعم كل دولة ترغب في إصلاح نظام محاسبة قطاعها العام.

المطلب الأول : مفهوم ركائز نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

تمحور إصلاح المحاسبة العمومية، حول الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة على أساس الإستحقاق، وفق نظام محاسبي يهدف إلى تنظيم المعلومة المالية وتقديمها بالشكل الذي يتماشى ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، حيث أصبح من الضروري تزويد المسيرين بمعلومات قصد استغلالها كأداة لدعم وتحسين جودة عملية إعداد التقديرات وكذلك التقييم المستمر للسياسات العامة، الناتج عن القراءة الواضحة لحسابات الدولة، التي تعكس صورة صادقة عن الذمة المالية، مما سيسمح بتحسين الرقابة على الإنفاق العام وتعزيز الشفافية، لاسيما عبر استخدام مؤشرات ومعايير النجاح.

الفرع الأول : أساسيات المحاسبة العمومية

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في تنظيم الوحدات الحكومية والوحدات الخدمائية غير الهادفة للربح، كما أنها تعتبر مصدرا مهما لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط المالي بغرض تسهيل عمليات المتابعة المستمرة والدائمة للوضعية المالية، ولمعرفة في كل وقت الرصيد المالي المتوفر ومراقبة إنفاقه، وهذا ماجعل الكثير من الباحثين والدارسين يهتمون بها بشكل كبير، وسنتطرق إلى تعريف نظام المحاسبة العمومية فيمايلي:

يمكن تعريف نظام المحاسبة العمومية بأنه عبارة عن مجموعة مفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج هذا النشاط بصورة دورية وتقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة أو مراقبتها، وفي هذا الإطار تقوم وزارة المالية على رأس الجهاز المركزي المالي للدولة بإصدار التعليمات الضرورية لتشغيل النظام المحاسبي الحكومي وتوجيهه على مستوى كافة وحدات القطاع العام. (عقلة، 1999، صفحة 26)

كذلك يمكن تعريف نظام المحاسبة الحكومية بأنه عبارة عن مجموعة المستندات والسجلات والآلات الحاسبة وأجهزة المكننة المستخدمة في الوحدات الحكومية، بالإضافة إلى الطرق والإجراءات

والتعليمات الخاصة بتنظيم وتسجيل العمليات المالية وإعداد التقارير المالية التي تهدف إلى تقييم الأداء والتخطيط والرقابة على الأموال العامة وتنفيذ السياسات المالية الحكومية. (شلال، 2014، صفحة 138)

يمكن إستخلاص مفهوم شامل لنظام المحاسبة العمومية بأنه أداة لتسيير المال العام والحفاظ عليه، وذلك وفقا للتقنيات والمبادئ التي يستند عليها ليقدّم للدولة ومستخدمي قوائمها المالية معلومات مهمة لضمان الشفافية المطلوبة والقيام بالرقابة واتخاذ القرارات الملائمة.

الفرع الثاني : مرتكزات المحاسبة العمومية

أولاً: أسس القياس ومجالات تطبيق المحاسبة العمومية

1_ أسس القياس في المحاسبة العمومية: لغرض إستخلاص قياس النتائج الخاصة بالفترة المحاسبية وعرضها بطريقة مناسبة وواضحة اعتمدت الأنظمة المحاسبية بصورة عامة على أسس محاسبية معينة لإثبات العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات والنفقات وهي ليست هدفاً بحد ذاتها إنما يجب اختيار الأساس الأفضل والأكثر دقة ونذكر:

1_1_1_ الأساس النقدي: واقعة الصرف أو التحصيل النقدي هو أساس القياس والتسجيل في السجلات المحاسبية للنفقات والإيرادات تعود لفترة مالية سابقة أو لاحقة لهذه الفترة (بن يوسف، 2022، صفحة 75)

1_1_1_ مميزات الأساس النقدي:

- ✓ البساطة والوضوح والسهولة في التطبيق.
 - ✓ يتميز بالموضوعية لإبتعاد عن مخاطر التقدير الشخصي.
 - ✓ إمكانية إعداد الحسابات الختامية في وقت مبكر. (بولرباح و هيدوب، 2014، صفحة 785)
- 1_1_2_ أساس الإستحقاق:** تحدث خلال الفترة المحاسبية بصرف النظر عن كون هذه الإيرادات حصلت في صورة نقدية أم لا، كما يتم تسجيل جميع المصروفات التي تم تحملها في سبيل الحصول على هذه الإيرادات بصرف النظر عن كونها دفعت في شل نقدي أم لا. (احمرو، 2003، صفحة 74)
- 1_1_3_ الأساس المعدل:** إثبات الإيرادات التي تخص الفترة المالية سواء قبضت أم لا، ولا تحمل الفترة المالية إلا بما يتم إنفاقه من مصروف ، ويطلق هذا الأساس بالقاعدة المشتركة بين الربح النقدي والربح المكتسب.

ثانيا : معايير المحاسبة الحكومية

ترتبط المحاسبة الحكومية ارتباطا وثيقا بالتشريعات والقوانين التي تحدد تعريفها وأهدافها ونطاق تطبيقها بما في ذلك المستندات والدفاتر والسجلات والتقارير والقوائم المالية، ومع ذلك فإن المنظمات المهنية أصدرت مجموعة من المعايير التي تهدف إلى تطوير أداء المحاسبة الحكومية نذكر منها:

1_معايير إعداد التقارير المالية: تتناول المعايير الأهداف المالية أو إعداد التقارير المالية ومحتوى ودورية التقارير والفئات المستخدمة في هذه التقارير

2_استخدام أساس القياس الملائم: ينبغي أن تستخدم الوحدات الحكومية الأساس النقدي المعدل إذا كانت مخصصات هذه الوحدات قابلة للإنفاق، أما الوحدات الحكومية التي تخصص لها أموال غير قابلة للإنفاق.

3_استخدام نظام الموازنة في الرقابة وإعداد التقارير المالية: ينبغي أن تعد كل وحدة حكومية مايلي:

✓ موازنة سنوية مبوبة وفقا لما تحدده القوانين والتعليمات واللوائح المالية.

✓ نظاما محاسبيا متوافقا مع تبويب الموازنة.

✓ تقارير مالية مقارنة بين ما ورد بالموازنة وماحدث فعلا وبين العام الحالي والأعوام السابقة.

4_عمومية التبويب والمصطلحات: ينبغي استخدام أسلوب التبويب ونفس المصطلحات بطريقة متسقة في كل من الموازنة والحسابات والتقارير المالية وذلك لتحقيق لرقابة أيسر.

• مكونات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يعتبر نظام المحاسبة العمومية مجموعة عناصر متفاعلة تعمل معا من اجل تحقيق هدف أو مجموعة أهداف.

