المحاسبة العامة:

تعريف المحاسبة: المحاسبية المالية: تعتبر بمثابة الأصل الذي تتفرع منه الفروع الأخرى، تهتم بتحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات المالية التي تحدث خلال الفترة المحاسبية بين المؤسسة والغير وذلك من أجل إعداد تقارير مالية تتضمن معلومات مالية عن نتيجة نشاط المؤسسة ومركزها المالي، بإضافة إلى حماية أصول المؤسسة قياس الربح والمركز المالي للمؤسسات الاقتصادية

مبادئ المحاسبة العامة: **مبادئ المحاسبية:**

1- **المبادئ المحاسبية**:حسب القانون 11/07 والمرسوم التنفيذي 156/08المتضمن تطبيق أحكام هذا القانون

- ✓ محاسبة التعهد: يفرض على الكيان حسب هذا المبدأ، مسك محاسبة الالتزام وهذا يعني أنه يجب تسجيل المعاملات عند الالتزام بها، وعندما تنشأ الحق أوالدين ، على العكس من ذلك في المحاسبة المالية المبسطة حيث لا يتم تسجيل المعاملات إلا عندما يحدث التدفق النقدي ،أي أنه يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترة التي تخصها.
- ✓ استمرارية الاستغلال: حسب المادة 7يجرى إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة المستثمرة في نشاطها وستبقى عاملة في المستقبل المنظور،وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، فان القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف وفي مثل هذه الحالة المؤسسة مجبرة بالإفصاح عن ذلك.
- ✓ مبدأ القيد المزدوج :حسب المادة16من القانون 11/07الكتابات المحاسبية تسجل وفق القيد المزدوج ويجب أن يحتوي كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين اثنين أحدهما مدين ألاخردائن في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات ويجب المبلغ المدين يساوي الدائن.
- ✓ المعلومات الواضحة وسهلة الفهم:

يقصد بأن المعلومات الواضحة والسهلة الفهم مباشرة من قبل مستعمليها الذين يملكون حد أدنى من المعارف الأساسية المرتبطة بالتسيير، المالية، المحاسبة والاقتصاد، فالمعلومة المالية تزود مستعمليها بأخذ رؤية واضحة على المؤسسة ونشاطاتها و حساباتها.

- ✓ الدلالة:

يجب أن تكون المعلومات المالية و البيانات المحاسبية مسجلة على أساس وثائق ومستندات ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها.

- ✓ المعلومات ذات المصداقية: حسب مادة19 من الرسوم التنفيذي

حيث يتم إعداد المعلومات المالية والمحاسبية وفق معايير وطرق علمية خالية من الأخطاء، ومدروسة بشكل جيد وموثوقية.

- ✓ القابلية للمقارنة:

حيث يتم إعداد المعلومات المحاسبية باستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية من سنة لأخرى ولنفس المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي، وهذا ليكون هناك إمكانية مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية الأخرى.

- ✓ التكلفة التاريخية: حسب المادة 16

تعتبر التكلفة التاريخية احد أهم مبادئ التقييم المحاسبي لكل العناصر كالاستثمارات، المخزنات ، وطبقا لهذا المبدأ فإن العمليات المسجلة في السابق يجب أن تبقى بقيمتها التاريخية، وبما أن هذا التقييم لا يعطي نظرة صحيحة عن الواقع ظهرت الحاجة إلى استعمال القيمة الحالية أساس لتقييم أو ما يعرف بإعادة تقدير الممتلكات.

- ✓ تغليب الجوهر على الشكل: حسب المادة 18/من مرسوم التنفيذي

ونعني بذلك تسجيل جميع المعاملات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار الواقع لاقتصادي بدلا من الكل القانوني.

- ✓ مبدأ الأهمية النسبية:

تعتبر المعلومة هامة نسبيا إذا كان تحريفها أو حذفها يمكن أن يكون له تأثير على قرارات الاقتصادية التي يتخذها لمستخدمون لهذه البيانات المالية . في الحد القاطع أو النقطة الفاصلة لكي تكون المعلومات نافعة ومفيدة.

- ✓ مبدأ استقلالية الدورات:

يتم إثبات العمليات والأحداث بالدفاتر المحاسبية للمنشاة والتقرير عنها بالبيانات المالية للفترات التي تخصها.

- ✓ مبدأ الحيطة والحذر:حسب المادة 14 من المرسوم التنفيذي:

يواجه معدو البيانات المالية حالات عدم التأكد في تقديريهم لبعض الوقائع و الأحداث، منها تحصيل الديون المشكوك فيها،ومبدأ الحيطة والحذر هو ممارسة سلطة تقديرية للتوصل إلى تقديرات في ظروف عدم التأكد بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجدات أو الدخل الإيرادات أو التفريط في تقدير قيم المطلوبات المصروفات.

نطاق المحاسبة العامة: **:** مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع م ا رعاة الأحكام الخاصة بها، اولمعنيون بمسك المحاسبة المالية هم:

-الشركات الخاضعة لإحكام القانون التجاري.

-التعاونيات.

-الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

-كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

-الكيانات أو المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

-يستثنى من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية.

