



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة تيسمسيلت



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوعة في مقياس عمليات الخزينة

محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس تخصص:
إدارة الميزانية

إعداد الدكتور: روشو عبد القادر

السنة الجامعية

2021-2020

مقدمة:

تعتبر الخزينة العمومية الجهة المكلفة بتنفيذ العمليات المالية للدولة، ويعتبر التنفيذ الجيد لهذه العمليات كمؤشر على صحة اقتصاد اي دولة، فالخزينة العمومية لها ارتباط وثيق بالميزانية العامة للدولة المجسدة عن طريق قانون المالية، هذا الاخير يعتبر الاداة الافضل لتطبيق السياسة الاقتصادية للبلد.

ففي الجزائر، ظهر دور الخزينة العمومية بالنسبة للاقتصاد الوطني بشكل واضح مع بداية تنفيذ المخططات التنموية التي اعتمدها السلطات مع بداية السبعينيات من القرض الماضي، حيث كانت الخزينة العمومية تشكل محور النظام المالي ككل، غير انه ومنذ صدور القانون 84-17، المتعلق بقوانين المالية، وما تلاه من تعديلات في سياق الاصلاحات الشاملة لسنة 1988، عرفت صلاحيات ومهام الخزينة العمومية في الجزائر تقلصا واضحا وتغييرا في علاقتها مع المؤسسات المالية والنقدية الاخرى.

وفي هذا الصدد، عرف تدخل الخزينة العمومية في الاقتصاد الوطني اشكالا مختلفة، كضمان سيرورة مصالح الدولة في جانبها المالي، التطهير المالي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، وكذا علاقتها بالبنك المركزي والاسواق النقدية، وهذا ما يفسر الاهمية القصوى التي تكتسيها الخزينة العمومية خاصة في النظام الميزاني الجزائري، فإلى جانب مهامها الكلاسيكية والمتمثلة في تنفيذ قانون المالية، اصبح لديها مهام اخرى في الاقتصاد الوطني، وهذا سواء في فترة النظام الاقتصادي الموجه قبل 1988، او بعد اعتماد دستور 1989، وما انجر عنه من اصلاحات خاصة في الجانب المالي والنقدي، وذلك بصدر قانون النقد والقرض لسنة 1990.

وفي هذا الاطار موضوع المطبوعة الحالية يتمحور حول الاطار النظري للخزينة العمومية من حث مفهومها ومهامها، وايضا العمليات المالية التي تقوم بها مع التطرق ولو باختصار الى الجانب المحاسبي لها. لقد روعي في اعداد وترتيب محاور المطبوعة البرنامج المعتمد من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي والمدرج في اضبارة تخصص ادارة الميزانية - مقياس عمليات الخزينة - الموجه لطلبة السنة الثالثة ليسانس، وعليه تتضمن تسعة فصول مرتبة على النحو التالي:

الفصل الاول: نظرة عامة حول الخزينة العمومية (النشأة، المفهوم، التطور)

الفصل الثاني: وظائف ومهام الخزينة العمومية ودورها الاقتصادي

الفصل الثالث: موارد استخدامات الخزينة العمومية وطرق تمويلها

الفصل الرابع: الحسابات الخاصة بالخزينة العمومية

الفصل الخامس: الخزينة العمومية والسيولة

الفصل السادس: إجراءات تحصيل الإيرادات ودفع النفقات والأعوان المكلفين بها

الفصل السابع: العمليات المالية للخزينة العمومية

الفصل الثامن: التسجيل المحاسبي للعمليات المالية

الفصل التاسع: عرض مجموعة حسابات الخزينة العمومية ومشروع اصلاحها

الفصل العاشر: الاجراءات التطبيقية لتنفيذ النفقات على مستوى الخزينة الولائية.

وفي الاخير اسأل الله العلي القدير أن اكون قد وفقت في تقديم وعرض هذه المادة بطريقة تمكن الطالب من استيعابها بسهولة ويسر، وأن تكون هذه المطبوعة لبنة إضافية في المكتبة الجامعية، وما توفيقي إلا بالله العزيز القدير.

تيسمىلت في 08 ماي 2021

د. روشو عبد القادر

الفصل الأول

نظرة عامة حول الخزينة العمومية

(النشأة، المفهوم، التطور)

تمهيد

تعتبر الخزينة العمومية الخلية الأساسية والنواة المركزية في القطاع المالي للدولة، والخزينة العمومية بهذا الوصف تشمل وتشرف على جميع العمليات المالية ومختلف النشاطات في شتى القطاعات، سواء بصفتها الخزينة المركزية للدولة أو عبر الخزائن الولائية، فهي مكلفة بالتسيير المالي والحركة المالية للدولة وذلك عن طريق تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.

سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق الى نشأة ومفهوم الخزينة العمومية، ثم استعراض واقع الخزينة العمومية في الجزائر وعلاقتها بالبنك المركزي باعتبارها مؤسستان تمثلان اساس النظام المالي والنقدي في الجزائر، ولأجل ذلك سيتم التطرق الى العناصر الاساسية التالية:

1. نشأة ومفهوم للخزينة العمومية

2. خصائص واهمية الخزينة العمومية

3. نشأة وتطور الخزينة العمومية في الجزائر

1. نشأة ومفهوم للخزينة العمومية

1.1. النشأة التاريخية للخزينة العمومية

في البدء كانت ثروة الحاكم مدججة مع ثروة الدولة، وأول فصل تم في عهد الدولة الإسلامية الأولى (عهد الخلفاء الراشدين)، وقد بدأ هذا الانفصال في فرنسا منذ عهد ملكها " فليب أوغست " (1180-1223) ويعود الفضل في هذا الفصل إلى وزير مالية فرنسا "نيكر" في عهد لويس 16، سنة 1777، حيث نظمت الخزينة على أساس موحد ومبسط ومتدرج في المستويات.⁽¹⁾

أما توسع وظائف الخزينة العمومية فقد جاء مع الحرب العالمية الأولى بفعل التوسع في الإنفاق دون تغطية موازية للإصدار النقدي واضطرار الخزينة اللجوء إلى سوق رؤوس الأموال.⁽²⁾

2.1. مفهوم الخزينة العمومية

بداية تجدر الإشارة إلى أنه من الصعب إعطاء تعريفا جامعاً مانعاً للخزينة العمومية نظراً لتعدد التعاريف واختلافها باختلاف الزاوية التي ينظر منها للموضوع، وعلى العموم يمكن إدراج التعاريف والمفاهيم التالية للخزينة العمومية:

أ- **التعريف القانوني:** من منظور قانوني تعرف الخزينة العمومية على أنها "هيئة وطنية ليس لها الشخصية المعنوية* مكلفة بتحقيق الفعل المالي والحركة المالية للدولة والهيئات المالية الأخرى وذلك عن طريق تحصيل الإيرادات ودفع النفقات بالإضافة إلى عمليات الخزينة، كما أنها العون الذي يقوم بتنفيذ الميزانية العامة للدولة وميزانية الهيئات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري."⁽³⁾

ب- **التعريف المالي والاقتصادي:** من هذا المنظور تعرف الخزينة العمومية على أنها "مؤسسة مالية تضمن الحفاظ على التوازن النقدي والمالي بموجب عمليات الصندوق والبنك، كما تقوم بممارسة النشاط الوصائي وتمويل الاقتصاد."⁽⁴⁾

¹ - عبد القادر خليل، مبادئ الاقتصاد النقدي والمصرفي - الجزء الثاني - اضاءات حول الجهاز المصرفي والسياسات النقدية في تحاليل نظرية ومقاربات كمية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012، ص38.

² - شاكور قزويني، محاضرات في اقتصاد البنوك، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص144.

* يقصد بالشخصية المعنوية الهيئات والمؤسسات والجماعات التي يريد المشرع أن يعترف بها، ويعطيها الحق في ممارسة كافة أنواع التصرفات القانونية في التعامل وفي اكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات، وأن يكون لديها ذمة مالية مستقلة.

³ - بن رمضان بلقاسم، دروس في الخزينة العمومية، المعهد الوطني للمالية، الجزائر، 1989، ص01.

⁴ - المرجع نفسه، ص01.

ج- تعاريف أخرى من زوايا مختلفة:

تعرف أيضا الخزينة العمومية على أنها "صراف وممول الدولة وأداة لتنفيذ الميزانية، وفي مصلحة الدولة، تمكن من حفظ أكبر التوازنات المالية والنقدية، وذلك بإجراء عمليات الصندوق والبنك والمحاسبة اللازمة لتسيير المالية العامة بممارسة نشاطات الرقابة على تمويل وتحريك الاقتصاد والمالية".⁽¹⁾

كما تعرف أيضا على أنها "وحدة مالية أو عون مالي (Agent financier) تكمن وظيفتها في ميزانية العمليات المالية، كما يمكن اعتبارها أيضا التشخيص المالي للدولة لتحصيل الموارد كالضرائب وغيرها، ودفع المستحقات وقروض المؤسسات في إطار ميزانيتهم، وتقترض عند الضرورة"⁽²⁾.

وأيضا "الخزينة العمومية هي مؤسسة لا تتمتع بالشخصية المعنوية، والتي تضم مجمل المصالح المالية للدولة والجماعات العمومية المرتبطة بينها بوحدة الصندوق، والمكلفة بتنفيذ ميزانية الدولة وجماعاتها العمومية وكذا ضبط الاقتصاد من خلال تدخلات معينة"⁽³⁾.

3.1 مفهوم الخزينة العمومية في التشريع الجزائري

لقد تطرق المشرع الجزائري لمصطلح الخزينة العمومية من خلال التشريع المالي والمحاسبي المطبق على الهيئات العمومية، دون إعطاء مفهوم محدد، فعلى سبيل المثال نصت المادة الأولى من القانون 63-198 المؤرخ في 08/06/1963 المعدل والمتمم، على إنشاء وكالة قضائية للخزينة لدى وزير المالية مكلفة بتمثيل الدولة أمام القضاء العادي سواء كانت مدعية أو مدعى عليها.

كما نصت المادة (62) من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية على "أن الخزينة العمومية تقوم تحت مسؤولية الدولة بتنفيذ عمليات الخزينة كإصدار وتسديد القروض والقيام بعمليات إيداع لحساب مراسلي الخزينة".⁽⁴⁾

في حين أشارت المادة (53) من القانون 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، إلى الخزينة العمومية بكونها تقوم بتقديم أموال ضرورية لسد العجز في الصندوق أو باقي الحساب على عاتق المحاسب العمومي.

¹ - حسن الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار الحمديّة، 1999، ص 159.

² - عبد القادر خليل: مرجع سابق، ص 37.

³ - KOBATAN mohamed ; le trésor public ; OPU Alger ; 1990 ; p05.

⁴ - القانون 17/84 المؤرخ في 1981/7/7 المتعلق بقوانين المالية، المادة 62 منه.

كما نصت المادة (13) من نفس القانون على أن "الخزينة العمومية تقوم بتنفيذ العمليات المحددة في المواد (10، 11، 12) المتعلقة بالهيئات والجماعات العمومية المذكورة في المادة الأولى أعلاه."

فبالإضافة إلى النصوص السابقة الذكر هناك العديد من النصوص المتفرقة التي أشارت إلى الخزينة العمومية دون تعريفها تعريفا دقيقا، وإن كنت قد بينت وظائفها وصلاحياتها وتنظيمها كما سنتطرق إليه لاحقا.

2. خصائص واهمية الخزينة العمومية

1.2. خصائص الخزينة العمومية

من خلال ما سبق من تعاريف للخزينة العمومية نستخلص الخصائص التالية⁽¹⁾:

- هي منشأة عمومية مكلفة بتسيير ميزانية الدولة؛
- هي مصلحة تابعة للدولة لا تتمتع بالشخصية المعنوية كما أنها شخص إداري*؛
- تقوم بالتشخيص المالي للدولة؛
- تنفيذ مالية الدولة المصادق عليها من طرف البرلمان؛
- تعتبر بمثابة بنك صغير من حيث احتفاظها بالأموال السائلة في خزائنها (صناديقها) ويجب عليها مسك حسابات خاصة بالعمليات التي تقوم بها؛
- تقديم معلومات خاصة بالميزانية والمحاسبة؛
- تقوم بحركة حسابات أرصدة الخزينة.

¹ - حسن الصغير، دروس في المالية العامة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 159.

2.2. أهمية الخزينة العمومية

للخزينة العمومية أهمية بالغة في أي نظام اقتصادي سواء من الناحية المالية أو الاقتصادية أو السياسية والاجتماعية وتلخص هذه الأهمية فيما يلي⁽¹⁾:

- الأهمية المالية للخزينة العمومية: تهدف الخزينة العمومية إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية من خلال ضمان التوازن المالي بين الإيرادات والنفقات.

- الأهمية الاقتصادية للخزينة العمومية: تلعب الخزينة العمومية دورا هاما في السياسة الاقتصادية وتمتع بقدرة مالية وإمكانات مالية ضخمة، وتؤثر في الدورة المالية وفي التوازن الاقتصادي العام، كما لها دور آخر في مجال تطبيق السياسة النقدية كأن تقوم بامتصاص المدخرات (سياسة نقدية تقشفية) أي امتصاص السيولة النقدية الفائضة لدى البنوك.

- الأهمية الاجتماعية للخزينة العمومية: للخزينة العمومية دور في تعزيز السياسة الاجتماعية لأي دولة وذلك من خلال الدعم الذي تقدمه لبعض فئات المجتمع تدعيما للقدرة الشرائية لهم.

- الأهمية السياسية للخزينة العمومية: وتمثل هذه الأهمية في الاستقلال الاقتصادي والمالي للدولة وذلك بتشجيع تمويل المشاريع الاستثمارية مما يؤدي إلى الزيادة في حجم الانتاج الأمر الذي يحقق استقلالية القرار السياسي والاقتصادي للبلد.

3. نشأة وتطور الخزينة العمومية في الجزائر

1.3. نشأة الخزينة العمومية في الجزائر

قامت سلطات الاحتلال الفرنسي بتأسيس أول خزينة عمومية في الجزائر بتاريخ 1943/03/04، وفي سنة 1959 تم تغيير تسميتها إلى "الفرع الجزائري الخاص بالخزينة العمومية" وبعد الاستقلال انفصلت الخزينة العمومية الجزائرية عن التنظيم الفرنسي بتاريخ 1962/08/29⁽²⁾.

2.3. تطور الخزينة العمومية في الجزائر

منذ تاريخ نشأتها أصبح تطورها مرتبط بتطور الدولة، ونظامها الاقتصادي والمالي والنقدي خاصة، ويظهر ذلك من خلال المراحل التالية:

¹ - اسماعيل جوامع،فايزة بركات، حوكمة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري، جامعة بسكرة، ايام 06/0/2012، ص11.

² - عبد الحميد غيث، أساسيات المحاسبة العمومية، جامعة جيجل، الجزائر، 2015، ص52.

1.2.3. مرحلة الخزينة صندوق ودائع ذات نظام موسع (1962-1966)

في هذه المرحلة كانت الخزينة العمومية عبارة عن صندوق وداائع ذات نظام موسع وشامل، اشتمل على معظم المؤسسات المالية والبنكية (من حيث الوظائف) عدا تواجد بعض مخلفات البنوك الخاصة الأجنبية (نظام مختلط) وقد تميزت هذه المرحلة بما يلي⁽¹⁾:

أ- إجبارية الإيداع دون فوائد لدى الخزينة العمومية: بداية من سنة 1963 أجبرت المؤسسات على إيداع أموالها في حسابات تجارية بالخزينة، وتعددت فيما بعد مشاكل الخزينة العمومية بعد توسع دائرة مهامها واشتمالها على الميزانيات الملحقة* الخاصة بقطاع البريد وشركات التأمين، ولم تكن تقدم فوائد عن الإيداعات لديها، ويتم تعويض ذلك بإعانات وقروض حكومية من طرف الخزينة للمودعين.

إن تطور المشاكل المالية للخزينة ظهرت منذ سنة 1964، مع اتساع شبكة مراسليها إذ ان مختلف المؤسسات العامة ذات الطابع الاداري، الميزانيات الملحقة ولاسيما البريد الذي يركز اموال حسابات الصكوك البريدية والمؤسسات المؤممة ومنظمات التأمين الاجتماعي لغرض الطبيعة الجبائية لمصادرهم، فهم مجبرين على وضع وداائعهم في الخزينة وبدون فائدة، إذ انهم يستفيدون من مساعدات مالية حكومية (قروض تجهيزات، إعانات وتسيبقات مختلفة)².

ب- محدودية حرية المؤسسات: بأن يسمح للمؤسسات الصناعية والتجارية بالاحتفاظ بنسبة 30% من سيولتها لدى البنوك، والباقي يودع في الخزينة العمومية وذلك بفتح حسابات جارية لهذا الغرض، ومع تزايد تطور حاجيات لدولة التي ترجمتها زيادة العمليات المالية للخزينة العمومية ظهرت قيود أخرى على المؤسسات العمومية (سنة 1965) بموجب قرارين تضمننا ما يلي:

- تخفيض نسبة السيولة المحتفظ بها لدى البنوك من 30% إلى 15%.

- تصب الأرباح الصافية (بعد خصم الاهتلاكات، المؤونات، والاحتياطات) في الخزينة العمومية.

¹ -بخراز يعدل فريدة، تقنيات وسياسات التسيير المصرفي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000، ص.ص 87-90.

* الميزانية الملحقة: وهي تلك الميزانيات التي تتمتع بموارد خاصة كبعض المرافق العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري، حيث تتمتع باستقلالية مالية في التسيير، وتكون ميزانيتها منفصلة عن الميزانية العامة للدولة لكنها غير مستقلة عنها.

مثال على ذلك: قطاع البريد والمواصلات. الميزانية الملحقة تمت اجازتها بموجب المادة 44 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية.

² - نفس المرجع السابق، ص 89.

- الغياب الفعلي الى غاية سنة 1970 لسندات الخزينة، وهذا ما يجعل من الخزينة عبارة عن صندوق ودائع للخصائص فقط (العائلات).

وحقيقة الامر فإن العلاقة الوحيدة بين الخزينة والخصائص (العائلات) تتمثل فقط في ودائعهم في حسابات الصكوك البريدية.

■ المراسلين الاختياريين:

الى جانب المدوعين بشكل اجباري يظهر المدوعون بشكل اختياري ويدرجون ضمن صنف المراسلين الاختياريين، يتمثل هذا الصنف في عدد كبير من الخصائص والمؤسسات الخاصة التي لها علاقة مع الادارة، ولهذا السبب لها الحق في حسابات مفتوحة باسمها لدى الخزينة والمسماة بـ: "الاموال الخاصة لمحاسبي الخزينة".

2.2.3. مرحلة تكوين النظام المالي والمصرفي وتخفيف الضغط على الخزينة العمومية (1966-1970)

في هذه المرحلة تم تخفيف الضغط على الخزينة العمومية تزامنا مع تكوين النظام المصرفي الجزائري وذلك بظهور أول بنك وهو البنك الوطني الجزائري (BNA) بتاريخ 1966/06/08، وأدى ظهور بنك (BNA) إلى تقليص دور الخزينة العمومية في النظام المالي (تمويل) وذلك بمنحه قروض قصيرة الأجل لقطاعات الزراعة والصناعة والتجارة، معوضا دور الخزينة العمومية في هذا المجال (عملية إحلال).

كما أدى ظهور بنك (BNA) إلى تقليص زبائن الخزينة العمومية لصالحه وقد نصت المادة 09 من قانونه الداخلي على إدماج مؤسسات القطاع الاجتماعي، والحرفيين والمؤسسات الوطنية الاقتصادية والمؤسسات العمومية (في الضمان الاجتماعي، المعاشات...).

وبهذا تقلصت علاقة الخزينة العمومية مع مراسليها إلى ما كانت عليه سنة 1963، ورغم تقلص دور الخزينة لصالح بنك (BNA) بحيث تطور حجم الودائع من 1.5 مليار دينار سنة 1967 إلى 3.7 مليار دينار سنة 1969، إلا أن تغطية ودائع البنك لدى الخزينة العمومية لاحتياجات التمويل، شكلت نسبة 30% إلى 50%⁽¹⁾.

¹ - عبد القادر خليل، مرجع سابق، ص.ص 48، 49.

الجدول رقم 01: تغطية الودائع لاحتياجات التمويل بالخزينة العمومية للفترة 1967-1970

التعيين / السنوات	1967	1968	1969	1970
احتياجات تمويل الخزينة	-690.2	-1665.1	-1370.2	-2976.6
فائض الميزانية	66	284.2	395.1	712.9
ودائع المراسلين	218	543.9	671.8	720.7
مساعدات النظام المصرفي	175.3	867.5	420.8	1692.8
عمليات مختلفة (*)	230.9	-30.5	-117.5	-149.6
نسبة تغطية الودائع لتمويل الخزينة (%)	31.58	32.66	49.02	24.21

المصدر: عبد القادر خليل، مرجع سابق، ص 49.

* العمليات المختلفة يقصد بها قروض خارجية + قروض مسددة + تحولات الصندوق.

إن نمو حاجيات البنوك الابتدائية للتمويل أدى الى ادماج كل المؤسسات العمومية في هذه البنوك حتى توفرت لها مصادر جديدة، لكن في الحقيقة لم تصل المؤسسات العمومية الى اطار نشاط الخزينة لفترة قصيرة في سنة 1977، بحيث ألغيت ودائع الاهتلاكات للمؤسسات بشكل نهائي مع امكانية ترك المؤسسات التأمين وصناديق الضمان الاجتماعي أن تتوفر على حسابات جارية لكن بصفة محدودة (حوالي 20 % من مبلغ نفقاتها)⁽¹⁾.

● أما فيما يخص طبيعة العلاقة بين الخزينة ومراسليها فإن عدم وجود ميزانية تخص الصحة (التوظيف، الاستثمار) كان مرفوقا باشتراك صناديق الضمان الاجتماعي، وبهذا انتقل الضمان الاجتماعي من مرحلة مجرد مراسل الى مكتب لسندات التجهيز الى المدير المركزي لتمويل الصحة. وللإشارة فإن حصة صندوق الضمان الاجتماعي في تمويل مصاريف التوظيف للقطاع الصحي انتقل من 23.5% سنة 1974 الى 65% في سنة 1987.

¹ - بحرز يعدل فريدة ، مرجع سابق، ص 92.

3.2.3. مرحلة سيطرة الخزينة على دائرتها والدائرة البنكية وإنشاء نظام تداول للادخار - تجميع وتبادل الادخار الوطني - (1970-1987):

تميزت هذه المرحلة بما يلي⁽¹⁾:

أ- تجميع وتبادل الادخار الوطني: في هذه المرحلة تطورت الخزينة وتعددت مهامها من تجميع الادخار تحت الطلب إلى نظام تجميع وتبادل المدخرات بتحويلها إلى استثمارات تخدم المخططات التنموية، وذلك بتمويل هذه المخططات بقروض طويلة الأجل، ونص على هذا إصلاح سنة 1971.⁽²⁾

كما جاء في المادة 07 من المرسوم 70-93 المؤرخ في 31 ديسمبر 1970 المتضمن لقانون المالية لسنة 1971، "أن تمويل الاستثمارات المخططة للمؤسسة العمومية يجب تحقيقها بقروض طويلة الاجل، ممنوحة على اساس مصادر الادخار المجمعة من طرف الخزينة".

وبهذا فالخزينة ستوفر تداول جزء كبير من الادخار الوطني بتوسيع نشاطها عن طريق ادماج متعاملين جدد وتحديد علاقات جديدة مع المتعاملين التقليديين.

ب - توزيع العلاقات: تتطلب عملية التمويل تعبئة للادخار الوطني وهذا يتطلب بدوره توسيع شبكة المراسلين (أي المتعاملين) ولذلك تم ما يلي:

- تحويل المراسلين التابعين لبنك (BNA) عام 1966 (مؤسسات التأمين، CNEP، الضمان الاجتماعي...) إلى هيئات مجبرة على الاكتتاب في سندات التجهيز على الحسابات الجارية الناتجة عن الاحتياطات والادخارات والاهتلاكات، (ثم إلغاء ودائع الاهتلاكات سنة 1977).

إن أهم ما يميز هذه الفترة هو تعزيز دور الخزينة العمومية وشموليتها واستقلالها على صلاحيات البنك المركزي، وأصبحت تمثل الوسيط المالي الأساسي في الاقتصاد الوطني.

¹ - عبد القادر خليل، مرجع سابق، ص 50.

² - المرسوم 93/70 المؤرخ في 1970/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1971. المادة 07 منه.

4.2.3. مرحلة تراجع دور الخزينة العمومية واستعادة البنك المركزي لصلاحياته بانفصال دائرة الخزينة عن الدائرة البنكية (1987-1990):

تميزت هذه الفترة بأحداث اقتصادية وسياسية هامة في الجزائر أهمها بروز تداعيات الأزمة الاقتصادية لسنة 1986، الناتجة عن تدني أسعار البترول وأحداث أمنية (أكتوبر 1988)، وأهم حدث سياسي هو تعديل دستور 1989، وإعلان التعددية الحزبية، وفي خضم هذه التحولات تم إصدار القانون 86-12 المتعلق بنظام القرض والنقد⁽¹⁾، الذي يؤكد على إشراف كل القطاع المصرفي والمالي في تعبئة الادخار الوطني، مما يعني تراجع إصلاحات 1971، وتراجع أيضا دور الخزينة العمومية، حيث أصبحت القروض الممنوحة للاستثمارات محددة سلفا في المخطط الوطني للقرض، وبذلك استعاد نسبيا البنك المركزي صلاحياته.

غير أن تدخل الدولة في المؤسسات العمومية كان السمة البارزة في هذه الفترة، لذلك جاء القانون 88-06⁽²⁾ ليؤسس لاستقلالية النظام المصرفي والمالي، وهو ما شكل محورا أساسيا للدخول إلى اقتصاد السوق والقيام بإصلاحات أخرى فيما بعد.

5.2.3. مرحلة استقلالية البنك المركزي وتقلص دور الخزينة العمومية إلى مرفق عام لتسيير ميزانية الدولة (بداية من 1990 إلى يومنا هذا):

أهم ما يميز هذه المرحلة هو صدور قانون النقد والقرض 90-10⁽³⁾، إضافة إلى القانون 90-21⁽⁴⁾ المتعلق بالمحاسبة العمومية، الذي أعطى مهمة تحقيق الإيرادات والنفقات للخزينة العمومية، حيث أنها لا تتمتع بالشخصية المعنوية، بل هي مرفق عام، وتم تحديد وضبط علاقتها بالبنك المركزي بموجب المواد (104، 211، 212، 132، 212) من قانون النقد والقرض 90-10، وتم أيضا فصل الدائرة النقدية عن الدائرة المالية وفصل دائرة الميزانية عن دائرة الائتمان وذلك على النحو التالي:

¹ - القانون 86-12 المؤرخ في 19/08/1986، المتعلق بنظام النقد والقرض.

² - القانون 88-06 المؤرخ في 12/01/1988، المتضمن استقلالية المؤسسات العمومية.

³ - القانون 90-10 المؤرخ في 14/04/1990، المتعلق بالنقد والقرض.

⁴ - القانون 90-21 المؤرخ في 15/08/1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية.

أ- الفصل بين الدائرة النقدية والدائرة الحقيقية

فيما سبق كانت تتخذ القرارات تبعا للوضع الحقيقية (أي كمية الانتاج من سلع وخدمات) دون مراعاة للأهداف النقدية وعليه فإن عملية الفصل بين الدائرتين تهدف إلى تحقيق⁽¹⁾:

- استعادة الدينار لوظائفه كعملة وطنية؛
- تنشيط السوق النقدية واستعادة السياسة النقدية لدورها في تحقيق الاستقرار النقدي؛
- توفير الشروط الضرورية لمنح القروض دون تمييز بين القطاع العام والقطاع الخاص؛
- إيجاد مرونة في تحديد معدلات الفائدة.

ب- الفصل بين الدائرة النقدية ودائرة الميزانية

كانت الخزينة العمومية قبل هذا القانون تقوم بدور التمويل دون أي ضابط، وما دور البنوك إلا حلقة مرور للأموال من الخزينة إلى المؤسسات (طبعاً الأموال مصدرها الإصدار النقدي)، وبالتالي وجود تداخل بين البنك المركزي والخزينة العمومية ولهذا تم الفصل بين الدائرتين لتحقيق ما يلي:

- تقليص ديون الخزينة العمومية اتجاه البنك المركزي (وضع جدول لتسديده لمدة 15 سنة)؛
- تهيئة الظروف لكي تلعب السياسة النقدية دورها الفعال؛

ج - الفصل بين دائرة الميزانية ودائرة القرض

إن الوضع قبل سنة 1990، خلق غموضاً في الدور التمويلي لكل من الخزينة العمومية والبنوك، فجاء هذا القانون ليعيد الدور الأساسي للبنوك في تمويل الاقتصاد وإبعاد الخزينة عن ذلك، إلا في حدود ضيقة تخص مجالات معينة، وكانت الأهداف من هذا الإجراء ما يلي:

- استعادة البنوك لوظائفها الأساسية (خاصة منح القروض)؛
- توزيع القروض لا يخضع لقواعد إدارية إنما لمبدأ الجدوى الاقتصادية للمشاريع؛
- التقليص من آثار عملية الاستبعاد المالي (قطاع عمومي، قطاع خاص)؛

وبهذه الإصلاحات تم توحيد السلطة النقدية في جهة واحدة وهي البنك المركزي بعدما كانت مشتتة فيها بين ثلاث سلط: لبنك المركزي، الخزينة العمومية ووزارة المالية.

¹ - الطاهر لطرش، الاقتصاد النقدي والبنكي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص.ص. 344، 345.

الفصل الثاني

وظائف ومهام الخزينة العمومية

ودورها الاقتصادي

تمهيد:

تضطلع الخزينة العمومية بوظائف اساسية باعتبارها قلب النظام المالي للدولة، تتوزع هذه الوظائف بين الجوانب الاقتصادية والمالية والاجتماعية، وللقيام بهذه المهام يقع على عاتقها مجموعة من العمليات التي هي من صميم عملها، تتمثل اساسا في كافة حركات الأموال نقدا، والقيم القابلة للتعبئة، وحسابات الإيداع، والحسابات الجارية، وحسابات الديون المستحقة للهيئات العمومية.

وعليه يتضمن هذا الفصل المحاور الاساسية التالية:

1. وظائف الخزينة العمومية
2. مهام الخزينة العمومية
3. الدور الاقتصادي للخزينة العمومية

1. وظائف الخزينة العمومية حسب التشريع المعمول به في الجزائر

حدد المشرع الجزائري الوظائف الأساسية للخزينة العمومية في المادة السادسة من قانون المالية لسنة 1996، في أربع وظائف أساسية هي⁽¹⁾:

- العمليات ذات الطابع النهائي والمدرجة في الميزانية العامة والميزانية الملحقمة والحسابات الخاصة (سيتم التطرق بمفهوم الحسابات الخاصة لاحقا).

