



جامعة زيان عاشور - الجلفة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



دور المحاسبة العمومية في حماية المال العام

مذكرة ضمن متطلبات

نيل شهادة الماستر حقوق تخصص إدارة ومالية

إشراف الأستاذ :

د. بن يحيى أبو بكر الصديق

إعداد الطالبتان :

- سويسي الخنساء

- جهرة خديجة

د.أ / بن الصادق أحمد رئيسا

د.أ / بن يحيى أبو بكر الصديق مشرفا و مقرا

د.أ / صدارة محمد عضوا مناقشا

د.أ / العيداني سهام عضوا مناقشا

السنة الجامعية : 2018/2017

اللَّهُمَّ صَلِّ وَسَلِّمْ وَبَارِكْ عَلَى سَيِّدِنَا مُحَمَّدٍ

كلمة شكر و عرفان

إن الحمد لله نحمده و نستعينه و نستهديه و نعوذ بالله من شرور أنفسنا و سيئات أعمالنا، من يهده الله فلا مضل له ، ومن يضلل فلن تجد له وليا مرشدا ، أما بعد :
((ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي و على والدي و أن أعمل صالحا ترضاه و أدخلني برحمتك في عبادك الصالحين))

اللهم لك الحمد حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه كما ينبغي لجلال وجهك و عظيم سلطانك لا نحصي ثناء عليك أنت كما أثنيت على نفسك .

نحمد الله تعالى الذي جعلنا نوفق لإتمام هذا العمل الذي أخلصناه لوجهه الكريم و الذي جاء بعد ثمرة جهد ، راجين منه تعالى أن يجعله خيرا لمن يسلك درب العلم .

اعترافا منا بالجميل و الفضل لأهل الفضل فمن لم يشكر الناس لم يشكر الله و عليه نحاول أن نوجز ما عجز اللسان أن ينطقه و أبت الأنامل إلا أن تنقشه ، فأصدق عبارات الشكر الجزيل و أعمق آيات الامتنان و أسمى صفات الاحترام و التقدير نحملها من ترانيم أفندتنا و ننشرها بين طيات مذكرتنا لأستاذنا و مرشدنا :

الأستاذ ((بن يحيى أبو بكر الصديق))

اعترافا له بالمجهودات التوجيهية و العلمية المبذولة من طرفه ، كما نتقدم بالشكر لأساتذة كلية الحقوق و العلوم السياسية ، إلى هؤلاء الذين نحسبهم شموعا تحترق لتتير درب العلم و المعرفة ، الشكر موصول للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الذين شرفونا لقبولهم و حضورهم لمناقشة هذه المذكرة .

إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا البحث بدون استثناء شكر الله لهم جميعا .

إهداء

أهدي خالص عملي لله عز وجل سبحانه الغني عن عباده ، ولرسوله ولصالح
المؤمنين .

إلى من لهما فضلا علي تعجز درر ودراهم الدنيا الوفاء به ، أبي وأمي
جعلهما الله من أهل التقوى والنعيم في الدنيا والآخرة وبلغهما الفردوس
الأعلى .

إلى إخوتي وأخواتي وكل عائلة سويسري صغيرا وكبيرا وأخص بالذكر الأخت
الغالية سهام .

إلى رفيقات دربي وصديقاتي وزملاء الدراسة ، وإلى كل من قدم لي دعما
ماديا ومعنويا ولو حتى بدعاء من بعيد لإتمام هذا العمل
أهدي الجميع ثمرة جهدي .

