

الأداء مجلة

مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن مختبر رأس المال البشري والأداء

العدد (1)، 2020

عدد: 2773 - 3181



مختبر رأس المال البشري والأداء
Human Capital and Performance Laboratory

Performance Review
Number (1)

مجلة رأس المال البشري والأداء
العدد (1)

Performance Review

*The Scientific Periodical Journal
of Human Capital and Performance Laboratory*

ISSN: 2773 - 3181

Number (1), 2020



مختبر رأس المال البشري والأداء
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
جامعة الجزائر 3
ابراهيم سلطان شيبوط

العنوان: 2، شارع أحمد واكد، دالي ابراهيم، الجزائر.
الموقع الإلكتروني: www.univ-alger3.dz/labos/hcpl

الهاتف/الفاكس: +213(0) 21.91.06.08

جامعة الجزائر3
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
مجلة الأداء



مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن مختبر رأس المال البشري والأداء
العدد (01)، 2020

جامعة الجزائر3
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
مخبر رأس المال البشري والأداء
مجلة الأداء
مجلة علمية دورية محكمة



مدير المجلة: أ.د. كيسرى مسعود

رئيس التحرير: د/ حسين زكريا

أعضاء هيئة التحرير:

د/ مختار رحمانى حكيمة

د/ جدي أسماء

د/ أيت أوقاسي فتيحة

د/ سكر كنزة

أ/ سعدي نبيهة

سكرتارية:

أ/ علاق حنان

أ/ حميش كهينة

مقر سكرتارية المجلة:

مخبر رأس المال البشري والأداء، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير،

جامعة الجزائر3، دالي إبراهيم

البريد الإلكتروني: perfreview.ua3@gmail.com

الموقع الإلكتروني: www.univ-alger3.dz/labos/hcpl/

أعضاء الهيئة العلمية

أ.د أفاقم قادة	جامعة الجزائر 3
أ.د كيسرى مسعود	جامعة الجزائر 3
أ.د عبد الله علي	جامعة تمنراست
أ.د شبايكي سعدان	جامعة الجزائر 3
أ.د لخلف عثمان	المركز الجامعي تيبازة
أ.د بومدين يوسف	جامعة الجزائر 3
أ.د حشماوي محمد	المدرسة العليا للتسيير والاقتصاد الرقمي - القليعة-
أ.د براق محمد	المدرسة العليا للتجارة - القليعة-
أ.د عولمي بسمة	جامعة برج باجي مختار عنابة
أ.د كواش خالد	جامعة الجزائر 3
أ.د سوييسي عبد الوهاب	جامعة بومرداس
أ.د بوزيدة حميد	جامعة بومرداس
أ.د مغاري عبد الرحمن	جامعة بومرداس
أ.د زغدار أحمد	جامعة الجزائر 3
أ.د غول فرحات	جامعة الجزائر 3
أ.د فوضيل فارس	جامعة الجزائر 3
أ.د خالفي علي	جامعة الجزائر 3
أ.د زايد مراد	جامعة الجزائر 3
أ.د يركي حسين	جامعة المدية
أ.د مجيطنة مسعود	جامعة الجزائر 3
أ.د عيساني نور الدين	جامعة الجزائر 2
أ.د ويصال أحمد	مدير مركز دراسات الشرق الأوسط- تركيا -
أ.د سكر فاطمة الزهراء	جامعة الجزائر 3
أ.د فلاح خلف علي الربيعي	جامعة المستنصرية - العراق-

أ.د حامد مولود علي الرك	جامعة صبراتة - ليبيا-
د. صافي عبد القادر	جامعة الجزائر 3
د. قديد فوزية	جامعة الجزائر 3
د. ياسف حسيبة	المدرسة الوطنية العليا للإحصاء والاقتصاد التطبيقي - القليعة -
د. بلمهدي طارق	جامعة الجزائر 3
د. موهوني مليكة	جامعة الجزائر 3
د. شيهاني سهام	جامعة الجزائر 3
د. بلحمري خيرة	جامعة المدية
د. العربي نعيمة	جامعة الجزائر 3
د. بوشعير لويزة	جامعة الجزائر 3
د. طاهري بشير	جامعة الجزائر 3
د. لعراب سارة	جامعة الجزائر 3
د. رياض مريم	المركز الجامعي تيبازة
د. بونيهي مريم	المركز الجامعي تيبازة
د. زروخي فيروز	جامعة الشلف
د. بركان أسماء	المركز الجامعي تيبازة
د احمد مخلوف	جامعة الأردنية - الأردن -



مجلة الأداء

مجلة علمية دولية محكمة متخصصة في العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، العلوم الإنسانية والقانونية



تصدر عن مخبر رأس المال البشري والأداء بجامعة الجزائر 3

قواعد النشر بالمجلة

تعد مجلة الأداء هي مالكة المادة العلمية المنشورة، وتحتفظ بكافة حقوق النشر في كافة الأبحاث التي تنشر فيها. وانتقال حقوق طبع ونشر محتويات الأعداد إلى المجلة يتم وفق البنود الآتية:

■ تنشر مجلة الأداء الأبحاث الاقتصادية والعلوم الإنسانية والاجتماعية والقانونية باللغات العربية والإنجليزية والفرنسية، على أن يكون البحث المقدم للنشر لم ينشر أو قدم للنشر في مجلات أو ملتقيات أخرى.

■ يرسل المقال المراد نشره بالمجلة إلكترونياً إلى رئاسة التحرير مرفوقاً باسم الباحث أو الباحثين ودرجاتهم العلمية، وأماكن عملهم مع ذكر البريد المهني ومخبر الانتماء، ويتم إشعارهم إلكترونياً باستلامه.

■ ضرورة استخدام نمط الاقتباس والتوثيق مع الأسلوب المعتمد من قبل APA.
■ يجب إعطاء الملاحظات الواردة في قالب المجلة الأهمية القصوى خلال إعداد المقال، وكل المقالات الوارد التي تخالف الشروط سترفض شكلاً دون مرورها على التقييم العلمي.

■ تدرج البيانات والمعلومات غير الضرورية داخل النص في الملاحق، حيث تعطي توضيحات مهمة لفهم أكثر لما ورد في المقال.

■ ضرورة إدراج التعهد في آخر المقال.
■ لا تقل عدد صفحات المقال يقل عن 10 صفحات.

■ يصبح البحث المنشور ملكاً للمجلة ولا يجوز إعادة نشره في أماكن أخرى.

■ تعبر المواد المنشورة عن آراء أصحابها، ولا تعكس بالضرورة وجهة نظر المجلة أو الكلية.

■ يمكن للمجلة أن تعدل في شكل المقالة دون المساس بمحتواها.

■ يرسل المقال على البريد الإلكتروني perfreview.ua3@gmail.com

مجلة الأداء
مجلة علمية دورية محكمة
مخبر رأس المال البشري والأداء



العدد (01)، 2020

الرقم	الفهرس	الصفحة
-	الافتتاحية	7
1	عائشة سمسوم آمال تبارني جامعة الجزائر 3 جامعة الجزائر 3	20-08
2	سكر فاطمة الزهران مغلاوي أمينة جامعة الجزائر 3 جامعة الجزائر 3	39-21
3	قديد فوزية نعيمة العربي جامعة الجزائر 3 جامعة الجزائر 3	53-40
4	مغني نادية عامر مريم مفتاح حمزة جامعة الجزائر 3 جامعة الجزائر 3	71-54
5	شبهاني سهام جامعة الجزائر 3	84-72
6	بوشعير لويضة مرزوق فاتح جامعة الجزائر 3 جامعة الجزائر 3	96-85

نظام المحاسبة العمومية في الجزائر: بين طبيعة ومتطلبات الأطر التنظيمية السارية وواقع الممارسات العملية

مغني نادية*¹ عامر مريم²، مفتاح حمزة³

1 كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر 3.dz.univ-alger.nadia.meghni@

2 مخبر إدارة التغيير في المؤسسة الجزائرية، جامعة الجزائر 3. mimibelievingod@hotmail.fr

3 مخبر إدارة التغيير في المؤسسة الجزائرية، جامعة الجزائر 3. meftah.hamzai@univ-alger3.dz

تاريخ النشر: جوان 2020

تاريخ القبول: 03 افريل 2020

تاريخ الاستلام: 01 فيفري 2020

المخلص:

تمحورت إشكالية هذه الدراسة في البحث عن إمكانية بناء تصور متكامل لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق ما تملّيه أدبيات الفكر الإداري والمحاسبي الحديثة، مع مراعاة واقع هذا النظام بين طبيعة ومتطلبات الأطر القانونية والتنظيمية السارية وواقع الممارسات العملية، وذلك سعياً لحصر وتشخيص مكامن الخلل الأساسية التي أفرزت حالات الضعف العام المسجلة على مستوى المحاور الثلاثة المشكلة لنظام المحاسبة العمومية: المخطط المحاسبي للدولة ومسار تنفيذ العمليات المالية، الميزانية العامة للدولة، والرقابة على الأموال العمومية.