مفهوم الموازنة تُعرّف الموازنة بأنّها بيان يُوضِّح توقُّعات وتنبُّؤات الحكومة للإيرادات والنفقات المُقدّرة للعام التالي بالاعتماد على إجمالي الأموال المُتوفرة، حيث يُعمل بها بعد مصادقة الحكومة عليها، ويُشار إلى أنّ كلمة الموازنة مُشتقّة من اللغة النورمندية (bougette) وتعني حقيبة اليد الصغيرة، أمّا في اللغة الإنجليزية وبعد إجراء تغيير طفيف على الكلمة أصبحت(budget) ، لتدلّ ليس على الحقيبة فقط وإنّما على محتوياتها.[١] 0 0% Volume 0 seconds of 0 secondsجاءت كلمة الموازنة نسبةً إلى المُستندات المالية التي أحضرها وزير المالية في حقيبة يده الخاصّة، وتتكوّن الموازنة من ركيزتين أساسيتين هما؛ الإيرادات، والنفقات، ويختلف كلّ منهما عن الآخر، كما يتأثّران ببعضهما البعض،

الموازنة العامة: هي خطة للعمليات المالية تتضمن تقديرا للمصروفات المتوقعة لفترة معطاة أو الغرض معين والوسائل المقترحة لتمويلها(8).

من كل ما تقدم يمكن القول أن الموازنة العامة، هي عبارة عن نظام يتضمن توقع او تقدير الخطة المالية للدولة بجانبيها الإيرادات والنفقات لمدة زمنية معينة غالبا ما تكون سنة واحدة ويكون الغرض منها تحقيق أهداف الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعي

وفيما يأتي توضيح لهاتين الركيزتين:[١] الإيرادات: وتُشير إلى الأموال المُكتسبة، وغالباً ما يتمّ تمويل خطط النفقات من الإيرادات التي تمّ تحصيلها، حيث إنّ ازدياد الإيرادات بنسبة تفوق المستوى المُتوقّع يُؤدّي إلى إبقاء معدّل الإنفاق في مستواه أو زيادته. النفقات: تُشير إلى الأموال المدفوعة، وتعتمد خطط النفقات التي تُدوّن بشكل شبه كُليّ على عائد الإيرادات، حيث إنّ انخفاض الإيرادات لمستوى أقل من المُتوقّع يُؤدّي إلى انخفاض نسبة النفقات وقد يُؤدّي ذلك إلى عجز الموازنة. مفهوم الميزانية تُعرّف الميزانية أو الميزانية العمومية بأنّها بيان مالي لجهة ما خلال فترة مُحدّدة من الزمن، وغالباً ما تُحسب الميزانية في الربع الأول من السنة، أو بعد 6 شهور من السنة، أو مرة واحدة خلال العام، وتتكوّن الميزانية من 3 عناصر أساسية، وهي؛ المُمتلكات، والالتزامات، ورأس المال، حيث تُعتبر المُمتلكات والالتزامات قطبا الميزانية العمومية لما لهما من دور كبير فيها، ويُمكن تعريف المُمتلكات والالتزامات كما يأتي:[٢] المُمتلكات: وهي أملاك الشركة، وتُقسم إلى مُمتلكات متداولة، ومُمتلكات غير متداولة، أو مُمتلكات طويلة الأمد. الالتزامات: وهي الديون المُترتّبة على الشركة، وتُقسم إلى التزامات متداولة، والتزامات طويلة الأمد

تعريف قانون المالية

المادة الأولى من القانون 84-17 لم تعطي تعريف لقانون المالية و كتفت بتحديد دور قانون المالية، قانون المالية هو فرع من فروع القانون العام حيث يتم بموجبه تقدير الإيرادات و النفقات الواردة في الميزانية و الترخيص بصرف النفقات و مواصلة تحصيل الإيرادات.

خصائص قانون المالية

يختلف قانون المالية عن القوانين الأخرى من حيث الطبيعة لكونه لا يهدف ايجاد قواعد عامة بمقدر ما هو تصرف يهدف إلى تحقيق النفقات و الإيرادات و بالتالي فهو تصرف شرط لا يمكن بدونه للإيرادات أن تحصل و للنفقات أن تدفع[1].

غير أنه يمكن أن يحتوي على بعض القواعد الأخرى التي بموجبها يصبح قانون المالية تصرف قاعدة.

كما تبرز خاصية أخرى لقانون المالية وهي أنه يتم التصويت عليه بسرعة أو باستعجال لكون المدة المحددة للتصويت لا تتعدى الثلاثة أشهر، عكس القوانين الأخرى التي يمكن أن تتجاوز مدة مناقشتها أكثر من دورة برلمانيـة، نظرا للحاجة المحلة لتسيير المرافق العمومية و حاجات المجتمع ليس هذا فحسب بل يتعين التصويت على قانون المالية إجمالا عكس القوانين الأخرى التي يمكن للنواب إدخال تعديل جوهري على مشاريعها.

أنواع قوانين المالية

حسب المادة 03 من القانون 84-17 هناك 03 أنواع من قوانين المالية هي:

قانون المالية للسنة

يحدد بصفة عامة و مسبقة أعباء و موارد الدولة فهو مبدئيا منطلق السياسة المالية لسنة كاملة، يتم إصداره في بداية السنة و يصلح للبقاء طيلة السنة ما لم تطرأ ظروف و معطيات جديدة تحتم تعديلها أو تكميله.

أ- قوانين المالية المعدلة و المكملة

النفقة العامة هي مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص معنوي عام قصد إشباع حاجات عامة.

ت2/ النفقة العامة هي تلك المبالغ النقدية التي يتم صرفها من قبل الدولة أو من يمثلها قصد تحقيق المنفعة العامة.