الخنساء

إهداء

إلهي لا يطيب الليل إلى بشرك و لا يطيب النهار إلى بطاعتك ولا تطيب الجنة إلا
برؤيتك الله جل جلاله

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة و نصح الأمة إلى نبي الرحمة سيدنا محمد صلى الله
عليه وسلم

يا من أحمل اسمك بكل فخر... يا من أفتقدك منذ الصغر ... يا من يرتعش قلبي لذكرك
... يا من أودعتني لله أهديك هذا البحث أبي (رحمك الله)

إلى ملاكي في الحياة ... إلى معنى الحب و الحنان و التفاني ... إلى من كان دعائها
سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي إلى أعلى الحبايب أمي الحبيبة

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة و النفوس البريئة إلى رياحين حياتي إخوتي : حنان ،
فطيمة ، عبد الكريم ، زينب ، حمودي ، نسرين ، و الكتكوت وسيم

إلى توأم روحي و رفيق دربي ، إلى صاحب القلب الطيب زوجي حبيبي

إلى من أرى السعادة في ضحكاتهم بناتي : آلاء سالي ، جوري

إلى أهل زوجي : الحاج سعيد ، الحاجة مسعودة ، سليمة ، محمد ، حسام ، رندة ،
رؤية ، أسماء ، عائشة

إلى من جعلهم الله إخوتي بالله ... ومن أحببتهم بالله صديقاتي : الخنساء ، سهام ،
ليلي ، رانيا ، زهرة ...

جهرة خديجة

تعتبر المحاسبة العمومية نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام ذات الطابع الإداري أو الغير ربحي ، حيث تستمد هذه الخصوصية في كونها تتناول تسجيل ومراقبة صرف وتداول المال العام ، لهذا السبب ، ترتبط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية ذات الطابع المالي ، حيث خصها المشرع بإطار قانوني يهدف إلى تقنين وضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية في ظل احترام تبويب الميزانية العامة للدولة ، من أجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية وتحديد صلاحياتها ومسئولياتهم عند تنفيذ المعاملات المالية لوحدات القطاع العام لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومدى مطابقتها للأنظمة والقوانين المعلومة ، وحماية للمال العام من الاختلاسات والتبديد ، إضافة إلى تحقيق الاقتصاد والرشادة في استعمال الموارد العمومية .

ومن أجل هذا وضع المشرع قيود قانونية وتنظيمية تهدف لتحقيق الاستعمال الأمثل للموارد العمومية ، وذلك عن طريق الرقابة الصارمة والمستمرة على أعوان المحاسبة العمومية الملزمين بدورهم باحترام قواعد تنفيذ بنود ميزانية الدولة .

أهمية الموضوع :

تظهر أهمية البحث في الوقوف على أسباب الاختلالات الموجودة عند تنفيذ الميزانية في المؤسسات الإدارية الغير ربحية ، مما ينجر عنه عجز مالي ويؤثر على النشاط الاقتصادي ، ومحاولة لإبراز دور المحاسبة العمومية في هذا الحقل التي تعتبر أداة لتكريس الرقابة و المساءلة المالية للإدارات والأشخاص العمومية إن ترشيد النفقات العمومية عبر جميع العصور ، كان يمثل أحد الإهتمامات الرئيسية لكل الدول ، على أساس أن الأموال العامة تمثل العمود الفقري الذي يقوم عليه كيان الدولة ، وأن قوتها تقاس بما لها من أموال ، غير أن هذه الأموال إذا لم يتم التحكم في استعمالها و ترشيد جميع طرق إنفاقها فإن ذلك تكون له نتائج وخيمة على استقرار الدولة .

انطلاقا من ذلك فإن طرق حسن استعمال المال العام كان يمثل منذ العصور الأولى نشوء الدولة الهدف الرئيسي لكل حكام تلك الدول الأمر الذي جعل فرض رقابة صارمة على عملية الإنفاق أمرا لا يمكن إغفاله مهما كانت الأسباب .

غير أن هذه الرقابة إذا لم تكن تؤدي بطرق و مناهج علمية فإن إجراءه لا يغير من الوضع في شيء ، الأمر الذي يستدعي أن تكون الرقابة مبنية على أسس علمية و فنية و عصرية لتحقيق جميع الأهداف المتوخاة منها .