1- النظام المحاسبي العمومي: يعتبر أحد النظم المحاسبية الخاصة التي تتولى متابعة النشاط

الحكومي ونشاط مهمة الإشراف عليه بأعلى مستوى إداري ممكن في الإدارة المالية العامة

1-1- عناصر نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

تقوم وزارة المالية على رأس الجهاز المركزي للدولة بإصدار التعليمات الضرورية لتشغيل

النظام المحاسبي الحكومي وتوحيده على مستوى كافة وحدات القطاع العام،حيث يمكن عرض

عناصر النظام كالاتي:

المطلب الثاني : محاور إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر

بعد التخلي عن مشروع الإصلاح المحاسبي لسنة 1995، تم الشروع في إصلاح محاسبي جديد يتماشى مع ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي وذلك في إطار تبني وزارة المالية لمشروع إصلاح مالي ومحاسبي متكامل في إطار مشروع عصرنة أنظمة الميزانية، لتنتهي الأشغال بإعداد مجموعة من التقارير مكنت من صياغة أهم محاور هذا المشروع والتي برزت في محورين أساسيين هما:

الفرع الأول : إطار الميزانية

يهدف هذا المحور إلى وضع نظام جديد لتسيير النفقات يشمل كل من إعداد الميزانية، المحاسبة، والرقابة على النفقات العمومية، وقد تمت صياغة كل ذلك في خمس مقومات :

- ✓ إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات.
- ✓ تحسين عرض ونشر الميزانية العامة للدولة.
- ✓ تطوير وظيفة الإستشارة لوزارة المالية.
- ✓ إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية .
- ✓ إدراج نظام محاسبة الذمة.

الفرع الثاني : الإعلام والأنظمة المعلوماتية

يرتكز هذا العنصر على إقتناء وتركيب أنظمة وبرامج معلوماتية متطورة وذات أداء مرتفع. إن إستعمال أدوات الإعلام الآلي والتكنولوجيات الحديثة سوف يسمح لوزارة المالية والأمرون الصرف

ببتبع تطور معطيات الميزانية ابتداء من تقديمها وحتى تنفيذها على مختلف المستويات.

يعد المحور الأول المتعلق بالجوانب الميزانية أكبر الورشات التي تعمل عليها هيكل وزارة المالية حيث تم تكليف مكتب الإستشارات الكندي CRC SOGEM بإنجاز الجانب الأول والثاني من المشروع، فالبنسبة للجانب المتعلق ب"تحسين تقديم وعرض الميزانية" فقد أعد هذا المكتب في ماي

2006 تطبيق للإعلام حول التسيير الحكومي المدمج في الميزانية SIGBUD

أما الجانب المتعلق بإعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات فقد تم الشروع فيه منذ سنة 2004 إلى غاية 2007 أين تمت تجربته على مستوى المديرية العامة للميزانية بالتنسيق مع خمس وزارات

ليقرر بعد ذلك إعداد أول ميزانية لبرنامج سنة 2010، ونظرا لعدة معوقات فإن هذه الميزانية لم ترى النور إلى يومنا هذا. (ضريفي و جاب الله، 2018، الصفحات 232-233)

المطلب الثالث : قواعد ومبادئ المحاسبة العمومية في الجزائر

تعتبر القوانين والتشريعات المغذي الأساسي لعمليات التغيير والعصرنة والإصلاح وعلى مستوى النظام الموازنتي والمحاسبي الجزائري، ومن أجل مواكبة الإصلاح والذي أصبح ضرورة حتمية فقد جاء القانون 18-15 ليلغي 84-17 ويعزز الإصلاح الموازنتي، فيما واكب الإصلاح الموازنتي ورافقه كمرحلة حتمية الإصلاح المحاسبي والذي تبلور بصور القانون 23-07 الذي جاء كبديل وتحديث للقانون 90-21.

الفرع الأول : القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 يونيو سنة 2023 ،الذي يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي

تكمن أهمية هذا القانون خاصة في أنه جاء لمعالجة أوجه قصور كبيرة كانت تحد من دور النظام المحاسبي كأداة حديثة لتسيير المال العام، يندرج في إطار المخطط الشامل لإصلاح المالية العمومية، والذي بدأ بإرساء الإطار القانوني من خلال إصدار القانون العضوي 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية، وأحكام هذا القانون العضوي شاملة لكل مبادئ والقواعد وكذلك التدابير التي من شأنها ضمان تحقيق أهداف مخطط عصرنة القطاع، لاسيما تلك الرامية إلى تعزيز الشفافية وإرساء مبدأ البرمجة والتسيير القائم على النتائج، مع استخدام أنظمة معلومات مخصصة لإعداد وتنفيذ ميزانية الدولة في ظل الجهود المنصبة نحو رقمته شاملة للقطاع

لذلك أصبح من الضروري إعادة صياغة القانون 90-21 المؤرخ 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية والذي أطراً المحاسبة العمومية في الجزائر لعدة سنوات ، بإعادة صياغة أحكامه لتساير المبادئ المحاسبية والميزانية الجديدة التي نص عليها القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية. (وزير، 2023)

ويهدف هذا القانون حسب المادة الأولى منه 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 15-18 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 والمتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم. (ج، ج ر، 2023، صفحة 4)

الفرع الثاني : أحكام نص القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية الجديد مجموعة من المستجدات، والتي تأتي في سياق إصلاح المحاسبة العمومية باعتبارها واحدة من أهم ركائز إصلاح المالية العمومية، والتي يمكن إيجازها في العناصر الرئيسية الآتية: (وزير، 2023) أولاً: حددت أحكام المادة 80 من نص القانون هيكل محاسبي جديد ثلاثي الأبعاد، إذ تضمنت المحاسبة العمومية ثلاثة أنواع من المحاسبة، تتميز كل منها بشكل أساسي من حيث النطاق والأدوات والأهداف. (ج ر ج، 2023، صفحة 10)

1. المحاسبة الميزانية: والتي تنقسم إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة الصندوق

بالنسبة لمحاسبة الالتزامات، يتم تسجيل النفقات الميزانية بعنوان السنة التي تم الالتزام بها. أما بالنسبة لمحاسبة الصندوق، فإنه يتم تسجيل الإيرادات و النفقات بعنوان نفس السنة المالية لتحصيلها أو دفعها من قبل المحاسبين العموميين. (ج ر ج، 2023، صفحة 10) وهذا النوع من المحاسبة الذي يسجل الأحداث عند تأثيرها على السيولة كان موجود وتم الإبقاء عليه، بهدف تتبع تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية للسنة الجارية.

2. المحاسبة العامة: تعد الإصلاح الجوهري للمحاسبة العمومية، وتسجل مجمل الحركات التي تؤثر على الممتلكات والوضع المالية والنتيجة، وهي قائمة على أساس الإستحقاق، وتمسك من قبل المحاسبين العموميين على أساس مخطط محاسبي، مستوحى من المعايير المحاسبية بإعطاء نظرة شاملة عن الذمة المالية للدولة، وكذا حول ديونها ومستحققاتها.