: تعريف الإيرادات العامة: هي المبالغ النقدية التي تحصل عليها الدولة أو الهيئات التابعة لها من مصادر مختلفة سواء من الأفراد أو المؤسسات او من مختلف الدول و المنظمات أو من دخل املاكها و ذلك من اجل تغطية النفقات العامة

إجراءات إعداد الميزانية:

الفرع الأول : مرحلة التحضير و الإعداد: ولئن تعددت أنظمة تحضير الميزانية إلا أننا نجد أن حق تحضير و إعداد الميزانية العامة على السلطة التنفيذية وحدها فعلى السلطة التنفيذية تقع مسؤولية تحقيق أهداف المجتمع الاجتماعية و الاقتصادية و من الناحية العملية فإن السلطة التنفيذية اقدر من السلطة التشريعية على تحضير و إعداد الميزانية ،فهي بمالها من أجهزة حكومية و إمكانيات فنية أدرى و لا شك بمقدرة القطاعات و الفئات المختلفة على تحمل الأعباء المالية .و تبدأ هذه المرحلة عادة على مستوى أصغر الوحدات الحكومية حيث تتولى كل مصلحة أو هيئة أو مؤسسة عامة إعداد تقديراتها لما يلزمها من نفقات و ما تتوقع أن تحصل عليه من إيرادات خلال السنة المالية المطلوبة إعداد تقديراتها لما يلزمها من نفقات و ما تتوقع إن تحصل عليه من إيرادات خلال السنة المالية .و المطلوب إعداد ميزانياتها، و يختلف الفاصل الزمني بين هذه المرحلة من التحضير و بين بداية السنة المالية التي يجري لها هذا التقدير و من دولة لأخرى .ثم تتولى وحدة تنفيذية متخصصة 'مع تفاوت في الإجراءات التفصيلية من نظام لآخر' .فحص تحصيلات الوحدات الحكومية المختلفة وتنفيذها أو تعديلها جوهرها ثم تنسيقها في مشروع واحد متكامل لميزانية الدولة ،حيث يرفع مع البيان المالي إلى السلطة التشريعية لفحصه و اعتماده وفي مرحلة التحضير و الإعداد للميزانية تسترشد الحكومة بمجموعة من المبادئ العامة ،وعدد من الأساليب الفنية ،أما عن المبادئ العامة فقد حصرت تقليديا في أربعة مبادئ و هي :مبدأ الوحدة ،مبدأ العمومية ،مبدأ توازن الميزانية (هذه المبادئ الوحدة و العمومية .و فيما يلي:الاعتبارات و الأسس التي تحكم مرحلة إعداد مشروع الدورة العامة

/- 1الاعتبارات التنظيمية : (1) و تتمثل في جميع القواعد و الإجراءات التي يصنعها المشرع أو تقوم بتحديدها وزارة المالية دائرة الموازنة العامة ،ويفترض بجميع الجهات الحكومية أن تلتزم بها أثناء تحضير مشروع الموازنة ،و غالبا ما تأخذ عملية التحضير الخطوات التالية : أ- صدور البلاغ الرسمي عن المكلف برسم السياسة بشكل عام وسياسة الموازنة بكل خاص و يتضمن هذا البلاغ الأسس و التعليمات الواجب إتباعها من قبل الوزارات و الدوائر و المؤسسات الحكومية عند إعدادها المشروع موازنتها للسنة المالية المقبلة .ب- تقوم الوزارات و الدوائر و المؤسسات الحكومية بالتعميم على إدارتها المختلفة و تزويدها بالنماذج المعتمدة من دائرة الموازنة و مطالبتها بتقديم توقعاتها عن نشاطها و أعمالها للسنة المالية المقبلة و تقديم مقترحاتها بخصوص إعداد الموازنة الخاصة بها. ويتولى الإدارة العليا فيما يتعلق بمركز الوزارة أو الدائرة و الحاكم الإداري فيما يتعلق بالإيرادات الحكومية في المحافظات، و الأولوية القيام بدراسة المقترحات المقدمة و التجاور و التشاور مع مديري الإدارات و الوحدات والعمل على إجراء أي تعديلات على المقترحات و المشروعات المقدمة منهم، ووضع مشروع نهائي على موازناتها و تقديم ذلك لدائرة الموازنة العامة أو الإدارة المسؤولة عن التنظيم المالي داخل الوزارة أو الدائرة هذا و غالبا ما يتم تشكيل لجان فرعية تدعى"لجان الموازنة"و ذلك على مستوى الوزارات أو المؤسسات المختلفة و تكون مهمتها القيام بإعداد مشروعات الموازنات الفرعية بالتنسيق مع الإدارات العليا على نفس المستوى .ج/ تتسلم دائرة الموازنة العامة مشاريع الموازنات المقدمة من الوزارات و الدوائر الحكومية حيث يتم دراستها من قبل المختصين بالدائرة، ثم تبدأ المناقشة بين الوزارات و الدوائر المعينة و دوائر الموازنة حول المخصصات المطلوبة للسنة المالية المقبلة، و من ثم يتم التوصل إلى أرقام متفق عليها على ضوء الاحتياجات السائدة و الموارد المالية المتاحة .د/بعد الانتهاء من مرحلة مناقشة مشاريع الموازنات المقدمة من الوزارات و الدوائر الحكومية يتم التوصل إلى صورة إجمالية واضحة لحجم الإيرادات و النفقات المقدرة للسنة المالية المقبلة و مقدار العجز المقدر و يتم استعراض ذلك من قبل المجلس الاستشاري للموازنة .هـ/ يتم رفع مشروع قانون الموازنة العامة لمجلس الوزراء حيث يبدأ بدراسته و استعراضه و مناقشته بعناية و يقوم بإجراءاته تعديلات قديراها مناسبة و تنسجم مع اتجاهات السياسة العامة و يتم وضع الموازنة في صورتهاا شبه النهائية حيث يتم رفع مشروع قانون الموازنة العامة لمجلس الأمة للمناقشة النهائية