الكلمات المفتاحية: نظام محاسبة عمومية، موازنة عامة للدولة، قطاع عام، رقابة على الأموال العمومية.

تصنيف JEL : H21, H61, H68, H83

Abstract:

The problematic of this study revolved around the possibility of building an integrated vision for reforming the public accounting system in Algeria according to the ethics of modern administrative and accounting thought, taking into account the reality of this system between the nature and requirements of the applicable legal and regulatory frameworks, and the reality of practical practices in order to identify and diagnose the main flaws that resulted in the general weakness recorded at the level of the three axes forming the public accounting system: the state accounting plan and the course of implementation of financial operations, the general state budget and the control of public funds.

Keywords: public accounting system, general state budget, public sector, control of public funds.

1. مقدمة:

نظام المحاسبة العمومية الإطار القانوني والتقني لتحضير وتنفيذ ومراقبة العمليات المالية في إطار الميزانية العامة للدولة، وتعتبر هذه الأخيرة الأداة التي تعكس سياسات وبرامج ونشاط الدولة، وبالتالي فهي تمثل أحسن أداة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الحكومية لاستخدام الموارد العامة المتاحة وفق الأهداف المسطرة، وبذلك يعكس نظام المحاسبة العمومية في جزئياته مراحل وخطوات المسار الموازني للدولة، انطلاقاً من عملية تحضير الميزانية العامة إلى إقرارها ثم تنفيذها وإجراء الرقابة عليها.

في هذا السياق، واستناداً للمعارف التي تراكمت لدينا خلال الممارسة الميدانية للمحاسبة العمومية لمدة قاربت خمس سنوات في مجلس المحاسبة، وبالاكتفاء أيضاً على نتائج النقاشات التي أجريناها في إطار مقابلات علمية مع عدد من قضاة مجلس المحاسبة ومستشاري المالية

* مغني نادية، الإيميل المرسل منه: nadiameghni@gmail.com

العامة وكذا إطارات من المديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية بهدف إثراء هذا الموضوع، سنتطرق في هذا البحث بالدراسة والتحليل لأهم المحاور المشكّلة لنظام المحاسبة العمومية وهي: المخطط المحاسبي للدولة ومسار تنفيذ العمليات المالية والميزانية العامة للدولة، والرقابة على الأموال العمومية؛ وذلك بهدف تشخيص واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وضبط آلياته وتحديد مدى استجابته لمواكبة تطور دور الدولة وتدخلاتها في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية وغيرها؛ وتحديد مدى قدرته على قياس وتقييم فعالية وكفاءة أداء الأنشطة والعمليات المالية والإبلاغ عنها على مستوى الوحدات الإدارية الحكومية، وكذلك على مستوى الميزانية العامة للدولة ككل.

يكتسي موضوع إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وفي كل الدول عبر العالم على حد سواء، أهمية بالغة وقصوى بالنظر لكونه يشكل الإطار الذي يتم وفق آلياته تخصيص وإنفاق وإدارة مُقدّرات وثروات البلاد. ومن الواضح أن السلطات العمومية في الجزائر تُدرك تماما أن الأطر القانونية والتنظيمية الحالية لهذا النظام لم تعد تستجيب لمتطلبات التسيير السليم للأموال العمومية، مما دفعها لبرمجة مشاريع لإصلاح هذا النظام، غير أن الإجراءات المتخذة في هذا الاتجاه تسير ببطء شديد رغم حساسية الموضوع وأهميته. إن موضوع البحث عن أنجع الأطر المحاسبية والموازناتية والرقابية لترشيد الإنفاق العام من المفروض أن يتصدر أولويات الاهتمام لدى صانعي القرار في أعلى هرم السلطة في كل الأحوال والظروف، غير أن ما تعيشه الجزائر في هذه الفترة من أزمة غير مسبقة نتيجة الركود الذي يشهده الاقتصاد الوطني نتيجة جائحة كورونا (فيروس كوفيد 19)، إضافة لانخفاض أسعار النفط التي انعكست بشكل سلبي على الإيرادات العامة لميزانية الدولة، وأدت إلى استهلاك جزء كبير من احتياطي الصرف واحتياطي صندوق ضبط الإيرادات، يجعل موضوع إصلاح نظام المحاسبة العمومية أكثر من ضرورة ملحة.

وفي ضوء ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في عدة تساؤلات على النحو التالي:

فيما تكمن مواطن الضعف والاختلالات التي تشوب الإطار القانوني والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر بين طبيعة الأطر القانونية والتنظيمية السارية وواقع الممارسات العملية؟

ويتفرع من السؤال الرئيس التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- ما هي حدود الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟
 - 2- ما هي مظاهر التأثير المتبادل بين المخطط المحاسبي للدولة والموازنة العامة؟
 - 3- ما هي ظروف إعداد الميزانية العامة للدولة في الجزائر، وما مدى التحكم في مبادئ التقديرات والتراخيص الموازناتية؟
 - 4- ما هي التحفظات التي تشوب عملية الرقابة الممارسة خلال مراحل المسار الموازناتي؟
- وعلى هذا الأساس سنتطرق من خلال هذه الدراسة للنقاط التالية :

1- حدود الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر

بالإضافة إلى الأحكام التي تصدر في قوانين المالية السنوية التي تعتبر مصادر أساسية للتشريع بالنسبة لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، فإن من أهم النصوص السارية المفعول التي تدخل ضمن الإطار التشريعي لتنظيم المالية العامة ونظام المحاسبة العمومية في الجزائر نجد ما يلي:

- القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، المتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم؛
- القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، المعدل والمتمم؛
- القانون رقم 90-32 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990، المتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، المعدل والمتمم. هذا القانون جاء ليحل محل القانون 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980، المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، فقد تم إلغاء هذا الأخير بموجب الأول؛
- الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010.

"يعتبر قانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية بمثابة النص الذي يحدد إطار ومحتوى قوانين المالية الجزائرية. وهو بمثابة النص الشامل الذي وضع حد للممارسات التشريعية والتنظيمية المتفرقة التي عرفها إطار قوانين المالية الجزائرية منذ الاستقلال إلى غاية 1984. ينقسم قانون 84-17 إلى سبعة أبواب، فالباب الأول يتضمن أحكاما عامة، قوانين المالية وأنواعها. في الفصل الأول من الباب الثاني نجد أحكاما تعالج الميزانية العامة للدولة من حيث محتواها والمبادئ التي تضبطها كمبدأ السنوية، الشمولية، الوحدة. في الفصل الثاني المخصص للموارد، عرضت المادة 11 مختلف موارد ميزانية الدولة وأعطت المادة 15 التي تلتها تعريفا للرسوم الشبه جبائية. جاء في الفصل الثالث، في القسم الأول أحكام عامة عالجت النفقات العمومية التي قسمت إلى نفقات التسيير ونفقات الاستثمار. ولقد اعترف قانون 84-17 في بابه الثالث على أن العمليات المالية والمحاسبية للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري (الوحدات الإدارية الحكومية) تخضع لنفس القواعد المطبقة على الميزانية العامة للدولة." (دنيدي، 2014، صفحة 46)

وقد عرف القانون 84-17 تعديل وإتمام بموجب القانونين : 88-05 المؤرخ في 12 جانفي 1988 الصادر بالجريدة الرسمية رقم 02 بتاريخ 13 جانفي 1988؛ و 89-24 المؤرخ 31 ديسمبر 1989 الصادر بالجريدة الرسمية رقم 01 بتاريخ 03 جانفي 1990.

أما بالنسبة للقانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، المعدل والمتمم، فيعتبر "بمثابة مجموعة الإجراءات والقواعد القانونية والإدارية التي تمكن تنفيذ العمليات المالية لميزانية الشخص العمومي، فهو إذن يمثل المرحلة الإجرائية المتعلقة

بتنفيذ قانون المالية فور صدوره في الجريدة الرسمية. (ذنيدي، 2014، صفحة 108) تضمن القانون 90-21 إثنان وسبعون (72) مادة مصنفة في أربعة أبواب، خُصص الباب الأول لمعالجة الأحكام المتعلقة بالميزانية والعمليات المالية وتنفيذها؛ في حين تناول الباب الثاني الأعوان المكلفون بالتنفيذ (الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون)، وعالج الباب الثالث الأحكام المتعلقة بالرقابة على النفقات المستعملة ورقابة التنفيذ والتسيير؛ وتضمن الباب الرابع والأخير أحكاما متعلقة بالعقوبات المالية في حق المدينين.