3. محاسبة تحليل التكاليف: تعتمد على مخرجات المحاسبة العامة، وتهدف إلى تحليل وقياس تكلفة الأنشطة الملزم بها ضمن البرامج، بغية تقييم نجاعتها، وتمسك من طرف الأمرين بالصرف، وذلك حسب ما نصت عليه المادتين 92 و 93 من مشروع القانون ، وبذلك يمكن هذا النوع من المحاسبة المسيرين من مراقبة وتسيير البرامج كما تساعد نواب البرلمان من معرفة تطور تكاليف الأنشطة و البرامج. (وزير، 2023)

ثانياً: نصت المادة 96 من مشروع القانون على أن يقدم الحساب العام مجمل المعلومات التي تعكس صورة صادقة عن الممتلكات و الوضعية المالية للدولة ، ويتضمن الميزان العام للحسابات و القوائم المالية.(ج ر ج، 2023، صفحة 11)

وقد حددت المادة 95 هذه القوائم المالية والتي تتمثل في الوضعية الصافية المالية، حساب النتائج، وجدول تدفقات الخزينة ، بالإضافة إلى جدول تباين الوضعية الصافية المالية، وكذلك الملحق الذي يتضمن مذكرات تحدد القواعد الرئيسية والطرق المحاسبية إضافة إلى مذكرات توضيحية أخرى.(ج ر ج، 2023، صفحة 11)

كما نصت أحكام المادة 97 من مشروع القانون على ضمان نوعية الحسابات من خلال احترام مبادئ وقواعد المحاسبة والتقييم، كما هي مبينة في المخطط المحاسبي، حيث يجب على الحسابات أن تكون مطابقة للقواعد والإجراءات المعمول بها، منتظمة وصادقة، وأن تكون معدة وفق طرق دائمة، كما يجب أن تكون متناسقة وموثوقة، وأن تتميز بالوضوح.(ج ر ج، 2023، صفحة 11)

ثالثاً: فصل نص المشروع في تحديد مسؤوليات كل الفاعلين في دائرة الإنفاق العمومي و الإيرادات، من بدايتها حتى تنفيذها النهائي رامياً إلى إضفاء المزيد من الشفافية عن طريق تقفي الأثر في تعبئة واستخدام الأموال العمومية.

رابعاً: عمد النص إلى تصحيح درجة المسؤولية المالية للمحاسب العمومي، إذ يعد المحاسبون العموميون ومفوضون و الأعوان الموضوعيين تحت سلطتهم مسؤولون شخصياً ومالياً عن العجز الحاصل في الصندوق.

خامساً: فصلت أحكام نص مشروع المحاسبة العمومية في إجراءات الرقابة القبلية للنفقات، حيث تناولت الكثير من التوضيحات تكيفاً مع منهجية ميزانية البرنامج التي كرستها أحكام القانون العضوي.

سادساً: أدخل مشروع القانون مبدأ المصادقة على حسابات الدولة من طرف مجلس المحاسبة.حيث

تهيء مخرجات المحاسبة العمومية لاسيما المحاسبة العامة والتي تعد القوائم المالية الخمسة أهم مخرجاتها، الظروف الملائمة للرقابة البعدية التي يقوم بها مجلس المحاسبة.(وزير، 2023)

فقد نصت أحكام المادة 105 من مشروع القانون على مبدأ المصادقة على الحسابات من طرف مجلس المحاسبة، هذا الأخير يعدّ تقريرا متعلقا بالمصادقة على الحسابات والذي يرافق مشروع قانون تسوية الميزانية. (ج ر ج، 2023، صفحة 12)

وعموما يطمح القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي إلى:

✓ التخلص من تكرار إجراءات التنفيذ والرقابة بين أعوان المحاسبة العمومية،

✓ إعادة تحديد نطاق وإجراءات الرقابة القبلية و البعدية.

✓ تعزيز أساليب التدقيق والرقابة الداخلية.

✓ تخفيف وتبسيط الرقابة المالية.

✓ تعزيز الرقابة حسب المخاطر.

إذ يعد البرلمان واحد من أهم الجهات الرقابية للجهاز التنفيذي فضلا عن مجلس المحاسبة وهيئات رقابية أخرى داعمة لترسيخ حوكمة الميزانية. (عشة، 2022، صفحة 214)

المبحث الثالث : دور الإصلاح الموازنتي و المحاسبي في ترشيد الإنفاق العام

لا شك إن موجة الإصلاحات الموازنية التي توجهت نحوها دول العالم قد تساهم بشكل كبير في ترشيد النفقات العامة من عدة جوانب ، على اعتبار أن هذه الإصلاحات لها تأثير مباشر في تعزيز الرقابة على الموازنة العامة في مختلف مراحلها ، بالإضافة إلى مساهمتها في تطوير الأنظمة المحاسبية للدولة ، كما أن تطبيقها يفرض ضرورة تطوير مختلف الأجهزة الحكومية لتواكب التكنولوجيات الحديثة التي تساهم في إضفاء شفافية أكبر على مختلف الأصعدة ، ولغرض الوقوف على واقع هذه العناصر بالنسبة للنظام الموازني الجديد في الجزائر سنقوم بمعالجتها من عدة جوانب في هذا المبحث وفق المطالب الآتية :

المطلب الأول : ترشيد الإنفاق العام في ظل الإصلاح الموازنتي

أصبح موضوع ترشيد النفقات العامة ، الشغل الشاغل للسلطات الجزائرية، وفي إطار الإصلاحات الكبرى التي باشرتها الجزائر، تم إعداد مشروع عصرنه النظام الموازني، والذي تأمل من خلاله، إلى تحقيق عدة أهداف، من أهمها ترشيد النفقات العامة، وذلك بالاستغلال الأمثل للموارد العامة المتاحة، وفي هذا الإطار جاء مشروع إصلاح الأنظمة الموازنية برؤية جديدة، مفادها أن النفقة العامة ليست حقا مطلقا، بل هي مشروطة بالمساهمة في بلوغ الأهداف.

الفرع الأول: مشروع عصرنه الأنظمة الموازنية للجزائر

إن مشروع عصرنه الأنظمة الموازنية للجزائر، يهدف إلى تدعيم قدرات وزارة المالية، للتمكن من تأدية مهامها على أحسن وجه، في إطار تأدية المهام الموكلة لها، في مجال تسيير النفقات العامة، والاستشارات الاقتصادية، والسياسية، التي تقدمها للطاقت الحكومية، والهيئات العمومية الأخرى. وتتميز خصوصيات أهداف هذا المشروع في وضع :

إجراءات شفافة في مجال تقييم الموارد العامة وتخصيصها، والتي بدورها يجب أن تستند أساسا على التقييم الصحيح للوضع الاقتصادية للدولة، وفقا للمعايير الدولية، إذ أن مبادئ شفافة المالية العامة، التي يقوم عليها الهيكل التنظيمي لميثاق صندوق النقد الدولي تركز على المبادئ العامة التالية:

✓ وضوح الأدوار والمسؤوليات

✓ إتاحة المعلومات للجمهور

✓ علانية إعداد الميزانية وتنفيذها والإبلاغ بنتائجها

✓ ضمانات صحة المعلومات

كما أن مشروع عصرنه الأنظمة الموازنية هذا، يجب أن يمكن الحكومة من:

✓ بلوغ أهدافها المنتظرة، ونتائجها المحققة، بوسائل معلوماتية مالية واضحة من جهة، ويعرض وثائقي متميز من جهة أخرى، وكل هذا بغرض تلبية احتياجات المتعاملين، من المعلومات ذات الصلة بالميزانية العامة للدولة.