-2الاعتبارات الفنية : (1 (ويتمثل هذا الإطار في جميع الرتيبات و الخطوات التي يتم على أساسها تحضير الموازنة منذ النهاية، فالموازنة العامة باعتبارها خطة تحكم سلوك الجهات الرسمية و ربما غير رسمية في الدولة لمدة سنة كاملة لا يمكن أن تقوم على أساس عشوائي لا بيان تستند إلى ما يضمن واقعيتها و رشدها و ذلك من خلال// 1 :توفر حصيلة من المعلومات عن مصادر الإيرادات العامة المتوقعة للسنة القادمة و عن أوجه الإنفاق المختلفة و العمل على فرزها و تنظيمها و تبويبها لتكون جاهزة للعمل//2 .إجراء الدراسات اللازمة لتحديد عدد التنبؤات الأساسية عن حركة الإيرادات و النفقات للسنة المالية المقبلة بالاستعانة بأساليب التحليل المالي و الإحصائي القادرة على تحقيق أعلى درجة من التأكد حول موضوعات التنبؤات المختلفة/ .

3/دراسة التنبؤات المختلفة و القيام بإعداد و تقييم مشروع الموازنة على ضوء ذلك مع الأخذ بعين الاعتبار التع ليمات الصادرة بهذا الخصوص عن دائرة الموازنة العامة و الاستعانة بالنماذج المعتمدة لذلك4 .

// إبراز الدواعي والمبررات المختلفة مدعمة بالدراسات و الخلاطات و القرارات التي حكمت تحضير أرقام الموازنة و مثال ذلك تحديدا ا لبرنامج و المشروعات المختلفة المستهدف إنشاؤها أو الصرف علىها خلال السنة المالية القادمة و تحديد جميع المتطلبات اللازمة للنهوض بكل مشروع كوحدة تكاملية واحدة و كذلك تقديم دراسات الجدوى لهذه المشروعات توضيح من خلالها المنافع التي يتوقع أن تتحقق من كل منها .الفرع الثاني : مرحلة الاعتماد(الإقرار و المصادقة . (تعتبر هذه المرحلة من أدق المراحل و أكثرها حساسية، وذلك لأن عملية اعتماد الموازنة أو المصادقة علىها تمثل المرحلة الأخيرة التي تناقش الموازنة خلالها قبل العمل على إخراجها إلى حيز التنفيذ و لئن أثيرت المناقشات حول اختصاصات كل من السلطة التنفيذية و التشريعية في مرحلة تحضير و أعداد الميزانية فان مرحلة الاعتماد كانت، و ستضل دائما من اختصاص السلطة التشريعية بحكم كونها ممثلة لقوى الشعب تقع مسؤولية التحقق من سلامة البرامج و السياسات الحكومية عن طريق اعتماد مشروع الميزانية و متابعة تنفيذها للتأكد من حسن الأداء باستخدام أساليب الرقابة المالية(وهي المرحلة الرابعة من دورة الميزانية)(1)ويبدأ مشروع الميزانية داخل المجلس التشريعي و يمر بثلاث مراحل و هي 2- 1) مرحلة المناقشة العامة : حيث يعرض مشروع الميزانية العامة للمناقشة العامة في البرلمان ،و هذه المناقشة تنصب غالبا عن كليات الميزانية العامة و ارتباطها بالأهداف القومية كما يراها أعضاء المجلس- 2 .مرحلة المناقشة التفصيلية المتخصصة : و سنطلع بهه لجنة مختصة متفرعة عن المجلس النيابي (لجنة الشؤون الاجتماعية) و تقوم اللجنة بمناقشة مشروع الميزانية في جوانبها التفصيلية ثم ترتفع بعد ذلك تقريرها إلى المجلس