أسباب اختيار الموضوع :

يرجع إختيارنا لهذا الموضوع للعديد من الأسباب الموضوعية و الذاتية :

الأسباب الموضوعية :

يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة في مجال المالية العامة ، حيث تتضمن المحاسبة العمومية الإطار القانوني الذي يهدف إلى مراقبة و ضمان مشروعية العملية المالية للدولة ، إضافة إلى تسجيل و قياس نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة و توفير المعلومات اللازمة للوضعية المالية للخزينة العمومية و بالتالي فإن للمحاسبة العمومية دور استراتيجي في مجال تحقيق الشفافية في تسيير و تداول الأموال العمومية و ما توفره من أجهزة مراقبة لحماية المال العام .

الأسباب الذاتية :

- إدراكنا لأهمية الموضوع في ظل الأزمات الإقتصادية .
- تنمية المعرفة الذاتية في مجال المحاسبة العمومية و تسيير الميزانية .
- نقشي ظاهرة التلاعب بأموال الدولة في أوساط المؤسسات العمومية الاجتماعية و الفضاء المالية التي تنتشر عبر الصحف على مستوى المؤسسات العمومية الإدارية أو الإقتصادية .
هاته الوضعية تتطلب إعطاء أهمية خاصة للعملية المحاسبية الرقابية في كونها تعتبر من الأدوات الأساسية في المحافظة على الأموال العمومية ، ذلك لا يتأتى إلا بالقيام بدراسة نظرية للمنظومة القانونية المحاسبية القائمة على ذلك و مختلف النواحي الرقابية و الوقوف على ايجابيات و سلبيات المنظومة الرقابية و اقتراح حلول بديلة لذلك .

أهداف الدراسة :

- نهدف من خلال البحث في هذا الموضوع إلى تسليط الضوء على المبادئ والإجراءات التي تحكم المحاسبة العمومية .
- توضيح الآليات القانونية والمحاسبية التي تساهم بها المحاسبة العمومية لحماية المال العام .

صعوبات الدراسة :

من خلال قيامنا بإنجاز هذا البحث واجهتنا صعوبات عديدة نذكر منها :
- نقص المراجع والدراسات المتعلقة والمتخصصة في الموضوع .
- عامل ضيق الوقت واتساع الموضوع الذي حال دون استيفاء الموضوع حقه .

إشكالية الدراسة :

ما هي الإجراءات والآليات المعتمدة لحماية الأموال العمومية في إطار المحاسبة العمومية وما مدى فعاليتها ؟

التساؤلات الفرعية :

- ما المقصود بالمحاسبة العمومية وما هي أهدافها وما مصادرها وفيما يتمثل مجال تطبيقها ؟
- ما هي المبادئ التي تحكمها ومن هم الأعوان المكلفون بتنفيذها ؟
- ما المقصود بالميزانية العامة للدولة وكيفية اعتمادها ؟
- إلى أي مدى ساهمت المحاسبة العمومية في ترشيد الميزانية العامة للدولة ؟

المناهج المتبعة في الدراسة :

لأجل الإلمام بالموضوع والدراسة المعمقة والتحليل الشامل لعناصره وللإجابة على إشكالية البحث المتعلقة بدور المحاسبة العمومية كآلية لحماية المال العام ، فإنه تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي ، بالرجوع إلى المراجع العربية والقوانين ذات الصلة بموضوع البحث والدراسة.

تقسيم الدراسة :

من أجل العمل بمنهج الدراسة و تجسيد أهدافها و تحليل الإشكالية الواردة مع الأخذ بعين الاعتبار الفرضيات و لأجل معالجة الموضوع قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين : الفصل الأول تناولنا فيه المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية أي العموميات و المصادر الرئيسية للمحاسبة العمومية عن طريق تخصيص مبحث لماهية المحاسبة العمومية من خلال تعريفها و نشأتها و تسليط الضوء على نظام المحاسبة في الجزائر من خلال لمحة موجزة عن تطوره و مكوناته ثم تبيان مكانة المحاسبة العمومية و مجال تطبيقها .