- العمليات المنفذة برأس المال، والخاصة بالدين العمومي على الفترتين الطويلة والمتوسطة.

- عمليات الخزانة: وتتضمن إصدار واستهلاك القروض على المدى القصير وتتضمن كذلك ودائع المتعاملين مع الخزينة العمومية.

وعلى العموم يمكن تصنيف هذه الوظائف إلى صنفين أساسيين وهما:

1.1. الوظائف الاقتصادية للخزينة العمومية: تتمثل وظيفة الخزينة العمومية من الناحية الاقتصادية في الدور الذي تلعبه في تطبيق السياسة الاقتصادية وذلك نظرا للقدرات المالية الضخمة التي تمتلكها وكذا تحكمها في الدورة النقدية فهي بذلك -رفقة البنك المركزي- تؤدي دور التوازن الاقتصادي العام وذلك عن طريق:

- السياسة النقدية التوسعية*؛

- السياسة النقدية الانكماشية*؛

كما أن الخزينة العمومية تشكل طرفا مهما في الدورة النقدية بالرغم من أن لها دورة نقدية خاصة بها وتلعب دورا أساسيا في تسيير السيولة النقدية العامة في الاقتصاديات المعاصرة.⁽²⁾

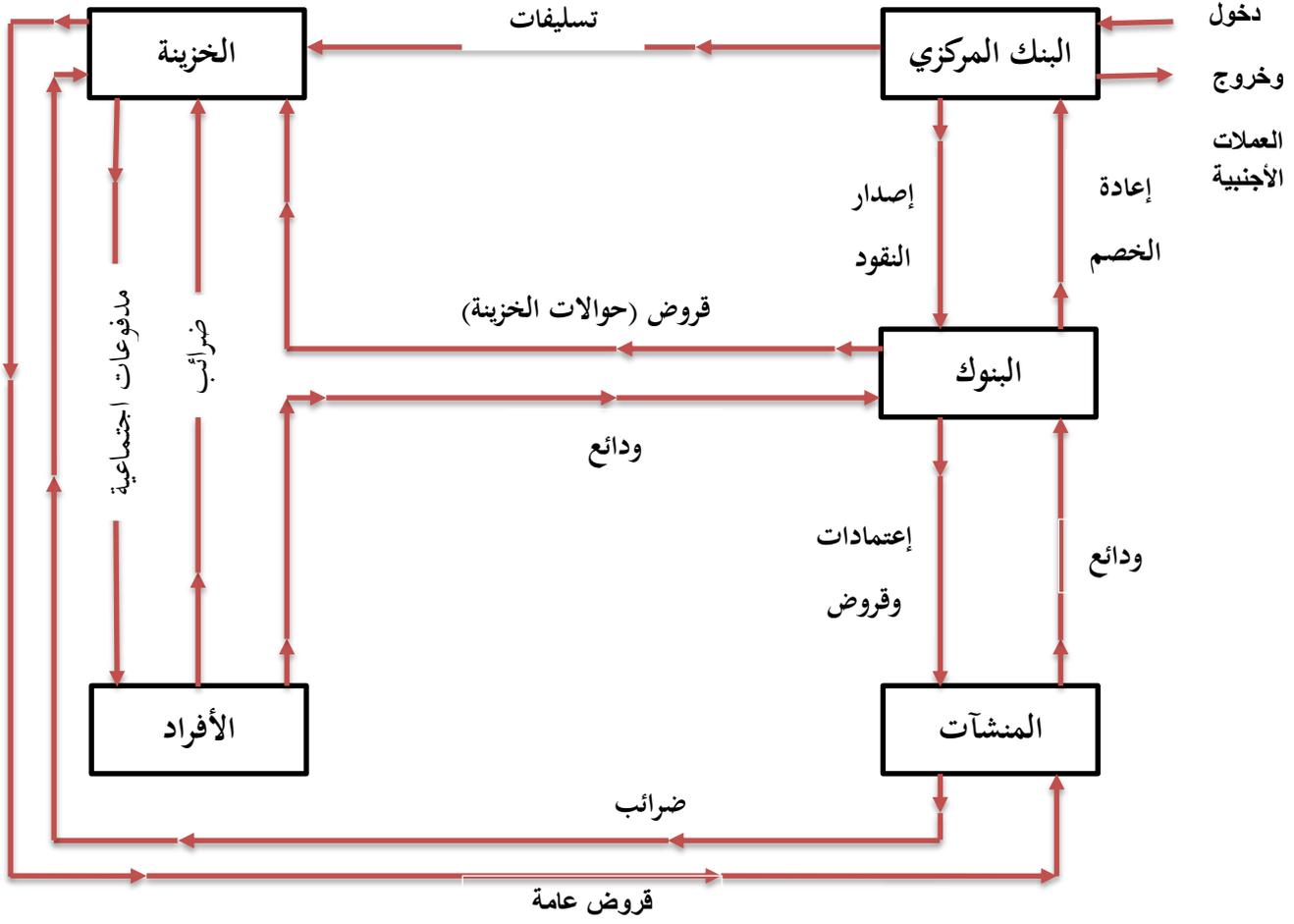
¹ - الامر رقم 27/95 المؤرخ في 1995/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1996، المادة 06 منه.

* - السياسة النقدية التوسعية: تستخدم في حالة الركود الاقتصادي او الكساد الاقتصادي، اي التدفق الحقيقي أكبر من التدفق النقدي، حيث يتخذ البنك المركزي(السلطة النقدية) جملة من الاجراءات بمهدف زيادة المعروض النقدي مما ينجر عنه زيادة في الطلب على السلع والخدمات.

* السياسة النقدية الانكماشية: وهي حلة معاكسة للوضع الاول، والمهدف منها هو علاج ظاهرة التضخم، حيث يعتمد البنك المركزي (السلطة النقدية) الى الحد من المعروض النقدي، مما يؤدي الى الحد من الانفاق لدى الافراد والمؤسسات.

² -عبد القادر خليل: المرجع السابق، ص38.

الشكل رقم 01: الدورة النقدية العامة



المصدر: شاعر القزويني، مرجع سابق، ص 148

2.1. الوظائف المالية للخزينة العمومية: تتمثل الوظائف المالية للخزينة العمومية فيما يلي:

- تطبيق قانون المالية للدولة بتنفيذ ميزانية الدولة وفقا للقوانين، ومنه أمين الخزينة هو محاسب عمومي.

- عمليات الخزينة* وتتمثل أساسا في إيداعات لأمر وحساب مؤسسات عمومية.

- عمليات الدين العام من حيث إصداره، تسديده، وتسديد فوائده، وإطفائه، ويهدف الدين العام إلى ضمان السيولة في حالة عدم توفر الإيرادات الكافية، وتحصيل القروض من طرف (الأفراد، البنوك، الخارج) ومدة المبالغ المقرضة قد تكون قصيرة أو متوسطة أو طويلة.

* سيتم تفصيل هذه الوظيفة في العنصر الموالي.

وعليه فإن الخزينة العمومية من الناحية المالية تهدف إلى تحقيق الهدف الدائم وهو التوازن بين الإيرادات والنفقات.

2. مهام الخزينة العمومية

يقع على عاتق الخزينة العمومية مجموعة من المهام يمكن تلخيصها على النحو الموالي⁽¹⁾:

1.3. تحصيل الديون (الإيرادات) العامة: تعمل الخزينة العمومية على تحصيل الإيرادات العمومية بمختلف أشكالها*، عن طريق شبكة واسعة من المحاسبين العموميين وذلك من خلال:

- إدارة المنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بتحصيل الإيرادات ومساعدة القابضين (Les receveurs) في هذا المجال.
- التكفل بأوامر تحصيل المداخل برسم الميزانية العامة للدولة والميزانيات الملحقة والحسابات الخاصة للخزينة.
- العمل على تمركز عمليات التكفل والتحصيل برسم الغرامات النقدية.
- إدارة حسابات القروض والسلفات الممنوحة من الخزينة ورؤوس الأموال الممنوحة من قبل الهيئات لتمويل المشاريع العمومية.
- إعداد إحصائيات حول وضعية تحصيل الديون العمومية.

2.2. مراقبة وصرف النفقات العمومية: على الخزينة العمومية مسؤولية مراقبة ودفع النفقات العمومية للدولة وذلك من خلال:

- اضطلاع هيئة الخزينة العمومية بمراقبة انتظام الالتزامات في جميع نفقات الدولة.
- قيام شبكة محاسبي الخزينة العمومية بأداء النفقات من خلال النظر في الاقتراحات المتعلقة بالالتزامات وأوامر الدفع الموجهة من قبل الآمرين بالصرف المعتمدين.
- كما تتولى الخزينة العمومية دفع ومعالجة رواتب موظفي الدولة (قطاع عمومي).

3.2. إدارة المالية المحلية: تتولى الخزينة العمومية عبر شبكة الخزان الولائية والقابضين إدارة ميزانية الجماعات المحلية، حيث تقوم بتحصيل إيراداتها وأداء نفقاتها ودفع رواتب موظفيها، كما تقدم الخزينة العمومية للجماعات المحلية المشورة والدعم اللازمين في مجال المحاسبة العمومية والتحليل المالي.

¹ - عبد الحميد مرغيت، المحاسبة العمومية (محاضرات)، جامعة جيجل، السنة الجامعية 2018/2019.

* سيتم التطرق إلى إجراءات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات في المحاور اللاحقة.

4.2. إدارة ودائع الخزينة: من مهام الخزينة العمومية أيضا إدارة الودائع المودعة لديها، وهي بذلك تساهم في تمويل خزينة الدولة، وبهذه الصفة فهي تقوم بإدارة حسابات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الملزمة بإيداع أموالها في الخزينة وتتوسع هذه المهمة لتشمل أيضا ودائع الأفراد والمؤسسات.

5.2. إنتاج المعلومات المالية والمحاسبية: تعمل الخزينة العمومية على مركزه العمليات المحاسبية للدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، فهي بذلك تعتبر المرجع الأساسي في إنتاج المعلومة المحاسبية سواء على مستوى المالية العامة أو المالية المحلية، ويسمح إنتاج هذه المعلومات بما يلي⁽¹⁾:

- الوصف الدقيق لعمليات الميزانية والعمليات المالية.
- التقدم السريع للمعلومات الموثوق بها والضرورية لاتخاذ القرار.
- إعداد الوثائق والمستندات الخاصة بتقديم المحاسبة حسب المواعيد المنصوص عليها قانونا.

3. الدور الاقتصادي للخزينة العمومية

تؤدي الخزينة العمومية دورا تنمويا هاما في الاقتصاد الوطني حيث أنها تقوم بتنشيط التنمية بشكل خاص والدورة الاقتصادية بشكل عام وذلك من خلال العلاقات التالية:

1.3. علاقة الخزينة العمومية بتمويل الاستثمارات: تتجسد هذه العلاقة في الاستثمارات التي يتم تمويلها عن طريق الميزانية العامة للدولة في شكل قروض وتسبيقات تقدمها الخزينة العمومية في شكل قروض نهائية، وكان تدخل الخزينة في هذه التمويلات واضحا خلال فترة السبعينيات حيث كانت الخزينة العمومية تمنح قروضا طويلة الأجل للمؤسسات العمومية، قيامها بعملية الهيكلة، وقد لجأت الخزينة العمومية في هذا الشأن إلى البنك المركزي، لعدم قدرتها على تغطية احتياجات القطاع العمومي.⁽²⁾

2.3. علاقة الخزينة العمومية بالتنمية الاقتصادية: فإذا كانت التنمية الاقتصادية تعني الزيادة المستمرة في الدخل القومي وزيادة نصيب الفرد منه، إضافة إلى إجراء تعديلات في كل من هيكل الانتاج ونوعية السلع والخدمات المنتجة، وعدالة

¹ - عبد الحميد مرغيث، المرجع السابق، ص 51.

² - خلوط فوزية، دور السياسات المالية في تحقيق الاستقرار والنمو الاقتصادي في ظل التحولات الدولية الراهنة، دراسة حالة الجزائر، جامعة بسكرة، مذكرة ماجستير، 2003، ص 90.

توزيعها⁽¹⁾، فإن للخزينة العمومية دور في هذه الزيادة وذلك بتنمية عدة مجالات عن طريق تهيئة الظروف الملائمة لذلك خاصة فيما يخص الجانب التمويلي.

3.3. علاقة الخزينة العمومية بالتنظيم: إن ظاهرة التضخم تنتج عموماً عن اختلال في التوازن بين المتغيرات الاقتصادية الكلية في اقتصادها، ويتجلى ذلك إما بتجاوز الطلب الكلي للعرض الكلي، وإما باختلال التوازن بين السيولة النقدية والطلب على تلك السيولة، هذا الاختلال في التوازن يكون داخل نطاق أي جزئية من جزئيات النظام الاقتصادي، فتنعكس على عناصر النظام الأخرى وتؤدي إلى ظهور التضخم.⁽²⁾

ولعلاج هذه الوضعية توجد عدة أساليب وأدوات من بينها السياسة المالية التي تعد أهم طريقة من الطرق التي تتبناها الحكومة في تخطيط نفقاتها وتدابير وسائل تمويلها كما يظهر ذلك في الميزانية العامة للدولة.

وأدوات السياسة المالية في هذا الشأن قد تكون التخفيض في الانفاق الحكومي أو الزيادة في حجم الضرائب أو استخدام سياسة الدين العام وكلها أدوات يقع تنفيذها على عاتق الخزينة العمومية.

¹ - محمد عبد العزيز عجمية، التنمية الاقتصادية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 78.

² - مصطفى رشيد شيحة، الاقتصاد النقدي والمصرفي، الدار الجامعية، بيروت، 1981، ص 58.

الفصل الثالث

موارد استخدامات الخزينة العمومية

وطرق تمويلها

تمهيد:

تقوم الخزينة العمومية بعمليات مهمة، بالنظر إلى موقعها في النظام المالي والنقدي لأي بلد، فهي بذلك تحصل على مواردها من عدة طرق، ويعد البنك المركزي الجهة الأخيرة التي تلجأ إليها الخزينة العمومية في حالة وجود اختلال في السنة المالية من حيث عدم التكافؤ بين إيرادات الميزانية ونفقاتها، وعليه سنحاول التطرق في هذا المحور إلى موارد واستخدامات الخزينة العمومية ثم طرق تمويلها بالإشارة إلى العلاقة المتميزة التي تربطها بالبنك المركزي.

يتضمن الفصل الحالي المحاور الأساسية التالية:

1. موارد الخزينة العمومية

2. استخدامات الخزينة العمومية

3. التمويل النقدي والتمويل المالي للخزينة العمومية

1. موارد الخزينة العمومية

1.1. الموارد المالية للخزينة العمومية: يقصد بالموارد المالية للخزينة العمومية إعادة تمويل الخزينة حيث تتخذ مواردها كل أشكال السيولة وتجمع من المدخرات الناجمة عن المؤسسات وفوائض تسيير ميزانية الدولة، وموارد البنك المركزي وذلك كما يلي⁽¹⁾:

أ- الموارد العادية: تتمثل مصادر الإيرادات العادية للخزينة العامة في الجزائر فيما يلي:

- الطابع الجبائي وكذا حاصل الغرامات؛
- التكاليف المدفوعة لقاء الخدمات المؤداة والخدمات؛
- مداخيل الأملاك التابعة للدولة؛
- الأموال المخصصة للمساعدات والهدايا والهيبات؛
- التسديد برأس المال للقروض والتسيقات الممنوحة من طرف الدولة من الميزانية العامة وكذا الفوائد المترتبة؛
- مختلف حواصل الميزانية التي ينص القانون على تحصيلها؛
- مداخيل المساهمات المالية للدولة المرخص بها قانونا؛
- الحصة المستحقة للدولة من أرباح مؤسسات القطاع العمومي المحسوبة والحصلة وفق الشروط المحددة في التشريع المعمول به؛
- في بعض الأنظمة تتولى الخزينة العمومية إصدار النقود المعدنية؛
- تفتح الخزينة العمومية حسابات الودائع لمجموعة من العملاء (أشخاص طبيعية وأشخاص معنوية) وهذه الحسابات منها ما هو منتج للفوائد ومنها ما هو غير منتج، كما أن بعضها إجباري مثل حسابات الودائع لدى الخزينة العمومية بدون فائدة خاصة بوكلاء الإيرادات، النفقات والتسيقات وبعضها اختياري مثل الحسابات المفتوحة بأسماء الموثقين (حساب المكتب) المحضرين القضائيين ومحافظو الحسابات.

¹ - عبد القادر خليل، المرجع السابق، ص 40.

ب- الموارد غير العادية (الاستثنائية)

في حالة عدم كفاية الموارد العادية المشار إليها أعلاه، يمكن للخزينة العمومية أن تستعمل طرقا أخرى قصد تلبية الاحتياجات المالية للدولة وتغطية عجزها ومنها:

- القرض العام* (طرح سندات): يمكن أن تحصل الخزينة العمومية -خاصة في إطار تمويل مشاريع ضخمة ذات منفعة عامة- على قروض وطنية أو دولية بحوافز مختلفة وذلك بإصدارها وبيعها لسندات (من نوع سندات الخزينة) بمبالغ اسمية ومعدلات فائدة محددة ولفترة زمنية معينة تطرح في السوق النقدية أو للإكتتاب فيها من طرف البنوك التجارية خاصة أو تطرح للإكتتاب العام من طرف الجمهور⁽¹⁾.

ج- تسبيقات البنك المركزي

يمكن أيضا للخزينة العمومية أن تحصل على تسبيقات من طرف البنك المركزي قصد تغطية العجز، حيث شروط هذه التسبيقات تناولها قانون النقد والقرض⁽²⁾، (ستعرض لهذه النقطة لاحقا تحت عنوان علاقة البنك المركزي بالخزينة العمومية).

2. استخدامات الخزينة العمومية

الموارد المحصلة من طرف الخزينة العمومية تقابلها استخدامات وهي على النحو التالي⁽³⁾:

- أعباء الدين العام؛
- مخصصات السلطات العمومية (الإدارة العمومية)؛
- قروض للمؤسسات والخواص؛
- تمويل الجماعات المحلية بنسبة 90%؛

* يقصد بالقرض العام: الاموال التي تقترضها الدولة او احد هيئاتها العامة من الافراد والهيئات الخاصة والعامة سواء محلية او اجنبية، على ان تلتزم بردها حسب الموعد المتفق عليه، والوفاء بخدمة الدين وفقا لشروط القرض.

¹ - يمكن اعتبار هذه الطريقة بمثابة التمويل عن طريق الادخار السائل، وقد حدث هذا في الجزائر سنة 1994 حيث أصدرت الخزينة العمومية سندات بفائدة 16.5% ومبلغ 10.000 دج وحصلت الخزينة جراء هذه العملية على مبلغ 1.9 مليار دج.

² - القانون 90-10 المعدل والمتمم: المرجع السابق، المادة 78.

³ - بحراز يعدل فريدة، مرجع سابق، ص 83.

- مساعدات للمؤسسات العامة.

بصفة عامة فإن استخدامات الخزينة العمومية تتمثل في العمليات التي تقوم بها هذه الأخيرة والتي حددها القانون على الشكل التالي⁽¹⁾:

- العمليات ذات الطابع النهائي والتي تأتي في الميزانية العامة والميزانيات الملحقه والحسابات الخاصة؛
- العمليات ذات الطابع المؤقت والمدرجة لذلك في الميزانية العامة والميزانيات الملحقه والحسابات الخاصة؛
- العمليات المنفذة براس المال والخاصة بالدين العمومي على المدى الطويل والمتوسط؛
- إصدار واستهلاك القروض ذات الأجل القصير، ودائع المتعاملين مع الخزينة العمومية؛
- الخزينة العمومية تقوم بالعمليات الخاصة بالميزانية العامة للدولة، وكذلك المتعلقة بالخزينة كمؤسسة مالية مصرفية في بعض الأنظمة.

وفيما يلي تلخيص لما سبق على شكل ميزانية:

الجدول رقم 1: ميزانية الخزينة العمومية

الأصول (الاستخدامات)	الخصوم (الموارد)
- تمويل (إعانات التسيير والتجهيز) للمؤسسات والإدارة العمومية.	* ودائع وموارد مجمعة:
- تمويل (إعانات الدولة) للجماعات المحلية 90%.	- نقود قانونية.
- قروض للمؤسسات والخواص.	- صكوك البريد.
- مساعدات للمؤسسات العمومية.	- أذونات الخزينة.
	- ودائع الإدارات.
	* اقتراض من السوق المالية.
	* علاقات مع المؤسسات المالية والبنوك ومؤسسات أخرى.

المصدر: بخراز يعدل فريدة، المرجع السابق، ص 80.

¹ - القانون 90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية، مرجع سابق، المادة 12 منه.

3. التمويل النقدي والتمويل المالي للخزينة العمومية

تبعاً لموقع الخزينة العمومية في الدورة النقدية العامة، فإن للخزينة العمومية نوعين من التمويل وذلك على النحو التالي⁽¹⁾:

1.3. التمويل النقدي للخزينة العمومية

تعتبر الخزينة العمومية - في مفهوم النظرية التقليدية للخزينة- كمتعامل مالي للدولة؛ أي أنها عبارة عن صندوق للإيرادات وتسديد النفقات وتقوم بتسيير الدين العام بلجوئها للنظام المصرفي في التمويل، غير أن تطور الخزينة العمومية مكنها من الاستحواذ على موارد عديدة (كما هو موضح في خصوم ميزانيتها) هذه الموارد قد يكون مصدرها نقدي وقد يكون مالي، ولذلك تتكون المصادر النقدية من:

أ- تمويل البنك المركزي للخزينة العمومية: ويتم بواسطة قروض مباشرة وأخرى غير مباشرة على النحو التالي:

• تمويل بواسطة قروض مباشرة: وهي قروض مسجلة في بند خاص بموجب اتفاق بين البنك المركزي والحكومة، لاعتبارات تخص تغيرات سعر الصرف، وتسم هذه الطريقة أيضاً بالمساعدات المباشرة.

• تمويل عن طريق القروض غير المباشرة: ويتم ذلك عندما يقوم البنك المركزي بشراء السندات العمومية (Bons de trésor)، ويتم هذا بانتهاج لسياسة السوق المفتوحة*، وتسمى هذه الطريقة أيضاً بالمساعدات غير المباشرة.

ب- تمويل بعض البنوك للخزينة العمومية: يتم التمويل عن طريق اكتتاب بالبنوك المقرضة للخزينة العمومية على حساباتهم الجارية ويؤدي ذلك إلى أثرين:

• أثر غير مباشر: يؤدي إلى ارتفاع الكتلة النقدية نتيجة توجه النقود لتغذية ودائع بنكية لا لتمويل الخزينة، ونتيجة لمفعول المضاعف النقدي* تزيد أيضاً الكتلة النقدية، لكن إذا وجهت النقود الناتجة عن اكتتاب أذونات الخزينة إلى امتصاص جزء من الدين العام تجاه البنك المركزي فإن ذلك لا يزيد من حجم الكتلة النقدية.

• أثر مباشر: إصدار نقود قانونية من البنك المركزي نتيجة إعادة التمويل لديه، ثم تقدم كقروض للخزينة العمومية.

ملاحظة: إن البنك المركزي عادة لا ينتهج الطريقة الثانية (غير المباشرة) لأن ذلك يؤدي إلى ارتفاع معدلات التضخم.

¹ - بخراز يعدل فريدة، مرجع سابق، ص من 62-86.

* سياسة السوق المفتوحة: هي إحدى الأدوات الكمية للسياسة النقدية حيث يتدخل البنك المركزي في السوق النقدية إما مشترياً أو بائعاً للسندات العمومية حسب نوع السياسة النقدية المطبقة (توسعية أو انكماشية).

*- المضاعف النقدي: وهو معامل عددي يوضح مقدار التغير في العرض النقدي الناتج عن التغير في عناصر القاعدة النقدية، أي أنه المقدار الذي تتضاعف به القاعدة النقدية وتتحول إلى العرض النقدي.

2.3. التمويل المالي للخزينة العمومية: يتم هذا النوع من التمويل من خلال ما يلي⁽¹⁾:

- أ- إصدار سندات الخزينة للإكتتاب من طرف الخواص؛
- ب- إصدار قرض للدولة (القرض العام) اقتراض لصالح الخزينة بإصدار سندات وبيعها في السوق المالية؛
- ج- ودائع محصلة بالإكتتاب في سندات الخزينة في صناديق الادخار (اللجوء إلى الادخار).

3.3. المفاضلة بين التمويل النقدي والتمويل المالي للخزينة العمومية

من المعروف أن الرغبة في التمويل والحاجة إليه بالنسبة للخزينة العمومية تنشأ عن العجز المؤقت والعجز الدائم في ميزانية هذه الأخيرة، ويعبر عنه أيضا باصطلاح السيولة الآنية أو السيولة الهيكلية، وإن اختيار أحد التمويلين مرتبط بالمبلغ والمدة وخطر الزيادة في الكتلة النقدية وعليه⁽²⁾:

- أ- تمويل السوق المالية يستغرق وقتا طويلا، فاستعمال الادخار مثلا يمر بفترة طويلة قبل الحصول عليه من طرف الخزينة واتباع إجراءات معينة، غير أن طلب التمويل عن طريق السوق النقدية فيتم بشكل فوري وسريع.
- ب- تحتفظ الخزينة العمومية -كغيرها من المؤسسات المالية البنكية- باحتياطات لدى البنك المركزي في شكل حساب جاري برصيد دائن، وهذا بشكل يومي، ما يجعلها تلجأ للتمويل القصير فقط (أسبوع، شهر أو شهران على الأكثر).
- ج- تتحكم الخزينة العمومية في عملية الاختيار وحل مشاكل السيولة إذ أجريت دراسات تنبئية (سنوية) على ضوء الاحصائيات الحالية، وذلك بمعرفة ثلاثية التنبؤ السنوي التالية: (حجم عجز الميزانية، حجم القروض المسددة، حجم الاقتراضات الحاصلة)، أما الدراسات التنبئية الشهرية فتتوقف على تحليل عدد وحجم المبالغ المسددة شهريا من الرواتب، وكذا تواريخ استحقاق سندات الخزينة من طرف الخواص.

ويتجمع الدراساتين تقرر الخزينة العمومية إمكانية عرض سندات على الجهاز المصرفي في جدول زمني ولعدة فترات من كل شهر، وإذا امتد العجز لفترة ستة أشهر أو سنة تكون أمام مشكلة السيولة الهيكلية.

وكخلاصة لما سبق، يمكن القول أنه بالإمكان استخدام التمويل النقدي والمالي معا، ويرجح أحدهما لاعتبارات السيولة المرتبطة بتنفيذ ميزانية الدولة، وتلعب العناصر الثلاثة التالية دورا مهما: (المدة الزمنية، خطر زيادة الكتلة النقدية، أهداف

¹ - عبد القادر خليل، مرجع سابق، ص 44.

² - المرجع السابق، ص 45.

السياسة النقدية) في التفضيل بين النوعين من التمويل ويستعان بالتحليل الاحصائية للتنبؤات الشهرية والسنوية على ضوء الثلاثية (عجز الميزانية، تسديد القروض السابقة، الاقتراضات الجديدة).

4.3. علاقة الخزينة العمومية بالبنك المركزي

أعاد قانون النقد والقرض الصادر سنة 1990⁽¹⁾، ضبط العلاقة بين الخزينة العمومية والبنك المركزي بحيث تم إبعاد الخزينة العمومية عن مركز نظام التمويل، وفي المقابل استرجع البنك المركزي لوظيفته الأساسية على قمة النظام المالي في الجزائر، وفي هذا الصدد فإن القرض الذي يمنح للخزينة العمومية من طرف البنك المركزي تم إخضاعه لمجموعة من الشروط أهمها تسقيف المبلغ في حدود 10%، من إيرادات ميزانية السنة التي تسبق، ومن حيث المدة فإنه يجب أن لا يتجاوز 240 يوم أي التسديد يكون قبل نهاية السنة⁽²⁾ كما تم أيضا جدولة تسديد الديون المتراكمة على عاتق الخزينة لفائدة بنك الجزائر خلال مدة 15 سنة⁽³⁾.

كما يتدخل البنك المركزي في السوق النقدية ببيع وشراء السندات العمومية (المصدرة من طرف الخزينة)⁽⁴⁾ تستحق في أقل من 06 أشهر ولا يتعدى المبلغ الاجمالي 20 % من الإيرادات العادية للميزانية للسنة التي تسبق.

ويتم تقديم القروض للخزينة العمومية على النحو التالي⁽⁵⁾:

1.4.3. تسيقات البنك المركزي للخزينة: فعندما تواجه الخزينة العمومية عجزا في تغطية النفقات العمومية، فإنها تلجأ إلى البنك المركزي للحصول على تسيقات قصد تغطية العجز.

2.4.3. الاكتاب في سندات الخزينة من طرف البنوك التجارية: هذه السندات موجهة خصيصا للبنوك وتمثل في حجز مبلغ محدد من النقود من طرف كل بنك لفائدة الخزينة، ويكون هذا الحجز وسيلة لتمويل الخزينة العمومية وبالمقابل هو ضغط على البنوك.

كما يقوم البنك المركزي بمتابعة الحسابات المفتوحة باسم الخزينة العمومية.

¹ - القانون 10-90 المؤرخ في 14/04/1990 المتعلق بالتعدد والقرض المعدل والمتمم.

² - المادة 78 من القانون 10-90 المشار إليه سابق والتي توافق المادة ... من الامر 11-03 المتعلق بالنقد والقرض بعد الغاء القانون 10-90.

³ - المادة: 213 من القانون 10-90.

⁴ - المواد: 77، 78 من القانون 10-90.

⁵ - لوني نصيرة، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، جامعة البويرة، 2013/2014، ص 11.

■ التعديل الاخير لقانون النقد والقرض

فيما يخص آخر تعديل وهو الذي تم بموجب القانون رقم 17-10 المؤرخ في 2017/10/11 المعدل والمتمم للأمر 03-11 المتعلق بالنقد والقرض، حيث تم تعديل المادة 45 لتصبح 45 مكرر وتنص على ما يلي: "بغض النظر عن كل الأحكام المخالفة يقوم بنك الجزائر إبتداءً من دخول هذا الحكم حيز التنفيذ بشكل إستثنائي ولمدة خمس سنوات بشراء مباشرة عن الخزينة للسندات المالية التي تصدرها هذه الأخيرة من أجل المساهمة على وجه الخصوص في:

- تغطية إحتياجات تمويل الخزينة.

- تمويل الدين العمومي الداخلي.

- تمويل الصندوق الوطني للإستثمار.

وفقاً لهذه المادة الجديدة تأتي هذه الآلية بمرافقة تنفيذ برامج الإصلاحات الهيكلية الإقتصادية والميزانية التي ينبغي أن تقضي في نهاية الفترة المحددة إلى:

-توازن خزينة الدولة.

-توازن ميزان المدفوعات.