- 3 .**مرحلة المناقشة النهائية** :يقوم المجلس مجتمعا بمناقشة تقرير اللجنة ثم يصوت على الميزانية العامة بأبوابها و فروعها وفقا للدستور و القوانين المعمول بها .أداة اعتماد الميزانية :إذا وافق البرلمان على المشروع الميزانية العامة، فانه يقوم بإصدارها بمقتضى قانون يطلق علىه "قانون المالية" و هو قانون يحدد الرقم الجمالي لكل النفقات العامة و الإيرادات العامة، ويرفق بهه جدولان يتضمن الأول بيانا تفصيليا للنفقات و الثاني بيانا تفصيليا للإيرادات .الفرع الثالث : مرحلة التنفيذ :وهي هذه المرحلة تنتقل الميزانية العامة من النظري إلى حيز التطبيق العملي الملموس ،حيث تقوم الحكومة تنفيذ الميزانية ،فتتولى الوزارات و المصالح و الهيئات المختلفة القيام بالبرامج و المشروعات و تسيير الخدمات التي اعتمدتها السلطة التشريعية مراعية في ذلك ارتفاع الكفاءة الفنية للتنفيذ و انخفاض تكاليفه،كما تتولى المصالح المعنية تحصيل الضرائب و الإيرادات المقررة بأدلة كل إمكانياتها في سبيل منع التهرب الضريبي و انخفاض التكاليف الجبائية . ولا تقتصر مهمة تنفيذ الميزانية على مجرد تحصيل الإيرادات، ودفع المصروفات التي أدرجت في الميزانية العامة بل أن تتبع آثار هذه العمليات على الاقتصاد القومي و أن تراقب اتجاهاتها نحو الأهداف الاقتصادية المنشودة حتى تستطيع في الوقت المناسب تعديل سياساتها الانفاقية و الايرادية إن لزم الأمر ولما كانت عمليات التقدير و التنبؤ قد سادت مرحلة تحضير الميزانية **°كما سبق أن ذكرنا°فان على مرحلة التنفيذ إن تواجه كافة النتائج التي تترتب على مقارنة التقديرات بالواقع .ا لفرع الرابع: مرحلة المراجعة و الرقابة :تعد هذه المرحلة هي آخر مرحلة تعرفها الميزانية العامة للدولة و تسمى مرحلة مراجعة تنفيذ الميزانية و الهدف منها هو التأكد من أن تنفيذ الميزانية قد تم على الوجه المحدد وفق السياسة التي وضعتها السلطة التنفيذية و إجازتها من طرف السلطة التشريعية. و بناءا على ذلك فان لهدف الأساسي من الرقابة على الميزانية هو ضمان تحقيقها لأقصى قدر من المنافع للمجتمع في حدود السياسات العامة للدولة .و تأخذ الرقابة على تنفيذ الميزانية عدة صور مختلفة

وهي الرقابة الإدارية و الرقابة التشريعية و الرقابة المستقلة .النفقات و الإيرادات قد تمت على النحو الصادر بـه لدى السلطة التشريعية و طبقا للقواعد المالية المقررة للدولة

تنفيذ الميزانية:

يقصد بها تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات عن طريق أعوان مكلفون بذلك

الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية :

الآمر بالصرف : *les ordinateurs*

الآمر بالصرف هو كل شخص يؤهل قانونا لتنفيذ عمليات تتعلق بأموال الدولية ومؤسساتها وجماعتها العمومية سواء كانت هذه العمليات تتمثل في الإيرادات أو النفقات
- وقد يكون الآمر بالصرف معينا مثل الوالي والمدير في إدارة عمومية كما يمكن منتخبا كرئيس المجلس الشعبي البلدي .
كما يمكن إن يكون إما ابتدائيا (رئيسا) وأما ثانويا .

الآمر بالصرف الرئيس: يمكن أن يتواجد في المناصب التالية :

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

- الوزراء .

- الولاة عندما يتصرفن لحساب الولاية .
-رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات .

- المسؤولون المعنيون قانون على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .

- رؤساء المصالح العمومية المستفيدة من ميزانية ملحقة .

الآمرون بالصرف الثانويين :

وهم رؤساء للمصالح الغير المركزة (حسب المادة 27 من القانون المذكور), كما يعتبر كل مسؤول على هيئة عمومية غير متمتعة باستغلال مالي إنما على سبيل تفويض اعتمادات لصالحها كالوالي لميزانية الدولة[1].ومن جهة أخرى يجب أن تنبه أن لا يكفي الآمر بالصرف أن يكون مؤهلا قانونا ليزاول مهامه , وإنما يشترط أن يكون معتمدا لدى المحاسبين العموميين المكلفين بالإيرادات و النفقات التي يأمر بتنفيذها .

المحاسبون العموميون:بعد محاسبا عموميا كل شخص بعين قانونا للقيام بالعمليات الخاصة بأموال الدولة سواء مباشرة أو بواسطة محاسبون آخرون وسواء تعلق الأمر بتحصيل الإيرادات أو بدفع النفقات , كما يعتبر محاسبا عموما كذا كل من يكلف قانونا بمسك الحسابات الخاصة بالأموال العمو مية أو حراستها وتعتمد أموال عمومية كل ما تعلق بميزانية الدولة وحسابات خزينتها أو ميزانيات الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

وأما الأعوان الغير معين قانونا للقيام بالتصرف في أموال الدولة , ورغم هذا يتطوعون أو يتطفلون على مهام وظيفة المحاسب العمومي فيعتبرون محاسبيين ممارسين des conptabltes de fait وبالتالي يخضعون مثل المحاسب العمومي لنفس المسؤوليات والتي سنجزها فيما يلي :

مسؤوليات وواجبات المحاسبون العموميين:

يتم تعين المحاسبون العموميين بمعرفة الوزير المكلف بالمالية ويخضعون لسلطة وبالتالي لحماية , وفي بعض الأحيان يكتفي الوزير بالاعتماد تعيين المحاسبيين فقط كأن يضع تأشير ته أو رأيه الموافق على قرار التعيين

- ومهما كان المنصب الذي يباشرون في أعمالهم , يعتبرون المحاسبون العموميين مسؤولية شخصية ومالية عن مسك المحاسبة و المحافظة على الوثائق المبررة لعملية المحاسبة , فهم مسؤولين مسؤولية شخصية ومالية عن الأموال و الحقوق المالية التي تحت تصرفهم وبصفة عامة , كل تعامل في الأموال العمومية وحركاتها
- يحمي قانونا المحاسبة كل المحاسبين العموميين من تهديد بعقوبة إذا اثبتوا إن الأوامر التي رفض الامتثال لها كان من شأنها أن تحرك مسؤولياتهم الشخصية و المالية رقم 39 , ورغم هذا يمكن أن تكون المسؤولية المالية تضامنية بين الحاسب العمومي و الأشخاص الموضوعين تحت أوامر

وفي هذا المضمار تجدر الملاحظة إلى المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي , في جميع الحالات لايمكن أن تقحم إلا بمعرفة الوزير المكلف بالمالية أو مجلس الحسابات (المادة 46)

الفترة الزمنية التي تعتبر في أثناءها محاسبا مسؤولا:

يعد المحاسب مسؤولا عن كل العمليات المالية التي تقع داخل المصلحة أو القسم الذي يسيره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى حين تاريخ انتهاء مهامه .