أما المبحث الثاني فخصصناه لمصادر و أهداف المحاسبة العمومية ، و المبحث الثالث فتناولنا فيه مبادئ المحاسبة العمومية و ركزنا أكثر على أبرز مبادئ أساسيين (مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي ، ومبدأ تخصيص الإيرادات للنفقات) .

أما الفصل الثاني تطرقنا فيه إلى الآليات القانونية و المحاسبة لحماية المال العام و قسمناه بدوره إلى ثلاث مباحث ، تناولنا في المبحث الأول مختلف أعوان المحاسبة العمومية من الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و عرفنا كل واحد منهم و حددنا مهامهم و تصنيفاتهم و حددنا مسؤولياتهم ، أما المبحث الثاني فخصصناه لآليات الرقابة القانونية و المحاسبة في تنفيذ الميزانية و المبحث الثالث لتقييم دور المحاسبة العمومية .

تمهيد :

إن المحاسبة العمومية جزء متكامل من الهيكل المالي للدولة لكونها تحدد الإجراءات القانونية والتقنية الواجب احترامها من طرف أعوان المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة وعلى هذا يمكن اعتبار المحاسبة العمومية الإطار القانوني الذي يهدف لحماية الأموال العامة .
وبما أن ميزانية أي دولة هي المرآة العاكسة للحالة المالية لها ، خصها المشرع بقيود قانونية وإجراءات خاصة ، تهدف لضمان مشروعية العمليات المالية للدولة في احترام مبادئ وأسس المحاسبة العمومية¹ .

بناء على ما سبق سنقوم في هذا الفصل بدراسة المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية وذلك من خلال ثلاث مباحث .

نتناول في المبحث الأول : ماهية المحاسبة العمومية من حيث عرض تعريفها ونشأتها و لمحة موجزة عن المحاسبة العمومية في الجزائر ، بالإضافة إلى تبيان مكانتها ومجال تطبيقها.
أما المبحث الثاني : تطرقنا فيه لمصادر وأهداف المحاسبة العمومية المبحث الثالث : خصصناه لمبادئ المحاسبة العمومية .

¹الزين منصوري ، المحاسبة العمومية ، دروس وتطبيقات مطبوعة موجهة لطلبة علوم التسيير ، بجامعة البليدة 02 ، 2010 ،

المبحث الأول : ماهية المحاسبة العمومية :

إن وجهة نظر كثير من الملاحظين والمعنيين بالمحاسبة العمومية مختلفة من شخص لآخر وذلك حسب الطرق الأساسية المراد تطبيقها ، فمنهم من يرى أن الدور الأساسي للمحاسبة العمومية يكمن في المحافظة على الأموال العمومية من الاختلاسات والتبذير ومنه من يرى أن الدور الأساسي للمحاسبة العمومية يكون في طريق تنظيم نفقات وإيرادات الدولة وتحديد الإجراءات الواجب إتباعها أثناء تحضير وإعداد الميزانية ، وأما الآخرون فيرون أن دور المحاسبة العمومية يتمثل في إيجاد تقنية محاسبية للتمكن من تقديم كل التوضيحات الضرورية عن كيفية تمثيل الميزانية وطريقة عرض الحسابات ، ومن ثم فيمكن القول أن المحاسبة العمومية لها دور في المحافظة والمراقبة لأموال الدولة.

هناك عدة تعاريف مقترحة للمحاسبة العمومية وهذا حسب الزاوية المنظور منها إلى مفهوم وماهية هذا النوع من المحاسبة ، فهناك تعريف قانوني وتعريف تقني وتعريف إداري بالإضافة إلى العديد من التعاريف الأخرى للمحاسبة العمومية .

المطلب الأول : مفهوم المحاسبة العمومية :

أول ما نتطرق إليه في هذا المطلب هو تعريف المحاسبة العمومية وذلك من خلال ما ورد من تعاريف متعددة لها ، ثم نوضح بعد ذلك أسباب نشأتها واليؤادر التي أدت إلى تشكيل نظام المحاسبة العمومية ثم سنتكلم عن لمحة مختصرة عن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال نشأته ومكوناته.