✓ تقييم النتائج، بالنظر للوسائل المجنّدة عن طريق وضع موازنة متعددة السنوات، ومحاسبة قومية وبتخصيص موازني وفق مراكز المسؤولية، ووفق البرامج المسطرة.

✓ تسريع عملية حساب وإنجاز التقارير المالية، بالتقليص من إجراءات المراقبة المسبقة، وهو ما يتطلب تحسين نوعية المراقبة المسبقة والمراجعة.

ولبلوغ الأهداف المرجوة منه، ركز مشروع عصرنه الأنظمة الموازنية، على مفهوم التسيير المتمحور على النتائج، بإعتباره العمود الفقري لكل عمل مستقبلي في ظل الإصلاحات الموازنية.

الفرع الثاني : التسيير المتمحور على النتائج

يعتمد التسيير المتمحور على النتائج على مبدأ، تخصيص ميزانية لكل برنامج يهدف إلى تحقيق هدف محدد ودقيق، وقابل للقياس بإستعمال مؤشرات النجاح.

ويرتكز التسيير على النتائج، على العناصر التالية:

✓ الرؤية الإستراتيجية: إن تحديد الإستراتيجية يعتبر مرحلة أولية لتحديد الأهداف ومؤشرات النجاح، على أن تحدد الأهداف الإستراتيجية للسنة المالية موضوع التخطيط من قبل الوزير المعني، وبمساعدة كل المسؤولين عن البرنامج.

✓ الأهداف: تعتبر الأهداف المرتبطة بالبرنامج ذات طبيعة إستراتيجية إذ أنها تتعلق بالنتائج المنتظرة من السياسات العامة، كتنوع الخدمات العامة ونجاعة الوسائل المستعملة من قبل المسؤولين. كما أن الأهداف المرتبطة بالبرامج الفرعية، هي من طبيعة ميدانية وتخص الآثار المنتظرة من مختلف الميادين ذات الصلة بالبرنامج.

ويكون الهدف مبسطا ودقيقا، سهل فهمه من قبل الجميع.

✓ النتيجة المرجوة: وتعني التغيرات المرجوة مستقبلا، وتتطلب إحداث نشاط معين، يحدث تغيرات تنجز عنها النتيجة المرجوة.

إن النتيجة المرجوة تعتبر أداة قياس ذات مرجعية يعتمد عليها لإجراء عمليات المقارنة، الهادفة إلى تقييم النتائج المتحصل عليها.

✓ مؤشر النجاح: هو كل قياس معبر، مستعمل لتقدير النتائج المنجزة ميدانيا مقارنة بالنتائج المرجوة أو لتحديد مستوى تقدم الأشغال المنجزة.

ويعد المؤشر النجاح، الوسيلة المفضلة للتعبير عن القياس الموضوعي سواء كمي أو نوعيا عن النتائج المنجزة، أو المنتظر إنجازها وعادة ما يكون هذا المقياس مرتبطا بهدف معين، على أن يتم القياس بترديدات منتظمة، بمقارنة ما تم إنجازها مقابل ما هو منتظر إنجازها. (الأسود، 2011، الصفحات 155-159)

المطلب الثاني: ترشيد الإنفاق العام في ظل إصلاح المحاسبة العمومية

إن إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر هو خطوة هامة ستفتح المجال للعديد من التغيرات في منطق التسيير وفي دور المحاسبة، فهو يساعد على ترشيد الإنفاق الحكومي بل و يتعدى ذلك لأجل تحقيق الرشادة والعقلانية في تسيير المال العام، وخلال ما جاء به القانون العضوي 15-18 في تغيير نمط التسيير العمومي الذي سينتقل من التسيير المرتكز على الوسائل إلى التسيير المرتكز على النتائج، كما نص على مجموعة من الآليات الجديدة والتي من شأنها دعم مراقبة الأداء، وتعزيز الرقابة على الأموال العامة و ترشيدها. والتي ستعرض إليها من خلال مايلي:

الفرع الأول: الشفافية في تسيير الأموال العمومية ومؤشرات الأداء**أولا: الشفافية في تسيير الأموال العمومية**

تعرف شفافية المالية العامة على أنها "الإفصاح عن المعلومات المالية كافة المتعلقة بالميزانية بأسلوب منهجي سليم وفي التوقيت المناسب، ويجب أن يكون نشر المعلومات الخاصة بالمالية العامة التزاما قانونيا على عائق الحكومة تحدد فيه توقيت النشر، ومدى تفصيله والجهات التي يوجه إليها"

وعليه أن تتاح للجمهور معلومات كاملة وشفافة عن أنشطة الحكومة في مجال المالية العامة، وأن تنشر معلومات كاملة على مستوى ديونها وأصولها المالية والمكونات التي تتكون منها، والتعهد بنشر معلومات المالية العامة في حينها.

ثانيا: مؤشرات الأداء

يمكننا مؤشر الأداء من التعبير عن حالة تقدم أشغال تحقيق برنامج ما، وذلك بقياس النتائج المحققة مقارنة مع النتائج المنتظرة والموارد المتاحة

الفرع الثاني: التسيير القائم على النتائج وتفعيل دور المسيرين**أولا: التسيير القائم على النتائج**

تركز الآليات الحديثة لتسيير المال العام على التسيير القائم وفق النتائج بدل الوسائل، فالغالب في الأسلوب التقليدي هو تحديد مجالات الإنفاق وفق ما يتوفر من موارد مالية وهذا ما يسمى بالتسيير وفق الوسائل أو البنود، بينما يتجه الأسلوب الحديث إلى ربط الإنفاق العام بنتائج وأهداف محددة مسبقا فيكون الهدف الأساسي لتسيير المال العام هو تحقيق النتائج المرجوة منه.

ثانيا: تفعيل دور المسيرين

العنصر البشري من أهم آليات ترشيد الإنفاق العام، من خلال إعطاء "مسير المال العام" المزيد من الحرية في التصرف في المال العام، وبالمقابل تحمله لمسؤولية أكبر اتجاه تحقيق المصلحة العامة أو الهدف من هذا الإنفاق، وهذا في إطار التسيير القائم وفق النتائج، فيمنح المسير مبالغ مالية إجمالية يتمتع بحرية التصرف فيها ولا يسأل عن ذلك نسبيا، إنما يحاسب على تحقيق الهدف من ذلك الإنفاق.

الفرع الثالث: إحكام وتشديد آليات الرقابة ومكافحة الفساد**أولاً: إحكام وتشديد آليات الرقابة**

إن هدف الرقابة على الميزانية هو حماية الأموال العمومية من كل أشكال الإنحراف و الغش والتلاعب، ويتم صرف المال العام بالقدر الذي تم التخطيط له وفي المجال المخصص له، والأكثر من هذا أن يحقق هذا الإنفاق الهدف المنتظر منه.