لم يعد القانون 84-17 المذكور أعلاه (المتعلق بقوانين المالية في الجزائر)، يتماشى والتسيير الفعال للأموال العمومية الأمر الذي يدفع نحو إصلاح مالي منحصر في إطار قانوني من أجل التسيير العمومي عن طريق التعهد بالأهداف والتشديد في المسؤولية على المسيرين. فكما هو معروف طبقا للممارسات الحالية، فالرقابة على نجاعة النفقة العمومية أمر سطحي ويمكن القول حتى أنه أمر مهمش، لأن المسيرين غير مطالبين بتقديم تقارير حول الوسائل التي سخروها أثناء التسيير العمومي هذا من جهة، ومن جهة أخرى نجد أن عمل البرلمان منحصر في نظرة كمية للميزانية كونه ينظر إلى حجم الاعتمادات وعن نسب تطورها واستهلاكاتها. فالضرورة القانونية تجعل الإصلاح المالي يركز على تشديد مسؤولية المسيرين ورقابة الفعالية في التسيير. (ذنيدي، 2014، صفحة 49)

ومن حيث ضرورة عصنة المالية العامة فهذا أمر يستلزم تعزيز الشفافية في تسيير الميزانية وإعطاء المعنى الكامل للرخصة البرلمانية. لذا يجب على الحكومة أن تقدم، أثناء إيداعها لمشروع قانون المالية، تقارير تفصيلية حول الوضعية والطموحات الاقتصادية والاجتماعية والمالية للبلاد. يجب عليها بالموازاة تقديم شروحات مستقبلية بخصوص تطور الإيرادات والنفقات وكذا رصيد جملة الإيرادات العامة؛ كما ينبغي تقوية سلطة البرلمان أثناء مناقشة مشروع قانون المالية وأثناء دراسة لجنة المالية والميزانية لمشروع قانون المالية. (ذنيدي، 2014، الصفحات 49-50)

2- مظاهر العلاقة بين أعوان المحاسبة العمومية وتأثيراتها على ظروف تنفيذ العمليات المالية في الهيئات العمومية

من خلال هذا الجزء من الدراسة سنعمل على تحليل طبيعة العلاقة التي تربط بين مهام أعوان التنفيذ الأساسيين في نظام المحاسبة العمومية، من خلال إلقاء الضوء على مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، وطبيعة العلاقة بين الأمر بالصرف والمراقب المالي، وبين هذا الأخير والمحاسب العمومي، وهذا بهدف توضيح تجليات وأثار طبيعة هذه العلاقات على ظروف تنفيذ العمليات المالية المرخصة في ميزانية الهيئة العمومية وعلى عملية تسيير وإدارة هذه الهيئة.

2-1 مبدأ الفصل بين مهام الأمر باتا بالصرف والمحاسب العمومي :

إن عملية تنفيذ الموازنة تخضع لمبدأ هام، يقتضي الفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف المحاسبية. (لعمارة، 2004، صفحة 147) حيث تنص المادتين 55 و56 من

القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على وجوب الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، إذ يتم تقسيم المهام والسلطات بين العونين بشكل يسمح بتحقيق رقابة مزدوجة ومتبادلة بينهما دون أن يخضع أحدهما لسلطة الآخر، حيث تقسم المهام المسندة إليهما في إطار تنفيذ الموازنة إلى مرحلتين، مرحلة إدارية يتكفل بها الأمر بالصرف من خلال القيام بإجراءات الالتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالدفع بالنسبة للنفقات، والقيام بإجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل بالنسبة للإيرادات، أما المرحلة الموالية فهي محاسبية ويتكفل بها المحاسب العمومي من خلال القيام بتسديد النفقات وتحصيل الإيرادات.

يهدف مبدأ التنافي الذي أقره المشرع الجزائري بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، من خلال تجريد العون المكلف بحيازة وتداول المال العام (المحاسب العمومي) من سلطة اتخاذ القرار للتصرف في المال، وتجريد العون المكلف باتخاذ القرار للتصرف في المال العام (الأمر بالصرف) من سلطة حيازة وتداول هذا المال، إلى تقسيم المهام بين أعوان المحاسبة العمومية بشكل يسمح بإجراء مراقبة متبادلة بينهم لضمان التحكم في حسن تسيير المال العام وحمايته من أشكال الغش والاختلاسات، كما "يسمح هذا المبدأ بتحقيق وحدة الصندوق، حيث تودع السيولة المتاحة للمحاسبين العموميين في حساب واحد يسير من طرف الخزينة العمومية، أما الأمر بالصرف فإنه يخضع لسلطة تنفيذية مختلفة لا يملك حساب الصندوق ولا يمكنه تداول الأموال والقيم العمومية بصفة مباشرة إلا في حالات استثنائية بترخيص من وزارة المالية عن طريق إنشاء الوكالات المالية" (شلال، 2014/2013، صفحة 119) (وكالات النفقات و/أو وكالات الإيرادات).

2-2 طبيعة العلاقة بين الأمر بالصرف والمراقب المالي :

إن طبيعة المهمة الموكلة للمراقب المالي بصفته الجهة المخولة قانونا بمنح التأشيرة والقبول المسبق لمجموع الالتزامات والقرارات التي يتخذها الأمر بالصرف في إطار العمليات المالية لتنفيذ الميزانية العمومية، تدفع بالمراقب المالي في كثير من الأحيان إلى التدخل في صلاحيات الأمر بالصرف من خلال البث في مدى ملاءمة النفقة، لاسيما وأن مجموع القوانين والأنظمة المعمول بها حاليا في الجزائر لا تحدد بوضوح حدود ملاءمة النفقة التي تعتبر من صلاحيات المسير أو الأمر بالصرف وحدود قانونية وشرعية الالتزامات والقرارات التي تعتبر من مهام الرقابة التي يقوم بها المراقب المالي، وهذا الأمر يؤدي إلى وجود شبه سلطتين في اتخاذ القرار وهو ما ينعكس سلبا على ظروف تسيير وإدارة الهيئة العمومية.

بالمقابل، هناك من يرى بأن الرقابة القبلية التي يمارسها المراقب المالي على إجراءات الالتزام بدفع النفقات العمومية هي رقابة تهدف إلى ضمان حقوق الغير تجاه الدولة، وتسمح بتفادي تراكم الديون على عاتق الدولة نتيجة سوء تسيير الأمرين بالصرف وذلك عن طريق تقييد صلاحياتهم المالية وإخضاعها لمراقبة قبلية. إن ممارسة هذا النوع من الوصاية على الصلاحيات المالية للأمر بالصرف يتعارض مع أحكام القوانين والأنظمة المعمول بها، حيث تنص على أن الأمر بالصرف موظف مؤهل لأن يتصرف باسم ولفائدة الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسة، لكن وضع من يمارس الوصاية على صلاحياته المالية (المراقب المالي)

ليكون ضامنا لالتزاماته بدفع النفقات العمومية تجاه الغير باسم الدولة يجعل من الأمر بالصرف موظفا ناقص الأهلية في هذا المجال.

كما تطرح مسألة الرقابة القبلية لمجموع القرارات والالتزامات التي يتخذها الأمر بالصرف اشكالا آخر من حيث نجاعة وحسن تدبير المال العام، فالمتعارف عليه أن إدارة الأعمال (عمومية كانت أو خاصة) تتطلب السرعة في إجراء العديد من المعاملات والمرونة في آليات وإجراءات التنفيذ وتوفير الصلاحيات الكاملة والمناسبة لمتخذ القرار أو للأمر بالصرف، مما يتيح امكانية مساءلته لاحقا عن النتائج المحققة وتقويم مستوى الأداء، في حين أن الرقابة التي يمارسها المراقب المالي تحول غالبا دون توفر هذه الظروف للأمر بالصرف بسبب البطء الذي تتسبب فيه من جهة، وتجاوز المراقب المالي في كثير من الأحيان لصلاحياته من جهة أخرى، عن طريق التدخل في ملاءمة النفقة مثلما أوضحناه سابقا مما يؤثر في القرارات المتعلقة بالتدبير، وبذلك ينتفي أحد أهم الأركان الموضوعية لمساءلة الأمر بالصرف حول النتائج التي حققها، بل إن الممارسات الميدانية أثبتت أن العديد من الأمرين بالصرف يتحججون بالعراقيل التي يسببها المراقب المالي ويتخذون هذه الرقابة مطية لتبرير فشلهم في تدبير الكثير من العمليات.