تحدد آلية متابعة تنفيذ هذا الحكم من طرف الخزينة العمومية وبنك الجزائر، عن طريق التنظيم".

الفصل الرابع

الحسابات الخاصة بالخزينة

العمومية

تمهيد:

إن مركزات النظام المحاسبي في الجزائر وحسب التشريعات المنظمة لإطار المالية العامة، يعتمد على ثلاثة محاور تتمثل في الميزانية العامة كمحور اساسي، ومحوران ثانويان وهما الميزانيات الملحقمة والحسابات الخاصة للخبزفة.

غير أن الممارسة الميزانية الحالية أعطت الاولوية لحسابات التخصيص الخاص كآلية لتجسيد سياسات الدولة في مختلف القطاعات وتمويل مختلف برامج الاستثمار العمومية وكذا تمويل العديد من العمليات التي يمكن ادراجها في إطار الميزانية الكلاسيكية.

وفي هذا السياق سنحاول التطرق الى موضوع الحسابات الخاصة للخبزفة من خلال المباحث التالية:

1. مفهوم الحسابات الخاصة

2. تصنيف الحسابات الخاصة

3. أنواع الحسابات الخاصة حسب القانون (84-17)

1. مفهوم الحسابات الخاصة

يقصد بالحسابات الخاصة تلك الحسابات التي تمسكها الخزينة العمومية لتسجيل حركة الأموال تحصيلًا و صرفًا عندما لا تعتبر مدخلاتها إيرادات عامة، ولا تعد مخرجاتها نفقة عامة.⁽¹⁾

أمثلة على ذلك:

- في مجال الإيرادات: عندما تطلق الدولة مشروع مناقصة لإنجاز أشغال عامة (صفقة عمومية) فإن الفائز بالمناقصة يقدم ضمانا ماليا يسمى "كفالة حسن التنفيذ" يدخل في هذه الحالة إلى الخزينة العمومية ولكن لا يمكن اعتباره إيرادا نهائيا لأنه سيعاد لصاحبه بعد مدة (في حالة تنفيذ الاتفاق كما هو منصوص عليه في دفتر شروط الصفقة).
- في مجال النفقات: قد تقوم الدولة مثلا بتسليف قرض لمنظمة مهرجان ما، وتسترجعه منهم بعد تحصيلهم للمبالغ الناتجة عن بيع التذاكر للجمهور.

1.1 مفهوم الحسابات الخاصة في التشريع الجزائري

لم يفرد المشرع الجزائري تعريفا خاصا بالحسابات الخاصة للخزينة العمومية، لكن فحص النصوص القانونية التي تناولت موضوع الحسابات الخاصة من الجوانب القانونية والمحاسبية يمكننا من فهم مدلول الحسابات الخاصة من منظور المشرع الجزائري⁽²⁾.

وفي هذا الصدد تناولت المادة 56 من القانون 84-17، نطاق العمليات المتعلقة بحسابات التخصيص الخاص على النحو التالي: "تدرج في حسابات التخصيص الخاص العمليات الممولة بواسطة الموارد الخاصة على إثر إصدار حكم في قانون المالية، ويمكن أن تتم موارد حسابات التخصيص الخاص بحصة مسجلة في الميزانية العامة للدولة ضمن الحدود المبينة في قانون المالية"⁽³⁾.

وتبعا لهذا يمكن فهم من نص هذه المادة أن حسابات التخصيص الخاص تمثل (من حيث المبدأ) العمليات التي يكون تمويلها من مصادر خاصة بعيدا عن الميزانية العامة للدولة*، ولا يكون ذلك إلا بموجب حكم صادر في قانون المالية، وقد استثنى المشرع بعض العمليات (الممولة من مصادر خاصة) من نطاق حسابات التخصيص الخاص ويتعلق الأمر بعمليات

¹ - عبد الحميد مرغيت، مرجع سابق، ص 54.

² - يتناول المشرع الجزائري الحسابات الخاصة في القانون 84-17 المشار إليه سابقا والقانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

³ - القانون 84-17 المؤرخ في 1984/7/7 المتعلق بقوانين المالية، المادة 56 منه.

* وربما هذا ما يفسر عدم خضوعها لمراقبة المجلس الشعبي الوطني كما يتم الأمر بالنسبة للميزانية العامة.

القرض، التسبيق والاقتراض⁽¹⁾ التي تشكل أصنافا مستقلة ضمن حسابات الخبزفة، هذا مع الإشارة إلى أن الفقرة الثانية من المادة 56 من القانون السالف الذكر فتحت المجال لتوسيع نطاق مصادر تمويل الحسابات الخاصة ليشمل إيرادات الميزانية العامة للدولة في حال نص قانون المالية على ذلك.

2. تصنيف الحسابات الخاصة

نظريا هناك عدة تصنيفات لهذه الحسابات، تعدد التصنيفات مرده إلى الاختلاف في الأشكال والتطبيقات التي تأخذها هذه الحسابات وعموما سنحاول التطرق إلى أهم هذه التصنيفات اعتمادا على معايير محددة، على أن نختتم هذا العنصر بالتطبيق العملي المعمول به في التشريع الجزائري خاصة في جانبه المحاسبي.

1.2. تصنيف حسابات التخصيص الخاص حسب موضوعها

وفق هذا التصنيف توجه حسابات التخصيص الخاص إلى تغطية العمليات المرتبطة بإنجاز ما يلي⁽²⁾:

- **برامج الاستثمار:** كبرامج تنمية مناطق الجنوب، برامج التنمية الاقتصادية للهضاب العليا، البرنامج الخاص لإعادة الإعمار، برامج الإنعاش الاقتصادي.
- **دعم النشاطات الاقتصادية والاجتماعية:** هذا البرنامج يشكل العمليات المرتبطة بتطوير الفلاحة وتربية المواشي والصيد، تطوير الصناعات والمؤسسات الصغيرة، والسياحة، ترقية الصادرات، حماية البيئة.
- **التحويلات الاجتماعية:** وتشمل نشاطات التضامن الوطني النفقات والتعويضات، الكوارث الطبيعية، دعم الحصول على سكن الادمج المهني للشباب، الصحة العمومية، التكوين والبحث العلمي والأحداث الظرفية.

2.2. تصنيف حسابات التخصيص الخاص حسب طبيعتها

حسب هذا المعيار تنقسم حسابات التخصيص الخاص إلى حسابات ذات طابع مؤقت وفيها⁽³⁾:

- **حسابات التخصيص الخاص ذات الطابع النهائي:** تشمل هذه الحسابات بحكم العمليات ذات الطابع النهائي، إيرادات خاصة موجهة لتغطية نفقات خصوصية، هذه الإيرادات والنفقات تربطها علاقة منطقية وترابطية فيما بينها.

¹- القانون 84-17، المرجع السابق، المادة 53 منه.

²-نادية مغني شكور، حسابات التخصيص الخاص في النظام الموازني الجزائري، تشخيص، تحديات، آفاق، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 15، العدد 1، جوان 2008، ص 166.

³- أمزال فاتح، حسابات التخصيص الخاص في النظام الميزاني الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، الجزائر، 2009، ص 115.

- **حسابات التخصيص الخاص ذات الطابع المؤقت:** تشكل هذه الحسابات عمليات ذات طابع مؤقت تتركب عنها نتائج التسيير المالي، إذ تعتبر هذه العمليات محددة في الزمان وهي خاضعة للتصفية كالتسديد مثلا، وهنا يمكن الإشارة إلى حسابات التخصيص الخاص التي تأخذ طابع القروض التي هي بطبيعتها عمليات مؤقتة.

3.2. التصنيف حسابات التخصيص الخاص حسب معيار الترخيص

وفق هذا المعيار تنقسم هذه الحسابات إلى حسابات ذات الترخيص بالاعتماد وحسابات ذات الترخيص بالمكشوف.

- **حسابات التخصيص الخاص ذات الترخيص بالاعتماد:** تشمل هذه الحسابات عمليات مرخصة باعتمادات محددة تحديدا واضحا، إذ لا يمكن للمصالح المسيرة إلا أن تنفذ العمليات المسجلة مسبقا.
- **حسابات التخصيص الخاص ذات الترخيص بالمكشوف:** وهنا يمكن أن يكون تسيير بعض الحسابات مكشوفاً* مثلما تنص عليه المادة 147 من القانون 90-36 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، وكمثال على هذه الحالة نذكر صندوق النفقة بالنسبة للمرأة المطلقة والذي تم تأسيسه سنة 2015⁽¹⁾.

3. أنواع الحسابات الخاصة حسب القانون 84-17

الحسابات الخاصة للخزينة العمومية المعمول بها في الجزائر حسب القانون 84-17 المتضمن قوانين المالية وهي⁽²⁾:

- **الحسابات التجارية (ح/301):** يتم الإدراج في هذه الحسابات من حيث الإيرادات والنفقات المبالغ المخصصة لتنفيذ العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والتي تقوم بها المصالح العمومية التابعة للدولة بصفة استثنائية، ومن أكثر الحسابات التجارية شيوعا: حساب (3001-004) الخاص بعمليات شراء وبيع السيارات والعجلات المطاطية من قبل إدارة أملاك الدولة.

* التسيير المكشوف (découvert) يعني إمكانية الالتزام بنفقات وتسديدها دون أن تكون هناك اعتمادات متوفرة في الحسابات المعنية.

¹ - صندوق النفقة فتح بمقتضى المادة 124 من القانون 14-10 المؤرخ في 30/12/2015 المتضمن قانون المالية لسنة 2015.

² - عبد الحميد مرغيت، مرجع سابق، ص.ص. 54، 55.

• **حساب التخصفص الخاص (ح/302):** تدرج في هذا الحساب العمليات الممولة بواسطة الموارد الخاصة على إثر إصدارها في قانون المالية ويمكن أن تتم موارده بخصة مسجلة في الموازنة العامة للدولة ضمن الحدود المبينة في قانون المالية، وأهمها حساب (302-058) تسيير التكوين بالخارج، وكذا حساب (302-103) "صندوق ضبط الموارد"⁽¹⁾.

• **حساب التسيقات (ح/303):** توضح حسابات التسيقات عمليات منح التسيقات أو تسديدها والتي يرخص للخبزفة العمومية بمنحها في حدود الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض، والتسيقات الممنوحة للهيئات العمومية من الفوائد إذا سددت في أجل أقصاه سنتين(02)، وإن تعذر ذلك ممكن أن تكون محل تأجيل لسنتين أخريتين مع فرض معدل فائدة أو تحويلها إلى قرض، وأهم هذه الحسابات:

- حساب 303-001: تسيقات للولايات؛

- حساب 303-002: تسيقات للبلديات؛

• **حساب القروض (ح/304):** تدرج في هذا الحساب مبالغ القروض الممنوحة من طرف الدولة في حدود الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض وعند تسديدها يقيد مبلغ اهتلاك قروض الدولة بالرأسمال في الإيرادات لفائدة حساب القرض المناسب، وخلافا لحسابات التسيقات فإن حسابات القرض منتجة للفوائد عادة، وتمنحها الدولة لمدة تزيد عن 04 سنوات وأهم هذه الحسابات:

- حساب (304-007): القرض الخاص بالصندوق الوطني للتوفير والاحتياط؛

- حساب (304-200): القروض الخاصة بالبنك الوطني الجزائري؛

- حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية (ح/305).

يستقبل هذا الحساب العمليات المنجزة تطبيقا لاتفاقيات دولية مصادق عليها قانونا في حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية ومن أهمها:

- حساب (305-011): حساب التسوية مع الخبزفة العامة للمغرب؛

- حساب (305-016): حساب التسوية مع الخبزفة العامة لتونس؛

¹ - تم إنشاء هذا الصندوق سنة 2000 بموجب المادة 10 من القانون 2000-02 المؤرخ في 27/06/2000، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2000. وتدرج فيه فوائض القيم الجبائية الناتجة عن مستوى عالي لأسعار المحروقات عن تلك المتوقعة في قانون المالية، تم استعمال هذا الصندوق في تغطية العجز الموازني الى غاية لسنة 2017، نظرا للانخفاض الحاد في أسعار البترول.

• **حسابات المشاركة أو المساهمة (ح/306):** أنشئ هذا الحساب بمناسبة عمليات التطهير المالي للمؤسسات العمومية الاقتصادية*، وهي حسابات مخصصة لإيواء الأسهم التي تصدرها المؤسسات العمومية لصالح الدولة من جهة، ومن جهة ثانية عمليات الاكتتاب والتعويض عن التنازل وإعادة شراء سندات المساهمة والالتزامات التي تدفع أجزائها الدولة وأهمها:

- حساب (001-306): الأسهم تصدرها المؤسسات العمومية لصالح الدولة؛

- حساب (002-306): سندات المساهمة التي تصدرها المؤسسات العمومية في إطار تطهيرها المالي؛

ملاحظة: أهم ما يلاحظ على هذه الحسابات وخاصة حسابات التخصيص الخاص أنها غير خاضعة للرقابة البرلمانية (فهي استثناء لقاعدة وحدة الميزانية، وبالتالي فإن التوسيع فيها يعتبر من قبيل عدم التسيير الشفاف للمال العام)⁽¹⁾.

طبيعة وخصائص القواعد المحاسبية لسير حسابات التخصيص الخاص:

تناول المشروع الجزائري هذا الجانب في المادة 57 من القانون 84-17 التي تنص على ما يلي:

"تكون الفوارق الملحوظة عند نهاية السنة المالية بين الموارد والنفقات في حساب التخصيص الخاص، موضوع نقل جديد في نفس هذا الحساب بالنسبة للسنة المالية التالية، إذ حصل خلال السنة وتجاوزت الإيرادات التقديرات، يمكن رفع الاعتمادات في حدود هذا الفائض في الإيرادات طبقاً للتشريع والتنظيم المعمول بهما، أما إذا كانت الإيرادات أدنى من التقدير، فيمكن الترخيص بفتح مكشوف ضمن الحدود المنصوص عليها في قانون المالية وحسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم".

بهذا تكون المادة 57 قد تناولت ثلاث جوانب محاسبية جوهرية تعكس الأهمية العلمية لحسابات التخصيص الخاص وتبين مرونتها في الممارسة الميزانية، وتتمثل هذا الجوانب في نقل الاعتمادات من سنة إلى أخرى، رفع الاعتمادات وفتح مكشوف⁽²⁾.

• **نقل الاعتمادات من سنة إلى أخرى (Le Report de crédits):** خلافاً للميزانية العامة، فإن اعتمادات

حسابات التخصيص الخاص لا تسقط عند غلق السنة المالية في نهاية العام، حيث يتم نقلها من سنة لأخرى، هذا النقل لا

* يقصد بعملية التطهير المالي للمؤسسة الاقتصادية القضاء على العجز المالي وعلى مديونية المؤسسة الاقتصادية تجاه البنوك التجارية والخزينة العمومية ليصبح لها كيان مالي متوازن. تم تنظيم هذه العملية بموجب المرسوم التنفيذي 91-27 المؤرخ في 16/03/1991، والذي يحدد شروط شراء الخزينة العمومية للديون المستحقة للبنوك والمؤسسات المالية التي هي على ذمة المؤسسات الاقتصادية العمومية. وفي هذا الصدد تم انشاء صندوق تطهير المؤسسات العمومية لدى الخزينة العمومية.

¹ - عبد الحميد مرغيت، مرجع سابق، ص 50.

² - أمزال فاتح، مرجع سابق، ص 50.

يشمل فقط الرصيد المتبقي بل ويشمل أيضا من حيث الممارسة الميزانية الترخيصات بالنفقات التي لم يتم تنفيذها، وهو ما يجعل حسابات التخصيص الخاص تكون موضعا لنفقات تراكمية تنتقل يصدره وزير المالية، وهذه الاعتمادات تنتقل كامل بالإضافة السنة الموالية وهذا يعبر عن تجاوز مبدأ الترخيص الذي بموجبه يرخص البرلمان بفتح اعتمادات دفع تتعلق فقط بالنسبة المدنية التي قرر لها قانون المالية، ويفهم من ذلك أن تسيير الترخيصات المتعلقة بحسابات التخصيص الخاص تسيير يخرج عن قاعدة النسوية، وعليه فإن الآليات العملية متوفرة لربط الجسور بين السنوات المالية المتتالية من خلال هذه الحسابات، الشيء الذي جعل هذه الأخيرة تشكل وسيلة مرنة لتنفيذ النفقات العمومية الممتدة إلى أكثر من سنة.

• **رفع الاعتمادات (La Majoration de Crédits):** يمكن أن ترفع موارد حسابات التخصيص الخاص خلال السنة المالية توازيا مع إعادة تقييم الإيرادات المخصصة، وهو ما جاءت به الفقرة الثانية من المادة 57 من القانون 84-17 التي تنص على: (... إذ حصل خلال السنة وتجاوزت الإيرادات التقديرية، يمكن رفع الاعتمادات في حدود هذا الفائض في الإيرادات طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما...)، هذه الخاصية تتعلق فقط بحسابات التخصيص الخاص إذا أن الأصناف الأخرى للحسابات الخاصة للخزينة لا يمكن رفع الاعتمادات المتعلقة بها، إن الآلية التي جاءت بها هذه المادة تكرس المرونة في تسيير حسابات التخصيص الخاص، إذ يسمح بتعديل مبلغ النفقات المقررة والمرخصة للسنة إلى المبلغ المحصل فعليا في إيرادات كل حساب تخصيص خاص خلال السنة.

• **الترخيص بفتح مكشوف (L'autorisation de Découvert):** إن الحرس على جعل حسابات التخصيص الخاص تنفذ بصفة جعل المشرع يدرج إمكانية الترخيص بفتح مكشوف في الفقر الثالثة من المادة 57 من القانون 87-17 التي تنص على: (... أما إذا كانت الإيرادات أدنى من التقديرات، فيمكن الترخيص بفتح مكشوف ضمن الحدود المنصوص عليها في القانون المالية وحسب الكيفيات المحدودة عن طريق التنظيم...)، ومثلما هو واضح من نص الفقرة فإن المشرع لم يحدد شروط فتح المكشوف بل اكتفى فقط بشرط أن تكون الإيرادات أدنى من النفقات وترك الأمر لتقدير السلطات العمومية، وهذا إلى غاية صدور القانون رقم 90-36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 أي حددت المادة 147 منه حكمين للتخصيص بفتح مكشوف لحسابات التخصيص الخاص، يتعلق الحكم الأول بتحديد الحسابات التي يمكن أن تسيير على المكشوف، أما الحكم الثاني فيتعلق بالآليات المطبقة على الأرصدة المدنية للحسابات المعنية، حيث تنص هذه المادة على ما يلي: (لا يمكن أن يتم التسيير على المكشوف إلى بخصوص حسابات التخصيص الخاص للخزينة التي يقرر رصد لفائدها تخصيص في الميزانية ضمن الباب الخاص بإيراداتها، تدفع الأرصدة المدنية في حسابات التخصيص الخاص المشار إليها في الفقرة أعلاه في أجل أقصاه نهاية سنة مالية بواسطة تخصيص في الميزانية...⁽¹⁾).

¹-امزال فاتح، المرجع السابق، ص 32.

الفصل الخامس

الخزينة العمومية والسيولة

تمهيد:

للخزينة العمومية دورا هاما في الاقتصاديات المعاصرة من حيث مساهمتها في تسيير السيولة النقدية العامة، فهي تجتذب جانبا هاما من الموارد النقدية، وهي ايضا تضخ مصروفاتها في الدورة النقدية، فهي وإن كانت طرفا هاما في الدورة النقدية إلا أن لها دورتها النقدية الخاصة بها حيث تدور فيها نقودها الكتابية (scripturale)، وهي مسؤولة عن هذه الدورة، وبهذه الصفة فهي تواجه كباقي المؤسسات المالية مشاكل السيولة (liquidité).

سنحاول التطرق لموضوع السيولة والخزينة العمومية من خلال المحاور التالية:

1. مفهوم سيولة الخزينة

2. تأثير الخزينة العمومية على السوق النقدية

3. السيولة المتاحة للخزينة العمومية

1. مفهوم سيولة الخزينة

رغم انتقال النقد بشكل حسابي وبواسطة التحويلات من حساب لآخر، نظرا لتعدد علاقة الخزينة العمومية مع المؤسسات الاقتصادية والمالية والبنكية، إلا أنها تواجه بعض ضغوطات السيولة، خاصة إذا كانت غير مؤمنة، أو أن البلد في ضائقة مالية، وعليه، تعبر السيولة عن الموجودات النقدية التي بحوزة الخزينة العمومية (أي مقدار ما لديها من الموجودات النقدية، أي النقود التي اصدرها البنك المركزي)⁽¹⁾.

وتتضح علاقة الخزينة العمومية بالسيولة من خلال نقطتين اساسيتين وهما الدورة النقدية ومشكلة السيولة، وفي هذا السياق نتناول ما يلي:

1.1. الدورة النقدية الخاصة بالخزينة

هناك دورة نقدية عامة للبنك المركزي تدور فيها نقوده الورقية والكتابية، ودورة نقدية عامة للبنوك التجارية تدور فيها نقودها الكتابية. أما الخزينة فلها ايضا دورة عامة تدور فيها نقودها، فهي قد تستلم نقودا حقيقية وتحولها لمجرد نقود كتابية (حسابية)، فمثلا دفع مبلغ ما كضريبة يسجل في الخزينة في حساب دائن باسم ايرادات الضرائب، فإذا كانت المنشآت تتبع الخزينة من الناحية المالية فإن الانتقال يتم بمجرد تحويل (virement)، أما اذا كان الانتقال بين نفس المنشأة وبين بنك من البنوك فعندئذ يكون تداخل بين الدورة النقدية للخزينة وبين الدورة النقدية للبنوك، وتتم تسوية الانتقال عن طريق البنك المركزي الذي لديه حسابات جارية وحسابات احتياطية لكافة المنشآت المالية والنقدية، وبالنتيجة التسوية القيدية تزيد او تنقص السيولة لدى الخزينة أو لدى المجموعة المصرفية.

2.1. سيولة الخزينة العامة

بالنظر الى كثرة عمليات الخزينة العمومية مع المؤسسات الاقتصادية والمالية والمصرفية فإنها تواجه ضغوطا كبيرة من حيث السيولة (هذا على الرغم من أن انتقال النقود يتم بشكل حسابي بواسطة تحويلات (virement) من حساب لحساب)، وطبعا لا تود مشكلة اذا كانت الخزينة مقتدرة، اما اذا كانت السيولة غير كافية فإن كل السيولة النقدية العامة تتأثر بذلك.

وكما تمت الاشارة اليه سابقا، فإن الخزينة العمومية تواجه كغيرها من المؤسسات المالية والمصرفية نوعين من السيولة: الأولى آنية (Immédiate)، والثانية هيكلية (Structurèlle).

¹- شاكرا القزويني ، مرجع سابق، ص 146.

1.2.1. السيولة الأنية (الجارية): وهي الفارق الموجب بين الإيرادات والنفقات لكل يوم، وإن حدث أن فاقت النفقات المداخيل يجب أخذ الإجراءات التصحيحية، ويعتمد معيار درجة السيولة للخزينة العمومية على الرصيد الموجب لها لدى البنك المركزي، مضاف له رصيد القروض المقدمة من البنك المركزي للخزينة العمومية.

أما محددات السيولة الآنية فهي:

- احتياطي السيولة لدى صناديق المحاسبين العموميين؛
- الرصيد الموجب لدى البنك المركزي؛
- الاحتياطي الإضافي، ويتشكل من السندات المضمونة والأوراق الجاهزة للتحويل التي هي بجزء المنشآت المرتبطة بالخزينة، اذن فالاحتياطي الإضافي هو متمم للاحتياطي الآني وهو بمثابة جسر باتجاه السيولة الهيكلية.
- ويمكن التحكم في هذه المحددات لعلاج مشكل السيولة الآنية، وهي بمثابة شروط.

2.2.1. السيولة الهيكلية: هو الاختلال المسجل بين النفقات والإيرادات لفترة تعادل ستة (06) أشهر أو سنة، علما أيضا أن الخزينة العمومية ليست وحدها في الدورة النقدية، وتميز في هذا الاختلال بين حالتين:

- فائض الميزانية: ومعناه الإيرادات أكبر من النفقات، حيث يعكس فائض السيولة العامة.
- عجز الميزانية: ومعناه الإيرادات أقل من النفقات، حيث يعكس نقص السيولة العام.

أما محددات السيولة الهيكلية فهي:

- الاقتراض العمومي، (la dette publique) على المدى المتوسط والطويل؛
- سندات الخزينة (Bons du trésor) بآجال متعددة؛
- اللجوء الى صرف سندات وأوراق (effets) المنشآت التابعة لها والتي بحوزتها؛
- اقتراض من البنك المركزي؛
- اقتراض خارجي (اللجوء الى القرض الاجنبي)؛
- وعن طريق التحكم في هذه المحددات توفر شروط أو وسائل العلاج لمشكلة السيولة الهيكلية للخزينة العمومية.

نتائج¹:

- إن كلا من البنوك التجارية والخزينة العمومية يهدفان الى تحقيق السيولة الآنية مدعومة عند الحاجة بموارد ممكنة لتحقيق هذا الغرض، وهذه السياسة تتأثر بالسوق النقدية وبطبيعة التمويل الاقتصادي للبلاد.
- إن الدورة النقدية للمصارف والدورة النقدية للخزينة متشابكتان: فإصدار قرض خزينة سيؤدي الى نقصان في سيولة البنوك لأنها - اي البنوك - تكتتب بالقرض، اي تقرض الخزينة، في حين أن الوفاء بالقرض من قبل الخزينة سيزيد من تلك السيولة.

2. تأثير الخزينة العمومية على السوق النقدية*

تكمن علاقة الخزينة العمومية بالسوق النقدية في أذونات الخزينة، أو عندما تصدر أذونات من طرف المؤسسات المالية، فتضمن بذلك الخزينة جزء من سيولة السوق مما يؤدي إلى رفع الطلب على البنك المركزي قصد القيام بعمليات إعادة التمويل، أما تأثير الخزينة العمومية على السيولة البنكية فيظهر عندما تتم عملية تحويل النقود من الدائرة البنكية إلى الخزينة العمومية، في حالات كثيرة منها دفع الضرائب والغرامات، التحويلات البنكية لفائدة البريد، هذه عمليات تؤدي إلى نقص السيولة البنكية.

1.2. دور الخزينة العمومية في توفير السيولة وتداولها

النقود في النظام النقدي الجزائري هي التلك النقود القانونية* الموجودة في التبادل، والودائع تحت الطلب لدى البنوك، والودائع تحت الطلب لدى كل من محاسبي الخزينة العمومية ومراكز الصكوك البريدية (وتسمى نقود الخزينة).

وعلاقة الخزينة العمومية بالبنك المركزي تتم من خلال الحساب الجاري باسم الخزينة العمومية لدى البنك المركزي (معهد الإصدار).

¹ - شاعر القزويني، مرجع سابق، ص 147.

* وهي تلك الاسواق المخصصة للتعامل في أدوات الائتمان ذات الاجل القصير، فهي سوق تعامل بين البنوك والذي يضمن تحقيق التوازن اليومي بين احوال العمليات الدائنة والمدينة للمؤسسات الائتمانية، فهي سوق تسمح بتدخل مختلف المؤسسات النقدية ممثلة في البنك المركزي والبنوك التجارية، الى جانب بعض المؤسسات المالية غير البنكية كشركات التأمين والخزينة العمومية، مؤسسات التوفير والاحتياط.

* وتسمى ايضا النقود المركزية، وهي النقود التي يصدرها البنك المركزي، وتمثل في الاوراق النقدية والنقود (المعدنية) المساعدة.

كما أن للخزينة العمومية علاقة أخرى مع الجهاز البنكي تتمثل في التحويلات النقدية التي تتم من دائرة البنوك التجارية على مستوى البنك المركزي، حيث يقوم هذا الأخير بالمساواة بين الدائرة البنكية المركزية ودائرة الخزينة العمومية، وفي حالة نقص السيولة على مستوى السوق فإنه يمكن للخزينة العمومية اللجوء إلى البنك المركزي بخصم أو تحت نظام للتعامل في السندات المكفولة أو المكتتب بها لصالح محاسبة الخزينة أو الحصول على التسبيقات المباشرة.

3. السيولة المتاحة للخزينة العمومية

تتميز الخزينة العمومية بأن تستعمل النقود الكتابية (الخطية) لدائرتها النقدية، فهي بذلك تستطيع ضمان تنفيذ قوانين المالية دون استعمال النقود القانونية، إلا في حالات الدفع خارج الدائرة النقدية للخزينة، فهي تسعى بشكل دائم إلى التقليل من عملية التحويل للنقود الكتابية إلى قانونية، وبالتالي فإن هذه الطريقة تسمح للخزينة العمومية بالإحتفاظ بمستوى معين من السيولة لمواجهة كل العمليات التي تتم خارج دائرتها النقدية.

وعليه فإن التحويلات التي تتم بين مختلف المنتمين إلى الدائرة النقدية للخزينة - لأنها تتم في نفس الدائرة - الأمر الذي لا يتطلب من الخزينة تحويل نقودها إلى نقود قانونية.

في حين أن علاقة الخزينة بالدائرة الخارجية (بنك مركزي وبنوك تجارية) يترتب عنها إما خلق أو تدمير لنقود الخزينة من خلال تبادل السيولة، وبالتالي تكون الخزينة في هذه الحالة مضطرة إلى تحويل النقود الكتابية إلى قانونية أو القيام بالعمليّة المعاكسة.

الفصل السادس

إجراءات تحصيل الإيرادات ودفع

النفقات والأعوان المكلفين بها

تمهيد:

إن عملية تحصيل الإيرادات ودفع النفقات من قبل الوحدات الحكومية يتطلب التقيد بما جاءت به النصوص القانونية المؤطرة لهذه العمليات وأهمها قانون (90-21) المتعلق بالمحاسبة العمومية، والذي يوكل مهمة القيام بهذه العمليات إلى فئتين من الأعوان وهما الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، لذلك وإضافة إلى التطرق إلى إجراءات تحصيل الإيرادات ودفع النفقات سنتطرق وبإيجاز إلى تعريف ومهام وأصناف الأعوان المكلفين بذلك، وهذا حسب المحاور الأساسية التالية:

1. الأعوان المكلفون بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات

2. عمليات الإيرادات

3. إجراءات تنفيذ النفقة العمومية

1. الاعوان المكلفون بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات

1.1.1. الآمرون بالصرف - تعريف ومهام - (Les ordonnateurs):

1.1.1.1. **التعريف:** الآمر بالصرف هو كل شخص يخول له القانون القيام بعمليات بالمال العام، سواء تخص الإيرادات العامة

أو النفقات العامة، وقد يكون معينا (كالوالي مثلا، مدير إدارة عمومية) أو منتخبا (رئيس المجلس الشعبي البلدي مثلا)⁽¹⁾.