ثانياً: مكافحة الفساد وإرساء النزاهة في تسيير المال العام

إن الفساد انتشر فيما يتعلق بتسيير الأموال العمومية فإن ذلك سيكون له الأثر السلبي الكبير على استعمال الأموال العامة، بحيث لا تتحقق هذه الرشادة، لذا تكثر حالياً الدراسات والتوصيات التي تؤكد على ضرورة مكافحة الفساد بشتى أشكالها حتى تضمن استخداماً جيداً للموارد العمومية وتحقيق المصلحة العامة. (عبود، 2019، الصفحات 107-110)

المطلب الثالث : ترشيد الإنفاق العام في ظل الرقابة المالية

تساعد الرقابة باختلاف أنواعها على ترشيد الإنفاق والحفاظ على المال العام، وتجنب إسرافه وتبذيره هذا ما استدعى ضرورة العمل على دعم وتعزيز الرقابة المالية بصورة تجعلها قادرة على تحقيق ذلك، وقد عرفت الفترة الأخيرة اهتماماً أكثر بعملية تعزيز الرقابة على المال العام وبالخصوص الرقابة على الإنفاق العام في ظل إنتشار الفساد وعدم كفاية المواد المخصصة للتنمية.

تعتبر الرقابة المالية على الأموال العمومية من أهم المحاور التي تركز عليها الإصلاحات المالية والميزانية التي يقودها القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية سواء من خلال نمط جديد للتسيير العمومي، وتعزيز الرقابة البرلمانية على قوانين المالية في مختلف مراحل المناقشة والتصويت أو من خلال الجانب المحاسبي المكلف بمراقبة التنفيذ وعلى رأسها قواعد المحاسبة العمومية والمحاسبة الميزانية والمحاسبات الأخرى.

الفرع الأول: تعزيز فعالية التسيير العمومي والرقابة البرلمانية على الأموال العمومية

إن السياق الحالي الذي تعيشه الجزائر يتطلب التفكير في الفرص التي يوفرها تجسيد هذا القانون من حيث تحديث إدارة المجال العمومي وتحقيق فعالية الإنفاق العمومي، من خلال إدراج آليات جديدة لتسيير المالية العمومية، إن إصلاح المنظومة المالية يتطلب تحولاً في طريقة وكيفية تسيير واستخدام الوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها وحمايتها ومواكبة الإصلاحات السياسية والإقتصادية

الداخلية والخارجية المتعلقة بالمالية العمومية ، أصبح من الضروري تبني قانون عضوي يتماشى مع التحولات الراهنة من خلال إصلاح التسيير العمومي وتفعيل الرقابة البرلمانية.(خليل و قاوي، 2023، صفحة 356)

أولاً: تعزيز فعالية التسيير العمومي والمالي

من بين الأسباب التي دفعت إلى ضرورة إصلاح المالية العمومية هو ضعف التسيير العمومي والمالي الخارج عن إطار ترشيد النفقات العمومية وتحسين الأداء وكفاءة التدخلات العمومية حيث طغى الإهتمام بتحقيق التوازنات المالية وضعف الربط بين المخطط المسير على مقارنة تسيير المالية العمومية دون مراعاة الآثار المترتبة عليه من الناحية الاقتصادية والاجتماعية(بوعيشاوي و عزازي، 2020، صفحة 19) ،ومن خلال المادة الثانية من القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية، فإن قانون المالية يساهم 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.(ج ر ج، 2018، صفحة 9)

هذا النهج يتبنى رؤية للتسيير تهدف إلى الوصول لنتائج على أساس أهداف محددة ومرسومة مسبقا من طرف المسيرين أنفسهم، واختيار الميزانية ترسم وتضبط على أساس النتائج المنتظرة بدلا من رسم ميزانية قائمة على تعبئة الوسائل، من خلال إضفاء المزيد من الشفافية على تسيير المالية العمومية، مع مساءلة صارمة للمسيرين في تحديد الأنشطة والعمليات الواجب إنجازها وتطابقها مع اختبارات الميزانية المعتمدة.(قاوي، 2022، صفحة 1297)

لقد تجاوز الواقع الإقتصادي والاجتماعي والسياسي للبلاد الإطار المنظم لتسيير المالية العمومية في الجزائر والمتمثل في القانون 84-17 الذي تم صياغته في ظروف غير التي صار يحكمها على جميع الأصعدة، ونمط التسيير العمومي الجديد على قياس الأداء الخاص بالمسؤولين سيساهم في ترشيد الإنفاق والمحافظة على المال العام، لأن المسؤول هنا مطالب بتحقيق النتائج والأهداف التي التزم بها في إطار حرية تسيير أكثر مع وجود رقابة صارمة وتقييم موضوعي لأدائه.(أكحل، 2022، الصفحات 704-719)

ثانياً: الرقابة البرلمانية على الأموال العمومية

بغض النظر عن آليات الرقابة البرلمانية الكلاسيكية فقد انبثق عن الإصلاحات التي جاء بها القانون العضوي 18-15، تعزيز الرقابة البرلمانية من خلال عدة أدوات من بينها إتاحة فترة زمنية كافية

لمناقشة مشاريع قوانين المالية، وتعزيز الشفافية المالية من خلال مبدأ الصدق الميزانياتي ، والمحاسبي ، لذلك فإن غياب الشفافية يؤدي إلى ضعف مساءلة الحكومات وارتفاع مخاطر المالية العامة ، فالشفافية تفرض الانضباط على سلوك الحكومات وبالتالي تشجع على الحد من الفساد في الدولة

ثالثاً: الدور الرقابي للمحاسبة العمومية وتجسيد رقمنة العمليات المالية

الرقابة المحاسبية تتضمن أدوات مهمة في الرقابة على الأموال العمومية ، خاصة و أنها تمس الجانب التنفيذي للعمليات المالية ، والمتمثلة في قواعد المحاسبة العمومية التي تستعين بالمحاسبة الميزانية، والمحاسبة العامة والتحليلية ، هذا بدون إغفال المحاسبة الإدارية المنصبة على حسابات الدولة والهيئات العمومية المعنية.(خليل و قاوي، 2023، الصفحات 357-358)

خلاصة الفصل:

تهدف هذه الدراسة إلى إصلاح المنظومة المالية من قبل الدولة الجزائرية، يتطلب تكافل كافة الأطراف الفاعلة في الميدان بغية عصرنة النظام الميزانياتي المبني على الفعالية، الحوكمة، الرشادة في الإنفاق، المساءلة، الشفافية، الرقابة، والنجاعة في الأداء والذي يعتبر بمثابة الحلقة الأساسية في تجسيد مبادئ التسيير العمومي الحديث أثناء التنفيذ والرقابة على المال العام وجعله يتماشى مع متطلبات الإصلاح. وفق ميزانية البرامج القائمة على النتائج، الذي أقرها القانون العضوي السالف الذكر والتي تعتبر بمثابة الإطار العام الجامع لكافة الأحكام والقواعد التنظيمية التي تساهم في تحسين الميزانية، واعتماد المبادئ الحديثة للتسيير العمومي تعتبر بمثابة الإطار العام لأليات إصلاح النظام الميزانياتي على مستوى الإدارات العمومية بمقتضى القانون العضوي والمتمثلة في ترشيد النفقات العمومية وعليه فإن ميزانية البرامج والأداء المعتمدة مؤخرا مطلع سنة 2023 بمقتضى القانون العضوي تعمل على عصرنة النظام الميزانياتي .