-وفي الواقع لا يمكن تحريك مسؤولية بسبب مسابقة إلا بالنسبة للعمليات التي تكفل بها ، بعد التحقيق

دون أي اعتراض عند تسلمه المصلحة وفقا لما يفرضه التنظيم أو العرف .

- وتحريك مسؤولية المحاسبين العموميين بمجرد أن يثبت إي نقص في ألا موال أو القيم العمومية

لا يعاقب المحاسب العمومي عن ألا خطاء التي يتعرض لها بحسن النية كذلك الخاصة بتحديد وعاء الحقوق أو تلك الخاصة بالتصفية (العمليات الحسابية) صنف إلى ذلك أن للوزير المكلف بالمالية كل

- السلطة في إبرام ذمة المحاسب حسن النية كليا أو جزئيا عن دفع باقي الحسابات المطلوبة منه .

مبدأ الفصل بين وضيفتي الأمر بالصرف و المحاسب:

يقصد بهذا المبدأ انه لايمكن أن يقوم بالصرف بالمهام المنوطة بالمحاسب العمومي , في نفس الوقت بمعنى أنه يجب أن يكون الأمر بالصرف والمحاسب شخصين متميزين يراقب ثانيهما العمليات المحاسبية والمالية التي يقوم بها الأولي ويتمخض عن هذا المبدأ أنه لا يجوز أن يخضع المحاسب

العمومي لسلطة الأمر بالصرف الوظيفي وإما أن يكون المحاسب تحت سلطة الأمر بالصرف الإداري يمكن جدا وهذا هو الشائع في العلاقة بين الوالي وأمين الخزينة ورئيس البلدية و المحصل ومدير الهيئة العمومية والمقتصد

ومن هنا نتفهم السبب الذي جعل القانون يمنع الأمر بالصرف من تعيين محاسبة ودخول هذه السلطة للوزير المكلف بالمالية أو على الأقل بموافقته (1)[2]

تحديد المسؤوليات بين الآمر بالصرف و المحاسب:

إن من واجبات المحاسب لا يقل صرف نفقة يكون الأمر بصرفها معينا أو ناقصا أو غير مطابق للقوانين واللوائح الجاري العمل بها ، ورغم هذا فلا يقبل العرف الإداري والحالي خاصة أن يكون هذا الرفض عن طريق السكوت أو حتى مشافهة وإنما عن طريق رسالة مكتوبة ومسببة .

طبيعة المراقبة التي يجريها المحاسب على الآمر بالصرف :

إن المتفق عليه بين جميع المختصين أن المحاسب العمومي يراقب مدى شرعية الآمر بالصرف ولا يتعدى

دوره إلى مراقبة مدى ملاءمته ، وذلك لأن مراقبة الملائمة ترجع للسلطة الوصية على الآمر بالصرف

ومادام الآمر بالصرف يتعلق بالمشروعية فما هي الأمور التي تدخل في المشروعية والتي يجب على

المحاسب أن يراقبها في الآمر بالصرف .

المحاسب يجب عليه أن يتأكد من الأمور التالية :

- صحة توقيع الآمر بالصرف المعتمد لديه (أي المعروف لديه بتسلمه منه نسخة من مرسوم أو قرار تعينه ، إضافة إلى نماذج من إمضائه) .
- وجود وكفاية الاعتمادات المالية .
- صحة الخصم أي تناسب النفقة مع نوع الاعتماد المخصص لها أي مع المادة والفصل والميزانية والسنة .

- صحة الدين ، تبرير الذمة المنجزة ، صحة التصفية ، تقديم الوثائق المبررة
- شرعية الوثائق المقدمة (تطابق البيانات ، كتابة المبلغ بالأحرف ، الشهادات الإدارية عندما تكون إلزامية) .
- مراعاة بعض الأحكام الخاصة بنفقات معينة (كنفقات المستخدمين ونفقات العتاد والصفقات العمومية ...) .
- عدم وجود معارضة للدفع كالحجز على الحساب بمقتضى حكم قضائي .
- عدم انقضاء الدين بالسقوط الرباعي أي سقوط حق دائن الدولة المتماطلين بمرور أربع سنوات .
- تأشيرة المراقب المالي على قرارات التعيين وعلى النفقات الملتزم بها الأخرى ما عدا بالنسبة لميزانية البلدية .