2-3 طبيعة العلاقة بين المراقب المالي والمحاسب العمومي :

ينتمي كل من المراقب المالي والمحاسب العمومي لهيئة إدارية واحدة متمثلة في وزارة المالية، إلا أن الأول مكلف بالرقابة المسبقة على القرارات والالتزامات بالدفع التي يتخذها الأمر بالصرف، والثاني مكلف بإنجاز المرحلة المحاسبية لتنفيذ ميزانية الهيئة العمومية وهذا من خلال دفع النفقات وتحصيل الإيرادات.

ويلزم قانون المحاسبة العمومية المحاسب العمومي بإعادة التأكد من مدى مطابقة العمليات مع القوانين والتنظيمات المعمول بها والتحقق من مشروعية سندات الأمر بالتحصيل وسندات الأمر بالصرف أو حوالات الدفع قبل تنفيذ العمليات، رغم أن هذه العمليات كانت موضوع رقابة مسبقة من طرف المراقب المالي، وقد سبق وأن منح موافقته من خلال التأشير عليها.

ونتيجة لذلك، يرفض المحاسب العمومي أحيانا دفع النفقات التي سبق وأن وافق عليها المراقب المالي إن تبين له أنها غير مطابقة مع القوانين والتنظيمات المعمول بها، إن هذا التضارب في المواقف والآراء، بخصوص نفس العمليات المالية، بين المحاسب العمومي والمراقب المالي ينتج عنه زيادة المدة المستغرقة لتنفيذ العملية المالية أو النفقة التي أمر بصرفها الأمر بالصرف، كما يجعل من الرقابة التي يمارسها المراقب المالي مجرد طبقة رقابة إضافية تزيد من ثقل إجراءات تنفيذ العمليات المالية، وهذا على اعتبار أن المحاسب العمومي يقوم بإعادة نفس تلك الرقابة مع الحرص على التدقيق فيها بشكل أكبر نظرا لحجم المسؤولية المدنية والجنائية الكبيرة التي يتحملها المحاسب العمومي بخلاف المراقب المالي الذي تُقحم مسؤوليته الشخصية فقط. كما تظهر ازدواجية هذه الرقابة ويزيد التساؤل حول جدواها مادام كل من المراقب المالي والمحاسب العمومي تابعين لنفس الهيئة الإدارية (وزارة المالية).

3- مسار تنفيذ العمليات المالية العمومية: بطء إجراءات التنفيذ وثقل النصوص التنظيمية

في ضوء نتائج تقارير الرقابة التي يرفعها مجلس المحاسبة دوريا لمختلف الهيئات والسلطات العمومية المعنية، إثر عمليات الرقابة التي يجريها في إطار برنامجه السنوي، يمكن اختصار أهم التحفظات التي تم تسجيلها بخصوص النقائص التي تطبع مسار تنفيذ العمليات المالية العمومية كما يلي:

- إن الغموض الذي يشوب بعض أحكام النصوص التنظيمية الأساسية من جهة، وكثرة النصوص الشبه تنظيمية خصوصا (مذكرات وقرارات داخلية متناقضة أحيانا مع النصوص الأساسية) من جهة أخرى، والخلط بين مفهومي ملاءمة النفقة وشرعيتها (دنيدي، 2014، صفحة 113) من جهة ثالثة، هو ما أحدث تعارض في مواقف أعوان التنفيذ تجاه نفس العمليات المالية نظرا لاختلاف طريقة فهمهم للنصوص، وأدى إلى نوع من تداخل الصلاحيات بينهم مما أثر على مبدأ الفصل بين مختلف المتدخلين في مسار تنفيذ العمليات المالية الذي وُضع أساسا من أجل تقسيم العمل وضمان أشكال الرقابة المتبادلة بينهم؛
- الأجل المحددة لتنفيذ النفقات العمومية غير محترمة ويرجع ذلك بالأساس إلى تأخر صدور المراسيم الرئاسية التي توزع الاعتمادات المرخصة في قانون المالية على الوزارات والهيئات العمومية المعنية، بالإضافة إلى ثقل إجراءات تنفيذ العمليات المالية وتعدد أشكال الرقابة قبل وأثناء وبعد تنفيذ العمليات في غياب التنسيق بين مختلف هذه الأجهزة الرقابية؛
- يمسك المحاسبون العموميون الثانويون محاسبتهم وفق مبدأ القيد الواحد ويقومون بتسليم الخلاصة المحاسبية الشهرية لهم لأمناء الخزينة الولائيين (بصفته المحاسبين الرئيسيين المكلفين بدمج وتركيز محاسبة المحاسبين الثانويين الخاضعين لسلطتهم المحاسبية والمتواجدين في اقليم الولاية المعنية)، حيث يمسك أمين الخزينة الولائي محاسبته وفق مبدأ القيد المزدوج مما يصعب عليه مهمة تدقيق ودمج الوضعيات أو الخلاصات المحاسبية للمحاسبين الثانويين، صف إلى ذلك فإن عملية الربط والدمج هذه تتم بشكل يدوي وهذا بسبب غياب شبكة المعلومات الالكترونية التي تربط مختلف المحاسبين العموميين على المستوى الوطني.

4- التأثير المتبادل بين المخطط المحاسبي للدولة والموازنة العامة

تعد الموازنة العامة أداة مالية ومحاسبية بالدرجة الأولى، تُقدر من خلالها وتُرصد الأموال الموجهة لتغطية النفقات العامة السنوية، وهي مجموعة جداول تتضمن مبالغ تُصنف إلى إيرادات ونفقات عامة، حيث نجد من جهة مجموع الاعتمادات المخصصة والمتوقع إنفاقها في الأغراض التي رُصدت من أجلها مبنية ومقسمة بما يتماشى مع أسلوب إعداد وإدارة الموازنة، ومن جهة أخرى مجموعة جداول للإيرادات العامة المتوقعة الحصول عليها وفقا لتقسيم أنواعها ومصادرها.

ويمكننا تلخيص أهم العناصر التي تبرز حجم وأهمية التأثير المتبادل بين المخطط المحاسبي للدولة والموازنة العامة كما يلي : (لعمارة، 2004، الصفحات 18-19)

- المخطط المحاسبي للدولة ما هو إلا انعكاس لتبويات الموازنة العامة، يبين الشكل التنفيذي لها، معبرا عنه بأرقام المبالغ المنفقة والمحصلة خلال السنة. وتظهر أهمية ارتباط الموازنة بنظام حسابات الحكومة في أن أسلوب إدارتها (الأساليب التقليدية والحديثة التي سبق عرضها أعلاه) هو المحدد الرئيسي لطريقة تصنيف وتبويب حساباتها، كما أن أسلوب تبويب هذه الأخيرة (الموازنة) هو المحدد الرئيسي لطبيعة الدفاتر المحاسبية وأسس تبويب حسابات هذه الدفاتر، وكذا القوائم والتقارير المالية وما تتضمنه من المعلومات؛
- وجود علاقة وثيقة وموضوعية بين الجداول التفصيلية للموازنة التي تشير إلى الاعتمادات المخصصة للإنفاق والجبائية، وبين الهيكل المحاسبي للموازنة، بحيث يقابل كل اعتماد مخصص في موارد الموازنة أو بنودها، حساب مستقبل ضمن مجمل الحسابات العامة للموازنة، وكذلك الحال بالنسبة للإيرادات، وفقا لأنواعها الموزعة في جداول إيرادات الموازنة؛
- ارتباط حسابات التنفيذ لكل اعتماد بالحد الأعلى المقرر لها في الموازنة، حيث تعتبر الاعتمادات المتوقعة إنفاقها، تخصيصات نوعية محددة تشير إلى تصريح للدائرة المسؤولة عن تنفيذ عقد الإنفاق دون تجاوز الحد الأعلى المرصود لها. أما الإيرادات فترتبط بالتسجيل والمتابعة، وفقا للتوزيع النوعي المقرر في الموازنة، مما يجعل المبالغ المحصلة قد تتجاوز حجم الإيرادات المتوقعة الحصول عليها، وذلك لطبيعة الإيرادات، وإجراءات جبايتها، وعلاقتها بالأوضاع الاقتصادية؛
- تمثل الحسابات الختامية المرحلة النهائية لدورة الموازنة، وهي المرحلة التي تكشف عن الحوصلة الرقمية لحقيقة تنفيذ الموازنة، ومطابقة ذلك بالتقديرات المسجلة فيها. ولذلك يعتبر الحساب الختامي والموازنة العامة مكملين لبعضهما البعض في الحلقة المالية التي تحيط بالنشاط المالي خلال حركته الدورية، حيث يمكن أن تحكم على مدى دقة تقديرات الموازنة العامة ومطابقتها للواقع من خلال المقارنة بين أرقام الموازنة وأرقام الحساب الختامي.