ويحتل الإنفاق العام مكانة اقتصادية هامة، ويعرف تزايدا مضطربا مما يستوجب وجود نظام رقابة فعال بهدف ترشيد الإنفاق العام وتحقيقه أكبر منفعة ممكنة، وتجنب كل أشكال الإسراف والتبذير والتلاعب بالمال العام خلال عملية التنفيذ.

خاتمة

تطرقنا في هذه الدراسة إلى المحاسبة العمومية ودورها في ترشيد النفقات العامة في ظل الإصلاح الموازنتي، حيث يعتبر ترشيد النفقات العامة من المبادئ الأساسية للمحاسبة العمومية، وهو ما ينتج عنه الدور الفعال للمحاسبة العمومية في ترشيد الإنفاق العام، وللمحاسبة العمومية مكانة هامة في تسيير المال العام، حيث لا يمكن التطرق إلى تسيير الميزانية من جانب النفقات والإيرادات دون اللجوء إلى المحاسبة العمومية

تشكل فصلين هذا البحث إلى نقاط بارزة في هذا الموضوع، حيث توصلنا إلى أبرز النتائج والاقتراحات التالية:

❖ نتائج اختبار الفرضيات:

انطلاقاً من الدراسة النظرية الذي اعتمدها في هذا البحث تم التوصل أثناء اختبار الفرضيات إلى النتائج التالية:

- **بخصوص الفرضية الأولى:** نعم اصلاح قانون المحاسبة العمومية في الجزائر يؤثر في التوازنات المالية

فقد تحققت هذه الفرضية فمن خلال الدراسة توصلنا إلى أن اصلاح قانون المحاسبة العمومية في الجزائر ليس فقط إجراء تنظيمياً، بل هو خطوة استراتيجية نحو تحسين إدارة المالية العامة وتحقيق توازن مالي مستدام يدعم النمو الاقتصادي والاستقرار المالي.

- **بخصوص الفرضية الثانية:** طبيعة العلاقة بين الإصلاح الموازنتي والمحاسبة العمومية في الجزائر تكاملية.

فقد تحققت هذه الفرضية فمن خلال الدراسة توصلنا إلى أن الإصلاح الموازنتي والمحاسبة العمومية في الجزائر يتكاملان بشكل وثيق لتحقيق أهداف مشتركة في تعزيز كفاءة الإنفاق العام، تحسين الشفافية والمساءلة، وتحقيق الاستدامة المالية

- **بخصوص الفرضية الثالثة:** الإصلاح الموازنتي في ظل القانون العضوي 18-15 الذي جاء ليعوض النقائص التي كانت في القانون السابق 84-17.

فقد تحققت هذه الفرضية فمن خلال الدراسة توصلنا إلى أن القانون العضوي 18-15 الذي تم إصداره في الجزائر يمثل إصلاحاً في مجال المالية العامة، ويهدف إلى معالجة النقائص التي كانت موجودة في القانون 84-17. هذا الإصلاح الموازنتي يعزز العلاقة التكاملية بين المحاسبة العمومية وإدارة المالية العامة وتحقيق التوازنات المالية المرجوة.

- **بخصوص الفرضية الرابعة:** نعم المحاسبة العمومية دور في ترشيد النفقات العامة من عدة جوانب في ظل الإصلاح الموازناطي الذي يكون القانون العضوي 18-15 أساسا له. فقد تحققت هذه الفرضية فمن خلال الدراسة توصلنا إلى أن المحاسبة العمومية توفر الأساس لتحسين إدارة المالية العامة في ظل الإصلاحات الموازناطية مما يؤدي إلى استخدام أكثر كفاءة وفعالية للموارد العامة وتحقيق الأهداف المالية للحكومة بشكل أفضل

❖ نتائج البحث

نوردها كما يلي:

1. إن وجود المحاسبة العمومية ضرورية حتمية للحفاظ على المال العام.
2. تعتبر النفقات العامة وسيلة مهمة تستعملها الدولة للقيام بوظائفها على أحسن حال وتحقيق أهدافها الاقتصادية السياسية والاجتماعية، كما أن هذه النفقات في تزايد مستمر وهذا لعدة أسباب منها الحقيقية والظاهرية.
3. ترشيد الإنفاق العام ليس هدفا بحد ذاته، إنما وسيلة لتحقيق التنمية ورخاء وتلبية الحاجات.
4. الأعدان الذين تستند إليهم مهمة تنفيذ المحاسبة العمومية هم الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي.
5. يعتبر صدور القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية أهم المنجزات محاور مشروع إصلاح منظومة في الجزائر، باعتباره القاعدة التشريعية والقانونية لأسس المالية العامة الحديثة
6. يعتبر سلامة النظام الموازني من أهم العوامل التي تؤدي إلى تحقيق ترشيد الإنفاق العام.
7. يمثل مشروع إصلاح النظام الميزانياتي في الجزائر نقطة تحول رئيسية في سبيل إدخال أساليب تسييرية حديثة في ميدان الميزانية العامة وخطوة أولى نحو تطبيق حوكمة القطاع العام.
8. جاء القانون العضوي الجديد 18-15 إلى تغيير نمط التسيير العمومي، الذي سينتقل من نمط التسيير المرتكز على الوسائل إلى ثقافة التسيير المرتكز على مبدأ مساءلة المسؤولين ومراقبة الأداء، فهو وسيلة لأصلاح الدولة، كما نص على مجموعة من الآليات الجديدة والتي من شأنها تعزيز الرقابة عن طريق تسوية الميزانية.

9. يتطلب اصلاح منظومة المالية العمومية بصفة عامة وتعزيز الشفافية، التحكم في تحقيق التوازن المالي من خلال حوكمة وترشيد استعمال المال العام، بالإضافة إلى إضفاء المصدقية في تسيير الميزانية العمومية
10. إن إصلاح المحاسبة العمومية، يعد من العوامل الأساسية لتحسين نوعية المعلومة الموجهة للبرلمانيين والمواطنين، والكفيلة بتقييم الوضع المالي الحقيقي للدولة وتقدير السياسات العامة، وذلك تمهيدا للمساءلة والعمل على التوجيه الأمثل لاتخاذ القرار.