إجراءات تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات :

-

لقد عرفنا من خلال دراستنا للقواعد الفنية التي تحكم الميزانية أنه لا يجوز صرف نفقة ما لم يكن متوقعا بشأنها اعتماد مالي كافي لتغطيتها في الميزانية وهذا ما يعرف بقاعدة الأسبقية ، ومن جهة أخرى لا يجوز تحصيل إيرادها من المواطنين أو الشركات ما لم يأذن به قانون المالية (القانون الذي يحتوي على الميزانية وفي الواقع لا تصرف نفقة إلا بعد نشوء دين على الدولة وإثباته كما لا يحصل أي إيراد لصالح الدولة إلا بعدما يثبت لها حق على الغير . وفي باب النفقات يتم الدفع عن طريق الآمر بالصرف

أما في باب الإيرادات تحصل الحقوق بواسطة سند الإيرادات الذي قد يأخذ عدة أشكال كالأمر بالتحصيل أو قائمة الضرائب أو الأوامر بالمديونية ويعرف سند الدفع أو الآمر بالصرف (حوالة الدفع) بأنه تصرف قانوني يترتب عليه دين على الدولة ، وأما سند الإيراد فهو تصرف قانوني يرتب حقوقا لفائدة الدولة ، ننبه إلى أن هذه السندات لا تصدر إلا بعد عبور مراحل قانونية هامة نوجزها فيما يلي :

إجراءات تنفيذ النفقات :

لا يمكن أن ينفق مبلغ من خزينة الدولة مالم يمر بالمراحل أو الإجراءات المعروفة التالية :

- الالتزام بالنفقة – التصفية – الأمر بالصرف وهي الخطوات الثلاثة تعتبر مراحل إدارية ثم تأتي مرحلة الدفع وهي المرحلة الحاسبية

الالتزام بالنفقة :

وهو كما عرفته المادة 19 من القانون 21/90 الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين (على الدولة بطبيعة الحال)إذا هو تصرف ينشئ نفقة على ذمة الحكومة وهناك من يعرفه بأنه مشروع نفقة ,

وقد يكون بناء على تصرف قانوني , كما يمكن أن يكون بناء على قانون .

- بناء ا على تصرف قانوني كالعقود والصفقات التي تبرمها الدولة مع المقاولين والطلبيات التي ببعثها إلى الموردين .....
- بناءا على قانون كالقوانين التي تنشئ حقوقا على الدولة وقرارات ومراسيم تعيين المستخدمين أضف إلى ذلك الأحكام والقرارات التي تصدر عن المحاكم والمجالس القضائية

القيود الواردة في الالتزام بالنفقة :

لايمكن لأي آمر بالصرف أن يقوم بأي التزام بنفقة بالمبلغ الذي يريد وقت ما يريد وإنما هناك القيود التالية : -مبلغ الاعتماد المفتوح في الميزانية, بحيث لايمكن أن يتجاوزه إعمالا بقاعدة الأسبقية التي أشرنا أليها أعلاها.
-الفترة الزمنية التي يجب أن يتم أثناءها الالتزام و غالبا ما يحددها قانون المالية ب 30 نوفمبر من سنة الميزانية

ألا أننا نلاحظ أن هذه السنوات الأخيرة أن الحكومة غالبا ما يحددها قانون المالية بـ 30 نوفمبر من سنة الميزانية .

ألا أننا نلاحظ هذه السنوات الأخيرة أن الحكومة غالبا ما تعدل عن هذه القيود وتمدد فيه إلى غاية 30 سبتمبر عن طريق برقيات رسمية

التصفية la liquidation

وقد عرفتها المادة 20 من القانون المذكور أعلاه بأنها تلك المرحلة التي تتسمح بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحدد المبلغ الصحيح للنفقة العمومية فإذن تحتوي على عمليتين . تحقق على أساس الوثائق الحسابية والتقدير الصحيح للنفقة

الأمر بالصرف Ordinairement

ويتمثل في تحرير الحوالات , وهو إذن الإجراء الذي يأمر بموجبه الأمر الصرف ودفع النفقات العمومية وهو بتعبير أوضح استدعاء مكتوب ومبرر من الأمر وشروط الأمر بالصرف الشكلية أن يحرر باسم الدائن شخصيا وان يحتوي على البيانات التالية :

- تعين السنة المالية
- تعيين الفصل والمادة والسطر الميزاني عند الاقتضاء
- تعيين الوثائق المرفقة والمبررة لوجوب النفقة على جدول إرسال الحوالات
- توقيع الأمر بالصرف المعتمد لدى المحاسب

الدفع Le paiement

في مرحلة المحاسبة والتي تتمثل في ذلك الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي أي ذمة الدولة

إجراءات تحقيق أو تحصيل الإيرادات :

تتشابه إجراءات تحقيق الإيرادات مع إجراءات تنفيذ النفقات ألي حد كبير غير آن لكل منها مميزاتها كمايلي :

- يتم تحقيق الإيرادات عن طريق الإثبات والتصفية والتحصيل (م15)

الإثبات : La constatation

عرفته المادة **16** من قانون المحاسبة العمومية لسنة 1990م سالف الذكر بأنه الإجرام الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي أي الدولة المتمثلة في الخزينة العمومية , فهي إذن المرحلة التي ينشأ فيها ويتثبت فيها حق الخزينة العمومية على الغير , وفي الوقت تختلف هذه المرحلة حسب نوع أو طبيعة هذا الحق فقد يكون جبائيا ويخضع لقواعد الجبائية المعروفة كالفعل المنشئ للضريبة وقد يكون متمثلا في تصرف قانوني كبيع أراضي للمواطنين وما ذلك ن الحقوق التي تنشأ للخزينة على الأشخاص .

التصفية :

وهي المرحلة التي تسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديوان الواقعة على المدين لفائدة الخزينة

إصدار سند الإيراد أو الأمر بالتحصيل L'ordre de recette

وهو سند يصدره الآمر بالصرف يستدعي فيه المحصل لجني ما يحتوي عليه هذا السند من إيرادات

التحصيل Le retour. ent

وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إبرام ذمة الأفراد اتجاه الخزينة العمومية أذن هي مرحلة محاسبية حيث يتكفل المحاسب بسند التحصيل بعد مراقبته شرعيا ويكمل تنفيذه بتقاضي المبلغ المحدد في السند من المدنيين , طوعا أو بعد متابعتهم قضائيا .