كما يتعين على الآمر بالصرف أن يكون معتمدا لدى المحاسب العمومي الذي يعمل في دائرة اختصاصه، ويكون ذلك بإيداع نموذج توقيع الأمر بالصرف، إضافة إلى قرار تعيينه في المنصب⁽²⁾.

2.1.1. مهام الآمر بالصرف: تم تحديد هذه المهام في المواد من 16 إلى 21 من قانون المحاسبة العمومية (90-21)

وذلك على النحو التالي:

- مهام الآمر بالصرف بالنسبة للإيرادات:

- إثبات حقوق الهيئات التي يشرف عليها؛

- تصفية الإيرادات؛

- إصدار أوامر الإيرادات التي تضمن تحصيلها والمصادقة عليها للمحاسبين العموميين المكلفين بعملية التحصيل؛

- مهام الآمر بالصرف بالنسبة للنفقات:

- عقد الالتزامات بالنفقات العامة؛

- إصدار أوامر دفع النفقات وتوجيهها مرفقة بوثائق الإثبات الضرورية للمحاسب العمومي المكلف بالتسوية والدفع؛

3.1.1. أصناف الآمرون بالصرف: يصنف الآمرون بالصرف إلى آمرين بالصرف رئيسيين وآمرين بالصرف ثانويين⁽³⁾.

أ- الآمرون بالصرف الرئيسيون (Ordonnateurs principaux) وهم:

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

¹ - المادة 23 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سابق.

² - المادة 24 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المرجع السابق.

³ - المواد 25، 26، 27 من القانون (21-90) المتعلق بالمحاسبة العمومية.

- الوزراء (بصفتهم أمرون بالصرف رئيسيون لميزانية الدولة)؛

- الولاة باعتبارهم المسؤولين عن صرف الميزانية الولائية؛

- رؤساء المجالس الشعبية البلدية (صرف ميزانية البلدية)؛

- مسؤولو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛

- المسؤولون عن مصالح الدولة التي تستفيد من الميزانية الملحقية؛

ب- الآمرون بالصرف الثانويون: من أجل تنفيذ ميزانية الوحدات الحكومية اللامركزية يقوم الآمرون بالصرف الرئيسيون بتعيين أمرين بالصرف ثانويين، وهم المسؤولون عن الإدارات الفرعية بصفتهم رؤساء مصالح محلية خاضعين للوصاية المركزية مثل: المدراء التنفيذيون على مستوى الولايات، أو بعض الموظفين من الوزراء بالنيابة عنهم في تنفيذ بعض العمليات المالية⁽¹⁾.

2.1. المحاسبون العموميون (Les comptables publiques):

1.2.1. التعريف: يعرف المحاسب العمومي حسب أحكام القانون (90-21) المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنه⁽²⁾ "كل شخص معين قانوناً للقيام بالعمليات المحددة في المادتين 18 و 21 من نفس القانون، أي التحصيل للإيرادات ودفع النفقات العامة" إضافة إلى العمليات التالية:

- المحافظة على الأموال والسندات والقيم والمواد والأشياء المكلفون بها؛

- إدارة الأموال والسندات والقيم والممتلكات المكلفون بها؛

- القيام بالتحويلات والرقابة على حركة حسابات الموجودات النقدية لحساب الدولة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

- المحافظة على الأوراق الثبوتية للعمليات المالية والمستندات المحاسبية؛

- الرقابة المالية على عمل الأمر بالصرف للتأكد من مدى قانونيتها ومطابقتها للتشريع المعمول به.

¹ - الحميد مرغيت، مرجع سابق، ص 14.

² - المادة 33 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

1.2.2.1. أصناف المحاسبين العموميين: يصنف قانون المحاسبة العمومية المحاسبين العموميين إلى صنفين (02) وهم⁽¹⁾:

أ- المحاسبون الرئيسيون (Les comptables principaux) وهم:

- العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية؛

- أمين الخزينة العمومية؛

- أمين الخزينة الرئيسية؛

- أمين الخزينة الولائية؛

ب- المحاسبون الثانويون (Les comptables secondaires) وهم:

- قابضو الضرائب؛

- قابضو الجمارك؛

- أمين خزينة ما بين البلديات؛

- قابضو أملاك الدولة؛

- قابضو الوكالات المالية؛

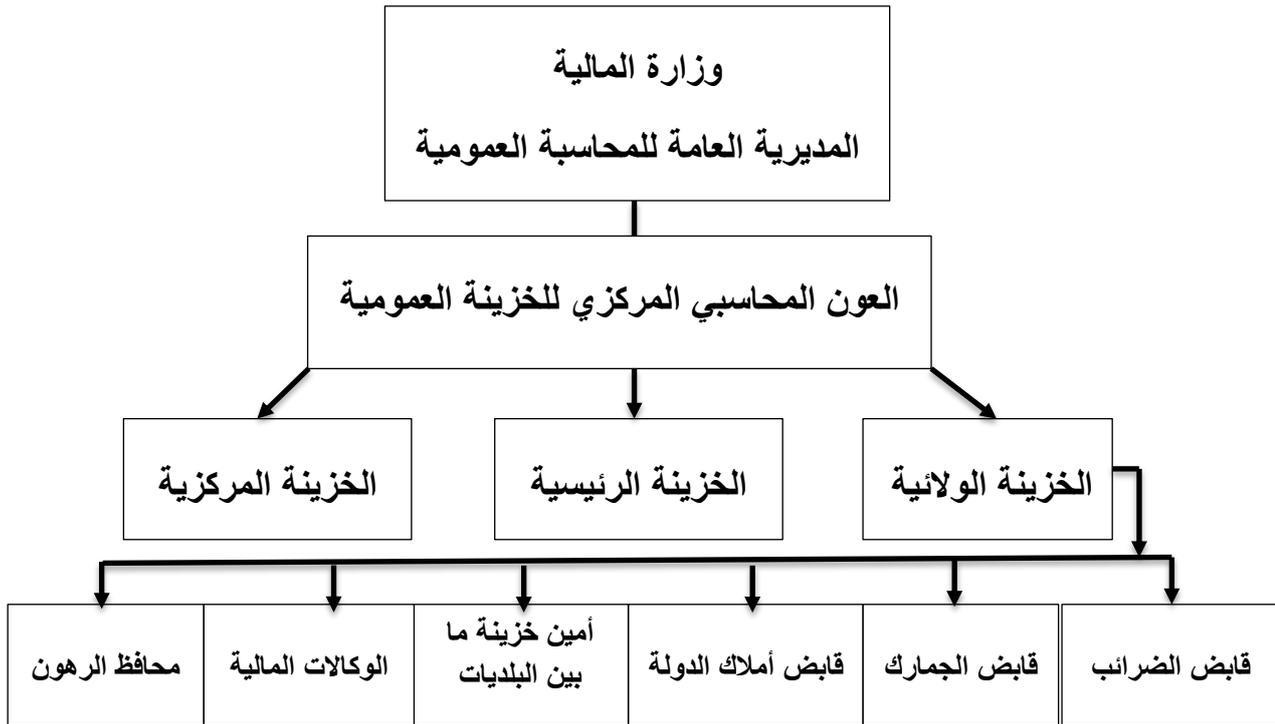
- محافظ الرهون (المحافظ العقاري حالياً*).

الشكل الموالي يجمع ويلخص المحاسبون الرئيسيون والثانويون

¹ - المادة 33 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

* تسمية محافظ الرهون ألغيت بموجب المرسوم 91-65 المؤرخ في 1991/03/02، لمتضمن تنظيم المصالح الخارجية لإدارة أملاك الدولة والحفظ العقاري، حيث أصبح محافظ الرهون يدعى المحافظ العقاري (Le conservateur financier).

الشكل رقم 02: أصناف المحاسبين العموميين



المصدر: عبد الحميد مرغيث، مرجع سابق، ص 18.

2. عمليات الإيرادات

تخضع عملية تنفيذ الإيرادات العامة إلى عدة شروط قانونية وتنظيمية وضعها المشرع الجزائري لتقنين عملية تحصيل الإيرادات، حيث لا يستطيع المحاسب العمومي تحصيل الإيرادات عم طريق استعمال السلطة العمومية إلا في حدود ترخيص* قانون المالية المصادق عليه من طرف البرلمان⁽¹⁾.

* أو ما يعبر عنه بالرخصة السنوية للتحصيل هذه العبارة تدرج عادة في المادة الأولى من قانون المالية، وعليه فإن المصادقة المسبقة على هذا القانون تعد الشرط الأول والضروري لتنفيذ الإيرادات، علما أنه في حالة عدم المصادقة على مشروع قانون المالية من طرف البرلمان خلال مدة 75 يوم من تاريخ إيداعه يمكن لرئيس الجمهورية إصداره بأمر طبقا للمادة 120 من الدستور.

¹ - شلال زهير، افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات للمالية للدولة، اطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، 2014/2013، ص 126.

إذا تمثل مراحل التحصيل في إثبات حقوق الدائنين العموميين وتصنيفها، والأمر بتحصيلها، والتحصيل الفعلي لها، العمليات الثلاث الأولى مبدئياً من اختصاص الأمر بالصرف أما العملية الأخيرة فهي من اختصاص المحاسبين العموميين وذلك على النحو التالي⁽¹⁾:

1.2. مرحلة الإثبات (La constatation): لهذا الإجراء نسق مادي وآخر قانوني فمن الناحية المادية يتم التحقق من وجود الواقعة المنشئة لحق الدين العمومي، أما من الناحية القانونية فيجب أن يكون تكريس هذا الحق مطابقاً للأحكام التشريعية والتنظيمية السارية المفعول.

2.2. مرحلة التصفية (La liquidation): في هذه المرحلة يقوم الأمر بالتحصيل بتحديد مبلغ الدين العمومي القابل للتحصيل، أي حساب مبلغ الحقوق الواجب دفعها من طرف كل مدين لصالح ميزانية الدولة أو للهيئات العمومية.

عملياً إثبات وتصفية الإيرادات* هما عمليتان متكاملتان وغالباً ما يتم إجراؤهما في وقت واحد تحت عبارة تحديد الإيرادات.

3.2. مرحلة إصدار سند الأمر بتحصيل الإيراد (La mise en recouvrement): بعد إتمام إجراءات الإثبات والتصفية يقوم الأمر بالتحصيل بتحديد سند الأمر بتحصيل الإيراد الذي أرسله إلى المحاسب العمومي من أجل تنفيذ التحصيل الفعلي.

4.2. مرحلة التحصيل (Le recouvrement): تبدأ إجراءات التحصيل حين يتكفل المحاسبون العموميون في تدويناتهم المحاسبية بأوامر تحصيلها الصادرة عن الأمر بالصرف⁽²⁾.

ويتم التحصيل باتباع طرق التحصيل الودي، أو عند الاقتضاء بطرق التحصيل الجبري.

1.4.2. التحصيل الودي (Recouvrement à l'amiable): كقاعدة عامة يقوم المحاسبون العموميون بالتحصيل الودي وذلك بإشعار المدينين بأوامر التحصيل الصادرة بشأنهم، مع اتباع الإجراءات المنصوص عليها في المواد (10، 11، 13 من المرسوم التنفيذي 93-46 السابق الذكر).

¹ - محمد مسعي، مرجع سابق، ص 63.

* إن إجراء إثبات وتصفية الإيرادات هي مبدئياً وقانونياً من اختصاص الأمرين بالصرف، لهذا لا يعني أنها تتم دائماً بمعرفتهم وتحت مسؤوليتهم المباشرة، فالإيرادات الضريبية مثلاً يتم إثباتها وتصنيفها من طرف أعوان مصالح الضرائب.

² - المادة 09 من المرسوم 93-46 المؤرخ في 1993/02/06 المحدد لآجال دفع النفقات وتحصيل أوامر الإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المدومة.

2.4.2. التحصيل الجبري (Recouvrement forcé): إذا لم يدفع المدين الدين المستحق عليه، بعد انتهاء الآجال المحددة في المرسوم المذكور سابقا (93-46)، يقوم المحاسب العمومي بإرسال الأمر بالتحصيل إلى الأمر بالصرف الذي يرضي عليه الصبغة التنفيذية ويصبح تنفيذا، الأمر الذي يمكن المحاسب العمومي من استعمال السلطة العمومية لتنفيذ التحصيل الإجباري.

3. إجراءات تنفيذ النفقة العمومية

يتم تنفيذ صرف النفقة العمومية بأربعة مراحل أساسية وهي الالتزام والتصفية والأمر بالصرف ثم الدفع، حيث توصف المراحل الثلاثة الأولى بأنها مراحل إدارية أما المرحلة الأخيرة فهي مرحلة محاسبية وذلك على النحو التالي⁽¹⁾:

1.3. مرحلة الإلتزام (l'engagement): تعتبر مرحلة الإلتزام المرحلة الأولى من مراحل صرف النفقة وهي الواقعة التي تنشئ الإلتزام في ذمة الدولة، وحسب المادة 19 من القانون (90-21) المتعلق بالحاسبة العمومية تعرف عملية الإلتزام بأنها "العمل الذي يترتب عنه إنشاء الدين" وللإشارة فإن هناك التزام قانوني بصرف النفقة والالتزام محاسبي*.

2.3. التصفية (La liquidation): تعتبر التصفية كإجراء يتم طبقا لقاعدة هامة في نظام المحاسبة العمومية وهي قاعدة "قاعدة أداء الخدمة" (Le service fait)، وبالتالي فإن هذا الإجراء هو الإقرار الخطي الذي يضعه الأمر بالصرف على سند إثبات النفقة وهو بصدد الأمر بدفعها، شاهدا بذلك على إتمام خدمة موضوع النفقة وصحة مبلغ هذا الأخير.

3.3. الأمر بالصرف (L'ordonnancement): تعتبر مرحلة إصدار سند الأمر بالصرف آخر مرحلة إدارية إجبارية لتنفيذ النفقات العامة والتي تتمثل في "الإذن بالصرف الذي يصدر عن الأمر بالصرف، الوزير، أو ما ينوب عنه أو من يحدده القانون والنظام الأساسي للجهة صاحبة العلاقة يدفع مبلغ الدين كما تحدد في مرحلة التصفية"⁽²⁾.

4.3. مرحلة الدفع (Le paiement): يتكفل المحاسب العمومي حصريا بعملية تسديد النفقات عن طريق تحويل المبالغ المالية إلى صاحب الحق وتصفية ذمة الدولة من الدين بصفة نهائية، إضافة إلى مسك القيود والسجلات المحاسبية للعمليات المالية التي تقوم بتنفيذها وهو الإجراء المنصوص عليه في المادة 22 من القانون 90-21 السالف الذكر.

¹ - شلال زهير، مرجع سابق، ص131.

* الإلتزام القانوني هو التزام (كتصرف قانوني أو فعل مادي) يكون مصدر النفقات أما الإلتزام المحاسبي فهو تخصيص الاعتماد من الميزانية كتصنيف النفقة.

² - شلال زهير، مرجع سابق، ص131.

- وعليه فإن المحاسبين ملزمون- تحت طائلة قيام مسؤوليتهم المالية الشخصية- بالتحقق من شرعية النفقات قبل قبول دفعها (حسب نص المادة 36 من القانون 90-21) وتضمن إجراء التحقق ما يلي:
- صفة الأمر بالصرف أو المفوض عنه؛
 - توفر الاعتمادات المالية؛
 - صحة حسم النفقة (أن تكون النفقة محسومة بدقة حسب طبيعتها وموضوعها من الفصل (الباب) المعني من الميزانية؛
 - وجود تأشيرات الرقابة القبليّة؛
 - تبرير أداء الخدمة؛
 - صحة عمليات التصفية؛
 - التقادم المسقط (الديون المستحقة للغير تسقط بمرور 04 سنوات- المادة 16 من القانون 84-17)؛
 - الصحة القانونية للدفع؛
 - توفر أموال الخزينة؛

5.3. طرق دفع النفقات العمومية

هناك عدة طرق في دفع النفقة العمومية يمكن إنجازها على النحو التالي⁽¹⁾:

1.5.3. الدفع نقدا (Le paiement espèce): يمكن دفع أي نفقة عمومية نقدا إن لم يتجاوز مبلغها الحد المقرر قانونا⁽²⁾، أو إذا كانت تدخل ضمن الحالات المنصوص عليها في قرار 17 نوفمبر 1992، المحدد للمبلغ الذي يلزم عند تجاوزه دفع النفقات العمومية عن طريق التحويل.

2.5.3. الدفع بالتحويل (Le paiement par virement): كما تم الإشارة إليه أعلاه، فإنه إذا تجاوز المبلغ موضوع الدفع النسق المحدد في القرار المذكور أعلاه، وتطبيقا أيضا للمادة 85 من القانون رقم 88-33 المؤرخ في 1988/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1989، فإن دفع نفقات الهيئات العمومية في هذه الحالة يكون بالتحويل إلى حساب الصكوك البريدية أو حساب بنكي جاري أو حساب لدى الخزينة العمومية، وذلك بشكل إجباري.

¹ - محمد مسعي، مرجع سابق، ص.ص 94-96.

² - القرار رقم 40 الصادر عن وزير المالية بتاريخ 1992/11/17، يحدد مبلغ 5000 دج كحد أقصى لدفع النفقة نقدا.

3.5.3. الدفع بواسطة حوالة بريدية (Paiement par mondât postale): إذ لم يكن المحاسب ملزما بتسديد النفقة عن طريق التحويل، يمكنه في بعض الحالات أن ينجز عملية الدفع بواسطة حوالة بريدية، كما يمكن أن يكون ذلك بطلب من الدائن نفسه.

4.5.3. حالة المقاصة (La compensation): في حالة أن تكون هيئة عمومية ما دائرة ومدينة لنفس الشخص وفي نفس الوقت، فإنه يمكن للمحاسب العمومي أن يقوم بإجراء مقاصة بين ما هو مستحق على الهيئة العمومية، وما هو مستحق لها اتجاه ذلك الشخص؛ أي أنه يقوم بالموازنة بين الدينين المتبادلين لاستخلاص حق هذه الأخيرة⁽¹⁾.

غير أن هذه المقاصة لا يمكن أن تؤدي إلى الدمج بين الإيرادات والنفقات المعنية، حيث يتم تسجيل كل منها على حدى.

¹ - حسب مفهوم نص المادة 297 من القانون 59-75 المؤرخ في 1975/09/27، المتعلق بالقانون المدني الجزائري المعدل والمتمم.

الفصل السابع

العمليات المالية للخزينة العمومية

تمهيد:

تبعاً لاستعراض مراحل تحصيل الإيرادات وصرف النفقات وهي العمليات المتعلقة بتنفيذ ميزانية مختلف الهيئات العمومية (عمليات ميزانية Opérations budgétaires)، هناك عمليات الخزينة (Opérations de trésorerie) التي تتمثل في كافة حركات الأموال نقداً، والقيم القابلة للتعبئة، وحسابات الإيداع، والحسابات الجارية، وحسابات الديون – المستحقة للهيئات العمومية أو عليها (Créances et dettes)، المادة 12 من قانون المحاسبة العمومية، والمادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313).

كما تبين عمليات الخزينة الأموال المودعة لفائدة الخواص، والأموال الداخلة إلى الصندوق والخارجة منه مؤقتاً، وعمليات التحويل (المادة 41 من نفس المرسوم)، فهذه العمليات لا تشكل إيرادات أو نفقات بالمفهوم الميزاني، وبالتالي، فهي لا تحتاج إلى ترخيص لإنجازها، حيث أنها تعتبر عمليات داخلية بالنسبة لهيئات العمومية (ليس لها تأثير على وضعياتها المالية تجاه الغير)، أو أنها تنفذ لحسابات هيئات أخرى (عمومية أو خاصة) أو الأفراد.

تنفذ عمليات الخزينة من طرف المحاسبين العموميين، وتسجيل، حسب طبيعتها، في حسابات متميزة عن حسابات تنفيذ العمليات، غير أن هذه الأخيرة تستقبل الأرصدة الدائنة أو المدينة لحسابات عمليات الخزينة، أي الموارد والأعباء الناتجة عن تنفيذ هذه العمليات.

وتنصب عمليات الخزينة أساساً على تسيير الأموال والقيم الخاصة بالهيئات العمومية أو المودعة لديها من طرف الغير، وكذا على بعض العمليات المتعلقة بالقروض العمومية، وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل إلى المحاور الأساسية التالية:

1. تسيير الأموال والقيم

2. القروض العمومية

3. منح التسيقات والقروض

1. تسيير الأموال والقيم

1.1. مبدأ وحدة الخزينة

تتكون خزينة أي هيئة عمومية من جميع الأموال (نقود وقيم) الخاصة بها، لكن جميع الهيئات العمومية مجبرة على إيداع أموالها لدى الخزينة العمومية.

فهذه الأخيرة، باعتبارها تمثل الدولة في مظهرها المالي، تضطلع بمهمة أساسية ودائمة تتمثل في ضمان توفير السيولة اللازمة (أي النقود المتاحة) لجميع الهيئات العمومية، في كل وقت وفي أي مكان من التراب الوطني، وذلك لمواجهة دفع النفقات العمومية، ولتقوم بهذه المهمة على أحسن وجه، فلا بد أن تكون الأموال العمومية (أي أموال الهيئات العمومية بمفهوم المحاسبة العمومية) تحت تصرفها، وهو ما يعبر عنه بوحدة الخزينة (Unité de trésorerie) أو وحدة الصندوق، حيث أن مجموع الصناديق العمومية تشكل كيانا ماليا واحدا ممثلا في الخزينة العمومية (Le Trésor Public).

وتجسيدا لهذا المبدأ، فإن الخزينة العمومية لا تتوفر سوى على حساب وحيد لدى البنك المركزي، وبما أن هذا الحساب يعمل على مستوى كل وكالات هذا البنك المتواجدة في مختلف جهات البلاد، فإن ذلك يسمح للمحاسبين العموميين بإيداع فائض الأموال فيه أو سد العجز منه.

وعلى مستوى أي وحدة محاسبية (Poste comptable)، فإن مبدأ وحدة الخزينة يتمثل في وحدة الصندوق (L'unité de caisse)، والتي تعني بالنسبة لأي محاسب عمومي أن كل الأموال التي تدخل للصندوقه (بالمعنى الواسع للصندوق) يجب أن تستعمل لدفع مجمل نفقات الهيئة أو الهيئات العمومية التابعة لوحده المحاسبية (تطبيقا لقاعدة عدم تخصيص الأموال)¹.

ومبدأ (أو قاعدة) وحدة الصندوق ينطبق على كل الأموال، مهما كانت وسيلة الاحتفاظ بها، وتبعاً لذلك، فإن أي محاسب عمومي لا يمكن أن تتوفر سوى على صندوق واحد، والذي يتمثل عادة في خزينة (Coffre-fort) تحفظ فيها النقود ومختلف القيم، أما إذا دعت مقتضيات العمل إلى وجود أكثر من خزينة في الوحدة المحاسبية، فإن ذلك لا يعدو أن يكون

¹ - محمد مسعي، مرجع سابق ص 99.

مجرد أجزاء من كل، أي عناصر مادية للصندوق الواحد، كما أن أي محاسب عمومي لا يمكن أن يتوفر سوى على حساب صكوك بريدية واحد⁽¹⁾.

2.1. حركات الأموال

يطرح تنفيذ ميزانية مختلف الهيئات العمومية مشكلة هامة تتمثل في عدم التطابق زمانا ومكانا بين تحصيل الإيرادات ودفع النفقات، فإذا كان إنجاز هذه الأخيرة يتسم بنوع من الانتظام خلال السنة المالية، فإن تحصيل بعض الإيرادات لا يتم إلا في فترات محدودة (مثل الضرائب المباشرة)، وأن بعضها الآخر قد يتأخر تحصيله أولا يحصل كليا (لسبب أو لآخر) أثناء نفس السنة. كما أن الإيرادات المحصلة فعلا لا تكون بنفس المستوى في أي مكان من التراب الوطني، فمبالغ الإيرادات التي تدخل صناديق بعض المحاسبين تكون غير كافية لمواجهة دفع النفقات، بينما يكون هناك فائض منها بالنسبة لبعضهم الآخر، وعليه، فإن حركات الأموال التي تجريها الخزينة العمومية في الزمان والمكان تعتبر حلا لهذه المشكلة، حيث أن وحدة الخزينة لمجموع الهيئات العمومية تسمح بإجراء تحويلات للأموال بين المحاسبين العموميين والتي تتم في أغلب الأحيان عن طريق الحركات في قيود الحسابات الخاصة بهؤلاء المحاسبين⁽²⁾ (Mouvements d'écriture).

لكن حركات الأموال هذه لا تتم مباشرة بين جميع المحاسبين العموميين، بل لا بد أن تمر عبر حساب الخزينة العمومية لدى البنك المركزي⁽³⁾ وبواسطة محاسبي هذه الأخيرة المباشرين (Les comptables directs du trésor) المخولين وحدهم لتداول أموالها.

أما المحاسبون الآخرون فإنهم يستعملون حساباتهم البريدية لإجراء العمليات الخاصة بهم (إيداع أو سحب الأموال الموكلة إليهم تسييرها) من جهة؛ ولتحويل فائض الأموال لديهم⁽⁴⁾ إلى الخزينة العمومية، أو لتلقي الأموال اللازمة منها في حالة العجز في صناديقهم، وذلك بواسطة محاسبي الخزينة المرتبطين بهم، من جهة أخرى.

¹ - تطبيقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 92-26 المؤرخ في 13 جانفي 1992 والمتعلق بالحسابات الجارية للمحاسبين العموميين ووكلاء الإيرادات والنفقات، فإن المحاسبين العموميين ملزمون بفتح حسابات صكوك بريدية خاصة بهم. كما يمكن أن يتوفر وكلاء الإيرادات والنفقات على مثل هذه الحسابات. وهي تفتح للمحاسبين والوكلاء بصفاتهم (es-qualité) وليس بذواتهم، حيث يجب أن لا تتضمن أي إشارة إلى أسمائهم.

² - المرجع السابق، ص 100.

³ - يمسك هذا الحساب من طرف العون المحاسب المركزي للخزينة العمومية الذي يتابع مختلف حركاته، من إيداع وسحب، حسب البيانات التي ترد إليه من مختلف محاسبي الخزينة، ثم يقوم بترصيده عند نهاية السنة المالية.

⁴ - يحدد الوزير المكلف بالمالية الحد الأقصى الصندوق (Encaisses) المسموح به في خزينة وفي حساب الصكوك البريدية لمختلف المحاسبين العموميين ووكلاء الإيرادات والنفقات.

3.1. مشكلة توازن الخزينة

على الرغم من وجود التوازن، كقاعدة عامة في ميزانية مختلف الهيئات العمومية منذ إعدادها، أي معادلة الإيرادات للنفقات، فإن الخزينة العمومية قد تجد نفسها خلال السنة المالية أو خلال فترة معينة من هذه السنة في مواجهة مشكلة عدم كفاية مجمل الإيرادات الميزانية المحصلة لتغطية مجمل النفقات العمومية، أي أنها تكون أمام مشكلة سيولة (الموجودات من النقود المصدرة من طرف البنك المركزي).

والمقصود هنا بمشكلة السيولة للخزينة اختلال التوازن النقدي لديها المستمر (Persistant) والذي يمكن اعتباره هيكليا (Déséquilibre structurel) منظور إليه كعجز بين مقبوضاتها ومدفوعاتها، أما مشكلة السيولة الآنية أو العرضية (Conjoncturel)، فقد رأينا أن حلها يتم عن طريق حركات الأموال (الاعتماد على احتياطي السيولة في صناديق المحاسبين العموميين ورصيداها الموجب في البنك المركزي خاصة).

وتلجأ الخزينة العمومية لحل مشكلة التوازن النقدي لديها إلى عدة وسائل يتمثل في أهمها فيما يلي¹:

1.1.3. سندات الخزينة (les bons du trésor)

وهي عبارة عن قيم⁽²⁾ تصدرها الخزينة العمومية للحصول على السيولة النقدية، وتمثل ديونا على الدولة (ديون قصيرة الأجل أو عائمة (Dettes flottantes) وحقوقا للمكتتبين فيها، وهي نوعان: سندات نموذجية (Bons sur formules)، وتطرح للاكتتاب من طرف الجمهور، وسندات في الحسابات الجارية (Bons en comptes courants) والتي تكتتب من طرف البنوك والمؤسسات المالية، حيث تكون عبارة عن أرصدة دائنة في تلك الحسابات، أي مجرد قيود محاسبية، وهي قابلة للتداول في السوق النقدية الثانوية، وكونها اقتراض قصير الأجل، فإنها تكون مقترضة بسعر فائدة منخفض، وبما أن الخزينة العمومية مجبرة على تسديدها بعد حلول الأجل، فإنها لا تمثل بالنسبة لها سوى موارد مؤقتة.

2.3.1. الإيداعات الاختيارية (les dépôts facultatifs)

يلجأ بعض الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين لفتح حسابات لدى الخزينة العمومية لإيداع أموالهم فيها؛ حيث تصبح هذه الأموال سيولة متاحة للخزينة العمومية، كما أن الأموال المودعة في حسابات الصكوك البريدية تعتبر مصدرا هاما للسيولة، كونها تدخل ضمن الدورة النقدية للخزينة العمومية.

¹ محمد مسعي، مرجع سابق، ص 103.

² لا تختلف سندات الخزينة عن سندات الصندوق الخاصة (Bons de caisse) التي تصدرها البنوك أو المؤسسات سوى في كون مصدرها هو الخزينة العمومية.

3.3.1. الإيداعات الإلجبارية (les dépôts obligatoires)

إضافة إلى الهيئات العمومية (بمفهوم المحاسبة العمومية)، فإن القانون يمكن أن يجبر بعض الهيئات الأخرى (مثل الدواوين العمومية للتسيير العقاري)⁽¹⁾، على إيداع جزء أو كل أموالها لدى الخزينة العمومية، مما يمكن هذه الأخيرة من استعمال تلك الأموال كسيولة متاحة لها (الخرزينة العمومية تقوم هنا بدور أمين صندوق للهيئات المعنية والتي تسمى عادة بمراسلي الخزينة (les correspondants du trésor)).

4.3.1. القيم القابلة لتعبئة (les valeurs mobilisables):

يستطيع مدينو الهيئات العمومية في بعض الحالات، ووفقا لشروط معينة الإيفاء بديونهم عن طريق الاكتتاب في سندات (Effets) مضمونة ولأجل قصير، وتكون قابلة للتعبئة، أي للخصم أو إعادة الخصم، ويتعلق الأمر خاصة بالكيميالات (Traites) المكتتبه لتسديد حقوق الجمارك، والسندات المضمونة (Obligations cautionnées) لتسديد الضرائب والرسوم.

فالاكتتاب في هذه السندات هو عبارة عن تسهيلات دفع تمنحها الإدارة المعنية (الجمارك أو الضرائب) لمدينها؛ حيث تعطيهام أجل (يتراوح عادة بين شهرين وأربعة أشهر) لتسديد ديونهم مقابل اكتتاب سندات مدعمة بكفالة بنكية لصالحها (أي لصالح الخزينة العمومية).