❖ الاقتراحات

بناءات على ما تم التوصل إليه من استنتاجات سيتم تقديم بعض الاقتراحات من أجل الرقي والحفاظ على المال العام:

1. ضرورة العمل على تجسيد المحاسبة العمومية من أجل ترقية التسيير وتعزيز سياسة ترشيد الإنفاق.
2. يجب على الأعوان المحاسبين (الأمر بالصرف والمحاسب العمومي) أن يكونا على علم كافي لما جاء به المشرع الجزائري وأن يكونا ذو فطنة تامة لأي ثغرة من الثغرات التي يمكن أن تقع فيها (تأهيل علمي وعملي للأعوان المحاسبين).
3. يجب توجيه النفقات العامة نحو الاستثمارات المنتجة للثروة ويد عاملة كثيفة، والاهتمام بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تساهم بشكل كبير في رفع مستوى الاقتصاد.
4. تحديد الأولويات في ظل محدودية الموارد، يستلزم تحديد المشاريع والبرامج وفق سلم للأولويات حسب درجة إشباعها للحاجات العامة للأفراد.
5. تكثيف الدورات التكوينية والملتقيات العلمية بإشراك متخصصين أجانب من دول قطعت أشواطاً هامة وحققت نتائج معتبرة في مجال الإصلاح الموازي، قصد إكساب إطارات وأعوان الهيئات المكلفة بالرقابة على الأموال العمومية للمعارف والتقنيات المعمول بها دولياً في مجال رقابة الأداء، تحضيراً للتطبيق العملي لمهامهم وفق النظام الموازي الجديد.
6. التسريع في إصدار القوانين المنبثقة عن القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية، لاسيما قانون المحاسبة العمومية الذي يعتبر الأساس التشريعي لتطبيق أساس الاستحقاق ضمن النظام المحاسبي للدولة، وكذا القوانين والتنظيمات المتعلقة بتنظيم وتحديد المسؤوليات

كونها القاعدة الأساسية لبناء منظومة إدارية وفق المنطق الجديد للتسيير القائم على أساس النتائج.

7. إعداد وتفعيل النصوص القانونية التي جاء بها القانون العضوي 15-18 والتي توضح أهداف ومبررات هذا الإصلاح الميزانياتي

8. نشر كل المستجدات المتعلقة بالتسيير الميزانياتي عبر كافة الوسائط الالكترونية حتى يتسنى للمتدخلين في المجال المالي التعرف على التقنيات المستحدثة في تنفيذ الميزانية العامة.

❖ أفاق الدراسة:

لايزال البحث في مجال الإصلاح الموازي في الجزائر في بداياته، باعتباره موضوع حديث

التطبيق لحد الساعة، لذلك فإن مواصلة الدراسات والبحوث يبقى قائم قصد الإجابة على عدة

إشكاليات، أهمها قياس أثر الإصلاح الموازياتي على ترشيد النفقات العامة من خلال القيام بدراسات

تقييمية قياسية على اعتبار بحثنا ارتكز على محاولة استنتاج لمزايا تطبيق مشروع الإصلاح

الموازي وذلك من خلال إجراء قراءات في النصوص الصادرة لحد الساعة ومقارنتها بنصوص

لدول بدأت تطبيق مشاريع الإصلاح

قائمة المراجع

أ - الكتب :

1. أسعد محمد علي وهاب العواد وطلال محمد علي الحجازي، (2012)، أساسيات المحاسبة الحكومية، بيروت، لبنان، دار مكتبة البصائر.
2. اسماعيل حسين أحمر، (2003)، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، الأردن، دار المسيرة.
3. بعلي محمد الصغير، (2003)، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر.
4. بلعروسي أحمد التيجاني، (2011)، قانون المحاسبة العمومية، دار الهومة، الجزائر.
5. الجمل هشام مصطفى، (2006)، دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الإجتماعية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية.
6. الجنابي الطاهر، (بدون سنة)، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب، الموصل.
7. الحاج طارق، (2009)، المالية العامة، دار صفاء، عمان، الأردن.
8. حشيش عادل أحمد، (1999)، التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.
9. حشيش عادل أحمد، (بدون سنة)، أساسيات المالية العامة مدخل لدراسة أصول الفن المالي للإقتصاد العام، دار النهضة العربية، بيروت.
10. حلمي مراد محمد، (1969)، مالية الدولة، مطبعة الحكومة، القاهرة.
11. درازحامد عبد المجيد، (2002)، أسس السياسات المالية، دار الجامعية، الإسكندرية.
12. دردوري لحسن ولقليطي الأخضر، (2019)، أساسيات المالية العامة، دار حميترا، القاهرة.
13. الزبيدي عبد الباسط علي جاسم، (2015)، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها (دراسة مقارنة)، دار الكتب والوثائق القومية، الموصل.
14. زرقون محمد وآخرون، (2021)، إقتصاديات المالية العامة، دار الحامد، عمان.
15. زغدود علي، (2006)، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
16. سعيد عبد الغاني، (1966)، الترشيد و إقتصاد الوفرة، دار القومية، القاهرة.

17. شباط يوسف ، (2010) ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، منشورات جامعة دمشق ، دمشق.
18. شحادة خالد وشامية أحمد زهير ، (2005) ، أسس المالية العامة ، دار وائل ، عمان ، الأردن.
19. شهاب مجدي ، (2004) ، أصول الإقتصاد العام والمالية العامة ، دار الجامعة الجديدة، القاهرة .
20. الشوابكة سالم محمد، (2015) ، المالية العامة والتشريعات الضريبية ، دار الثقافة ، عمان ، الأردن.
21. عثمان سعيد عبد العزيز ، (2003) ، مقدمة في : الإقتصاد العام (مالية عامة) مدخل تحليلي معاصر،الدار الجامعية ، الإسكندرية.
22. عصفور محمد شاكر، (بدون سنة) ، أصول الموازنة العامة ، دار المسيرة ، القاهرة .
23. عقلة محمد يوسف المبيضين ، (1999) ، نظام المحاسبة الحكومي وإدارته ، دار وائل ، عمان ،الأردن.
24. العكام محمد خير ، (2018) ، المالية العامة ، الجامعة الإقباضية سوريا ، سوريا .
25. عواد فتحي أحمد ذياب ، (2013) ، المالية العامة ، دار الرضوان ، عمان .
26. فرحات فوزي ،(2003) ، المالية العامة والإقتصاد المالي ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت.
27. فرهود محمد سعيد ، (1982)، علم المالية العامة ،معهد الإدارة العامة ، الرياض .
28. القبسي اعاد حمود ، (2015) ،المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار الثقافة ، الأردن .
29. كردوري صبرينة وكردودي سهام ،(2016) ، ترشيد الإنفاق العام ودوره في علاج عجز الموازنة العامة للدولة في الإقتصاد الإسلامي ، دار جليس الزمان ، عمان .
30. لؤي وديان وزهير الحدرب ، (2010)، المحاسبة الحكومية ،عمان - الأردن ، دار البداية .
31. محمد أبو دوح ، (2006) ، ترشيد الإنفاق العام وعجز ميزانية الدولة ،الدار الجامعية ، الاسكندرية.
32. ناشد سوزي عدلي ،(2009) ، أساسيات المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، طرابلس ، لبنان