تسيير ميزانية التجهيز (رخص البرامج)

لقد تكلمنا بمناسبة تعرضنا للجانب الخاص بقاعدة سنوية للميزانية عن أسلوب التسيير المالي والذي غالبا ما تعتمده الدولة فيما يتعلق بميزانية التسيير , ومفاداة أن الاعتمادات المفتوحة في الميزانية تلغي بمجرد قفل السنة المدنية وحتى إذا كنا نحتاج لهذه النفقات يجب فتحها في الميزانية المقبلة .

- أما بالنسبة لميزانية التجهيز والاستثمار أي بالنسبة لاعتمادات الدفع وبالرأسمال فلا سبيل أمامنا سوى تطبيق ما يعرف بأسلوب الممارسة المالية اومايسمى بنظام محاسبة الحقوق الثابتة .
وهذا ما أوضحته المادة 06 من القانون رقم 21/90 بقولها :

تسجيل نفقات التجهيزات العمومية ونفقات الاستثمارات والنفقات بالرأسمال في الميزانية العامة للدولة على شكل رخص برامج وتنفذ باعتمادات الدفع .

وتمثل رخص البرامج الحد الأعلى لنفقات التي يؤذن للأمرين بالصرف باستعمالها في تنفيذ الاستثمارات المخططة وتبقى صالحة دون أي تحديد لمدتها حتى يتم إلغائها وتمثل اعتمادات الدفع التخصيصات السنوية التي يمكن الأمر بصرفها وتحويلها ودفعها لتغطية الالتزامات المبرمة في إطار رخص البرامج المطبقة ويفهم من خلال هذا النص انه بالنسبة آلي تنفيذ رخص البرامج لتتقيد بانتهاء السنة المنية وإنما بما يعرف بالحقوق الثابتة أو الخدمة المنجزة من البرامج المرخص بها وللتوضيح يجدر بنا أن تتعرف بعض المصطلحات

الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة:

الرقابة الإدارية: هي رقابة ذاتية تمارسها السلطة التنفيذية على نفسها وهي رقابة تتناول الإنفاق العام أكثر مما تتناول تحصيل الإيرادات العامة تتم بواسطة أجهزة متخصصة تتمثل في المحاسب العمومي, المراقب المالي، لجان الصفقات العمومية، المتفشية العامة للمالية:

رقابة المحاسب العمومي : يقوم بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات، ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم ، تداول السندات والقيم الممتلكات والعائدات. حركة حسابات الموجودات. بحيث يقوم برقابة على الأمر بالصرف بحيث لاينفذ الابعد التأكد بحيث يقوم برقابة قبيلة الايردات والنفقات بحيث يتحقق من أن الأمر بالصرف مرخص له بموجب القانون والأنظمة بتحصيل الإيرادات.

رقابة المراقب المالي: يمارس رقابة قبيلة على التزام بالنفقة العمومية والتأشير عليها.لا يمكن صرف اعتماد إلا إذا كان الالتزام بالنفقة مؤشر عليه من طرف المراقب المالي.

مراقبة لجان الصفقات العمومية: تخضع نفقات الإدارات العمو مية المصروفة في إطار الصفقات العمومية لرقابة المسبقة من طرف لجان .

رقابة المفتشية العامة المالية: تمارس المفتشية العامة للمالية رقابة بعدية أي أنها تتدخل انجاز عمليات التسيير
المالي والمحاسبي، ويمكن في بعض الحالات التدخل أثناء انجاز العمليات في إطار
التحريات،
مقارنة برقابة المراقب المالي أو المحاسب العمومي، ورقابة أثناء التنفيذ مقارنة برقابة مجلس المحاسبة (1)وتتميز بما يلي:

-أنها رقابة انتقائية فهي تنصب على وزير المالية الذي يقوم بتحديد البرنامج وذلك باقتراح من المفتش العام، الذي يأخذ بعين الاعتبار التدقيق في التدخلات التي تكتسي طابع مالي ومحاسبي، والتي يتم انتقاؤها بناء على مجموعة من الوحدات الأساسية، وفي هذه الحالة يتم استثناء بعض المشاريع التي تكون ممولة من طرف الدولة.

-أنها رقابة وقائية وذلك من أجل تحسين وتنظيم فعالية الوسائل والأساليب وطرق التدبي ا رت، وذلك بإدلاء الملاحظات والآ ا رء بشأن تقارير التفتيش، وكذلك تقديم بعض التوصيات والاقت ا رحات التي يقوم المفتشون بإدلائها من أجل تفادي أي أخطاء أو مخالفات مالية.

-أنها رقابة شاملة، أي أنها تنصب على مختلف مصالح الدولة والجماعات العمومية اللامركزية والمؤسسات والهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية

أنها رقابة موضوعية تحافظ على السر المهني وتتلقى الآراء والملاحظات على أساس وثائق ثابتة1) .

-أنها رقابة اقتصادية أي تتأسس على ترشيد وعقلنة استعمال الموارد المتاحة بطريقة تؤذي إلى مطابقة التوقعات الميزانية للأهداف المبرمجة

تنفيذ مهمة الرقابة: **فحص الوثائق من ناحية الشكل، ب - فحص الوثائق من ناحية المضمون**، 3- **تحرير التقرير:**