الفرع الأول : تعريف المحاسبة العمومية :

تعرف هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها المحاسبة التي تختص بقياس (توييب و تقييم) ومعالجة وتحصيل ومراقبة وتأكيد صحة الإيرادات والنفقات للأنشطة المرتبطة بالقطاع الحكومي.¹ تعرف المحاسبة العمومية أيضا بأنها مجموعة من القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة ، وهذه الأخيرة تخرج من زاوية كونها اعتمادات ينبغي صرفها في الأغراض المخصصة ، كما أنها من زاوية أخرى تمثل إيرادات ينبغي تحصيلها وتخضع كل من إجراءات الصرف والتحصيل لقوانين وتشريعات قائمة تفسرها وتوضحها مجموعة من القواعد الصادر لأجهزة الصرف والتحصيل والتي تحدد كيفية القيد في السجلات المحاسبية المعمول بها في جميع الوحدات الحكومية.²

¹ محمد عباس حجازي المحاسبة الحكومية في إدارة التنمية الاقتصادية ، إصدار المنظمة العربية للعلوم الادارية في التنمية الاقتصادية ، إصدار المنظمة العربية للعلوم الادارية 1988 ص 10

² قاسم ابراهيم الحسيني ، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة ، مؤسسة الوارق ، عمان الاردن ، 1999، ص 15

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

تعرف المحاسبة كذلك بأنها مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة لتنفيذ وتسجيل ومراقبة العمليات المالية للهيئات العمومية .

وفي تعريف آخر تعتبر بأنها مجموعة القواعد التي تنظم وتقن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية وبالتالي يمكن تقديم ثلاث مفاهيم للمحاسبة العمومية .

المفهوم القانوني :¹ «هي مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة» هذا التعريف مستوحى من المرسوم الفرنسي الصادر في 31 ماي 1862 ، والذي ظل قائما لمدة قرن من الزمن حتى صدور مرسوم في 29 ديسمبر 1962 وهو أهم نص تنظيمي للمحاسبة العمومية في فرنسا ، إن هذا التعريف أصبح بعيدا عن الواقع بفضل التطور الحاصل في مجال المحاسبة العمومية .

المفهوم التقني² : «هي مجموعة القواعد الخاصة بعرض الحسابات العمومية» إن هذا التعريف يحصر مفهوم المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية ولكن بالإضافة إلى ذلك فهي تشمل جميع العمليات المالية للآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والتزاماتهم ومسؤوليتهم .

المفهوم الإداري³ : « هي قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين» سمي هذا التعريف بالتعريف الإداري لاحتوائه على عبارة (وظيفة المحاسبين العموميين) ويبقى هذا التعريف محدود لأنه يستثني الأمرين بالصرف والجوانب الأخرى التي تدخل في مجال تطبيق المحاسبة العمومية .

- تختص المحاسبة العمومية بتعريف الأعوان العموميين المكلفين بمهام تنفيذ الميزانية العامة للدولة وميزانيات الأشخاص العامة الأخرى (الأمرون بالصرف - المحاسبون) مع بيان مختلف إجراءات إنجاز عمليات الإيرادات وعمليات النفقات مع تفصيل لجوانب المسؤولية التي يتحملونها ، وكذلك الطرق التقنية والقانونية الواجب إتباعها في إنجاز الأعمال .⁴

- المحاسبة العمومية هي مجموعة المبادئ والأسس التي تهدف إلى المساعدة في فرض الرقابة المالية والقانونية على موارد الدولة المالية ونفقاتها ، وهي النوع الذي لا يهدف إلى الربح وإنما تسعى لخدمة المواطنين والمجتمع ، وتضمن تقديم التقارير الدوري عن صرف وتحصيل موارد الدولة التنفيذية والتشريعية ، وبذلك في تخدم أغراض التخطيط والمتابعة والمراقبة على أموال الدولة⁵