33. الهيتي نوزاد عبد الرحمان والخشالي منجد عبد اللطيف ، (2017) ، المدخل الحديث في إقتصاديات المالية العامة ، دار المناهج ، عمان .
34. الوادي محمود حسين ، (بدون سنة) ، مبادئ المالية العامة ، دار المسيرة ، عمان ، الأردن.
- ب- المجالات :
1. أكحل محمد، 2022 ، القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية وإصلاح تسيير المالية العمومية ، مجلة العلوم القانونية والإجتماعية ، العدد 02.
2. بن التركي وليد ، 2023 ، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل الإصلاح الميزانياتي الجديد ، مجلة الإقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال ، العدد 01 .
3. بن يوسف خلف الله ومعاش قويدر، 2016، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية ، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية -دراسات إقتصادية ، العدد31.
4. بن يوسف خلف الله ، مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تبني معايير القطاع الحكومي الخاص **IPSAS** ، مجلة أبحاث إقتصادية معاصرة ، العدد 01 .
5. بوعيشاوي مراد وعزازي عماد، 2020، حوكمة الميزانية العامة في الجزائر على ضوء أحكام القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية ، مجلة الجزائرية للمالية العامة ، العدد 01 .
6. خليل وحيد وقاوي السعيد ، 2023 ، أدوات الرقابة على الأموال العمومية في ظل إصلاحات القانون العضوي 18-15 ، مجلة الدراسات والبحوث القانونية ، العدد02.
7. رضوان أحمد عبد الباسط ، 2000 ، إتجاهات معاصرة في الموازنات المالية ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الإقتصاد والإدارة ، العدد 01 .
8. ضريفي نادية وجاب الله أمال، 2018 ، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، مجلة الدراسات القانونية والسياسية ، العدد07.
9. قاوي السعيد، 2022، مظاهر التجديد على مستوى القانون 18-15 والآثار المحتملة على قانون المحاسبة العمومية، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية ، العدد 01 .
10. قصاص فروج فتيحة ، 2016، عقود المجاعة كآلية لتفعيل الحوكمة ودورها في ترشيد النفقات في المؤسسات العمومية ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، العدد 06.

11. كنزة بلحسين وعبد المجيد لخذاري، 2022، رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية بين الفعالية وإمكانية التسخير، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية ، العدد 01 .
12. محمد الصالح بلود وميلود عبود، 2019، الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، مجلة المنهل الإقتصادي ، العدد 01 .
13. مسعي محمد ، 2020 ، الإصلاح الموازناتي في الجزائر: أهميته وصعوبات تطبيقه ، المجلة الجزائرية للمالية ، العدد66 .

ج-المذكرات :

1. الأسود الصادق ، (2011)، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة (أطروحة دكتوراه)،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر3 ، الجزائر .
2. بن عزة محمد، 2015، ترشيد سياسة الإقتصاد العام باتباع منهج الإنضباط بالأهداف- دراسة تقييمية لسياسة الإنفاق العام ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة بوبكر بلقايد ، تلمسان.
3. بوجلال أحمد ، (2010)، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية الميزانية العامة للدولة (أطروحة ماجستير)، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة عمار ثلجي ، الأغواط.
4. بوسنة سلوى ، (2016) ، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها (أطروحة دكتوراه) ،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر3 ، الجزائر .
5. بوشنطر سليمة ،(2011) ، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة (أطروحة ماجستير) ، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3،الجزائر .
6. بوعكاز إيمان ، (2015) ، أثر الإنفاق العمومي على النمو الإقتصادي دراسة قياسية على الإقتصاد الجزائري خلال فترة (2001-2011) ،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة.

7. حنيش أحمد ، 2016، دور الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العمومي - دراسة حالة الجزائر (2000-2014) (أطروحة دكتوراه)، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر3، الجزائر دراوسي مسعود، 2006 ، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الإقتصادي لحالة الجزائر (1990-2004) (أطروحة دكتوراه)، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.
8. شبرة مصطفى أحمد ، (2022) ، أهمية إصلاح النظام الموازني في ترشيد الإنفاق العام للجزائر (أطروحة دكتوراه) ،كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر3، الجزائر.
9. شلال زهير ، (2002) ،نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة (أطروحة ماجستير)، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر.
10. شلال زهير ، (2014) ، آفاق إصلاح المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية (أطروحة دكتوراه)، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة أحمد بوقرة ، بومرداس .
11. عبود ميلود ، (2019) ، متطلبات تبني المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر (أطروحة دكتوراه) ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة أحمد دراية ، أدرار.
12. عشة فطيمة ، (2022) ، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة (أطروحة دكتوراه) ، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر3، الجزائر.
13. نعيجة فهيم ، (2011) ، نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير ورقابة الجماعات المحلية (أطروحة ماجستير) ،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب ، البلدية .

د-التكوينات والملتقيات :

1. صابر عيشور، (2022)، الإصلاح الميزانياتي في الجزائر- من خلال القانون العضوي رقم 15-18 المتعلق بقوانين المالية المعدل و المتمم و النصوص التطبيقية المتعلقة به ، أيام تكوينية خاصة بالإصلاح الميزانياتي لفائدة مستخدمي الصحة ، المديرية العامة للميزانية - المديرية الجهوية للميزانية ، الجزائر.
2. غريب بولرباح، و ليلي ريمة هيدوب، (2014)، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الحكومي IPSAS في خلق التوافق النظم المحاسبية الدولية. الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS/FRS/IPSAS) ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة.

ه- القوانين والمراسيم :

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، (1990) ، المادة 23 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، العدد 35.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، (1990) ، المادة 29 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، العدد 35.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، (1990) ، المادة 31 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، العدد 35.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، (1990) ، المادة 32 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، العدد 35.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، (1990) ، المادة 33 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، العدد 35.
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، (1990) ، المادة 35 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، العدد 35.
7. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، (1990) ، المادة 37 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، العدد 35.

8. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، (1990)، المادة 38 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، العدد 35.
9. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، (1990)، المادة 26 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، العدد 35.
10. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، (1990)، المادة 28 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، العدد 35.
11. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، (1991)، المادة 07 من المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها، العدد 43.
12. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، (1991)، المادة 08 من المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها، العدد 43.
13. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، (1992)، المادة 73 من المرسوم التشريعي 92-04 المؤرخ 11 أكتوبر 1992 يتضمن قانون المالية التكميلي، العدد 73.
14. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، (2023)، المادة 01 من القانون 23-07 المؤرخ 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، العدد 42.
15. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، (2023)، المادة 02 من القانون 23-07 المؤرخ 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، العدد 42.
16. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، (2023)، المادة 80 من القانون 23-07 المؤرخ 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، العدد 42.
17. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، (2023)، المادة 84 من القانون 23-07 المؤرخ 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، العدد 42.

18. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، (2023)، المادة 96 من القانون 07-23 المؤرخ 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي ، العدد 42.

19. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، (2023)، المادة 97 من القانون 07-23 المؤرخ 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي ، العدد 42.

و-المواقع الإلكترونية

1. وزير المالية ، (2023)، عرض نص القانون المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، كلمة وزير المالية خلال جلسة عامة أمام أعضاء مجلس الأمة، وزارة العلاقات و البرلمان، الجزائر. <http://www.mrp.gov.dz>

ك-المراجع باللغة الفرنسية

1. burkhead, jess،(1967) ،**gouvernement budeting** ،new york.
2. damary, stephanie ،(2006) ،**finance publique**، gauhion éditeur.paris.