وهكذا، فإنه بصرف النظر عن التحصيل العادي لهذه السندات عند حلول أجلها، فإن الخزينة العمومية، عندما تكون في حاجة إلى السيولة، تستطيع تعبئتها (تحريكها)، وذلك بتقديمها للخصم من طرف البنك المركزي، أو تسليمها له كضمان مقابل ما يمنحه لها من سيولة عندما يكون ميعاد تحصيلها ثلاثة أشهر (المادة 47 من الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 20 أوت 2003 والمتعلق بالنقد والقرض).

5.3.1. سلفيات البنك المركزي (Les Avances de la banque centrale)

عندما تكون الموارد السالف ذكرها غير كافية لسد حاجيتها من السيولة النقدية، فإن الخزينة العمومية تلجأ إلى البنك المركزي ليمنحها سلفيات في شكل إتمادات على المكشوف في حسابها الجاري لديه (Découverts compte courant)؛ أي أن البنك يلعب هنا دور المصرفي للخرزينة العمومية.

¹ - المادة 71 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 2003/12/28، المتضمن قانون المالية لسنة 2004.

وتطبيقاً لأحكام المادة 46 من الأمر المتعلق بالنقد والقرض¹، فإن هذه السلفيات تمنح على أساس تعاقد بين البنك المركزي والخرزينة العمومية، وفي حدود 10%، من إيرادات الدولة العادية المثبتة خلال السنة المالية السابقة، وبأجل لا يتعدى 240 يوم، بحيث تكون الخزينة العمومية مجبرة على تسديدها للبنك المركزي قبل نهاية كل سنة مالية.

ما يمكن ملاحظته من نص المادة 46 تلك، هو أن المشرع قد تدارك الفراغ القانوني الذي كان سائداً قبل صدور قانون النقد والقرض والمتمثل، خاصة، في عدم وضع حدود للسلفيات التي يقدمها البنك المركزي للخرزينة العمومية، فإذا علمنا أن هذه السلفيات تتجسد غالباً في نقود جديدة يصدرها البنك المركزي بدون مقابل حقيقي (إنتاج)، فإن ضحها في الاقتصاد الوطني له محاذير يمكن أن تتبدى في شكل تيارات تضخمية، مما قد يؤدي إلى اختلال التوازن الكلي للاقتصاد، ولا شك أن هذا ما أراد المشرع تفاديه عبر تضييق مجال دور البنك المركزي في "إنجاد" الخزينة العمومية بتقديم السلف لها (على الرغم من أن هذه الأخيرة تتصرف باسم الدولة صاحبة السيادة)، وجعل الانضباط النقدي هدفاً لا يمكن تجاهله².

2. القروض العمومية

إضافة إلى النفقات والإيرادات العادية، يمكن أن تقوم الهيئات العمومية ببعض عمليات القرض أو الاقتراض التي تؤدي إلى خروج أموال من صندوقها أو دخولها إليه، والتي تصبح عبارة عن ديون لها أو عليها، أي إيرادات أو نفقات (آنية أو مستقبلية)، كما يمكن اعتبارها، في بعض الحالات، عمليات خزينة.

وكقاعدة عامة، فإن القروض الممنوحة أو المستلمة والمسددة خلال نفس السنة المالية تعتبر بمثابة عمليات خزينة، أم القروض المشككة خلال سنة مالية معينة والمسددة خلال السنة أو السنوات المالية التالية فإنها تعتبر كإيرادات أو نفقات استثنائية.

لكن بالنسبة للدولة، فإن القانون رقم 84-17 الأنف ذكره قد أدرج ضمن عمليات الخزينة إصدارات وتسديدات إقتراضية مهما كان أجلها³، وبالمقابل، فإن القروض والتسبيقات الممنوحة من طرف الدولة قد أدرجت ضمن نفقاتها (أعبائها الدائمة)، أي ضمن عمليات الميزانية⁴.

¹ - القانون 11/03 المعدل والمتمم، مرجع سبق ذكره.

² - محمد مسعي، مرجع سابق، ص 105.

³ - المادة 62 من القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية، مرجع سبق ذكره.

⁴ - المادة 23 من القانون السابق ذكره.

أما فيما يخص باقي الهيئات العمومية، فإن قروضها الممنوحة أو المستلمة بأجل يفوق السنة المالية تعتبر بمثابة إيرادات أو نفقات برأس المال، حيث يتم استهلاكها أو إستردادها ضمن ميزانيات السنوات اللاحقة، بينما تعتبر القروض التي لا يفوق أجلها السنة المالية مجرد تسبيقات على الخزينة؛ حيث يتم تسديدها خلال نفس السنة المالية (أي أنها تعد عمليات خزينة).
وكون دراسة القروض العمومية تدخل ضمن المجال الواسع للمالية العامة، فسنتكفي هنا بتقديم لمحة عامة عن الإجراءات المتعلقة بها.

1.2. إصدار القروض

يخضع إصدار القروض (L'émission des emprunts) الخاصة بالدولة إلى ترخيصات قانون المالية (المادة 62 من القانون رقم 84-17)، حيث يعطي البرلمان عادة رخصة اقتراض إجمالية للحكومة ويترك شروط وكيفيات إصدار القروض إلى التنظيم (مرسوم تنفيذي أو قرار صادر عن الوزير المكلف بالمالية)، أما القروض المصدرة من طرف الهيئات العمومية الأخرى، فإنها تخضع لترخيص هيئاتها المداولة التي تحدد شروط وكيفيات الإصدار بموجب مداولات وفي إطار الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على التسيير المالي لكل هيئة عمومية.

قد يكون الغرض من القرض محددًا منذ إصداره (تمويل عملية أو عمليات معينة) وقد يكون هذا الغرض غير محدد سلفًا (لاسيما بالنسبة للدولة).

يكون مبلغ القرض في أغلب الأحيان محددًا، غير أن الدولة يمكن أن تلجأ إلى إصدار قرض غير محدد المبلغ (مفتوح) بهدف امتصاص أكبر قدر ممكن من السيولة الزائدة في الاقتصاد (حالة التضخم النقدي).

كقاعدة عامة، يكون سعر الإصدار مساويًا للقيمة الاسمية للسندات، أي أن الإصدار يكون متكافئًا (Au pair). لكن قصد تشجيع الاكتتاب في سندات القروض، قد تعتمد الدولة على إصدارها بسعر أقل من قيمتها الاسمية، أي تحت سعر التكافؤ (Au dessous du pair). فعلى سبيل المثال، يكون سعر السند المصدر 1000,00 دج، بينما تكون قيمته الاسمية 1100,00 دج؛ حيث أن المكتتب يستفيد عند تسديد القرض من الفارق بين سعر إصدار السند (المبلغ الذي أقرضه فعلاً للدولة، وهو 1000,00 دج) وقيمتها الاسمية المبلغ الذي يسدد المحسوبة على أساس قيمته الاسمية، كما أن تشجيع الاكتتاب يمكن أن يكون في شكل مكافأة تسديد (Prime de remboursement)؛ حيث يصدر القرض متكافئًا، على أن تتعهد الدولة بتسديد مبلغ يفوق القيمة الاسمية للسند.

فائدة القرض تحدد في أغلب الأحيان بدلالة سعر الفائدة السائد في السوق المالية عند إصدار القروض، كما يمكن أن يخضع سعر فائدة القرض إلى نوع من المناقصة، وهي الطريقة المتبعة في اكتتاب سندات الخرينة من طرف البنوك والمؤسسات المالية، حيث أن الأفضلية للمكتتبين الذين يقدمون أدنى سعر فائدة¹.

ومن بين المزايا الأخرى التي يمكن أن تمنح للمكتتبين في القرض العمومية، هناك الإعفاءات الضريبية للمداحيل الناتجة عن القروض (الفوائد)، أو تلك المستثمرة في سندات القروض... الخ.

أما مدة القرض، فيمكن أن تتراوح من بضعة أيام (حالة التسبيقات إلى الخرينة) إلى عدة سنوات (القروض طويلة الأجل مثل سندات التجهيز).

بالنسبة لأعباء القروض، يكون تسديد الفوائد عن حلول آجال استحقاقها المحددة عند الإصدار، ويتم ذلك عن طريق الاعتمادات التي يجب أن تخصصها الهيئات العمومية المعنية في ميزانياتها لهذا الغرض (قسم التسيير)، فتسديدات الفوائد تعد نفقات ميزانية.

أما إستهلاك القروض (إطفائها) فيكون إما بتسديدها (Remboursement) أو بتحويلها (Conversion).

كما يمكن أن يكون التسديد دفعه واحدة للمبلغ المقترض (رأس المال) عند حلول أجل استحقاقها، كما يمكن أن يتم في عدة دفعات متتالية من خلال تجزئة هذا المبلغ إلى أقساط، حيث يربط كل قسط بأجل استحقاق. بالنسبة للدولة يمثل تسديد القروض عملية خرينة، وفيما يخص باقي الهيئات العمومية، فإنه يندرج ضمن نفقات التجهيز من ميزانياتها.

أما التحويل فإنه يتمثل في عملية تبديل القرض الأصلي بقرض جديد وبسعر فائدة أقل، كما يمكن أن يشمل التحويل أجل القرض؛ إذ يتم تمديده في أغلب الأحيان. يتمثل إذاً في تغيير شروط القرض، بحيث يصبح بهذه الشروط الجديدة وكأنه قرض جديد، والهدف من هذه العملية هو تمكين الهيئات العمومية (ولاسيما الدولة)، من الاستفادة من انخفاض سعر الفائدة في سوق لتقليص أعباء خدمة ديونها.

¹- KOB TAN M ,le trésor public, OPU, ALGER, 1990, p27.

والتحويل يمكن أن يكون جبريا، أي أن الهيئة العمومية المقترضة تقرر من جانب واحد تغيير شروط إصدار القرض الأصلية⁽¹⁾، أو يكون اختياريا، إذ يخير المقرضين (المكتتبين)، بين قبول تبديل سندات قروضهم الأولى بسندات جديدة، أو بتسديدها لهم بشكل فوري².

3. منح التسبيقات والقروض

الأموال التي تمنحها الهيئات العمومية مؤقتا للغير تكون، حسب آجال تسديدها، في شكل تسبيقات أو قروض (Avances et prêts)، وبالنسبة للدولة، تعتبر تسبيقات، الأموال الممنوحة من طرف الخزينة العمومية بأجل تسديد لا يتعدى سنتين (المادة 58 من القانون رقم 84-17)؛ أي أن الأموال الممنوحة بأجل تسديد يفوق هذه المدة تعتبر قروضا، وفيها يخص الهيئات العمومية الأخرى، تعتبر تسبيقات، الأموال التي تخرج مؤقتا من صندوقها، وتسديد خلال نفس السنة المالية، أما إذا كان تسديد تلك الأموال يتم أثناء سنة أو سنوات مالية لاحقة، فإنها تعد قروضا.

يخضع منح التسبيقات والقروض إلى ترخيص البرلمان بالنسبة للدولة، وهيئات المداولة بالنسبة للهيئات العمومية الأخرى، ففيما يتعلق بالدولة، يمنح لها الترخيص بموجب قانون المالية في شكل إعتمادات مفتوحة في حسابات التسبيقات والقروض ضمن الحسابات الخاصة للخزينة (Comptes spéciaux du Trésor) (المواد 48، و 58، و 59) من القانون رقم 84-17، وفيما يخص الهيئات العمومية الأخرى، فإن الترخيص بمنح القروض يتم عن طريق الميزانية التي يجب أن تفتح إعتمادات لذلك في قسم التجهيز والاستثمار منها، أما الترخيص بمنح التسبيقات فإنه يكون بموجب مداولات خاصة.

مبدئيا، تكون التسبيقات والقروض الممنوحة من طرف الهيئات العمومية منتجة لفوائد، غير أنه تطبيقا لأحكام المادة 58 من القانون رقم 84-17، فإن التسبيقات الممنوحة من طرف الدولة لهيئات عمومية أخرى تكون معفاة من الفوائد (مع احتمال تطبيق معدل فائدة على التسبيقات التي يجدد أجل تسديدها وسجل الفوائد الناتجة عن التسبيقات والقروض ضمن إيرادات الميزانية).

¹ هذه الإمكانية تعد ضمن امتيازات التعاقد لصالح الهيئات العمومية، باعتبار أن العقود التي تربطها بالمقرضين هي عقود إدارية، كما أن هذه التحويل الإجباري، غالبا ما تقرره أحكام تشريعية.

² - محمد مسعي، مرجع سابق، ص 110.

يتم تسديد التسبيقات والقروض عند حلول آجال استحقاقها، بالنسبة للدولة، تسجل المبالغ المسددة في حسابات التسبيقات والقروض كإيرادات، حيث يمكن استعمالها لمنح تسبيقات أو قروض جديدة، أما تسبيقات وقروض الهيئات العمومية الأخرى المسددة، فإنها تدرج، حسب الحالة، ضمن موارد الخزينة أو إيرادات الميزانية.

الفصل الثامن

تقنيات التسجيل المحاسبي

للعمليات المالية

تمهيد

إضافة إلى القواعد القانونية المتعلقة بالترخيص الميزاني وتنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية ومراقبتها، تتضمن المحاسبة العمومية قواعد تقنية تسمح ببيان (أو وصف) هذه العمليات وتسجيلها⁽¹⁾.

وإذا كان الاتجاه السائد حاليا في أغلب البلدان التي تطبق نظام المحاسبة العمومية هو تقريب هذه الأخيرة (المحاسبة العمومية) من المحاسبة التجارية (أو المحاسبة الخاصة) ومحاولة الوصول إلى المزاوجة بينهما، فإن القواعد التقنية للمحاسبة العمومية لا تزال (لاسيما في الجزائر) بعيدة نسبيا عن تلك الخاصة بمحاسبة الشركات والمؤسسات الصناعية والتجارية.

حسب التصنيف الوارد في المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 سالف الذكر، فإن المحاسبة الخاصة بالهيئات العمومية تتكون من محاسبة إدارية يمسكها الآمرون بالصراف من جهة، ومن محاسبة عامة، ومحاسبة خاصة بالمواد والقيم والسندات، ومحاسبة تحليلية يمسكها المحاسبون العموميون، من جهة أخرى.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى المحاور الأساسية التالية:

1. المحاسبة العامة

2. النظام المطبق في الجزائر

3. المحاسبات الأخرى

¹ - نجد القواعد التقنية للمحاسبة العمومية في مجموعة من التعليمات الصادرة تباعا عن الوزير المكلف بالمالية.

1. المحاسبة العامة (المالية)

المقصود بالمحاسبة العامة Comptabilité générale⁽¹⁾ للهيئات العمومية هو استعمال تقنيات المحاسبة التجارية للتسجيل المرقم (Enregistrement chiffré) للعمليات المالية المتعلقة بنشاط وتسيير أموال تلك الهيئات وهي التقنيات المقررة في المخطط (أو المنهاج) المحاسبي الوطني (Plan comptable national)² المطبق في الجزائر منذ الفاتح من جانفي 1976. غير ان هذا المخطط تم الغاؤه بموجب القانون 07-11، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي³ والذي شرع في تطبيقه مع بداية سنة 2010.

وبما أن تطبيق هذا المخطط (او النظام) من طرف الشركات والمؤسسات الصناعية والتجارية وغيرها من الهيئات الخاضعة لنظام المحاسبة التجارية يتم عمليا عن طريق إعداد مخطط محاسبي خاص أو داخلي (مخطط الشركة أو المؤسسة أو الهيئة المعنية) مستمد منه (أي من المخطط المحاسبي الوطني الذي هو الإطار العام لكل المخططات المحاسبية الخاصة أو الداخلية)، وذلك اعتبارًا لطبيعة نشاط كل شركة، أو مؤسسة، أو هيئة وخصوصياتها، فإنه بإمكان الهيئات العمومية أيضا أن تعتمد مخططات محاسبية خاصة بها.

لكن خضوع الهيئات العمومية للقانون الميزاني (Droit budgétaire) وللقواعد القانونية الصارمة للمحاسبة العمومية، يجعل من الصعب تطبيقها للقواعد التقنية للمحاسبة العامة كما هي موحدة (Normalisées) في المخطط المحاسبي الوطني، ويبرز اختلافات هامة في طريقة بيان وتسجيل عملياتها المالية.

1.1. الإطار المحاسبي للهيئات العمومية

يتمثل الإطار المحاسبي لأي هيئة عمومية أساسا في مخططها المحاسبي، وهذا الأخير هو عبارة عن مدونة لمختلف الحسابات المقررة لتسجيل العمليات المالية، وتقديم عروض شاملة وواضحة عنها، وهذا من خلال فرض قواعد موحدة لاستعمال تلك الحسابات، وهو بذلك وسيلة هامة للإعلام والرقابة.

بالنسبة للدولة، وفي إطار برنامج إصلاح وتحديث نظام المحاسبة العمومية الذي شرعت وزارة المالية في تنفيذه منذ سنة 1995، تم إعداد إطار محاسبي جديد يهدف أساسا إلى التطبيق التدريجي للمحاسبة بالاستحقاق (Comptabilité patrimoniale) بدلا من محاسبة الصندوق (Comptabilité caisse) المعمول بها حاليا، من جهة، وتحسين بيان

¹ - تسمى أيضا بالمحاسبة النقدية أو محاسبة حركات الأموال (المنفذة من طرف المحاسبين العموميين).

² - الأمر رقم 75-35 الصادر بتاريخ 29 أفريل 1975 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني.

³ - القانون 07-11، المؤرخ في 25/11/2007، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

العمليات المالية، وتقديم عروض شاملة ودورية عنها، وتكون أكثر وضوحاً وملائمة، كمعلومات للسلطات العمومية ومختلف المستعملين لها، من جهة أخرى.

وقد شرع في إصلاح النظام المحاسبي للدولة على ثلاث مراحل، ففي المرحلة الأولى جرى التصميم لمشروع إصلاح الإطار المحاسبي للدولة.

بينما تم في المرحلة الثانية إعداد الجانب التقني لهذا المشروع، أما المرحلة الثالثة فقد خصصت لاختبار النظام المحاسبي الجديد.

وقد حدد تاريخ أول جانفي من سنة 2003 للشروع في التطبيق التدريجي للمخطط المحاسبي الجديد للدولة، إذ من المقرر أن لا يشمل هذا التطبيق في البداية، سوى الحسابات المقابلة للمدونة القديمة لحسابات الخزينة العمومية، وكذا الحقوق المثبتة في مجال الإيرادات.

وفيما يتعلق بالجماعات المحلية، هناك مخطط محاسبي للبلدية ومخطط محاسبي للولاية.

فبالنسبة للبلدية، وبعد العمل بالمخطط المحاسبي لسنة 1967، والذي كان مستلهما في خطوطه العريضة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG)* لسنة 1957، وفي سنة 1984، تم إعداد مخطط محاسبي بلدي جديد مستلهم من المخطط المحاسبي الوطني (المرسوم رقم 84-71 المؤرخ في 17 مارس 1984 والمحدد لقائمة مصاريف البلديات وإيراداتها، والقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 22 جانفي 1985؛ والتعليم الوزاري ب 2، المتعلقين بتطبيق هذا المرسوم)، والشروع في العمل به تدريجياً؛ حيث أنه لا يزال غير مطبق على البلديات خارج مقرات الولايات والدوائر.

فالإطار المحاسبي الذي أتى به هذا المخطط يعتمد على تبويب لنفقات وإيرادات البلدية حسب طبيعتها وحسب المصلحة (قسم التسيير) أو البرنامج (قسم التجهيز والاستثمار) في نفس الوقت، أما مدونة الحسابات (Nomenclature des comptes)، فإنها تتشكل من سبع فئات (Classes)⁽¹⁾، حيث تقتبس من المخطط المحاسبي الوطني الفئات التالية، وذلك بعد تعديلها بما يتلاءم مع خصوصيات المحاسبة العمومية.

* PCG : plan comptable general

¹ - الفئة هي عبارة عن تجميع لكل التفرعات، بحيث يكون العدد الأول لكل منها هو عدد الفئة المعنية.
مثال: الحساب 63: مصاريف المستخدمين، الحساب 630: أجور المستخدمين الدائمين.

- **الفئة 1: الأموال الخاصة (Fonds propres):** وتحتوي على خمسة حسابات لتسجيل وسائل تمويل البلدية لتجهيزاتها؛ إضافة إلى الحركات المالية للاستثمار الاقتصادي.
 - **الفئة 2: الاستثمار (Investissement):** وتشتمل على ستة حسابات لتسجيل عمليات اقتناء أو التنازل عن ممتلكات البلدية الثابتة والمنقولة، وكذا عمليات إنشاء وصيانة هذه الممتلكات.
 - **الفئتان 6 و 7: الأعباء والموارد بطبيعتها (Charges et produits par nature)**
وتتفرع كل فئة منهما إلى ستة حسابات لتسجيل الأعباء والموارد المتعلقة بتسيير مصالح البلدية لسنة مالية وعليه، فإنه لا يمكن تسجيل أي عملية خاصة بالتجهيز والاستثمار، أو الأعباء والموارد الخاصة بالسنوات المالية السابقة في حسابات هذين الفئتين.
 - **الفئة 8: النتائج (Résultats):** وتتضمن ثلاثة حسابات: الحساب 82: نتائج السنوات المالية السابقة، والحسابات 83: الاقتطاع من الإيرادات التسيير (التمويل الذاتي للتجهيز والاستثمار)، والحساب 85: نتيجة السنة المالية (ارتفاع أو انخفاض رأس المال العامل للبلدية (Fonds de roulement)).
 - إضافة إلى هذه الفئات الخمس المقتبسة من المخطط المحاسبي الوطني، يحتوي المخطط المحاسبي البلدي أيضا على الفئتين التاليتين:
 - **الفئة 0: إحصائيات (Statistiques):** والتي تحوي الحساب الوحيد 06: فائض التجهيز والاستثمار، حيث تسجل فيه نتائج قسم التجهيز والاستثمار من الميزانية.
 - **الفئة 9: تحليلية (Analytique):** وتضم مجموعات المصالح والبرامج والعمليات خارج البرامج.
- وقد تم إنشاء هذه الفئة لتحقيق هدف مزدوج: معرفة كلفة ودرجة تقدم إنجاز مختلف برامج التجهيز والاستثمار، من جهة؛ وعرض الإيرادات والنفقات حسب مجموعات المصالح، من جهة أخرى، كما تسمح هذه الفئة بتحديد نتائج كل مجموعة أو مجموعة فرعية.
- أما تفريع هذه الفئة فيخضع للتدرج التالي:
- تفريع برقمين لمجموعة من المصالح أو عمليات التجهيز والاستثمار المتجانسة، ويسمى مجموعة (Groupe).
 - تفريع بثلاثة أرقام لصنف فرعي من المصالح أو عمليات التجهيز والاستثمار، ويسمى فرعيا (Sous-chapitre).
 - إضافة إلى هذه التفريعات النظامية، قد تدعو مقتضيات التسيير إلى تفصيل بعض الأبواب الفرعية من الميزانية، فعلى سبيل المثال في المجموعة 95: برامج البلدية، هناك الباب 956: التعمير والإسكان، الذي ينقسم إلى عدة أبواب

فرعية، منها الباب الفرعي 9564 : المساكن الوظيفية، فحسب عدد المساكن الوظيفية التابعة للبلدية وتخصيصها، يمكن تفصيل هذا الباب الفرعي على النحو التالي:

956406 : مسكن الأمين العام للبلدية؛

956407: مسكن رئيس قسم أو مدير أو رئيس مصلحة...

وهكذا، فإن التكامل بين الفئات يظهر في الميزانية وفي الحساب الإداري للأمر بالصرف من خلال الاستعمال المتلازم (Utilisation concomitante) لتفريعات الفئة 9 وتفريعات بقية الفئات في قسمي الميزانية (التسيير، والتجهيز والاستثمار)، وهو ما يبدو في شكل محاسبة مصفوفية (Comptabilité matricielle)، أي الدمج بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية، والذي يسمح بإجراء التحليلات اللازمة للتسيير، سواء على الكميات المتوقعة أو الكميات المحققة. كما أن تصنيف العمليات حسب طبيعتها وحسب المصالح والبرامج في آن واحد يسمح بتحديد كلفة كل مصلحة، ومعرفة الوضعية المالية لكل برنامج أو عملية خارج البرامج.

وأخيراً، فإن المخطط المحاسبي البلدي يسهل الحصول على الكميات المجمعة (Agrégats) المطلوبة في المحاسبة الوطنية.

فيما يتعلق بالمخطط المحاسبي الولائي لسنة 1970 المعمول به حالياً¹، فإنه لا يختلف، عموماً عن المخطط المحاسبي البلدي⁽²⁾ (يجب بطبيعة الحال الأخذ في الحسبان بعض الاختلافات البسيطة المتعلقة بخصوصيات كل من الجماعتين المحليتين). أما الإطار المحاسبي للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، فهو مستمد أساساً من الإطار المحاسبي العام للدولة (المكرس حالياً بموجب مجموعة من التعليمات الصادرة عن الوزير المكلف بالمالية)، مع إجراء التعديلات الضرورية المتعلقة بطبيعة نشاط هذه المؤسسات واختلاف عملياتها المالية.

لكن يجب ملاحظة أن العلاقة بين المخططات المحاسبية لمختلف الهيئات العمومية والمخطط المحاسبي الوطني تبقى محدودة فإذا عدنا إلى المخطط المحاسبي البلدي - الذي أخذناه كنموذج لتقديم لمحة عامة عن الإطار المحاسبي للهيئات العمومية - نجد أن الفئة 1 (الاموال الخاصة)، لا تتضمن حسابات متعلقة برأس المال، والاحتياطات، والمؤونات، وكذا النتائج قيد التخصص. وفي الفئة 2 (الاستثمارات)، لا يوجد حساب خاص بالاستهلاكات أو الإهلاكات (Amortissements)، على الرغم من أن الفئة 6 (الاعباء)، تتضمن الحساب 68 (المخصصات لحساب الاستهلاك والمؤون)⁽³⁾، يبقى استعمال هذا الحساب، وكذا فتح الاستهلاكات في الفئة الاستثمارات، مرهوناً بالانتقال إلى طريقة المحاسبة بالاستحقاق التي تعتمد على

¹ - المرسوم رقم 70-154، المؤرخ في 22 أكتوبر 1970 والمحدد لمدونة نفقات وإيرادات الولاية، والقرار الوزاري المشترك رقم 12036 المؤرخ في 12 ديسمبر 1970 والمتعلق بتطبيق هذا المرسوم

² - الواقع أن المخطط المحاسبي البلدي هو الذي يعد "مستنسوخاً" من المخطط المحاسبي الولائي، لأن وجود هذا الأخير كان سابقاً للأول.

³ - تنص المادة 10 من المرسوم رقم 84-17 المشار إليه أعلاه على أنه "سيحدد قرار مشترك بين وزير الداخلية والجماعات المحلية، وزير المالية شروط استعمال حساب 68 المخصصات لحساب الاستهلاك والمؤون".

تسجيل عناصر الاستثمارات حسب قيمتها الحقيقية، أي بعد حذف مخصصات الاستهلاك منها والتي تمثل بلي أو تلف تلك العناصر مع مرور الزمن، ليس حسب قيم حفظها، كما هو معمول به حالياً).

أما المجموعة الثالثة والرابعة والخامسة، وهي على التوالي، المخزون، والمدينون والدائنون (Stocks, Créances et dettes) فإنها لا توجد في المخطط المحاسبي البلدي، إذ يبدو أن لا طائل من استعمالها في تسيير البلديات الذي يركز أساساً على تنفيذ عمليات الميزانية، كما أن تسيير المخزون يتم عن طريق محاسبة خاصة، هي محاسبة المواد (Comptabilité Matrière)، وحسابات النقدية (المدينون) (Comptes Financiers) تدخل ضمن محاسبة القابض البلدي⁽¹⁾، وحسابات الالتزامات (الدائنون) تحتويها المحاسبة الإدارية للأمر بالصرف.

2.1. طريقة تسجيل العمليات

إن الميزة الأساسية للمحاسبة التجارية هي استعمال تقنية القيد المزدوج لتسجيل العمليات (Technique de la partie double).

وتتلخص هذه الطريقة المحاسبية في تسجيل كل عملية على النحو التالي:

- قيد أول يتم من خلاله تسجيل العملية في حساب متخصص يسمح بإبراز طبيعة هذه العملية (بيع، شراء، قرض، إلخ).
- قيد ثاني في حساب آخر يترجم إما مباشرة الحركة المالية أو القيمة المتعلقة بالعملية، أو تحميل هذه العملية إلى صنف آخر من العمليات في حالة عدم حدوث أي حركة مالية.

ونتيجة لذلك، فإن نفس المبلغ يسجل مرتين، لكن بقيدتين متعاكسين، بحيث إذا كان الحساب الأول لدينا فإن الثاني يكون دائناً.

كما يمكن توضيح طريقة اليد المزدوج بالرجوع إلى مفهوم التدفق (Flux) الذي يعبر عن حركة لقيم متجانسة، قد تتعلق بسلع، أو خدمات، أو ديون، أو وسائل دفع، وتنتقل من عون اقتصادي إلى آخر، حيث تصبح الكيانات الاقتصادية عبارة عن مكان التقاء ودوران عدة تدفقات، ومن ثمة، فلتسجيل أي عملية محاسبية، يتم استخدام حسابين على الأقل، يعمل كل منهما في الاتجاه المعاكس للآخر:

- حساب يبين مصدر التدفق (نقطة الانطلاق)؛
- حساب يبين غاية التدفق (نقطة الوصول)؛

¹ - أمين خزينة البلدية حالياً.

مثل: تصليح سيارة بمبلغ 1.000,00 دج

يجب بداية تسجيل هذه العملية في حساب يبرز طبيعتها، أي في حساب "صيانة وإصلاحات"، الذي هو تفرع لأحد حسابات تكاليف الاستغلال (خدمات)، أي نفقات التسيير، يكون القيد الأول إذا بتسجيل مبلغ العملية في الجانب المدين من هذا الحساب.

○ حساب "صيانة وإصلاحات" مدين بـ 1.000,00 دج.

ولبيان الحركة المالية للعملية وأثرها على المركز للمؤسسة أو الهيئة المعنية، يجب تسجيل خروج المبلغ المالي للعملية، إذ تم التسديد نقداً:

○ حساب "الصندوق" دائن بـ 1.000,00 دج.

أما إذا تمت العملية على الحساب، أي بالتسديد الآجل، فإن القيد الثاني لها يكون بتسجيل المبلغ في الجانب الدائن من حساب "موردي الخدمات".

هنا سمحت لنا طريقة القيد المزدوج بتسجيل معلومتين أساسيتين:

- وضعية الأموال المتاحة، تسجيل خروج مبلغ 1.000,00 دج عند دفعه؛
- سبب تغيير وضعية الأموال المتاحة: الحصول على خدمة "تصليح سيارة" هو مصدر خروج المبلغ.