- تعرف المحاسبة العمومية بأنها مجموعة المبادئ والأسس والقواعد التي تهدف إلى المساعدة في فرض الرقابة المالية والقانونية على موارد الحكومة المالية ونفقاتها ، كما أنه يمكن تعريف المحاسبة

¹ محمد مسعي ، المحاسبة العمومية ، دار الهدى ، عين مليلة ، الجزائر 2003 ، ص 06

² محمد مسعي ، مرجع سابق ، ص 07

³ محمد مسعي ، مرجع سابق ، ص 08

⁴ على بساعد ، المالية العمومية ، المعهد الوطني للمالية ، 1992 ، ص 12

⁵ محمد الهور ، أساسيات في المحاسبة الحكومية ، دار وائل ، عمان الاردن ، 1998 ، ص 07

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

العمومية بأنها كافة عمليات إثبات وتحصيل وصرف الموارد الحكومية ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها للجهات المختلفة.¹

- يقصد بالمحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، كما تبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف ، المحاسبين العموميين ومسؤولياتهم ، ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات ، كما تبين المحاسبة العمومية كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للأمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين .

ويمكن إدراج تعريف عام للمحاسبة العمومية (المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية ، وبيان عملياتها المالية ، وعرض حساباتها ومراقبتها ، المحددة لالتزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين) .

الفرع الثاني : نشأة المحاسبة العمومية :

إن تشكيل المبادئ الأولى لنظام المحاسبة العمومية كانت ابتداء من القرن الثالث عشر ميلادي أي منذ حصول التفرقة في فرنسا بين الخزينة الملكي والصندوق الخاص للملك وبداية تنظيم إدارة مالية على أساس مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ، ثم تجمع النقود العامة بإنشاء الصندوق الموحد مروراً بإعداد الحسابات السنوية للمحاسبين العموميين ، والترخيص المسبق للنفقات ، الرقابة المالية ، وقد امتد هذا التطور لعدة قرون ولم تبرز المعالم المالية لنظام المحاسبة العمومية إلا أثناء القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين حيث تم تكريس أهم القواعد القانونية والتقنية للمحاسبة العمومية .

وتجدر الإشارة إلى أن نشوء المحاسبة العمومية قد ارتبط بعاملين أساسيين تمثل في تطور مفهوم المحاسبة ونشأت الدولة التي أقتضى قيامها تقديم الخدمات العامة للمواطنين ، والحصول على الموارد اللازمة لتمويل هذه الخدمات العامة للمواطنين ، والحصول على الموارد اللازمة لتمويل هذه الخدمات ، وهو ما استدعى البحث عن وسيلة تستطيع الدولة من خلالها تنظيم الموارد والنفقات العامة وفرض المراقبة على المال العام ، وكانت هذه الوسيلة هي المحاسبة العمومية.²

1- العامل الأول : نشأة المحاسبة ، وتطورها بأسلوبها الحديث ، نتيجة تطور التجارة في أوروبا إذ ظهر أسلوب القيد المزدوج في تسجيل المعاملات المالية وكان ذلك في شمال إيطاليا ، وتم استخدامه من طرف التجار في عام 1458 ميلادي عندما كتب بينديتو كوتروكلي **benedetto cotrgli**

¹ <http://www.finasicryan.com> le 15 -03-2009

² محمد مسعي مرجع سابق ، ص 03

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

عن ذلك ولكن تأخر طبع الكتاب إلى عام 1573 ميلادي . وقد أشتهر الأب لوكاباسيليو **luca bacilio** كأول من كتب في القيد المزدوج عام 1494 ميلادي ، ونظرا لتوسع المعاملات التجارية مع بلدان حوض البحر الأبيض المتوسط كان لها أثر بارز في تطور المحاسبة في هذه المرحلة¹ .