5- مظاهر اختلال بنية الميزانية العامة للدولة في الجزائر وضعف التحكم في مبادئ التقديرات والتراخيص الموازناتية

سعيًا لتحليل مظاهر اختلال بنية الميزانية العامة للدولة في الجزائر ومظاهر ضعف التحكم في مبادئ التقدير والتراخيص الموازناتية، سنتناول من خلال هذا العنصر، بالدراسة والتحليل، ثلاث نقاط رئيسية تتمثل فيما يلي :

- ضعف مساهمة الموارد العادية في تغطية النفقات العمومية؛
- مظاهر ضعف التحكم في التقديرات والتراخيص الموازناتية؛

- مستوى الإفصاح في وثائق الميزانية العامة ونوعية المعلومات المتاحة من خلال نظام المحاسبة العمومية.

1-5 ضعف مساهمة الموارد العادية في تغطية النفقات العمومية

تعاني الميزانية العامة للدولة من اختلالات بنيوية من حيث نسبة مساهمة الموارد العادية في تغطية النفقات العمومية، حيث يشير التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013، (La Cour, 2016) أنه بالرغم من الجهود المبذولة تبعا للإصلاحات التي مست تنظيم المصالح الجبائية من أجل تحسين تغطية نفقات التسيير عن طريق الموارد العادية، إلا أن المعطيات المتوفرة تبين أن النتائج بعيدة عن الأهداف المسطرة، وهذا ما تبينه الوضعية الآتية المعدة من قبل مجلس المحاسبة خلال الفترة المتوسطة المدى ما بين 2008 و 2013: (La Cour, 2016, p. 14)

الجدول رقم (1) : نسبة تغطية النفقات العمومية بالنسبة للفترة ما بين 2008 و 2013 (الوحدة : مليار دج)

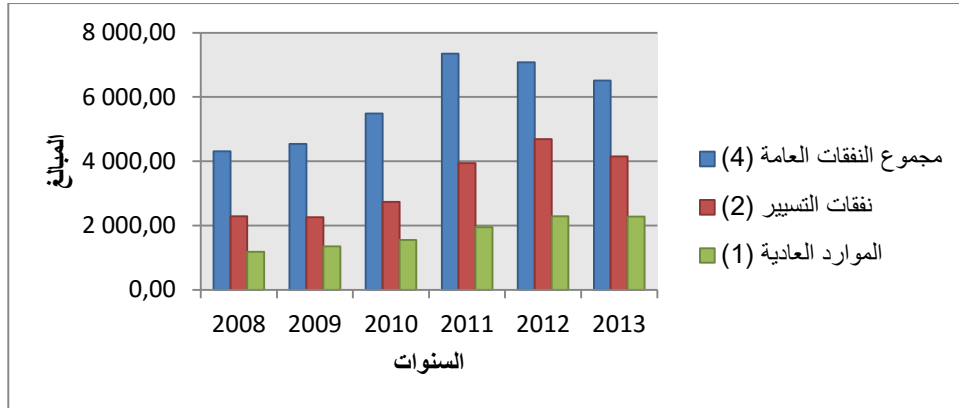
التعيين	2008	2009	2010	2011	2012	2013
(1) الموارد العادية	1 179,787	1 348,367	1 555,032	1 944,714	2 285,415	2 274,914
(2) نفقات التسيير	2 290,369	2 255,126	2 736,187	3 945,128	4 691,343	4 156,353
(3) نفقات التجهيز	2 024,998	2 283,652	2 749,203	3 403,844	2 390,073	2 356,671
(4) مجموع النفقات العامة	4 315,369	4 538,778	5 485,390	7 348,972	7 081,416	6 513,024
% (2)/(1)	51,51	59,79	56,83	49,29	48,72	54,73
% (3)/(1)	58,26	59,04	56,56	57,13	95,62	96,53
% (4)/(1)	27,34	29,71	28,35	26,46	32,27	34,93

Source : Cour des comptes, « Rapport D'appréciation de La Cour Des Comptes Sur L'avant-Projet de Loi Portant Règlement Budgétaire de l'exercice 2013 », 2016, p 15.

يتبين بوضوح عدم القدرة على تغطية النفقات بالموارد العادية رغم نموها الدائم (من 2008 إلى 2012). وكانت أحسن النسب في التغطية قد سجلت سنة 2013، حيث قدرت على التوالي بـ 34,93% و 54,73% و 96,53% مقارنة بالنفقات الاجمالية ونفقات التسيير والتجهيز. وهذا ليس راجعا لتحسين أداء هذه الموارد التي تراجعت بـ 10,501 مليار دج (-0,46%) وإنما لانخفاض النفقات بمبلغ 568,40 مليار دج أي بنسبة 8,03%.

والأعمدة البيانية المالية توضح وزن الإيرادات العادية بالنسبة لمجموع نفقات التشغيل، وبالنسبة للمجموع الكلي للنفقات العامة في الميزانيات العامة للدولة خلال نفس الفترة (2008-2013) :

الشكل رقم (1) : تطور وزن الإيرادات العادية بالنسبة لمجموع نفقات التشغيل ومجموع النفقات العامة خلال الفترة (2008-2013)



المصدر : من إعداد الباحثة بناء على معطيات الجدول رقم (2-1).

"إن الأسباب التي أدت الى هذه الوضعية متعددة وتتمركز أساسا حول الصعوبات التي تلاقيها الإدارة الجبائية في مواجهة ظاهرتي الغش والتهرب الجبائي وانتشار السوق الموازية وتضاعف المزايا الجبائية التي تمنحها الدولة لتشجيع الاستثمار وخلق مناصب العمل بينما النتائج غالبا ما تكون غير مرئية أو أقل بكثير من التوقعات. وفي السياق نفسه، فإن استمرار وجود مناخ استثماري قليل الجاذبية إضافة الى مشاكل العقار الصناعي أثرت أيضا على النمو الاقتصادي وتطوير القطاع خارج المحروقات." (La Cour, 2016, p. 15)

من جهة أخرى، سمحت دراسة تطور الجبائية البترولية من 2008 الى 2013 مثلما هو مبين في الوضعية أدناه تسجيل تبعيتها الكبيرة للسعر المرجعي لبرميل النفط وكذا أهمية حصتها في مجموع الإيرادات (أكثر من 60%) على حساب الإيرادات العادية (الدولي، 2016/2014) التي لم تتجاوز بنيتها حدود 38,21% خلال هذه الفترة : (La Cour, 2016, p. 16)

الجدول رقم (2) : تطور مساهمة الجبائية النفطية في إيرادات الدولة 2008-2013 (الوحدة : مليار دج)

التعيين	2008	2009	2010	2011	2012	2013
(1)الموارد العادية	1 179,79	1 348,36	1 555,03	1 944,71	2 285,41	2 274,91
الجبائية البترولية						

نظام المحاسبة العمومية في الجزائر: بين طبيعة ومتطلبات الأطر التنظيمية السارية وواقع الممارسات العملية

1 615,90	1 519,04	1 529,40	1 501,70	1 927,00	1 715,40	(2) الجباية البترولية للميزانية العامة
2 062,23	2 535,31	2 300,32	1 318,31	400,67	2 288,16	(3) فائض ناتج الجباية البترولية
109,55	111,05	112,94	79,3	61,78	97,04	السعر المتوسط لبرميل البترول الخام (الدولار الأمريكي)
3 678,13	4 054,35	3 829,72	2 820,01	2 327,67	4 003,56	مجموع الجباية البترولية (دون احتساب 0,5 % من مبلغ تحصيل الاتاوة لفائدة وكالة النفط (4))
						المجموع العام للإيرادات
3 890,81	3 804,45	3 474,11	3 056,73	3 275,36	2 895,19	(5) = (1+2) الإيرادات العامة للميزانية
5 953,04	6 339,76	5 774,43	4 375,04	3 676,03	5 183,35	الإيرادات العامة بما فيها فائض ناتج الجباية (6) = (1+4) البترولية
38,21	36,05	33,68	35,54	36,68	22,76	%6/1
61,79	63,95	66,32	64,46	63,32	77,24	%6/4
41,53	39,93	44,02	49,13	58,83	59,25	%5/ 2

Source : Cour des comptes, « Rapport D'appréciation de La Cour Des Comptes Sur L'avant-Projet de Loi Portant Règlement Budgétaire de l'exercice 2013 », 2016, p 16.