بالنسبة للهيئات العمومية، وبعد إصلاح محاسبة قابضي⁽¹⁾ الوكالات المالية (الضرائب، أملاك، الدولة، الجمارك) بموجب التعليمية رقم 0778 المؤرخة في 17 أوت 1991، فإن المحاسبة العامة لمختلف المحاسبين العموميين أصبحت تمسك وفقاً لطريقة القيد المزدوج، حيث أنهم ملزمون بذلك تطبيقاً لأحكام المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 السابق ذكره.

ولتطبيق طريقة القيد المزدوج، تفتح في محاسبة أي محاسب عمومي حسابات مالية (نقود وقيم Disponibilités) (Valeurs Comptes Financiers)، تعمل في مقابل حسابات التسيير النفقات والإيرادات (Comptes de Gestion) وبما أن الحسابات المالية مخصصة لدخول أو خروج الأموال (Encaissement ou Décaissement de Fonds)، فإنها تستقبل في جانبها المدين (Débit) دخول النقود والقيم إلى الصندوق، وفي الجانب الدائن (Crédit) خروجها منه، أما في

¹ - كان هؤلاء المحاسبون العموميون يسكون محاسبة ذات القيد البسيط (Comptabilité à partie simple) أو محاسبة الصندوق (Comptabilité de Caisse) والتي تتمثل في تسجيل العمليات المتعلقة بدخول وخروج الأموال من الصندوق فحسب، وفقاً لتسلسلها الزمني.

حسابات التسيير، فيتم تقييد مبالغ النفقات المدفوعة في الجانب المدين ومبالغ الإيرادات المحصلة في الجانب الدائن من الحسابات المعنية.

فعلى سبيل المثال، عند تحصيل إيراد معين، فإن المحاسب العمومي يقوم بتسجيل مبلغه في الجانب الدائن من حساب التسيير المعني، وفي الوقت نفسه لا بد له من تسجيل المبلغ نفسه في الجانب المدين من الحساب المالي الذي يستقبل دخول الأموال (حساب الصندوق إذ تم الدفع نقداً، أو حساب الصكوك البريدية إذا تم عن طريق التحويل).

3.1. الفترة المحاسبية لتسجيل العمليات

تطبيقاً لقاعدة السنوية (Règle de l'annualité)، فإن الترخيص الميزاني يمنح لسنة واحدة، وتبعاً لذلك، فإن المحاسبة العامة تمسك حسب السنة المدنية (المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313).

لكن بما أنه عند نهاية السنة (31 ديسمبر) تبقى بعض عمليات الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة قيد الإنجاز (أو التنفيذ)، فإنه يطرح إشكال حول معرفة لحساب أي سنة تلحق هذه العمليات غير المنتهية: السنة المتعلقة بها أصلاً أو السنة التي انتهت خلالها، أي طريقة التسجيل الزمني.

حل هذا الإشكال يؤدي إلى تطبيق أحد النظامين: نظام السنة المالية (Système de L'exercice)، أو نظام التسيير السنوي (Système de la gestion annuelle)⁽¹⁾.

1.3.1. نظام السنة المالية

تطبيقاً لهذا النظام (الذي يسمى أيضاً بأساس الاستحقاق)، يتم تسجيل مجمل عمليات تنفيذ الميزانية في حساب السنة المالية المتعلقة بها، بغض النظر عما إذا كانت تلك العمليات قد أُنجزت نهائياً خلال السنة المدنية المعنية (أي السنة، وتبعاً لذلك فإن حساب السنة المالية لا يمكن إقفاله إلا بعد التنفيذ الكامل للميزانية).

فهذا النظام يقوم إذاً على أساس الربط القانوني بين عمليات الميزانية والسنة المالية التي منح فيها الترخيص بهذه العمليات، مهما كانت فترة إنجازها.

أما الميزة الأساسية لهذا النظام فهي إمكانية الحصول على درجة عالية من التطابق بين الميزانية وحساب السنة المالية الخاصة بها، حيث أنه يعد، نظرياً الطريقة المثلى للتسجيل المحاسبي، باعتبار أنها تسمح بتجميع كل العمليات المرخص

¹- محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص 119.

بتنفيذها في إطار السنة المالية المعنية، الأمر الذي يسهل القيام بمقارنة التقديرات (أي الترخيص الميزانية) وبالتالي، معرفة مدى التنفيذ الفعلي للميزانية.

لكن بالمقابل، فإن من أسوأ نتائج تطبيق هذا النظام هو التأخر المفرط في إغلاق حسابات التسيير، مما يؤدي إلى تراكمها لدى المحاسبين العموميين من سنة إلى أخرى، وبالتالي التأخر في مراجعتها (Apurement) لأنه لا يمكن قفل التسجيلات المحاسبية إلا بعد تنفيذ آخر عملية تلحق قانونا بالميزانية المعنية، إضافة إلى ذلك صعوبة متابعة وضعية الخزينة التي تشمل في هذه الحالة عمليات السنة المالية السابقة والسنة المالية الجارية.

كما أن تطبيق هذا النظام بمفهومه الخالص يعتبر مساسا بمبدأ السنوية، إذ أنه يؤدي إلى الترحيل غير المحدود من سنة إلى أخرى للاعتمادات غير المستعملة والمرخص بها لسنة مالية معينة، وبالتالي، التأجيل اللامحدود لقفل هذه السنة.

ولتدارك هذه النتائج السيئة، أمكن تقييد تطبيق نظام السنة المالية عن طريق إضافة فترة تكميلية (Période Complémentaire) يتم خلالها تنفيذ أكبر عدد ممكن من العمليات العائدة للسنة المالية المعنية، التي تصبح محتتمة بانتهاء فترةها التكميلية، الأمر الذي يسمح بإغلاق الحسابات واعتبار تنفيذ الميزانية منتهيا.

2.3.1. نظام التسيير السنوي

يقوم هذا النظام (المسمى كذلك بالأساس النقدي) على أساس تسجيل مجمل العمليات المالية في حساب السنة التي تم خلالها تنفيذ هذه العمليات، بغض النظر عن الميزانية التي أقرتها ورخصت بها، أي أن الإيرادات المقبوضة فعلا والنفقات المقبولة دفعها بصفة من طرف محاسب عمومي بين أول جانفي و31 ديسمبر هي التي تلحق بالسنة المالية المعنية⁽¹⁾، وعليه، فإن العمليات المقررة في الميزانية وغير المنتهية في 31 ديسمبر يتم ترحيلها إلى حساب السنة اللاحقة، حيث أنه عند هذا التاريخ، تعتبر السنة المالية محتتمة، وبالتالي لا يمكن، إلحاق أي عملية بها منفذة بعد ذلك التاريخ.

فما يميز هذا النظام هو الاعتداد بالتنفيذ المادي للعمليات، أي أن المحاسب يكتفي هنا بحساب العمليات المادية (القبض والدفع الفعلان للإيرادات والنفقات) المنجزة خلال السنة مهما كانت الميزانية التي خصت بها، ودون تمييز بين العمليات التي تجر مصدرها في الحقوق أو ديون سابقة لهذه السنة، ودون اعتبار لبواقي التحصيل أو الدفع التي ترحل إلى السنة الموالية، إذا تطبقا لهذا النظام، لا تسجل في الحسابات إلا الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة بين الفاتح جانفي و31 ديسمبر، مهما كان مصدرها.

¹ - تجدر الإشارة إلى أنه خلافا للجزائر، هناك العديد من البلدان التي لا تتوافق سنتها المالية مع السنة المدنية.

ومن المزايا الرئيسية لهذا النظام، تمكين ضبط وضعية الخزينة بدقة، والإغلاق السريع للحسابات العمومية (حسابات التسيير)، والحصول على حساب واحد كل سنة مالية، وهو ما يسمح للسلطات والهيئات المعنية أن تتوفر على المعلومات المتعلقة بتنفيذ الميزانية في الوقت المناسب، كما أن مراجعة تلك الحسابات تصبح ممكنة في آجال قريبة نسبياً.

أما الأثر السيئ لهذا النظام، فيتمثل في كونه لا يسمح بأخذ صورة شاملة وسريعة عن تنفيذ الميزانية، وبالتالي، صعوبة مراقبة هذا التنفيذ، باعتبار أن ذلك سوف يؤدي إلى البحث في عدة حسابات عن العمليات المنحزة لمقابلتها بالتقديرات المتعلقة بها في الميزانية، فالرقابة البعدية، مثلاً، التي يقوم بها البرلمان على تنفيذ قوانين المالية من خلال قوانين ضبط الميزانية* (نظرياً على الأقل) تصبح عديمة الأثر نسبياً، لأنه من غير الممكن عملياً التمييز بدقة بين مختلف العمليات المتعلقة بمختلف الميزانيات المنفذة.

غير أنه عند تطبيق نظام التسيير السنوي في الواقع، يلجأ أحياناً إلى "تمديد" السنة المالية المنتهية بفترة إضافة قصيرة (Période Supplémentaire) إلى 20 جانفي من السنة الموالية مثلاً، تسمح بتأخير إغلاق الحسابات وبالتالي التسجيل ضمنها لأكثر عدد ممكن من العمليات الجاري تنفيذها في 31 ديسمبر.

لكن يجب ملاحظة أن مفهوم الفترة للإضافة في نظام التسيير يختلف تماماً عن مفهوم الفترة التكميلية في نظام السنة المالية، فبينما تكون الفترة التكميلية في هذا النظام مع الفترة المحاسبية لتسجيل العمليات، فإن الفترة الإضافية في نظام التسيير لا تعدو كونها "حيله محاسبية" (Astuce Comptable)، تسمح بالتأخير الوهمي (Retardement Fictif) لنهاية السنة المالية، أي اعتبار هذه الأخيرة (متوقفة) عند 31 ديسمبر خلال المدة المسموح بها لتنفيذ العمليات الجارية وتسجيلها، ومن ثمة، فإن هذه المدة لا تضاف إلى الفترة المحاسبية لتسجيل العمليات.

فالفترة الإضافية تسمح إذا بتسجيل العمليات الميزانية قيد الإنجاز عند نهاية السنة بتاريخ 31 ديسمبر (الثابت)، مع أن التنفيذ الفعلي لهذه العمليات يتم بعد هذا التاريخ (التأخير الوهمي لاحتتام السنة المالية وقفل الحسابات)، وعليه، فإن التسجيل النهائي (Imputation) للعمليات المنفذة خلال الفترة الإضافية يتم عن طريق قيود محاسبية ذات التاريخ المسبق (Antidatées) - 31 ديسمبر أو ما قبله- والتي تمكن من إلحاق تلك العمليات بتسيير السنة المالية المنتهية.

وتجدر الإشارة إلى أن الأمر يتعلق هنا باستعمال حسابات التسيير فقط (الحسابات الميزانية Comptes Budgétaires) خلال الفترة الإضافية، أما الحسابات المالية، فيجب أن تسجل فيها العمليات حسب تاريخها الحقيقي، أي أنها لا تقبل القيود ذات التاريخ المسبق، باعتبار أن هذه الحسابات لا بد أن تعكس بأمانة وباستمرار (أي عند التاريخ الجاري) تطور حالة النقدية للمحاسب.

يتضح مما سبق، أن كل من نظام السنة المالية ونظام التسيير له مزاياه عيوبه، بل يمكن بصفة عامة، ملاحظة نوعاً من التقابل بين هذه المزايا والعيوب، الأمر الذي أدى إلى محاولة التقريب بين النظامين في مختلف البلدان، عبر سن قواعد قانونية وتبنى أساليب محاسبية تهدف إلى الاستفادة من مزاياهما والتخفيف من عيوبهما.

2. النظام المطبق في الجزائر

طبقاً لأحكام المادة 07 من القانون رقم 84-17، والمادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، فإن العمليات المالية التابعة للدولة، وتلك المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة والميزانيات الملحقة تسجل وفق نظام التسيير، (حيث تدرج في ميزانية السنة المالية، الإيرادات المحصلة فعلاً، وكذا النفقات المقبولة دفعها بصفة نهائية من طرف محاسب عمومي خلال السنة المدنية المناسبة)، وهو نظام تسيير سنوي صرف، فتاريخ قفل الالتزام بنفقات التسيير قد حدد بيوم 10 ديسمبر من السنة المعنية¹، مع تمديد هذا التاريخ إلى 20 ديسمبر من نفس السنة بالنسبة لنفقات التجهيز، والنفقات المسددة عن طريق وكالات التسيير، وبعض النفقات الأخرى المتعلقة بمرتبات وأجور المستخدمين، بينما حدد تاريخ قفل إصدار أوامر وحوالات الدفع بيوم 25 ديسمبر من السنة المعنية، أما تحصيل الإيرادات، فإنه يستمر كقاعدة عامة إلى آخر يوم من السنة المالية، وعليه، فإن الحساب العام للدولة (المفروض إعدادُه بعد نهاية كل سنة مالية) لا يشمل سوى العمليات المنجزة خلال السنة المدنية.

بالنسبة للجماعات المحلية، تشمل سنتها المالية السنة المدنية وفترة تكميلية تصل إلى 31 مارس من السنة المالية، طبقاً لأحكام المادة 159 من قانون البلدية² والمادة 149 من القانون الولائي³، يمتد تنفيذ ميزانيات الجماعات المحلية إلى غاية 15 مارس من السنة المالية فيما يتعلق بتصفية النفقات والأمر بدفعها، وإلى غاية 31 مارس فيما يخص تصفية الإيرادات وتحصيلها، وكذا دفع النفقات فبالنظر إلى طول الفترة التكميلية النسبي (ثلاثة أشهر) والتي يتداخل فيها تنفيذ ميزانيتين (ميزانية السنة المنتهية في 31 ديسمبر والممتدة تنفيذها إلى 31 مارس من السنة الموالية)، وميزانية هذه الأخيرة المستهل تنفيذها ابتداءً من أول جانفي)، يمكن القول إن الأمر يتعلق بنظام السنة المالية المحدودة (Système de l'exercice limitée)، حيث أن هذه الأخيرة تقفل وجوباً عند نهاية الفترة التكميلية في 31 مارس من السنة الموالية، مما يسمح لمحاسب الجماعات المحلية (أمناء الخزينة للبلديات وأمناء الخزينة للولايات) بإعداد حسابات تسييرهم في الآجال المحددة تنظيمياً.

¹ المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالرقابة القبلية الملتمزم بها.

² القانون 90-08 المعدل بموجب القانون رقم 11-10 المؤرخ في 22 جويلية 2011 المتعلق بالبلدية.

³ القانون 90-09 المعدل بموجب القانون رقم 12-07 المؤرخ في 21/02/2012، المتعلق بالولاية.

أما فيما يخص المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، فإن تنفيذ عملياتها المالية وتسجيلها، وإعداد حساباتها يتم وفق نظام التسيير السنوي، وهذا على غرار الدولة، ما لم تنص أحكام تشريعية على خلاف ذلك (المادة 43 من القانون رقم 17-84).

1.2. الحسابات السنوية

عند قفل السنة المالية، يعد المحاسبون العموميون المخصصون لمختلف الهيئات العمومية حسابات تسيير (Compte De Gestion) تضمن كل العمليات المالية (العمليات الميزانية وعمليات الخزينة) المنجزة مباشرة من طرفهم أو من طرف المحاسبين العموميين الملحقين بهم.

فحساب التسيير لأي محاسب عمومي هو بصفة عامة عبارة عن وثيقة يعرض فيها عدديا مجمل العمليات المنجزة من قبله خلال السنة المالية المحتملة، ويقدمها إلى قاضي الحسابات (مجلس المحاسبة) لمراجعتها والبث في مسؤوليته المالية الشخصية عن تلك العمليات، لكن بالنسبة لقاضي الحسابات، فإن حساب التسيير يشمل كل الوثائق بالتسيير المراجع، ولاسيما سندات الإثبات، حيث أن الأمر يتعلق هنا بتبرير العمليات التي أنجزها المحاسب، وليس مجرد تقديمها من الزاوية الميزانية.

فمن خلال التطابق الذي يجب أن يكون تاما بين القيود المحاسبية التي تظهر في السجلات (خاصة اليومية ودفتر الأستاذ (Le Journal et le Grand Livre)، والموازنة العامة (Balance Générale)، من جهة، وسندات الإثبات من جهة أخرى، يمكن حساب التسيير المحاسب من إثبات الصحة القانونية والمادية للعمليات المنجزة.

وباعتبارها حسابات ختامية، فإن حسابات التسيير لا بد أن تبرز بدقة وأمانة النتائج السنوية لتسيير المحاسبين العموميين المعنيين والمتمثلة، خاصة في أرصدة مجمل العمليات المنجزة من قبلهم⁽¹⁾.

3. المحاسبات الأخرى

ويتعلق الأمر بالمحاسبة الإدارية للآمرين بالصرف، والمحاسبات الخاصة، والمحاسبات التحليلية.

1.3. المحاسبة الإدارية (La Comptabilité Administrative)

وتسمى أيضا بالمحاسبة الميزانية (Comptabilité Budgétaire)، أو محاسبة الإعتمادات (Comptabilité Des Crédits)، حيث أن الغرض الأساسي من مسكنها من طرف الأمرين بالصرف هو تمكينهم من متابعة استعمال

¹ - بالنسبة للدولة، فإن حسابات نتائج عملياتها المنجزة تظهر ضمن حسابها العام (Le Compte Général De L'état).

الاعتمادات المرخص لهم بصرفها بموجب الميزانية، فهي تسمح ببيان عملياتهم المالية والمتمثلة في إثبات الإيرادات والأمر بتحصيلها من جهة والالتزام بالنفقات والأمر بدفعها من جهة أخرى⁽¹⁾.

كما تمكن المحاسبة الإدارية الأمرين بالصرف المعنيين من إعداد حساباتهم الإدارية⁽²⁾ عند اختتام مالية وتقديمها إلى هيئات المداولة أو سلطات الوصاية، ومجلس المحاسبة.

2.3. المحاسبة الخاصة (La Comptabilité Spéciale)

تسمح هذه المحاسبات بمتابعة حركات الأموال المنقولة، في مدلولها الواسع للهيئات العمومية: عتاد، مواد، سلع، قيم، سندات، ... وبيان الموجودات منها دائما، وتسمى هذه المحاسبات بالخاصة، لأنه يمكن التسجيل حسب الحالة، على مستوى مصالح الأمر بالصرف أو المحاسب العمومية.

3.3. المحاسبة التحليلية (La Comptabilité Analytique)

تعني المحاسبة التحليلية التي هي أحد فروع المحاسبة العامة، بتحديد تكلفة المنتجات، وهو ما يؤدي إلى تسميتها أيضا بمحاسبة التكاليف.

بالنسبة للمنشآت ذات الطابع الاقتصادي، فإن الغرض الأساسي من مسك المحاسبة التحليلية هو حساب التكلفة وسعر الكلفة (Cout et Prix de Revient) لكل منتج، (سلعة أو خدمة) من منتجاتها قصد تحليل النتائج، ومعرفة كيفية تشكيلها والوصول بالتالي إلى تحديد مدى ربحيته كمنتج.

لكن السؤال يطرح حول مدى قابلية مسك هذه المحاسبة من طرف الهيئات العمومية التي يتميز نشاطها أساسا بتقديم خدمات ذات منفعة عامة، أي منتجات غير قابلة للتسويق.

¹ - هناك عرض مفصل للمحاسبة الإدارية التي يمسكها مختلف الأمرين بالصرف في المرسوم التنفيذي رقم 91-313 الآنف ذكره.

² - الأمرين بالصرف لبعض المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، مثل تلك التابعة لقطاع التربية يقدمون حسابات مشتركة مع الأعران المحاسبين لهذه المؤسسات تسمى بالحسابات المالية (Comptes Financiers)، ويقصد بالحساب المالي الحساب المالي الوثيقة التي تجمع فيها حوصلة العمليات المحاسبية لسنة مالية ونقصد بالعمليات المحاسبية تقييد إيرادات ونفقات المؤسسة التي تمت خلال الفترة من الفاتح جانفي إلى 31 ديسمبر.

الواقع أن الأمر لا يتعلق هنا بتطبيق المحاسبة التحليلية على مستوى الهيئات العمومية كما هي سائدة في المؤسسات الاقتصادية وبنفس الكيفية والغرض، لكن بمحاولة الاستفادة منها، قدر الإمكان، لمعرفة تكاليف أو أسعار الكلفة لخدمات أو مهام المرافق العمومية، وذلك من خلال ضبط تكاليف التسيير والتجهيز لهذه المرافق وتوزيعها على تلك الخدمات أو المهام.

وهو ما يسمح بالتحكم في تكاليف الهيئات العمومية، وبالقياس النسبي على الأقل لمردودها، كما أن ذلك من شأنه تمكين السلطات العمومية من القيام ببعض الاختيارات الميزانية (Choix Budgétaires) في إطار سياستها الاقتصادية.

إضافة على ذلك، هناك الحالة الخاصة لبعض المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، أو المرافق التابعة للدولة والجماعات المحلية، والتي تقدم أداءات مقابل دفع ثمنها (أو جزء منه) من طرف المنتفعين بها، إذ يمكن في هذه الحالة، تصميم طريقة تسمح بحساب تكاليف هذه الأداءات، وتحديد أسعار كلفتها بدرجة عالية من الدقة، وبالتالي الوصول إلى معرفة مدى التوازن الحقيقي بين أعباء وموارد المؤسسة أو المرفق المعني.

غير أن مسك محاسبة تحليلية من قبل الهيئات العمومية (أو بعضها) في الواقع العملي يبقى مرهونا بتذليل بعض الصعوبات، مثل إصلاح نظام المحاسبة العمومية ككل، والعمل على تطويره وجعله متماشيا مع التسيير الحديث، وتوفير الإمكانيات اللازمة لذلك، كتصميم الإطار التنظيمي والتقني الملائم لهذه المحاسبة التحليلية، وتعزيز قدرات المصالح المالية والمحاسبية لتلك الهيئات بالوسائل المادية (الإعلام الآلي خاصة) والبشرية اللازمة، وهذا ما يمكن إدراكه من نص المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 التي تشير إلى أن مسك المحاسبة التحليلية يكون آجلا، أي في المستقبل، وقد بقي الأمر كذلك إلى حد الآن.

الفصل التاسع

عرض مجموعة حسابات الخزينة

العمومية ومشروع اصلاحها

تمهيد:

يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة حسابات الخزينة العمومية والتي تعتبر بمثابة المخطط المحاسبي أو دليل الحسابات المعتمد من طرف وزارة المالية والمستعمل من طرف المحاسب العمومي لقيد العمليات المالية التي تقوم بتنفيذها. إن نظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر يعتبر امتدادا لنظام المحاسبة العمومية الفرنسي الذي بقي ساري المفعول مباشرة بعد الاستقلال، وعلى هذا الأساس تم إقرار المخطط المحاسبي للخزينة بموجب التعليم رقم 16 المؤرخة في 1968/10/12 والمتعلقة بتحديد مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية (NCT)* والتي وضعت الأسس والقواعد العامة لتقنيات تسجيل وقيد العمليات المالية للدولة.

كما تجدر الإشارة إلى الإصلاحات التي تمت في هذا الإطار (محاسبة الخزينة العمومية) خلصت إلى اعتماد مخطط محاسبي جديد سنة 2000 أطلق عليه تسمية "مخطط محاسبة الدولة" (PCE)*، والذي شرع في تجريبه سنة 2000.

وعليه سيتم معالجة هذا الفصل من خلال المحاور الأساسية التالية:

1. تقديم مدونة حسابات الخزينة
2. مشروع مخطط محاسبة الدولة
3. تركيبة مشروع المخطط المحاسبي للدولة (أقسام الحسابات)

* NCT : Nomenclature des comptes du Trésor

1. تقديم مدونة حسابات الخزينة: تعد مدونة حسابات الخزينة العمومية والمعروفة تقنيا بـ (NCT) والمتضمنة في التعليمات العامة لوزارة المالية لسنة 1968 تحت رقم 16 المعدلة والمتممة، المرجع الأساسي للتقيد المحاسبي للعمليات المالية الخاصة بالأموال العمومية في الجزائر.

1.1. مبادئ تنظيم مدونة حسابات الخزينة: في مجال محاسبة الدولة يمكن التمييز بين المحاسبة الإدارية المسوكة من طرف الأمرين بالصرف، وتلك المسوكة من طرف المحاسبين العموميين والمنظمة بموجب التعليمات رقم 16 المشار إليها سابقا والمتعلقة بحساب الخزينة، وذلك وفقا لمجموعة من المبادئ الأساسية يمكن ذكرها على النحو التالي⁽¹⁾:

أ- نظام القيد المزدوج: هذا النظام يقضي بتسجيل العملية المحاسبية الواحدة في حسابين على الأقل أحدهما مدين والآخر دائن وبنفس المبلغ، هذه الطريقة تسمح بتوازن العمليات وتساوي الأرصدة وبالتالي فهي تسهل عملية المراقبة، وللإشارة هذا النظام كان معمول من طرف المحاسبين الرئيسيين للخزينة فقط إلى غاية 1993، واعتبارا من 1994/01/21 تم تعميمه على كل قابضي الوكالات المالية⁽²⁾.

ب- أسلوب التسيير: يقتضي هذا المبدأ بأن عمليات التحصيل والصرف تتوقف في نهاية السنة المدنية ولو كانت الاعتمادات المفتوحة في الميزانية لم تستهلك، أي أنه تلغى كل الاعتمادات التي لم تنفذ خلال السنة المالية.

ج- مركزية عمليات الخزينة: يتولى عون كل المحاسب المركزي تجميع كل العمليات التي تتكون من ثلاث مستويات:

- المستوى الأول: في هذا المستوى يرسل المحاسبون الثانويون للدولة أمين خزينة الولاية شهريا ميزان حساباتهم.
- المستوى الثاني: في هذا المستوى يقوم كل من أمناء خزائن الولايات وأمين الخزينة المركزية وأمين الخزينة الرئيسية بإنجاز ميزان حساباتهم ويرسلونه كل عشرة أيام وكل شهر إلى العون المحاسب المركزي للخزينة.
- المستوى الثالث: يتمثل هذا المستوى في إنجاز العون المحاسب المركزي للخزينة الميزان العام للحسابات تعمد تجميع العمليات ويحدد النتيجة ويعد الحساب السنوي للدولة*.

¹ -AlI BISSAAD : **Droit de la comptabilité publique**. Editions Huma. 2004. P.55.

² - بموجب التعليمات رقم 78 الصادرة بتاريخ 1991/08/17 عن المديرية المركزية للخزينة العمومية والمتعلقة بإصلاح محاسبة قابضي الوكالات المالية.

* يقصد بالحساب السنوي للدولة: كشف الاستخدامات والإيرادات الفعلية التي تمت خلال السنة المالية المنتهية في كل وحدة إدارية، ما ترتب على عملياتها المالية من فائض أو عجز نقدي بصورة توضح المركز المالي الفعلي لها، وبذلك يعكس كل من الحساب الختامي والموازنة العامة صورة واحدة عن النشاط الحكومي وإن كانت الموازنة تمثل الصورة التقديرية لهذا النشاط بينما يمثل الحساب الختامي الصورة الفعلية له. (انظر: محمد عباس بدوري والأميرة إبراهيم عثمان، ص.422).

2.1. تركيبة مدونة حسابات الخزينة (NCT): تتضمن مدونة حسابات الخزينة على تسعة (09) مجموعات رئيسية كل مجموعة من الحسابات تستعمل لتقيد العمليات التي هي من نفس الطبيعة وعليه تنقسم هذه المدونة إلى المجموعات التالية⁽¹⁾:

- | | |
|----------------------------------|---|
| 1- Caisse et portefeuille ; | - المجموعة الأولى: الصندوق حافظة الأوراق |
| 2- Opération budgétaire ; | - المجموعة الثانية: عمليات الميزانية |
| 3- Opérations du trésor | - المجموعة الثالثة: عمليات الخزينة |
| 4- Correspondants ; | - المجموعة الرابعة: المراسلين |
| 5- Opération à classer ; | - المجموعة الخامسة: عمليات قيد التسوية |
| 6- Résultats ; | - المجموعة السادسة: النتائج |
| 7- Dette grantis par l'état ; | - المجموعة السابعة: الديون المضمونة من طرف الدولة |
| 8- Créances diverses de l'état ; | - المجموعة الثامنة: حقوق الدولة |
| | - المجموعة التاسعة: القيم غير المتداولة |

3.1. كيفية الترقيم: بعد الترقيم الدقيق لحسابات المدونة نجد أنها تتكون من:

أولاً: الحساب العام (Le compte général): وهو تقسيم فرعي لكل مجموعة، حيث يجمع عمليات ذات طبيعة مختلفة لكن توجد خاصية مشتركة بينها، فالحساب العام يتكون من رقمين: الأول يمثل المجموعة والثاني يمثل تفرعات الحساب العام.

مثال: ح/20 الميزانية تقييد نهائي

ثانياً: القسم (La section): يعبر القسم عن طبيعة العملية ويمثل برقم واحد بعد رقم الحساب العام.

مثال ح/202: نفقات الميزانية تقييد نهائي

ثالثاً: الحساب الثانوي (Le compte particulier): الثانوي (الفرعي) يأتي بعد الحساب العام وحساب القسم ويمثل بثلاثة أرقام وهو يعبر عن الغرض من العملية.

مثال ح/202.001: نفقات التسيير للميزانية تقييد نهائي

رابعاً: خط لحساب (La ligne du compte): بعد الحساب الثانوي (الفرعي) يأتي حسابات الخطوط وهي تتكون أيضاً من ثلاثة (03) أرقام.

مثال: ح/2002.001.031: أجور، منح وعلاوات ونفقات التسيير للميزانية تقييد نهائي

¹ Instruction générale n° 16 du 12/10/1968 sur la comptabilité du trésor. Direction de la réglementation comptable. Ministère de finance. P.13.

وعليه فإن التفرع في الحسابات الثانوية يصل إلى تسعة (09) أرقام كحد أقصى.

4.1. أصناف حسابات المدونة: تصنف حسابات المدونة حسب طبيعة العمليات المحاسبية إلى⁽¹⁾:

1.4.1. الحسابات المالية (Les comptes Financiers): هذا الصنف من الحسابات يختص في تسجيل حركة

الأموال والقيم العمومية من وإلى الخزينة، مواد عن طريق حساب الصندوق أو الحساب الجاري البريدي للخزينة أو الحساب الجاري للخزينة لدى البنك المركزي، محاسبا التسجيل في جانب المدين يعني زيادة الموجودات المالية، والتسجيل في جانب الدائن يعني نقص في هذه الموجودات.

2.4.1. حسابات التسديد (Les comptes de Règlement): تستعمل هذه الحسابات من قبل المحاسب

العمومي لتسجيل دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات فاستلام التحويلات المالية يسجل في الجانب المدين، وإرسال التحويلات يسجل في الجانب الدائن.