2- **العامل الثاني** : ظهور الدولة بمفهومها الحديث ، ليشمل إلى جانب وظائفها التقليدية السهر على كافة النشاطات الاقتصادية في الدولة ، والتحقق من أن هذه النشاطات المختلفة تسير في تناسق وتتقدم نحو تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، ترتب عن ذلك وجوب تدخل الدولة لتعالج استخدامات الموارد الاقتصادية ، وتوجيهها وتقريرها تحقيقا لصالح المجتمع² .

ومع هذا التطور في دو الدولة الحديثة ، وفي مفهوم المحاسبة بوجود تقنيات جديدة تعتمد أساسا على مبدأ القيد المزدوج ، أدى إلى إنشاء حسابات للدولة من خلالها نستطيع تقدير إيراداتها ونفقاتها .

الفرع الثالث : لمحة عن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر :

تعتبر المحاسبة العمومية إحدى التقنيات التي تستعملها الدولة في تقييم وتحليل مختلف ممتلكات وأنشطة الدولة ، والتعرف على مدى فعالية دور الدولة في تقديم الخدمات ، أو درجة تدخلها من خلال السياسة المالية المتبعة ، والجزائر كغيرها من الدول تطبق المحاسبة من خلال نظامها المحاسبي الذي مع مرور الوقت تغير وتطور تبعا للمتطلبات التي يفرضها العالم الخارجي .

وسنحاول في هذا الصدد أن نبين لمحة عن التطور التاريخي للمحاسبة العمومية في الجزائر عبر مراحل مختلفة ، كما نسلط الضوء على مكونات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر .

أولا : التطور التاريخي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر :

مر نظام المحاسبة العمومية بمراحل مختلفة أثناء الاستعمار وبعد الاستقلال إلى غاية إيجاد قانون يحدد الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية وشملت هذه المراحل ما يلي³ :

- **مرحلة الاحتلال 1882-1962** : كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضعا للنظام الفرنسي حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا ، بصفة عامة لاسيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862 والمتضمن تنظيم المحاسبة العمومية .

بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 والمتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة .

¹ أسامة رشيد زنكة ، النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية ومجالات تطويره ط 01 ، دار دجلة ، عمان 2008 ، ص28

ص29

² حامد عبد المجيد دراز ، مبادئ المالية العامة الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 1988، ص133

³ محمد مسعي ، مرجع سابق ، ص 2-3

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

- **مرحلة بعد الاستقلال 1962-1975**: قامت الجزائر في هذه المرحلة بالعمل على إصدار مجموعة من النصوص التنظيمية ، التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري ، ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 259-65 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع ، بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة محاسب عمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية .

بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات ، المناشير ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم المحاسبي ، ومن أهمها التعليمات العامة لسنة 1967 التي تعرف حسابات الخزينة وتحدد كيفية استعمالها ، التعليمات رقم 16 المؤرخة في 12/10/1968 والمتعلقة بمجموعة حسابات الخزينة¹.

- **مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية 1975-1990**: تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1975 ، تطبيقا لأحكام الأمر رقم 73-29 المؤرخ في 05 جويلية 1973 ، وأصدرت أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية ، ولاسيما تلك الواردة في القانون المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية رقم 84 - 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 ، كما تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية ، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية ، والجامع لمبادئها وقواعدها ، والمرجع الأول والأساسي لها .

- **مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية 1990-1995**: تعد هذه المرحلة بداية ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 .

بالإضافة إلى المراسيم التنفيذية المتعلقة بأشخاص المحاسبة العمومية ، فهذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة ، بصور التعليمات رقم 078 في 17 أوت 1991 من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام ، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين ، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف ومسؤولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم².