وتجدر الإشارة في هذا الإطار، إلى دراسة نشرها أحد خبراء منظمة الشراكة الدولية للموازنات (Michael Ross) تحت عنوان "الثروة المعدنية وشفافية الميزانية العامة"، حيث خلصت الدراسة لوجود علاقة عكسية بين مستوى الإعتمادية على عوائد المحروقات ودرجة شفافية الميزانية العامة للدولة. (Ross, 2011).

2-5 مظاهر ضعف التحكم في التقديرات والتراخيص الموازناتية

في خاتمة تقريره التقييمي حول المشروع التمهيدي لتسوية الميزانية لسنة 2013، أوصى مجلس المحاسبة المصالح المختصة لوزارة المالية باتخاذ الإجراءات المناسبة الرامية لترقية نظام المعلومات؛ والقيام بدراسة ناجعة للميزانية تتمحور حول مقاييس واقعية لتقييم التقديرات السنوية تستند على الممارسات الجيدة والمعايير المعتمدة عالميا. (La Cour, 2016, p. 84) ويستند تأكيد التقرير على هذه التوصيات في خاتمته العامة، حسب تصورنا، على عدد من الأسباب الموضوعية التي تُظهر بوضوح ضعف التحكم في التقديرات والتراخيص الموازناتية، ويمكننا تلخيص هذه الأسباب كما يلي :

1-2-5 بالنسبة لنفقات التسيير :

- الحجم المعتبر للاعتمادات المرحلة من ميزانية الأعباء المشتركة نحو الدوائر الوزارية المستفيدة هذا من جهة؛ ومن جهة أخرى، الترحيلات في اتجاه ميزانية الأعباء المشتركة. ويشير التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة، المذكور أعلاه، بخصوص هذه النقطة (في

صفحته 32) أنه تم تسجيل 46 عملية تحويل و 41 عملية نقل للاعتمادات خلال سنة 2013؛

- الحجم الكبير المسجل سنويا في الرصيد المتبقي لاعتمادات التسيير بعنوان نفقات المستخدمين في مختلف الوزارات والهيئات العمومية، وقد بلغ هذا الرصيد نهاية سنة 2013، حسب التقرير التقيني لمجلس المحاسبة (صفحة 34)، قيمة 117,695 مليار دج، هذا المبلغ يمثل لوحده نسبة 65,66% من مجموع الرصيد الإجمالي المتبقي لميزانية التسيير، ويفسر أساسا بالمناصب المالية الشاغرة التي بقي عددها مرتفعاً في سنة 2013،
- نقص متابعة الإدارة المركزية للإعانات الممنوحة لبعض المؤسسات الخاضعة للوصاية، مما ترتب عنه صعوبة في التحكم في احتياجات هذه الهيئات خلال عملية إعداد الميزانيات. هذه الوضعية أدت في حالات عديدة إلى تسجيل، بصفة منتظمة، تخصيصات مالية جديدة ودون الأخذ في الحساب الأرصدة المتراكمة الناتجة عن عمليات التسيير السالفة التي لا تسقط مع اقفال السنة المالية والتي تبقى مقيدة لصالح هذه المؤسسات طبقا لإجراءات الميزانية المنصوص عليها في القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية، المشار إليه سابقا. وفي هذا الشأن، أشار التقرير التقيني لمجلس المحاسبة إلى تسجيل التحفظات التالية: تنطبق هذه الحالة على سبيل التوضيح على الأرصدة المستخلصة عن تسيير الهيئات التابعة لقطاع التعليم العالي التي بلغ مجموعها 86,788 مليار دج في نهاية سنة 2013. والأمر كذلك بالنسبة للمؤسسات التابعة لوصاية وزارة التكوين والتعليم المهنيين والتي مثلت فيها نسبة استهلاك الاعتمادات 60% سنة 2013، مما أدى إلى ظهور رصيد إجمالي في نهاية السنة المالية قدر بـ 28,176 مليار دج. وفيما يخص وزارة الثقافة، فإن الأرصدة المحققة في نهاية 2012 من طرف بعض المؤسسات كافية لتغطية احتياجات التسيير للسنة المالية 2013، نذكر على سبيل المثال المكتبة الوطنية والمدارس الجهوية للفنون الجميلة والمتاحف الوطنية والجهوية والحظائر الوطنية للأهوار والطاسيلي. أما بعنوان وزارة العدل، فإن الأرصدة الناتجة في نفس الفترة تكفي لوحدها لتغطية نفقات عدة سنوات مالية على غرار المدرسة الوطنية لكتابة الضبط (683,085 مليون دج)، والديوان الوطني لمكافحة المخدرات وإدmanها (158,736 مليون دج) ومركز الدراسات القانونية والقضائية (119,702 مليون دج). زيادة على ذلك، سجل المجلس منح إعانات التسيير بعنوان سنة 2013 لثلاثة عشر (13) مؤسسة تابعة لوزارة التضامن الوطني والأسرة في حين أنها متوقفة عن النشاط. (La Cour, 2016, pp. 35-36)

2-2-5 بالنسبة لنفقات التجهيز :

- صعوبة قيام البرلمان برقابة فعالة على تقدير وتنفيذ اعتمادات العمليات برأس المال، حيث تنص المادة 67 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم، على أن الوثيقة المتضمنة مشروع قانون المالية المودعة للنقاش والتصويت على مستوى البرلمان، تتضمن في جزئها الثاني "المبلغ الإجمالي للنفقات برأس المال"، وهي بذلك لا تخضع لمبدأ خصوصية نفقات التجهيز حسب كل قطاع، هذه الوضعية على الرغم من أنها قانونية،

إلا أنها لا تسمح بإجراء رقابة برلمانية فعالة على تقدير وتنفيذ هذه الاعتمادات، كما أنها تمس بشفافية تدبير الأموال العمومية. ويشير التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة (صفحة 46) إلى الحجم المعتبر من الاعتمادات الموجهة للعمليات برأس المال والتي شهدت ارتفاعا محسوسا، حيث انتقلت من 676,661 مليار دج سنة 2012 إلى 942,951 مليار دج سنة 2013، أي بنسبة 39,35%؛

- ضخ المزيد من الاعتمادات لإتمام إنجاز مختلف برامج التنمية الخماسية التي تم إطلاقها خلال السنوات السابقة بما فيها البرنامج التكميلي لدعم النمو 2005-2009، "الذي استفاد لوحده من مبلغ 426,299 مليار دج، أي بنسبة 27,51% من مجموع الاعتمادات المرصودة لنفقات الاستثمار في الميزانية العامة لسنة 2013" (La Cour, 2016, p. : 47) وفي نفس السياق نذكر بأنه، "من بين 286 مليار دولار المرصودة في إطار برنامج دعم النمو الاقتصادي 2010-2014، فإن 130 مليار دولار خُصصت لإتمام إنجاز المشاريع التي شُرع في إنجازها في إطار البرنامج السابق 2005-2009، والذي كان من المفروض أن يُكلف 150 مليار دولار، وهو المبلغ الذي تم رصده من قبل الدولة لتجسيد هذا البرنامج"، (الأسود، 2012/2011، صفحة 154) أي أن تكاليف هذا الأخير التي قفزت من 150 إلى 280 مليار دولار قد ارتفعت بنسبة تقارب 87% مقارنة بحجم الاعتمادات المرصودة والمرخصة لها عند إطلاق البرنامج. مما يبين أهمية البواقى للإنجاز التي تفسر إلى حد كبير بالنضج غير الكافي للمشاريع والذي استدعى إعادة تقييمها "وإلى وجود تباعد بن التخطيط الموازناتي والأولويات القطاعية"؛ (الأسود، 2012/2011، صفحة 154)

- تُظهر الوضعية التي رصدها التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة (صفحة 47) بخصوص الانجازات المسجلة على مختلف برامج التجهيز (برنامج دعم الانعاش الاقتصادي (PSRE)، البرنامج التكميلي لدعم النمو (PCSC)، البرنامج التكميلي لدعم النمو الاقتصادي PCCE، برنامج تنمية مناطق الجنوب (PDRS) وبرنامج تنمية الهضاب العليا (PDHP))، نسب تنفيذ ضعيفة قدرت بـ 25,57% وتراكم للأرصدة بلغ مجموعه 5.066,365 مليار دج، أي ما يعادل ضعف مبلغ اعتمادات الدفع الممنوحة خلال سنة 2013. وقد أوصى المجلس في هذا الشأن بترشيد أكبر في إعداد الميزانيات وتنفيذ النفقات العمومية. الوضعية المقدمة حسب برامج التجهيز هي على الشكل التالي: الجدول رقم (3) : وضعية استهلاك الاعتمادات المخصصة لعمليات الاستثمار العمومي إلى غاية