3.4.1. الحسابات الوسيطة (Les comptes d'ordres): من تسميتها فهي حسابات تلعب دور الوسيط ولا

تظهر في الحساب الختامي للدولة، وتعمل عادة في نقل نتائج مختلف الحسابات من محاسبة إلى أخرى تطبيقاً لمبدأ المحاسبة.

4.4.1. حسابات التقييد النهائي (Les d'imputation définitive): وهي كل الحسابات التي تسجل التقييد

النهائي للنفقات أو الإيرادات وذلك حسب تصنيف أبواب الميزانية العامة للدولة، فالتسجيل النهائي للنفقات يتم بجانب المدين، أما التسجيل النهائي للإيرادات فيتم في الجانب الدائن للحساب.

5.4.1. حسابات التقييد المؤقتة (Les comptes d'imputation provisoire): تستعمل هذه الحسابات

في تسجيل العمليات المالية في حالات معينة تكون عادة معروفة بشكل كامل كوصول تحويلات دون الوثائق الإثباتية المرفقة، فيقوم المحاسب العمومي بتسجيلها مؤقتاً في هذه الحسابات في انتظار تسويتها وبالتالي هذه الحسابات ترصد فيما بعد ولا تظهر في الحساب الختامي للدولة.

2. مشروع مخطط محاسبة الدولة (Projet de plan comptable d'état P.C.N):

جاء هذا المشروع في إطار مسعى السلطات العمومية لإصلاح المحاسبة العمومية حيث أن الهدف من وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة هو تدارك نقائص مدونة حسابات الخزينة العمومية (N.C.T) التي تعاني من محدودية

¹ - L'instruction n° 16. Op.cit. P 14à17.

البيانات يمكن استرجاعها من القوائم المالية التي تم إعدادها على الأساس النقدي والتي لا تسمح بعرض مجمل عناصر الذمة المالية للدولة.⁽¹⁾

1.2. أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

بداية نشير إلى أن الأهداف العامة لمشروع إصلاح المحاسبة الوطنية في الجزائر يتمثل أساسا فيما يلي⁽²⁾:

- توفير معلومات موثوقة ودقيقة عن مجمل نشاطات الدولة؛
 - توفير أدوات فعالة للرقابة على تسيير الموارد العمومية لضمان الرشادة ومشروعية العمليات المالية؛
 - تقديم قوائم مالية في آجال معقولة تعرض معلومات سهلة القراءة وتلبي حاجيات مستخدمي القرار؛
- وفي هذا السياق فإنه تم اعتماد مشروع المخطط المحاسبي للدولة الذي يرمي إلى:

- معرفة ممتلكات الدولة بمختلف مكوناتها؛
- إمكانية تحديد تكلفة الخدمات العمومية؛
- تحديد النتائج السنوية وتقييم فعالية أداء نشاط الإدارة؛

2.2. أهداف مخطط محاسبة الدولة (P.C.E)

إن مشروع مخطط محاسبة الدولة يعتمد على نظام محاسبي يتبنى مفاهيم ونظام المحاسبة في القطاع الخاص وتكييفها لتلاءم مع خصوصيات نشاط وحدات القطاع العام، حيث يتضمن هذا الأخير أقسام حسابات جديدة لم يكن يستعملها المحاسب العمومي عن طريق إدراج المفاهيم التالية⁽³⁾:

1.2.2. تطبيق محاسبة الممتلكات في المحاسبة العمومية: من الأهداف الأساسية للمخطط المحاسبي للدولة (P.C.E) هو القيد المحاسبي للاستثمارات والممتلكات المنقولة وغير المنقولة للدولة عن طرق استحداث أقسام حسابات لمتابعة تسجيل عمليات حيازة أو اهتلاك أو التنازل عن التجهيزات والاستثمارات العمومية، حيث أن هذه العمليات لم تكن تؤخذ بعين

¹ - شلال زهير، المرجع السابق، ص 183.

-Projet D'instruction générale sur la comptabilité de l'état (règle de fonctionnement des -2 comptes du plan comptable de l'état, (Direction générale de la comptabilité publique) décembre 2004. P03.

³ - شلال زهير، المرجع السابق، ص 184.

الاعتبار في محاسبة الخزينة وفق مدونة (N.C.T) التي تعتمد على الأثر النقدي الناتج عن هذه العمليات مما يعني عدم إمكانية تقدير حجم وقيمة ممتلكات الدولة.

ولتحقيق هذا الغرض جاء مشروع مخطط محاسبة الدولة (P.C.E) لتوسيع نطاق محاسبة الخزينة لتشمل تسجيل الأصول العينية والمالية للدولة وعرضها في القوائم المالية الحكومية، وذلك بالاعتماد على تقنيات معالجة التثبيتات في محاسبة القطاع الخاص (S.C.F)* مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاطات وحدات القطاع العام، وهنا تم تحديد مجال تسجيل الممتلكات في مجموعة حسابات الاستثمار والممتلكات التي تستعمل من طرف المرافق العمومية من أجل تحقيق منفعة عامة دون الأخذ بعين الاعتبار الممتلكات التي لها قيمة تاريخية وثقافية.⁽¹⁾

2.2.2. تطبيق محاسبة الحقوق المستحقة للدولة في المحاسبة العمومية: إن ما يعاب على محاسبة الخزينة العمومية حسب مدونة الحسابات (N.C.T) هو عدم إمكانية تقديم معلومات من الدفاتر والسجلات المحاسبية وعن حجم الحقوق المستحقة الدفع والتي لم يتم تحصيلها، ذلك لعدم توفر حسابات لتسجيل هذه العمليات التي ينتج عنها أثر نقدي عند إثبات الحقوق لفائدة الدولة، وذلك لأن المحاسبة على الأساس النقدي تغطي فقط مرحلة التحصيل الفعلي للإيرادات العمومية، ولا تقدم الإثبات المحاسبي عن المبلغ الإجمالي للإيرادات التي تم إثباتها أو إلغاؤها أو باقي الإيرادات غير المحصلة والتي هي موضوع متابعة خارج نطاق المحاسبة في سجلات خاصة بها.

إذا قصد تصحيح هذه الوضعية تم إدراج مبدأ محاسبة الحقوق المستحقة في محاسبة الدولة عن طريق تحقيق الإثبات المحاسبي في الدفاتر والسجلات المحاسبية لكل حقوق الدولة المرخصة في قانون المالية عند إثباتها وليس عند تحصيلها فقط، ولهذا هناك حسابات مخصصة لقيود الإيرادات عند إثباتها وعند إلغائها وعند تحصيلها، وهذا ما سيسمح بتحديد باقي الإيرادات التي لم تحصل انطلاقاً من السجلات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية لإعطاء صورة عن أداء الإدارة المختصة بتحصيلها.

* système comptable financier

¹ - Communication partout sur : **la réforme de la comptabilité publique**, La direction générale de la comptabilité publique, 2002, p.12.

وبالتالي يهدف هذا المخطط* في النهاية إلى إعداد وثيقة واحدة وهي ميزانية الدولة تتضمن كل الأصول والخصوم التابعة للدولة، يتم عن طريقها عرض حجم الاستثمارات العمومية، ديون وقروض ومستحقات الدولة إلى جانب بيان الوضعية المالية الفعلية للخزينة العمومية إضافة إلى عرض نتائج تنفيذ الميزانية.⁽¹⁾

3. تركيبة مشروع المخطط المحاسبي للدولة (أقسام الحسابات)

حسب هذا المخطط تقسم الحسابات إلى عشرة (10) أقسام، من القسم صفر (0) إلى القسم تسعة (09) والتي يمكن عرضها على النحو التالي⁽²⁾:

● أقسام حسابات الأصول تتكون من الحسابات التالية:

- القسم رقم (02): استثمارات

- القسم رقم (03): حسابات الربط والمخزون

- القسم رقم (05): الحسابات المالية

● أقسام حسابات الخصوم تتضمن:

- القسم رقم (01): النتائج والديون

- القسم رقم (04): حسابات ودائع الغير والمراسلون

● أقسام حسابات العرض الاقتصادي لنتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة والتي تتكون من:

- القسم (06): حسابات الأعباء

- القسم (07): حسابات الموارد

- القسم (08): فائض وعجز الميزانية

* تم الانطلاق في التطبيق التجريبي لمخطط محاسبة الدولة (P.C.E) ابتداء من 2000/01/02 على مستوى الخزينة الولائية لكل من ولايات بومرداس، تيبازة، تيزي وزوو، بجاية، غرداية وميلة، وهذا كمرحلة أولى ليتم تعميمه فيما بعد على كاف الولايات ابتداء من 2002/07/01، ولكن بصفة تجريبية فقط، غير ان العملية لم تصل الى نهايتها ويبقى هذا المشروع مجمدا حاليا.

¹- شلال زهير، المرجع السابق، ص 185.

²- Proj et d' instruction générale sur la comptabilité de l'état, op.cit., p05-

- القسم (09): تنفيذ قانون المالية

- القسم (0): الالتزامات خارج الميزانية

إن مشروع مخطط محاسبة الدولة المقدم بهذا الشكل (حسابات أصول وحسابات خصوم)، يمكن العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية من إعداد موازنة للدولة، وبالتالي يسمح النظام المحاسبي الجديد بعرض ثلاثة أنواع من النتائج مباشرة من الحسابات ودون الرجوع إلى السجلات الإحصائية وهي:

- نتائج محاسبة الممتلكات عن طريق الحساب رقم (101)؛

- نتائج تنفيذ قانون المالية عن طريق الحساب رقم (98)؛

- نتائج رصيد الخزينة العمومية عن طريق الحساب رقم (80)؛

ملاحظة: إن حسابات الأقسام رقم (0)، (6)، (7) و(9) لا تظهر في موازنة الدولة، إذ تعرف بكونها حسابات العرض الاقتصادي للميزانية بحيث يتم عن طريقها إعادة التسجيل وتوزيع العمليات المسجلة في حسابات القسم رقم (09) ونقلها إلى حسابات النتائج في نهاية السنة من طرف العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية.⁽¹⁾

1.3. كيفية ترقيم حسابات المخطط المحاسبي للخزينة

إن طريقة ترقيم الحسابات في المخطط المحاسبي للدولة (P.C.E) تعتمد على الأقسام حيث تقسم الحسابات حسب طبيعة العمليات المالية (أي يتضمن القسم الحسابات التي تخص عمليات مالية من نفس الطبيعة)، بحيث يتم ترقيم الحسابات في المخطط المحاسبي للدولة على أساس النظام العشري⁽²⁾ ويتكون كل حساب من:

- القسم: وهو الرقم الأول لكل حساب والذي يتفرع من القسم (0) إلى القسم (09)؛

- الحساب الرئيسي: وهو بمثابة تفرع للقسم ويتكون من الرقمين الأولين لكل حساب؛

- الحساب الفرعي: وهو تفرع للحساب الرئيسي بحيث يتكون من ثلاثة أرقام على الأقل، بحيث يمكن فتح حسابات جزئية كتفرعات للحساب الفرعي وذلك كل ما دعت الضرورة.

مثال: يمكن تقديم قراءة للحساب (540) على النحو التالي:

¹- شلال زهير، المرجع السابق، ص 189.

²-M.BOUTABA, **Rapport sur la réforme de la comptabilité publique**, direction générale de la comptabilité publique, 2000.

ح/540 ويتكون من:

- حساب القيم هو رقم (05) الحسابات المالية؛

- الحساب الرئيسي هو رقم (54) الحساب الجاري البريدي؛

- الحساب الفرعي (540) الحساب البريدي الجاري للمحاسبين الرئيسيين للدولة مع الإشارة إلى أن⁽¹⁾المخطط المحاسبي للدولة يستعمل الأرقام (0)، (01)، (02) في نهاية الحساب الفرعي المتكون من ثلاثة أرقام (كالمثال المذكور أعلاه) للتمييز بين العمليات التالية:

- الرقم (0): يستعمل في نهاية ترقيم الحسابات بعد ثلاثة الأرقام الأولى للدلالة على أن الحساب يستعمل من طرف العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية لأغراض دمج وتركيز المحاسبة.

- الرقم (01): يستعمل في نهاية الحسابات التي يستعملها المحاسبون العموميون القانونيون والوكالات المالية لتبيين العمليات المالية التي تم تنفيذها من طرفهم.

- الرقم (02): يستعمل في نهاية الحساب الفرعي بعد الرقم الثالث للدلالة على العمليات المالية التي يتم اسنادها للسنوات المالية السابقة كما تجدر الإشارة إلى ملاحظة أخرى أيضا هي أن حسابات الأقسام (3-4-5-9) يتم استعمالها بصفة يومية من طرف مختلف المحاسبين العموميين لتنفيذ العمليات المالية للدولة، بحيث الحسابات (1-2-6-7) تستعمل من طرف العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية من أجل تنفيذ عمليات نهاية السنة، ودمج محاسبة المحاسبين الرئيسيين المستحقة في الأقسام الأخرى، وذلك قصد إعداد الحساب الختامي للدولة وعرض موازنة الدولة.

2.3. مقارنة مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية (N.C.T) مع مشروع المخطط المحاسبي للدولة (P.C.E)

من خلال المقارنة بين النظامين يتضح أن المشروع الجديد يقترح تعويض تبويب الحسابات وفق نظام المجموعات وإعادة تنظيمها وفق نظام الأقسام على طريقة نظام محاسبة القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات القطاع العام كما يتضمن المخطط المحاسبي للدولة (إضافة إلى تسجيل كل العمليات التي لها أثر نقدي مباشر على الخزينة العمومية)، تطبيق مبدأ الاستحقاق في محاسبة الدولة لتشمل قيد العمليات التي ليس لها أثر نقدي مباشر لا سيما في مجال إثبات استثمارات وحقوق الدولة.

¹ - Projet d'instruction d'instruction générale sur la comptabilité de l'état, op.cit. , p.05

لجدول الموالي يوضح مكونات كل نظام:

الجدول رقم 02 : مقارنة بين مدونة حسابات (N.C.T) والمخطط المحاسبي للدولة (P.C.E)

اقسام حسابات مشروع المخطط المحاسبي للدولة	مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية
1. اقسام حسابات موازنة الدولة	- المجموعة الاولى: الصندوق والمحفظة المالية
- القسم (01): النتائج والديون	- المجموعة الثانية: عمليات الميزانية
- القسم (02): الاستثمارات	- المجموعة الثالثة: عمليات الخزينة
- القسم (03): حسابات الربط والمخزون	- المجموعة الرابعة: ودائع الهيآت المكتتبه لدى الخزينة
- القسم (04): حسابات ودائع الغير والمراسلون	- المجموعة الخامسة: عمليات تحت التسوية
- القسم (05): الحسابات المالية	- المجموعة السادسة: النتائج
2. أقسام حسابات التسيير	- المجموعة السابعة: الديون المضمونة من الدولة
- القسم (06): حسابات الاعباء	- المجموعة الثامنة: الحقوق
- القسم (07): حسابات الموارد	- المجموعة التاسعة: القيم غير المتداولة
3. قسم خاص بمتابعة الوضعية المالية للخزينة	
- القسم (08): فائض وعجز الخزينة	
4. قسم خاص بمتابعة نتائج تنفيذ الميزانية	
- القسم (09): تنفيذ قانون المالية	
5. قسم خاص بمتابعة التزامات الدولة	
- القسم (0): التزامات خارج الميزانية	

المصدر: شلال زهير، مرجع سابق، ص 190.

الفصل العاشر

الاجراءات التطبيقية لتنفيذ النفقات على مستوى الخزينة

الولائية

تمهيد:

تعد خزينة الولاية من بين المصالح الخارجية للخزينة العمومية التي تقع تحت سلطة المدير المركزي للخزينة، يشرف عليها أمين الخزينة الولائي (محاسب عمومي رئيسي) المعين من طرف وزير المالية.

تتبع خزينة الولاية إداريا للمديرية الجهوية للخزينة¹، وهي مكلفة بتنفيذ جميع العمليات المالية (عمليات الإيرادات والنفقات) وميزانية الدولة والحسابات الخاصة بالخزينة وميزانية الولاية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تتولى تسييرها.

إلا أن أهم ما تقوم به خزينة الولاية آخر وأعقد مرحلة من مراحل تنفيذ النفقة العمومية ألا وهي عملية الدفع التي تجدد أهميتها في كونها تؤدي إلى تحويل الأموال العمومية لحساب الغير لذلك فإن تنفيذ النفقات على مستوى الولاية.

سنحاول التطرق في هذا الفصل التطبيقي الى العناصر الاساسية التالية:

1. تنفيذ نفقات التسيير على مستوى خزينة الولاية

2. تنفيذ نفقات التجهيز على مستوى خزينة الولاية

3. تنفيذ بعض العمليات الخاصة

¹ - المديرية الجهوية عددها حاليا 13 مديرية.

1. تنفيذ نفقات التسيير على مستوى خزينة الولاية

1.1. الهيكل التنظيمي للتنظيمي للخزينة الولائية: تتكون مصالح الخزينة العمومية في الجزائر حسب المرسوم التنفيذي رقم 91-129 المؤرخ في 11/05/1991 من المصالح التالية:

- الخزينة المركزية؛
- الخزينة الرئيسية؛
- المديرية الجهوية للخزينة؛
- الخزائن الولائية؛

الخزينة العمومية على المستوى الولائي يسيرها أمين الخزينة الولائي، وهو محاسب عمومي رئيسي، يساعده في ذلك وكيلان مفوضان، ويمكن أن يؤهلان للإمضاء فردياً أو جماعياً على كل وثائق التسيير المحاسبي.

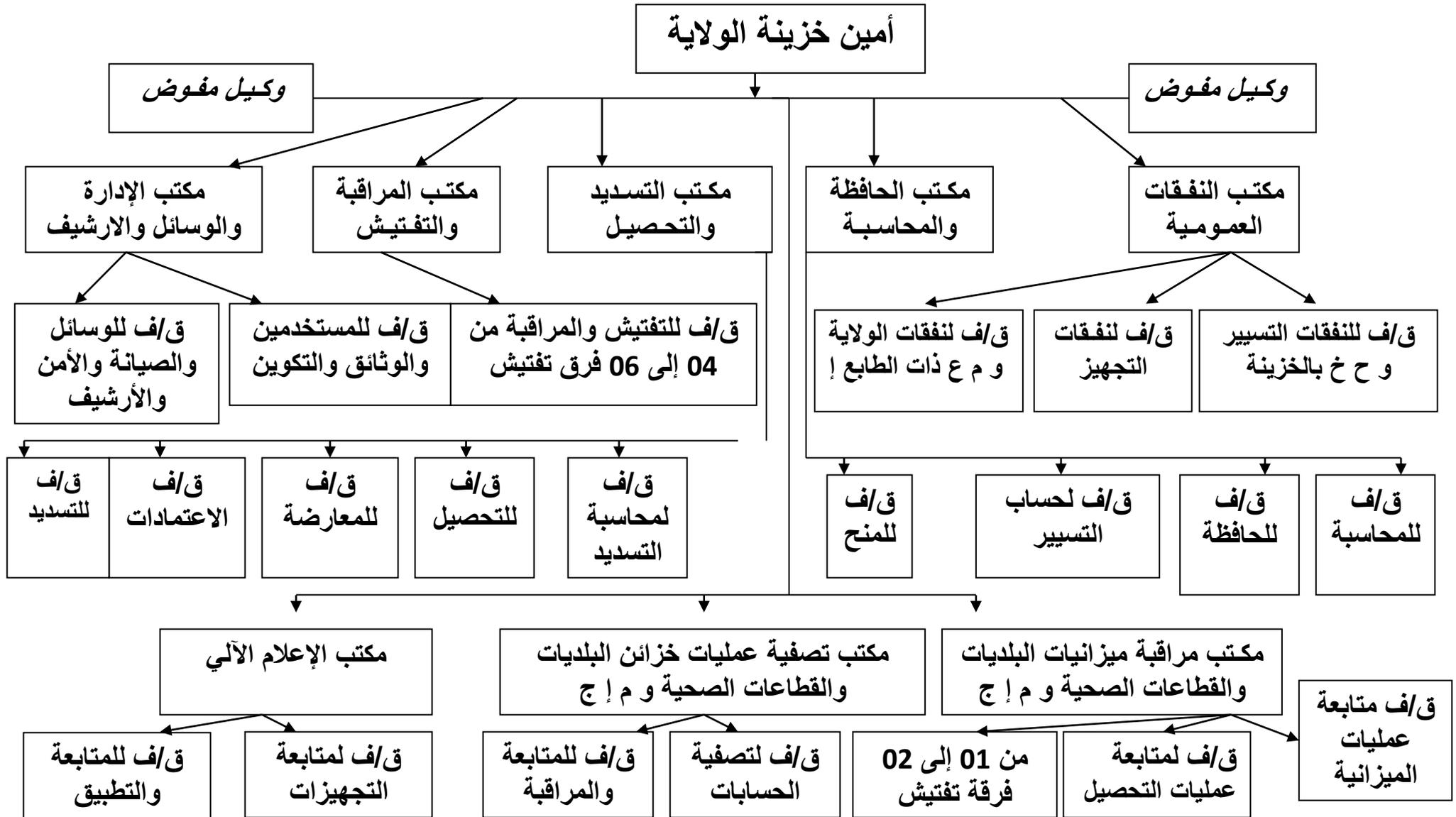
يتكون الهيكل التنظيمي للخزينة الولائية - حسب القرار المؤرخ في 07/08/2005 الذي يحدد تنظيم خزينة الولاية وصلاحياتها - من ثمانية مكاتب وكل مكتب ينقسم إلى عدة أقسام فرعية، المكاتب هي:

- مكتب النفقات العمومية؛
- مكتب المحافظة والمحاسبة؛
- مكتب التسديد والتحصيل؛
- مكتب المراقبة والتحصيل؛
- مكتب إدارة الوسائل وخطط الأرشيف؛
- مكتب تصفية خزائني البلديات وخزائن القطاعات الصحية وخزائن المراكز الإستشفائية؛
- مكتب مراقبة ميزانيات البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الإستشفائية الجامعية؛
- مكتب الإعلام الآلي؛

الشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي للخزينة العمومية بكل تفرعاته:

المصدر: وزارة المالية: www.mf.gov.dz

الهيكل التنظيمي لخزينة الولاية



2.1. تنفيذ نفقات التسيير على مستوى خزينة الولاية

يتم تنفيذ نفقات التسيير والأعباء والتكاليف التي تتحملها الدولة أو جماعاتها المحلية لضمان السير العادي واليومي لمختلف مصالحها بهدف استمرارية المرفق العام، ومن هنا تكسبي أهميتها وتمثل نفقات التسيير قسما كبيرا من النفقات العمومية سواء في ميزانية الدولة أو في الميزانيات العمومية الأخرى.

وتشمل نفقات التسيير حسب القانون 17/84 على أربعة أبواب وهي¹ :

- أعباء الدين العمومي؛

- تخصيصات السلطات العمومية؛

- النفقات الخاصة بوسائل المصالح؛

- التدخلات العمومية؛

3.1. نفقات تسيير المصالح اللامركزية

الميزانية العامة للدولة تخصص حصة لكل ولاية تحتوي على العنوانين الثالث والرابع من نفقات التسيير أي وسائل تسيير المصالح والتدخلات العمومية.

يتم توزيع اعتمادات التسيير حسب الدوائر الوزارية ومن ثم على مختلف المصالح اللامركزية والمديريات التابعة لها، ونجد ذلك مفصلا في الجدول (ب) الملحق بقانون المالية في كل سنة، وتشمل هذه النفقات إما تسديد أجور المستخدمين أو ائناء مواد ولوازم لتسيير مصالحها، وتختلف إجراءات تنفيذ هذه النفقات من نوع لآخر ومن هيئة لأخرى وهذا طبقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

1.3.1. تسديد مستحقات المستخدمين

تحتل نفقات المستخدمين النسبة الأكبر من اعتمادات التسيير في ميزانية الدولة، لذلك فان تسديد الأجور والمرتببات هي من أهم عمليات الدفع المنفذة على مستوى خزينة الولاية وتضم مستحقات المستخدمين ماييلي:

- الأجر القاعدي (salaire de base) : محدد حسب الصنف الذي ينتمي إليه الموظف؛

- المادة 24 من القانون 17/84 المؤرخ في 07 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية¹

- التعويضات والمنح: وتختلف من قطاع لآخر، لكن عموماً تشمل منحة المردودية (la prime de rendement)، تعويضات المنطقة (les indemnités) والمنح العائلية.

بالنسبة لنفقات المستخدمين الالتزام يكون إجمالاً في بداية السنة عن طريق ما يعرف بـ (l'état matrices initiale) - الجداول القاعدية - وهي وثيقة محاسبية تحوي جميع عناصر المرتبات والتعويضات والمنح التي يتلقاها موظفو المصالح اللامركزية، يعدها الأمر بالصرف بناء على المعلومات المتعلقة بنفقات المستخدمين المتوفرة لديه حتى 31 ديسمبر من السنة السابقة، وكذلك معطيات القوائم - الجداول الاسمية - (les états matrices nominatives) التي تعد بمناسبة نهاية كل سنة.

أما التغيرات التي تمس المرتبات خلال السنة فيجب أن تسجل ويتم الالتزام بها عن طريق القائمة التكميلية (l'état l'état matrice en) (matrice complémentaire) في حالة زيادة الأجور، أو عن طريق ما يسمى حالة اقتصاد (économie) إذا نقص الأجر.

ويجب أن تكون هذه الوثائق مؤشرة من طرف المراقب المالي، هذا فيما يخص بطاقة الالتزام (la fiche d'engagement)، لكن على الأمر بالصرف أن يدفع معها الوثائق المحاسبية التالية:

• حوالات الدفع¹ في ثلاث نسخ:

- بيضاء تدمج فيها الوثائق الثبوتية وتضم إلى حساب التسيير الشهري

- صفراء تبقى في أرشيف الخزينة

- زرقاء تعاد للأمر بالصرف المعني

- حالة الدفع (l'état de paiement)

- إشعار بالتحويل أو أوامر التحويل².

¹ - حوالات الدفع تحتوي على جملة من المعلومات: السنة المالية للتنفيذ، رقم الفصل والمادة والبند الميزاني، موضوع الخدمة وتاريخ أدائها، مبلغ الحوالة بالأرقام والأحرف وتاريخ إمضاءها.

² - L'avis de virement: يرسل إلى الجهة الدافعة (مركز بريد، بنك) والتي بدورها تعطيه للمستفيد أما (l'ordre de virement) فيبقى عند مصالح الخزينة.

يتأكد أمين خزانة الولاية عن طريق مكتب التحقيقات لميزانية التسيير من شرعية العملية وتطابق المبالغ المذكورة في مختلف الوثائق ثم يحول ملف النفقة إلى مكتب الاعتراضات والتحصيل الذي يراقب امكانية وجود اعتراضات ضد المستفيد أم لا، وهذه الاعتراضات (oppositions) تتمثل أساسا في:

أ- **الحجز التحفظي (Saisie-arrêt)**: الذي يكون بشكل حكم قضائي يصدر بعد ان تتقدم الجهة الدائنة بوثائق لدى المحكمة تثبت قيام دين لها على عاتق الموظف، وفي هذه الحالة يقتطع مكتب الاعتراضات والتحصيل من مرتب الموظف المبلغ المنصوص عليه في (Saisie-arrêt)، وعند إرسال الملف إلى مكتب نفقات التسيير (le règlement) يدرج هذا المبلغ في حساب مؤقت، لأن الأموال تعتبر تحت يد العدالة (de justicesous main) حتى يصدر قرار قضائي لصالح الجهة الدائنة يسمى (jugement validité) هنا تحول الاموال لحسابها نهائيا.

ب- **اشعار للغير الحائز على اموال عمومية ATD (Avis de tieres détenteur)**: يصدره محاسب عمومي (غالبا ما يكون قابض الضرائب)، يعلم فيه أمين الخزانة أن هذا الموظف مدين للدولة، ولم يدفع ضرائب على عاتقه، وفي هذه الحالة يتم مباشرة تحويل مبلغ (ATD) إلى حساب القابض وما تبقى من المرتب يوضع في حساب الموظف.

2.3.1. نفقات تسيير المصالح

هي كل النفقات التي تخص تجهيز المكاتب والآلات والأجهزة المختلفة والاثاث والترميمات وهي غالبا أقل من سقف مبلغ الصفقة، لذلك تتم بفواتير حيث يرسل الأمر بالصرف سند الطلب الذي يحدد نوعية السلع وكميتها إلى الممول، وهذا الاخير يحرر فاتورة وفق الشروط المذكورة في المرسوم التنفيذي 305/95 الذي يحدد كيفيات تحرير الفاتورة التي تحتوي المعلومات التالية:

- رقم الفاتورة وتاريخ تحريرها (لحساب آجال التقادم الرباعي)؛

- المقر الاجتماعي والاسم الكامل للدائن؛

- رقم السجل التجاري؛

- التعريف الجبائي للدائن (L'indentification fiscal)؛

- رقم حسابه البريدي أو في الخزانة إن وجد؛

- كمية السلع ونوعيتها والسعر الوحدوي؛

السعر الاجمالي بالأرقام والأحرف؛

يقدم الأمر الذي يحتوي على حوالة الدفع في ثلاث نسخ مكونة من:

- بطاقة الالتزام مؤشرة من طرف المراقب المالي،

- سند الطلب،

- بالفاتورة حاملة لختم الأمر الدال على أن الخدمة مؤداة.

4.1. نفقات تسيير مصالح الولاية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري

1.4.1. نفقات ميزانية الولاية

باعتبار ميزانية الولاية تخضع لنفس القواعد المحاسبية التي تخضع لها ميزانية الدولة فان عمليات تنفيذها لا تختلف كثيرا عن تلك المنفذة في اطار ميزانية الدولة، غير أن الاختلاف المسجل يكمن في أن أمين الخزينة الولائي عند تنفيذه لنفقات ميزانية الولاية يراقب:

- توفر الاعتمادات (disponipilité des crédits)

- توفر الأموال (disponipilité des fonds)

إذ يمكن أن نكون أمام حالة توفر الاعتمادات ويرفض أمين خزينة الولاية الدفع لعدم توفر الأموال في الخزينة، أي لا يمكن الدفع على المكشوف بالنسبة لميزانية الولاية وهي في الأشهر الثلاثة الأولى من السنة نظرا لعدم إعداد الميزانية الأولية بشكل يسمح بتنفيذها، شريطة وجود تعليمة وزارية تسمح بذلك.

وما يميز ميزانية الولاية هو انقسامها إلى جزأين:

- ميزانية أولية (Budget primitif): يصوت عليها قبل 31 أكتوبر من السنة التي تسبق سنة التنفيذ ويكون تنفيذها في الفترة الممتدة من 01 يناير إلى 31 ديسمبر من سنة التنفيذ.
- ميزانية إضافية (Budget complémentaire): يحضر عادة في شهر جويلية إلى أوت ويستمر العمل بها لغاية 31 مارس من السنة الموالية لسنة التنفيذ، وهذه الميزانية واقعية أكثر من الأولية لأنها تحاول تعديل وتدارك النقائص التي ظهرت عند تنفيذ الميزانية الأولية.