نهاية 2013

الوحدة : دج

الرصيد في نهاية السنة	الاعتمادات المستهلكة		اعتمادات ميزانية التجهيز (الرصيد الاولي + عمليات السنة)	التعيين
	النسبة %	بالقيمة		
16 366 740 850,22	0,41	67 887 524,79	16 434 628 375,01	البرنامج الخاص لإعادة البناء (PSR)

نظام المحاسبة العمومية في الجزائر: بين طبيعة ومتطلبات الأطر التنظيمية السارية وواقع الممارسات العملية

2 063 875 192 787,30	24,55	671 723 515 310,92	2 735 598 708 098,22	البرنامج التكميلي لدعم الإنعاش (PCSC)
2 239 488 644 104,60	28,02	871 612 254 338,74	3 111 100 898 443,34	برنامج دعم النمو الاقتصادي (PCCE)
383 841 691 963,72	16,73	77 093 290 347,17	460 934 982 310,89	برنامج تنمية مناطق الجنوب (PDRS)
362 477 642 921,32	24,9	120 159 719 764,65	482 637 362 685,97	البرنامج الخاص للتنمية الاقتصادية للهضاب العليا (PDHP)
5 066 049 912 627,16	25,57	1 740 656 667 286,27	6 806 706 579 913,43	المجموع

Source : Cour des comptes, « Rapport D'appréciation de La Cour Des Comptes Sur L'avant-Projet de Loi Portant Règlement Budgétaire de l'exercice 2013 », 2016, p 49.

تعود النسب الضعيفة للاستهلاك إلى تأخيرات في تنفيذ برامج الدولة للتجهيز المفسرة، حسب الرقابة التي أنجزها المجلس على مستوى الدوائر الوزارية،: (La Cour, 2016, p. 50) باختلالات سجلت في التنسيق ما بين القطاعات، وفي نضج المشاريع وفي نقص تأهيل المؤسسات المعنية لدراسة وإنجاز البرامج. كانت هذه النقائص سببا في تراكم الأرصدة على مستوى البرنامجين (PCSC و PCCE) بمبلغ 4.303,363 مليار دج، وهي تشير إلى الفارق بين الوسائل المالية المرصودة من طرف السلطات العمومية لبعث الإنعاش الاقتصادي والإنجاز المحتشم لبرامج التجهيز.

6- التحفظات والنقائص التي تشوب عملية الرقابة على دورة الميزانية العامة للدولة في الجزائر

تعتمد عملية الرقابة على الأموال العمومية على طبيعة نظام الميزانية العامة والنظام المحاسبي الحكومي في تحقيق أهدافها، وذلك أن نظام الميزانية يشمل مجموعة من الضوابط التي تضمن حسن سير هذه العملية، ثم من خلال نتائج التنفيذ الفعلي التي يُظهرها النظام المحاسبي يمكن لعملية الرقابة على المال العام أن تؤثر على مواطن القوة ومواطن الضعف، إذ قد يكون الخلل في التنفيذ أو في التقدير أو في التنفيذ والتقدير معا. (أحمرو، 2003، صفحة 58) وتتولى وظيفة الرقابة على المال العام في الجزائر ثلاث سلطات (أو مستويات) رقابية مختلفة، يمكننا عرضها كما يلي :

1-6 الرقابة الإدارية :

تُمارس الرقابة الإدارية داخل الجهاز التنفيذي المكلف باستعمال الأموال العمومية أي داخل الإدارة نفسها، وذلك من طرف أعوان أو أجهزة تخضع لسلطة الوزير المكلف بالمالية، وفي هذا الإطار نجد كل من:

- المراقبين الماليين الذين يمارسون الرقابة القبلية عن طريق منح التأشيرة على النفقات التي يلتزم بها الأمر بالصرف بعد التأكد من شرعية تلك النفقة ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها؛
- المفتشية العامة للمالية التي تمارس مهام الرقابة أثناء وبعد تنفيذ قانون المالية، حيث تتم تدخلات هذه المفتشية بصفة فجائية في عين المكان من خلال التدقيق في الوثائق والسجلات المحاسبية.

إن أبرز المآخذ التي تم تسجيلها على هذا النوع من الرقابة، استنادا إلى ملاحظات بعض خبراء المالية العامة في الجزائر، تكمن في البطء والثقل الذي تضيفه المراقبة التي يجريها المراقب المالي قبل منحه (أو رفضه) التأشير على النفقات التي يلتزم بها الأمر بالصرف، كما تعتبر الرقابة الممارسة من طرفه رقابة إضافية لا تجد ما يبررها بالنسبة لكثير من العمليات المالية الروتينية، وهذا على اعتبار أن المحاسب العمومي يعيد نفس عملية الرقابة تلك، مع حرصه وتدقيقه بشكل أكبر مقارنة بالمراقب المالي نظرا للمسؤولية الكبيرة الملقاة على عاتقه في هذا الشأن. إضافة إلى ذلك، تم تسجيل تدخلات عديدة للمراقب المالي في قرارات تقع ضمن صلاحيات الأمر بالصرف، ويرجع هذا الأمر بشكل أساسي إلى الضبابية التي تشوب النصوص القانونية فيما يخص تحديد معالم الحدود بين مفهوم شرعية النفقة (التي تعتبر من صلاحيات المراقب المالي) وملاءمة النفقة (التي تدخل ضمن صلاحيات الأمر بالصرف). أما بالنسبة للرقابة الممارسة من طرف المفتشية العامة للمالية، فعلى الرغم من الفعالية والنتائج المهمة نسبيا التي حققها هذا النوع من الرقابة، إلا أن الأمر يتطلب بذل المزيد من الجهود لاسيما في إطار التنسيق مع بقية الهيئات الرقابية على غرار مجلس المحاسبة، بالإضافة تكوين وتأطير المزيد من المدققين للتمكن من توسيع البرنامج الرقابي السنوي لهذه الهيئة. (مغني و ساسي، 2016)

6-2 الرقابة القضائية :

يُعتبر مجلس المحاسبة (Cour des comptes) الجهة القضائية العليا المكلفة بالرقابة اللاحقة على تنفيذ العمليات المالية العمومية والميزانية العامة للدولة بشكل عام. وعلى الرغم من الصلاحيات الدستورية والقانونية الواسعة نسبيا الممنوحة للمجلس منذ نشأته، إلا أن نتائج الرقابة التي يمارسها تبقى دون المستوى المطلوب، وقد جاء تصنيف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة في الجزائر حسب تقرير مسح الموازنة المفتوحة لعام 2017 الصادر عن منظمة الشراكة الدولية للموازنات، في فئة "الرقابة الضعيفة" بعد حصولها على 11 درجة من أصل 100 درجة، (للموازنات؛، 2018، صفحة 7) وترجع أسباب ضعف الرقابة القضائية الممارسة من قبل مجلس المحاسبة في الأساس إلى مجموعة من العوامل أهمها : (مغني و ساسي، 2016)

- ضعف تأطير عمليات الرقابة بسبب قلة عدد الموظفين الفنيين للمجلس من مدققين وقضاة مما انعكس سلبا على نسبة تغطية وإنجاز العمليات الرقابية المسطرة في إطار البرامج

السنوية للرقابة، هذا بالإضافة إلى نقص التأهيل الكافي للطايف الفني للمجلس للقيام بعمليات رقابة نوعية ذات مستوى عالي تستجيب لمتطلبات التدقيق وفق ما تقتضيه المعايير الدولية للرقابة في القطاع العام؛

- أغلب العمليات الرقابية تتعلق بمراجعة حسابات المحاسبين العموميين (رقابة النظامية والمطابقة)، وهذا على حساب عمليات الرقابة المتعلقة بنوعية التسيير، التي وعلى قلتها، تتميز بصعوبة تنفيذها نظرا لغياب الأهداف والمؤشرات المحددة بوضوح على مستوى الهيئات الخاضعة للرقابة، لاسيما من حيث النتائج الدقيقة الواجب بلوغها مرفوعة بالأجل، وبالأعمال المفصلة الواجب الالتزام بها خلال السنة؛

- عدم إتاحة التقارير الرقابية التي يصدرها المجلس للجمهور، لاسيما ما تعلق بالتقرير التقييمي حول مشروع قانون تسوية الميزانية، والتقرير السنوي الذي توجه نسخ منه بشكل حصري لرئيس الجمهورية ورئيس مجلس الأمة ورئيس المجلس الشعبي الوطني والوزير الأول، وهذا خلافا لما تنص عليه القوانين والتنظيمات السارية، حيث تنص المادة 16 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق 17 يوليو سنة 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، المعدل والمتمم على أن ينشر التقرير، بشكل كلي أو جزئي، في الجريدة الرسمية؛

- ضعف نطاق مشاركة المواطنين في عمليات المراجعة وفي صياغة البرامج السنوية للرقابة.

6-3 الرقابة السياسية :

تمارس الرقابة السياسية من طرف السلطة التشريعية (البرلمان بغرفتيه) خلال كل مراحل المسار الموازناتي، أي قبل وأثناء وبعد تنفيذ الميزانية العامة للدولة، حيث "يمارس البرلمان رقابته القبلية من خلال مناقشة مشاريع قوانين المالية الابتدائية والتكميلية والتعديلية، فأثناء هذه المناقشة يُعرض أعضاء الحكومة إلى مساءلة من طرف النواب بخصوص كل ما هو وارد في مشروع قانون المالية المعروض عليهم. فالمساءلة هي بمثابة رقابة قبل التنفيذ واستعمال الأموال العمومية؛ أما أثناء تنفيذ الميزانية العامة الابتدائية، يحدث وأن ترجع الحكومة أمام البرلمان من أجل تعديل أو تكميل ما قد تمت الموافقة عليه في قانون المالية الابتدائي، فتفتح المناقشة والمساءلة مجددا حول استعمال الأموال العمومية؛ وبخصوص الرقابة البعدية فإنها تتم في إطار مناقشة قانون ضبط الميزانية." (دنديني، 2014، الصفحات 132-133)

لقد تم تصنيف الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية في الجزائر خلال تنفيذ الميزانية العامة للدولة في خانة "الرقابة المحدودة" وهذا حسب ما جاء في تقرير مسح الموازنة المفتوحة لعام 2017 الصادر عن منظمة الشراكة الدولية للموازنات، حيث تحصلت على 42 درجة من أصل 100 درجة، ويمكن تلخيص أسباب وعوامل ضعف الرقابة الممارسة من طرف السلطة التشريعية في النقاط التالية :

- قصر مدة المناقشة والتصويت البرلماني على مشروع قانون المالية، حيث لا تتعدى 75 يوم من تاريخ إيداعه، فمدة النقاش والتصويت في الغرفة الأولى لا تتعدى 47 يوما، وفي الغرفة الثانية لا تتعدى 20 يوما، وفي حالة حدوث خلاف بين الغرفتين يُبْت في شأنه من طرف اللجنة المتساوية الأعضاء في أجل لا يتعدى 8 أيام. وفي حالة عدم المصادقة خلال 75 يوم، مهما كانت الأسباب، يصدر قانون المالية عن طريق أمر رئاسي؛
 - تقييد سلطة التعديل المالي للبرلمان أثناء مناقشة مشاريع قوانين المالية، ويعود هذا القيد إلى أحكام المادة 121 من الدستور التي تنص على أنه: "لا يقبل اقتراح أي قانون، مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية، أو زيادة النفقات العمومية، إلا إذا كان مرفوقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة، أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها."؛
 - ضعف الرقابة البعيدة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة على اعتبار التأخر الكبير في صدور مشروع قانون ضبط الميزانية (3 سنوات)، إضافة إلى طبيعة الوثائق والجدول المالية المتضمنة في هذا القانون، التي لا تحقق الإفصاح المالي الكافي الذي يسمح بمراقبة مستوى الأداء الحكومي في استعمال الأموال والموارد العامة.
- وبشكل عام، هناك ضعف في التنسيق بين مختلف الأجهزة والسلطات الثلاثة السابقة (الإدارية، القضائية، والسياسية) في مجال عمليات الرقابة وتبادل التقارير والنتائج المتوصل إليها، كما تحتاج آليات وأساليب الرقابة الممارسة من طرف هذه الأجهزة إلى التحديث بما يتناسب مع التطورات التي تعرفها بيئة المالية العامة في الجزائر وبما يستجيب لمتطلبات الإجراءات والمعايير المعمول بها دوليا في مجال رقابة وترشيد استعمال الأموال العمومية.

الخاتمة:

لم تعد النصوص القانونية المؤطرة لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر تتماشى مع متطلبات التسيير الفعال والعقلاني للأموال العمومية، وإلى جانب هذا النقص الذي يشوب هذه النصوص تم تسجيل العديد من الانحرافات بين مضامين وأحكام القوانين الأساسية المعمول بها وواقع الممارسات الموازناتية والمحاسبية الميدانية، هذا إلى جانب وجود كم هائل من النصوص التنظيمية في شكل تعليمات وقرارات وغيرها، تتميز بكثير من التناقض فيما بينها، وأحيانا تتناقض حتى مع النصوص القانونية الأساسية.

وقد توصلنا من جهة أخرى، إلى أن هناك ازدواجية "غير مبررة" في ممارسة مهام الرقابة على تنفيذ العمليات المالية بين المراقب المالي والمحاسب العمومي اللذان يخضعان لسلطة نفس الوزارة (وزارة المالية)، هذه الازدواجية ترتب عنها تمديد المدة المستغرقة لتنفيذ النفقة، مما أدى إلى إضفاء نوع من البطء والثقل في مسار تنفيذ العمليات المالية خصوصا بالنسبة للنفقات العامة، وقد انعكس هذا سلبا على فعالية القرارات المالية التي يتخذها الأمر بالصرف ومستوى نجاعة أدائه وتسييره للمرفق العام الذي يشرف عليه، ويزداد هذا الوضع تعقيدا بكمية تدخلات المراقب المالي في صلاحيات الأمر بالصرف، من خلال مبدأ التأكد من

"شرعية النفقة" الموكل بتنفيذه للمراقب المالي في إطار الرقابة القبلية التي يمارسها على جميع قرارات الالتزام بالصرف التي يصدرها الأمر بالصرف.

أما فيما يتعلق بظروف إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة في الجزائر، فإن تخصيص الموارد لا يزال يتم وفق أسلوب الميزانية التقليدية المعروف بميزانية الوسائل أو ميزانية البنود، التي تقوم على أساس القياس النقدي الذي يركز على مراقبة وتدقيق التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية، وبالتالي فإن البيانات والقوائم المالية الحكومية تقدم معلومات مالية محدودة تهتم ببيان الأثر النقدي لتنفيذ الميزانية، والتي يتم عرضها بطريقة لا تسمح بتوظيفها لأغراض المساءلة وتقييم الأداء وقياس تكلفة الخدمات العامة، وبذلك فهي تحول دون تخصيص الأمثل للموارد نظرا لافتقادها للأطر التي تضمن ربط الاعتمادات المخصصة بالأهداف الواجب إنجازها، وهذا ما أدى إلى ضعف التحكم في التقديرات والتراخيص الموازناتية وانعكس سلبا على نوعية الرقابة الممارسة خلال مختلف مراحل المسار الموازناتي من طرف السلطات الثلاث (الإدارية، القضائية، والسياسية)، لاسيما في ظل ضعف التنسيق بين هذه الأجهزة، وعدم التزامها بآليات ومعايير الرقابة الفعالة وفق ما تنص عليه أدبيات العمل الرقابي المتعارف عليها دوليا.

المراجع

1. La Cour, d. C. (2016). *Rapport D'appréciation de La Cour Des Comptes Sur L'avant-Projet de Loi Portant Règlement Budgétaire de l'exercice 2013*. Alger.
2. Ross, M. (2011). *Mineral Wealth and Budget Transparency*. International Budget Partnership.
3. الصادق الأسود. (2012/2011). مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة-حالة الجزائر (أطروحة دكتوراه). (جامعة الجزائر3، المحرر) الجزائر، تسيير: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
4. العامة منظمة الشراكة الدولية للموازنات. (2018). مسح الموازنة المفتوحة لسنة 2017.
5. جمال لعامرة. (2004). أساسيات الموازنة العامة للدولة : المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة. القاهرة: دار الفجر للنشر والتوزيع.
6. حسين اسماعيل أحمر. (2003). المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة. عمان: دار المسيرة.
7. زهير شلال. (2014/2013). آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة (أطروحة دكتوراه). (جامعة أحمد بوقرة، المحرر) تسيير المنظمات، بومرداس: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
8. صندوق النقد الدولي. (2016/2014). بيانات صادرة سنة 2014 و2016 بخصوص اختتام المجلس التنفيذي مشاورات المادة الرابعة مع الجزائر. واشنطن: صندوق النقد الدولي.
9. عبد الرحمان ساسي. (2016, 07). مقابلة علمية. (نادية مغني، المحاور) الجزائر: قاض، مقرر عام ونيس غرفة سابق في مجلس المحاسبة وخبير في المحاسبة.
- يحيى دنيدي. (2014). المالية العمومية. القبة: دار الخلدونية للنشر والتوزيع.