❖ وعند عدم كفاية الاعتمادات في بند معين يمكن للوالي إجراء تحويل من بند لآخر شريطة أن يكون من نفس الفصل، أما إذا كان يريد التحويل من فصل إلى آخر فيجب هنا موافقة المجلس الشعبي الولائي.

قد تظهر بعض النفقات المستعجلة التي لم تؤخذ في الحسبان عند إعداد الميزانية الأولية وهذا قبل التصويت على الميزانية الاضافية، في هذه الحالة يفتح لها اعتماد وتسيق ويتم تمويلها من الصندوق المشترك للجماعات المحلية (FCCL) وتدرج في الميزانية الاضافية. إذا بقيت اعتمادات من تنفيذ الميزانية الأولية فانها لا تخضع لقاعدة « Les crédits tombeent en exercice clot »، بل يتم الاحتفاظ بها وتدفع منها نفقات الميزانية الاضافية، وللأمر بالصرف (الوالي) الحق في الأمر بالصرف حتى 15 مارس من السنة (période complémentaire) والدفع متاح للمحاسب العمومي حتى 31 مارس.

1.4.2. نفقات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

إن المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري لها استقلال مالي وإداري، لذا يتم تنفيذ ميزانيتها من طرف مديرها الذي يعتبر الأمر بالصرف، أما عملية الدفع فتتكفل بها خزينة الولاية (إذا كانت هذه المؤسسة العمومية ولائية وليست وطنية).

من الناحية المحاسبية هناك مؤسسات عمومية ذات طابع إداري يسير ميزانيتها محاسب خاص معتمد من طرف وزير المالية، لكن ليس له صفة محاسب عمومي، فلا يمكنه استعمال (PCE) أو (NCT) مثلا، لذا يأخذ الاموال الخاصة بالمؤسسة من الخزينة العمومية لأن حسابها مفتوح لدى الخزينة بصفتها مراسل (correspondant)¹.

وهناك مؤسسات عمومية ذات طابع إداري يسير ميزانيتها محاسب عمومي رئيسي (أمين خزينة الولاية مثلا).

تستفيد المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري من إعانات تسيير حسب ما ورد في المادة 46 من القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية، ويقوم الوزير المكلف بالقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة بتقدير وتوزيع هذه الاعتمادات على مختلف المؤسسات حسب كل ولاية، كما تتحصل خزينة الولاية على نسخة من ميزانية المؤسسات التي تتولى تنفيذ عملية الدفع الخاصة بميزانيتها.

¹Les correspondaets وهم ملزمون بفتح حسابهم في الخزينة مثال الولاية، PCE: (المراسلون) الحساب الرئيسي 41 في Les correspondaets في البلدية: les EPA ALG2RIE POSTE

* المودعون (LES DIPOSANTS) الحساب الرئيسي 42 في PCE وهم غير ملزمين بفتح حساب لدى الخزينة ومثالهم البنوك التجارية، الخواص، وكلاء الجماعات المحلي.

2. تنفيذ نفقات التجهيز على مستوى خزينة الولاية

إن أهم ما يميز النظام الميزاني الجزائري هو تمييزه في ميزانية التجهيز العمومي بين البرامج العادية والتكميلية، وبين برنامج الإنعاش الاقتصادي وبرنامج دعم النمو، حيث أن الصنف الأول يتعلق بالبرامج القطاعية المركزية وغير المركزية والمخططات البلدية للتنمية بينما الصنف الثاني عبارة عن حساب تخصيص خاص لكنه ذو طابع مميز سواء من حيث المبالغ الهائلة المرصودة له أو من حيث طريقة تسييره، بالإضافة إلى البرنامج الخماسي (2015-2019)، وهو عبارة عن برنامج تكميلي.

1.2. البرامج العادية للتجهيز

يفرق المرسوم التنفيذي 227/98 المؤرخ في 13 يوليو 1998 المتعلق بنفقات الدولة للتجهيز في مادته الرابعة بين نفقات التجهيز المنفذة في إطار البرامج القطاعية المركزية (PSC)¹، وتلك المنفذة في إطار البرامج القطاعية غير المركزية (PSD)²، والمخططات البلدية للتنمية PCD³، هذه البرامج يفوق تنفيذها السنة الواحدة ومبالغها كبيرة لذا يتم إنجازها عن طريق صفقات عمومية.

1.1.2. البرامج القطاعية المركزية (PSC)

تخص التجهيزات العمومية المركزية، تجهيزات الإدارات المركزية والمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تتمتع بالاستقلال المالي والإدارات المتخصصة.

ويعيز في هذه البرامج بين رخص البرامج (AP)⁴ (والتي تمثل الحد الأقصى للنفقات التي يؤذن للآمر بالصرف باستعمالها وتبقى صالحة دون تحديد مدتها حتى يتم إلغائها أو غلق العملية، وتعتبر استثناء على مبدأ سنوية الميزانية واعتمادات الدفع (CP)⁵ والتي هي عبارة عن التخصيصات السنوية التي يمكن للآمر بالصرف صرفها خلال السنة في إطار تنفيذ رخص البرامج.

والبرامج القطاعية المركزية تبلغ سنويا من طرف وزير المالية لوزراء القطاعات المعنية ومسؤولي الإدارات المتخصصة والمؤسسات ذات الاستقلال المالي بواسطة مقرر برنامج (décision-programme)، أما مقرر تسجيل المشروع فيعد من طرف الوزراء المعنيين أو مسؤولي الإدارات المتخصصة.

¹ - PSC : programme sectorial centralisé

² - PSD : programme sectorial décentralisé

³ - PCD : programme communal de developpement

⁴ - AP : Autorisation de paiement

⁵ - CP : Crédit de paiement

وتجدر الإشارة إلى أن الأمر بالصرف في حالة رخص البرامج يمكنه القيام بالالتزام فقط، وعندما يحصل على اعتمادات الدفع يمكنه الأمر بالصرف (l'ordonnancement) ويمكن للمحاسب القيام بعملية الدفع.

يعد مقرر البرنامج ومقرر تسجيل المشروع بناء على الملف التقني للمشروع الذي يشمل:

- بطاقة فنية تتضمن المحتوى المادي وكلفة المشروع ووزنات الانجاز؛

- تقرير تقديري يبين عند الاقتضاء مختلف البدائل؛

- نتائج المناقصات وهي تقويم الكلفة بالعملة الصعبة وكيفية تمويلها؛

ويقوم الوزير المختص بتوزيع اعتمادات الدفع المبلغة له بين الأمرين بالصرف الموضوعين تحت وصايته، وحسب كل باب، كما يمكنه تفويض رخص البرامج كاملة مع اعتمادات الدفع الخاصة بها لأحد المدراء التنفيذيين على مستوى إحدى الولايات فيصبح الأمر بالصرف الثانوي هو هذا المدير والمحاسب المختص المتكفل بعمليات (PSC) هو أمين الخزينة المركزي.

عندما يصل ملف نفقات (PSC) إلى خزينة الولاية تكون أول عملية هي المراقبة والفحص على مستوى مكتب الرقابة والتحقيق لنفقات التجهيز.

بعد التحقيق من تمام الملف وتطابق مختلف المبالغ مع بعضها يحوله مكتب التحقيقات إلى مكتب الاعتراضات والتحصيل الذي يراقب كما رأينا وجود اعتراضات ضد المستفيد (المقاول) سواء من قبل محاسبين عموميين (ATD) كدليل على أنه مدين للدولة، أو من قبل هيئات أخرى غالبا (LA CNES) عن طريق (Saisie-arrêt) تصدره الجهة القضائية المختصة.

إذا وجد مكتب الاعتراضات والتحصيل إحدى هذه الحالات يقوم بالخصم من المبالغ المراد دفعها للمستفيد مقدار دينه تجاه الدولة أو اتجاه الغير بوضعه ل (fiche de recette) - يحتوي على مبلغ الخصم وسببه - مع الملف ثم يضع عليه تأشيرة (Vu aux opposition) ويرسله إلى مكتب نفقات التجهيز (le règlement) حيث يتأكد من وجود الاعتمادات وكفايتها وصحة كافة المبالغ المسجلة على بطاقة الالتزام التي يبين فيها عنوان العملية، رقم التسجيل ورصيد الالتزامات والمدفوعات التي يبين فيها عنوان العملية، رقم التسجيل ورصيد الالتزامات أو الدفع المرتقب حسب كل عنوان ، ويجب أن تكون هذه المعلومات مطابقة لوضعية الأشغال وأسعار الصفقة ثم يقوم المكتب بالعمليات المحاسبية .

ويتم بالطبع إدراج كل العمليات المحاسبية التي تجري خلال اليوم في بطاقة (TR6)، وهي الوثيقة اليومية التي تجمع فيها كل العمليات المنجزة خلال يوم واحد وتحتوي جانبا خاصا بالإيرادات (les recettes) وجانبا خاصا بالنفقات (les dépenses).

1.2. البرامج القطاعية غير الممركزة (PSD)

البداية تكون بمقرر البرنامج الذي يصدره وزير المالية، يعرف بعدد مكون من 06 أرقام يجوي سنة التسجيل ورمز الولاية ورقم الرمز يكون زوجيا.

مقرر البرنامج يخصص للولاية رخص البرنامج واعتمادات الدفع حسب كل قطاع فرعي، أما دور الوالي فيكون في قرار تسجيل المشروع، والوالي يعتبر هنا أمرا بالصرف وحيدا، وأن المحاسب العمومي المختص لتنفيذ عملياته هو أمين الخزينة الولائي.

ويجوز للوالي أن يقوم بتحويلات مالية من قطاع فرعي لآخر ضمن نفس القطاع في حدود الاعتمادات المالية المبلغه له.

أما بالنسبة للعمليات المحاسبية واجراءات عملية الدفع الخاصة بـ (PSD) على مستوى خزينة الولاية فتتم بنقس الكيفية التي تجري بها عمليات (PSC)، وحتى ملف النفقة هو نفسه لأن معظم عملياته تكون على شكل صفقات عمومية.

3.1.2. المخططات البلدية للتنمية (PCD)

المخطط البلدي للتنمية هو تلك الإعانات والمساعدات التي تقدمها الدولة للبلديات لضمان تنمية متوازنة، ويظهر في الميزانية العامة للدولة (الجدول ج) كقطاع مستقل ويتمحور حول النشاطات ذات الأولوية في التنمية حيث يشمل القطاعات الفرعية التالية: الفلاحة والري، البنى التحتية الادارية والاقتصادية والاجتماعية، التربية والتكوين.

بعد صدور قانون المالية السنوي يقوم وزير المالية بتقسيم الغلاف المالي المخصص على الولايات، وتستقبل مديرية التخطيط وهيئة الاقليم سنويا مقرر رخص البرنامج ومقرر اعتمادات الدفع المخصصة للولاية، ثم يقوم الوالي بتوزيع الغلاف المالي المحصل عليه بين البلديات مراعيًا في ذلك إمكانياتها الاقتصادية والمالية ويعطي الأولوية للبلديات المحرومة والأقل تنمية.

وبناء عليه تقوم مديرية التخطيط وهيئة الإقليم بإعداد مقررات التسجيل الخاصة بكل عملية وترسل نسخا منها إلى البلدية المعنية، الدائرة، مديرية الإدارة المحلية، أمين خزينة البلدية، أمين خزينة الولاية ومديرية الضرائب، بعد ذلك تشرع البلدية في انجاز المشاريع التي استفادت منها.

3. تنفيذ بعض العمليات الخاصة

إن إجراءات الادارية المطلوبة والتسلسل في تنفيذ نفقة معينة، يمكن أن تطرأ عليه بعض الاستثناءات التي تتعلق بتنفيذ نفقات ذات طابع خاص، قد يخرج تنفيذها عن قاعدة الفصل بين الأمر بالصرف أصلاً، أو تتم عملية الدفع دون وجود الإجراءات الإدارية وذلك في إطار الحسابات الخاصة بالخزينة.

1.3. الحسابات الخاصة بالخزينة (CST)

في هذه الحالة لا يوجد أصلاً المراحل العادية لتنفيذ النفقة العمومية عدا إجراء الدفع أي المرحلة المحاسبية التي تتكفل بها الخزينة، لذا تعتبر هذه الحسابات من عمليات الخزينة ولا تفتح إلا بموجب قانون المالية حسب ما نصت عليه المادة 48 من القانون 17/84 وتشمل (05) أصناف وهي:

1.1.3. حساب التسيقات

يتعلق الأمر بالتسيقات التي تمنحها الدولة للجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري في حدود الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض ومنذ عدة سنوات أصبحت التسيقات لا تقدم إلا للمؤسسات الصحية، ويتم تسديد هذه التسيقات في أجل أقصاه سنتان دون فوائد، وفي حالة عدم الوفاء نكون أمام حالتين:

- إما أن تمتد المدة إلى أجل أقصاه سنتان مع احتمال تطبيق معدل الفائدة على هذه الفترة الأخيرة؛
- وإما أن تحول هذه التسيقات إلى قروض؛

2.1.3. حساب القروض (les prêts)

تدرج ضمن هذه الحسابات القروض الممنوحة من قبل الدولة في حدود الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض وذلك بتطبيق معدل الفائدة ومثالها القروض الممنوحة لأجل شراء سيارات جديدة.

3.1.3. الحسابات التجارية

تشمل المداخيل والنفقات الناتجة عن العمليات الصناعية والتجارية التي تقوم بها المصالح العمومية بصفة استثنائية، ومثالها إيرادات ونفقات العمال التي يقوم بها السجناء داخل مراكز إعادة التربية.

4.1.3. حساب التسوية مع الحكومات الأجنبية

تشمل الاعانات التي تقدمها الدولة والحكومات الأجنبية أو التي تستقبلها في إطار الاتفاقيات الدولية وكذا التعاون الدولي في حالة الكوارث.

5.1.3. حساب التخصيص الخاص

وهي الحسابات التي يخصص لنفقاتها إيرادات معينة وبصفة مؤقتة لذلك فهي استثناء على قاعدة عدم تخصيص الإيرادات، كما أن البواقي (les reliquats) لا تسقط في نهاية السنة بل تنتقل إلى اعتمادات السنة الموالية ومن أبرز أمثلتها: صندوق التضامن الوطني، صندوق تعويض الارهاب.

وتنفذ أي عملية دفع تخص أحد حسابات التخصيص الخاص بشكل عادي، حيث يجعل حساب التخصيص الخاص لدينا (débit) وحساب المستفيد دائنا (crédit).

2.3. الدفع دون أمر بالصرف مسبق

في هذه الحالة يحدث تغيير في ترتيب المراحل الأربعة لتنفيذ النفقة حيث تكون أول مرحلة هي الدفع ثم تأتي المراحل الأخرى تباعا، مع الإشارة هنا أن الأمر بالصرف يصدر حوالة تسوية (mondât de régularisations).
عموما يدخل في هذا الإطار ثلاث أنواع من النفقات المدفوعة عن طريق وكالات التسبيق، القروض العمومية والنفقات التي تأتي تنفيذها لقرارات العدالة.

1.2.3. النفقات المدفوعة عن طريق وكالات التسبيق

وكالات النفقات (التسبيقات) - la régie d'avance - هي مصلحة منصبة لدى الأمر بالصرف وتحت سلطته الادارية، تسمح له بتنفيذ النفقات التي تتطلب السرعة و لا تتجاوز مبلغا محددًا من خلال قرار إنشاء الوكالة الصادرة عن الأمر بالصرف، يجب أن يكون الوكيل موظفا مرسما لدى مصالح الأمر بالصرف ويجب اعتماده لدى المحاسب العمومي بإرسال قرار الإنشاء له وكذلك للمراقب المالي¹، إن النفقات المعنية بهذا الإجراء هي:

- نفقات صغيرة تخص الأدوات والتسيير؛

- أجور الموظفين العاملين باليوم والساعة؛

¹ - المرسوم التنفيذي 108/93 المؤرخ في 05 مايو 1993 المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات و لنفقات تنظيمها وسيرها، المادة 18 منه.

- التسبيقات عن مصاريف التكاليف بالمهمات؛

- الأشغال المنجزة في الوكالات؛

إن تنفيذ هذه النفقات من الناحية المحاسبية على مستوى خزينة الولاية، وعند إنشاء الوكالة يقدم تسبيق للوكيل من ميزانية الدولة أو الجماعات المحلية أو (EPA) يساوي المبلغ المحدد في قرار الانشاء.

بعد عملية الدفع تأتي المراحل الأخرى لتنفيذ النفقة العمومية حيث يرسل الوكيل الوثائق التبريرية (PJ)¹ للنفقات التي تغطي الاموال المسحوبة إلى الأمر بالصرف الذي يصدر حوالة التسوية ويحول ملف النفقة إلى أمين خزينة الولاية للتأكد من شرعية العملية والوثائق التبريرية.

2.2.3. القروض العامة

مبدئيا تعتبر القروض العامة إيرادات للدولة، لكن بمجرد وصول آجالها (L'échéance) لا بد من تسديدها ويكون ذلك بتسديد رأس المال والفوائد، كما تجدر الإشارة أن تسديد القروض (رأس المال) يعتبر من عمليات الخزينة حسب نص المادة 62 من القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية والمادة 12 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

أم الأعباء المترتبة عن الدين العمومي فتعتبر من عمليات الميزانية وتدخّل في نفقات التسيير (المادة 24 من القانون 17/84)، وكما نعلم أن القروض نوعان داخلية وأخرى خارجية، وما يهمننا هنا هو القروض الداخلية التي يمكن أن تنفذ على مستوى خزينة الولاية (القروض الخارجية يتكفل بها العون المحاسبي المركزي للخزينة (ACCT) على شكل سندات الخزينة.

3.2.3. تنفيذ قرارات العدالة

قرارات العدالة التي تنفذ على مستوى خزينة الولاية نقصد بها تلك القرارات القضائية لفائدة الغير على حساب الدولة أو إحدى هيئاتها العمومية، مثلا الحكم على الإدارة بالتعويض لصالح موظف أبعده من منصب عمله بغير وجه حق، وهي منظمة بالقانون 02/91 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 والتعليمة الوزارية 34 لوزير المالية المؤرخة في 11 اوت 1991 المتضمنة كفاءات تنفيذ قرارات العدالة، حيث تستقبل مصالح الخزينة ملفه الذي يتكون من :

- طلب خطي يجوي جل المعلومات الخاصة به؛

- الحكم القضائي الصادر عن الجهة القضائية المختصة لصالح الموظف؛

¹ -PJ :Pièces Justificatives

- الصيغة التنفيذية للحكم؛

- محضر تبليغ الحكم للإدارة المعنية؛

- محضر عدم امتثال الإدارة للحكم ويعده المحضر القضائي بعد 20 يوما من قرار التبليغ في حالة عدم الامتثال.

تدرس مصالح خزينة الولاية الملف وتبلغ الإدارة المحكوم عليها وتراسل وكيل الجمهورية للتأكيد على الصيغة النهائية للحكم، وبعد التحقق من خلو الحكم من أي إشكال تقوم خزينة الولاية بعمليات الدفع في مدة ثلاثة أشهر بدءا بتاريخ إيداع الملف لديها حتى ولو كانت الاعتمادات غير كافية أي الدفع على المكشوف (a découvert).

3.3. الدفع دون أمر بالصرف

نظرا للطابع التكراري لبعض العمليات، فإن عملية التصفية الخاصة بها تتم واحدة من طرف المحاسب العمومي ولا يوجد أمر بالصرف، وما يميز هذه النفقات هو غياب الخدمة المؤداة (le service fait)، وتشمل أساسا المعاشات، الاموال الخاصة وأجور أعضاء الحكومة والإدارة السياسية.

1.3.3. المعاشات (les pensions)

إن معاشات المتقاعدين والمجاهدين وأبناء وأرامل الشهداء وذوي الحقوق تعتبر عبئا متكررا على ميزانية الدولة لذلك يتم دفعها من طرف المحاسب العمومي دون أمر بالصرف، الاعتمادات الخاصة بها اعتمادات تقديرية، ويتم عملية الدفع باستظهار المستفيد لسند الدائن المتمثل في مقرر التسجيل ودفتر الإيصال لدى أمين خزينة الولاية ليدفع له المبلغ المستحق. ويسجل العملية بعدها أمين الخزينة للولاية بعلم أمين الخزينة الرئيسي* (TP) الذي بدوره قد تلقى معلومات من كافة أمناء الخزائن الولائية (عدا ما يتعلق بالعاصمة لأنه هو المتكفل بمعاشاتها)، فأمين الخزينة الرئيسي يخبر أمين الخزينة المركزي (TC) عن المبالغ المدفوعة من قبل مختلف أمناء الخزائن.

2.3.3. الاموال الخاصة (les fonds spéciaux)

وتسمى كذلك الاموال السرية، فهي أموال توضع تحت تصرف رئيس الجمهورية أو رئيس الحكومة ويتم تسييرها من طرف الوزراء، وتعتبر استثناء على مبدأ تخصيص النفقات الذي يقتضي بأن تخصص الاعتمادات وتوزع حسب الحالات على الفصول والقطاعات التي تتضمن النفقات حسب طبيعتها والغرض من استعمالها، والاموال الخاصة استثناء عليه، لأنها تخرج من مبدأ الحد الأقصى للاعتماد المخصص لنفقة معينة، لهذا فان المحاسب العمومي يضع تحت تصرف المسير، الوالي أو

الوزير الأموال الخاصة في حدود الاعتمادات الإجمالية التي يستعملها المسير بكل حرية بشرط أن يرسل كشفا خاصا بتوظيف هذه الأموال إلى رئيس الجمهورية أو رئيس الحكومة حسب الحالة.

3.3.3. أجور أعضاء الحكومة والإدارة السياسية

وتشمل هذه النفقات مرتبات رئيس الجمهورية، رئيسي غرفتي البرلمان، رئيس المجلس الدستوري ورئيس مجلس الدولة. ويتم تنفيذها عن طريق تخصيصات تمنح في إطار نفقات التسيير الخاصة بميزانية الدولة، حيث يقدم تسبيق شهري لهؤلاء الأعضاء بموجب قرار وزاري صادر عن وزير المالية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- 1) بخراز يعدل فريدة، تقنيات وسياسات التسيير المصرفي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000.
- 2) بن رمضان بلقاسم، دروس في الخزينة العمومية، المعهد الوطني للمالية، الجزائر، 1989.
- 3) حسن الصغير، دروس في المالية العامة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
- 4) حسن الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، 1999.
- 5) شاكر قزويني، محاضرات في اقتصاد البنوك، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- 6) الطاهر لطرش، الاقتصاد النقدي والبنكي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.
- 7) عبد القادر خليل، مبادئ الاقتصاد النقدي والمصرفي - الجزء الثاني - اضاءات حول الجهاز المصرفي والسياسات النقدية في تحليل نظرية ومقاربات كمية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012.
- 8) محمد عبد العزيز عجمية، التنمية الاقتصادية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
- 9) مصطفى رشيد شيحة، الاقتصاد النقدي والمصرفي، الدار الجامعية، بيروت، 1981.

ثانياً: المذكرات والأطروحات

- 1) شلال زهير، افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات للمالية للدولة، اطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، 2013/2014.
- 2) أمزال فاتح، حسابات التخصيص الخاص في النظام الميزاني الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، الجزائر، 2009.
- 3) خلوط فوزية، دور السياسات المالية في تحقيق الاستقرار والنمو الاقتصادي في ظل التحويلات الدولية الراهنة، دراسة حالة الجزائر، جامعة بسكرة، مذكرة ماجستير، 2003.

ثالثاً: المجالات

- 1) نادية مغني شكور، حسابات التخصيص الخاص في النظام الموازنتي الجزائري، تشخيص، تحديات، آفاق، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 15، العدد 1، جوان 2008.

رابعاً: الملتقيات

- 1) اسماعيل جوامع، فائزة بركات، حوكمة المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الاداري، جامعة بسكرة، ايام 06/0/2012.

خامساً: المحاضرات

- 1) عبد الحميد غيث، أساسيات المحاسبة العمومية، جامعة جيجل، الجزائر، 2015.
- 2) عبد الحميد مرغيت، المحاسبة العمومية (محاضرات)، جامعة جيجل، السنة الجامعية 2018/2019.
- 3) لوني نصيرة، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، جامعة البويرة، 2013/2014.

سادساً: نصوص قانونية وتشريعية

- 1) الأمر رقم 75-35 الصادر بتاريخ 29 أبريل 1975 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني.
- 2) الامر رقم 27/95 المؤرخ في 30/12/1995 المتضمن قانون المالية قانون المالية لسنة 1996.
- 3) القانون 75-59 المؤرخ في 27/09/1975، المتعلق بالقانون المدني الجزائري المعدل والمتمم.
- 4) القانون 81/17 المؤرخ في 7/7/1981 المتعلق بقوانين المالية، المادة 62 منه.
- 5) القانون 84-17 المؤرخ في 7/7/1984 المتعلق بقوانين المالية، المادة 56 منه.
- 6) القانون 86-12 المؤرخ في 19/08/1986، المتعلق بنظام النقد والقرض.
- 7) القانون 88-06 المؤرخ في 12/01/1988، المتضمن استقلالية المؤسسات العمومية.
- 8) القانون 90-08 المعدل بموجب القانون رقم 11-10 المؤرخ في 22 جولية 2011 المتعلق بالبلدية.
- 9) القانون 90-09 المعدل بموجب القانون رقم 12-07 المؤرخ في 21/02/2012، المتعلق بالولاية.
- 10) القانون 90-10 المؤرخ في 14/04/1990 المتعلق بالتعدد والقرض المعدل والمتمم.
- 11) القانون 90-10 المؤرخ في 14/04/1990، المتعلق بالنقد والقرض.
- 12) القانون 90-21 المؤرخ في 15/08/1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية.
- 13) القانون رقم 03-22 المؤرخ في 28/12/2003، المتضمن قانون المالية لسنة 2004.
- 14) القانون 07-11، المؤرخ في 25/11/2007، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.
- 15) المرسوم 70/93 المؤرخ في 31/12/1970، المتضمن قانون المالية لسنة 1971. المادة 07 منه.
- 16) المرسوم رقم 70-154، المؤرخ في 22 أكتوبر 1970 والمحدد لمدونة نفقات وإيرادات الولاية، والقرار الوزاري المشترك رقم 12036 المؤرخ في 12 ديسمبر 1970 والمتعلق بتطبيق هذا المرسوم)
- 17) المرسوم التنفيذي رقم 92-26 المؤرخ في 13 جانفي 1992 والمتعلق بالحسابات الجارية للمحاسبين العموميين ووكلاء الإيرادات والنفقات.

- 18) المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالرقابة القبلية الملتزم بها.
- 19) المرسوم 93-46 المؤرخ في 06/02/1993 المحدد لآجال دفع النفقات وتحصيل أوامر الإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المدومة.
- 20) المرسوم التنفيذي 93/108 المؤرخ في 05 مايو 1993 المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات ولنفقات تنظيمها وسيورها، المادة 18 منه.
- 21) القرار رقم 40 الصادر عن وزير المالية بتاريخ 17/11/1992، يحدد مبلغ 5000 دج كحد أقصى لدفع النفقة نقداً.
- 22) التعليمية رقم 78 الصادرة بتاريخ 17/08/1991 عن المديرية المركزية للخزينة العمومية والمتعلقة بإصلاح محاسبة قابضي الوكالات المالية.
- المصادر باللغة الأجنبية:

- 1) KOBTAN mohamed ;le trésor public ; OPU Alger ;1990 .
- 2) AIi BISSAAD : **Droit de la comptabilité publique**. Editions Huma. 2004.
- 3) **Instruction générale n° 16** du 12/10/1968 sur la comptabilité du trésor. Direction de la réglementation comptable. Ministère de finance. P.13.
- 4) **Projet D'instruction générale sur la comptabilité de l'état (règle de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'état**, (Direction générale de la comptabilité publique) décembre 2004. P03.
- 5) Communication partout sur : **la réforme de la comptabilité publique**, La direction générale de la comptabilité publique, 2002, p.12.
- 6) M.BOUTABA, **Rapport sur la réforme de la comptabilité publique**, direction générale de la comptabilité publique, 2000.

فهرس المحتويات

الصفحة	البيان
1	مقدمة
14-4	الفصل الاول: نظرة عامة حول الخزينة العمومية (النشأة، المفهوم، التطور)
5	1. نشأة ومفهوم للخزينة العمومية
7	2. خصائص واهمية الخزينة العمومية
8	3. نشأة وتطور الخزينة العمومية في الجزائر
21-16	الفصل الثاني: وظائف ومهام الخزينة العمومية ودورها الاقتصادي
17	1. وظائف الخزينة العمومية
19	2. مهام الخزينة العمومية
20	3. الدور الاقتصادي للخزينة العمومية
30-23	الفصل الثالث: موارد استخدامات الخزينة العمومية وطرق تمويلها
24	1. موارد الخزينة العمومية
25	2. استخدامات الخزينة العمومية
27	3. التمويل النقدي والتمويل المالي للخزينة العمومية
38-32	الفصل الرابع: الحسابات الخاصة بالخزينة العمومية
33	1. مفهوم الحسابات الخاصة
34	2. تصنيف الحسابات الخاصة
35	3. أنواع الحسابات الخاصة حسب القانون (17-84)
44-40	الفصل الخامس: الخزينة العمومية والسيولة
41	1. مفهوم سيولة الخزينة
43	2. تأثير الخزينة العمومية على السوق النقدية
44	3. السيولة المتاحة للخزينة العمومية
54-46	الفصل السادس: إجراءات تحصيل الإيرادات ودفع النفقات والأعوان المكلفين بها
47	1. الاعوان المكلفون بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات
50	2. عمليات الإيرادات
52	3. إجراءات تنفيذ النفقة العمومية
65-56	الفصل السابع: العمليات المالية للخزينة العمومية
57	1. تسيير الأموال والقيم
61	2. القروض العمومية

64	3. منح التسبيقات والقروض
80-67	الفصل الثامن: التسجيل المحاسبي للعمليات المالية
68	1. المحاسبة العامة
77	2. النظام المطبق في الجزائر
78	3. المحاسبات الأخرى
91-82	الفصل التاسع: عرض مجموعة حسابات الخزينة العمومية ومشروع اصلاحها
83	1. تقديم مدونة حسابات الخزينة
85	2. مشروع مخطط محاسبة الدولة
88	3. تركيبة مشروع المخطط المحاسبي للدولة (أقسام الحسابات)
108-93	الفصل العاشر: الاجراءات التطبيقية لتنفيذ النفقات على مستوى الخزينة الولائية.
96	1. تنفيذ نفقات التسيير على مستوى خزينة الولاية
100	2. تنفيذ نفقات التجهيز على مستوى خزينة الولاية
104	3. تنفيذ بعض العمليات الخاصة
112-109	قائمة المصادر والمراجع