¹ يوسف السعيد أحمد آفاق إصلاح نام المحاسبة العمومية -حالة الجزائري - مذكرة نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص: مالية وحاسبة ، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدينة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير 2009-2010، ص 66

² **Ministre de finance , nomenclature des comptes du trésors , direction générale de trésors** ,1992,p 9

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي 1995-2006 : شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فجندت المديرية العامة للمحاسبة منذ سنة 1995 فوج عمل مكون من إدارات المديرية لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق - الذي يعتمد فقط على التسجيل المحاسبي لما تم إنفاقه - إلى محاسبة الذمة و التي تم أيضا بالتقييد المحاسبي لموارد الدولة العقارية و المنقولة و تم إنجاز المشروع و المصادقة عليه يوم 23 أبريل 1997 .¹

ثانيا : مكونات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر :

يتكون نظام المحاسبة العمومية من نظم فرعية تشكل هذا النظام ، وتشمل على النظام المحاسبي للدولة ، ونظام الموازنة العامة ، ونظام الرقابة على المال العام .

1- النظام المحاسبي للدولة : يشمل الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية على مدونة الحسابات أعدتها وزارة المالية على مستوى المديرية العامة للمحاسبة لتقييد العمليات المالية المنجزة من طرف الخزينة العمومية.

- **تعريف النظام المحاسبي للدولة :** هو عبارة عن محاسبة عامة متعلقة بالدولة يمسكها المحاسبون العموميون حسب طريقة القيد المزدوج لمعرفة عمليات الموازنة وعمليات الخزينة ومراقبتها ، وتحديد النتائج السنوية.²

- **مدونة الحسابات :** هي عبارة عن جدول يضم الحسابات الخاصة بالعمليات التي تقوم بها الخزينة العمومية لتقييد العمليات المالية المنجزة من طرف الخزينة العمومية من أجل إحكام الرقابة على المال العام .

الحساب الخاص	الحساب الفرعي	اسم المجموعة	المحاسب	الوضعية	الحساب المقابل	حركة الحساب	الملاحظات

جدول : 1 مجموعة حسابات الخزينة

¹ محمد مسعي مرجع سابق ص 12

² Ministère inistre de finance , nomenclature des comptes du trésors , direction générale de comptabilité 1998,p 06

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

هذا الجدول مقسم إلى ثماني خانات الخانات الأولى تسمى بالحساب الخاص وتضع رقم الحساب الرئيسي ، الخانة الثانية وتضم رقم الحساب الفرعي للحساب الخاص ، أما الخانة الثالثة فتحتوي على عنوان أو اسم مجموعة الحسابات سواء كانت حسابات عامة أم حسابات خاصة الخانة الرابعة تبين من هو المحاسب العمومي المكلف بتسيير الحساب ، أما الخانة السادسة فتبين الحساب الذي يعمل مع الحساب الفرعي طبقا لقاعدة القيد المزدوج ، الخانة السابعة والتي تلزم بتبرير الحساب في إحدى حالات الثلاث ، إما مدين ، دائن أو الرصيد ، الخانة الثامنة والأخيرة تحتوي على ملاحظات تبين المرجع القانوني لفتح الحساب المعني سواء كانت قوانين ، مراسيم تعليمات ، إجراءات ...تحدد طبيعة وطريقة عمله والمخولين بمسكه.¹

- **حسابات المدونة** : تضم حسابات المدونة تسع مجموعات من الحسابات كل مجموعة مقسمة إلى عدد من الحسابات العامة والتي بدورها تنفرع إلى حسابات رئيسية هي الأخرى تنفرع إلى حسابات فرعية ، وتشمل المدونة على حسابات في شكل مجموعات وكل مجموعة تختص بتسجيل نوع خاص من العمليات وهي كما يلي:²

- تضم المجموعة الأولى حساب عمليات الصندوق والمحفظة المجمعة
- تضم المجموعة الثانية الحسابات المتعلقة بعمليات الموازنة
- تضم المجموعة الثالثة الحسابات المتعلقة بعمليات الخزينة
- تضم المجموعة الرابعة الحسابات المتعلقة بالأطراف الأخرى المتعاملة ومراسلي الخزينة
- تضم المجموعة الخامسة حسابات عمليات للترتيب
- تضم المجموعة السادسة حسابات النتيجة
- تضم المجموعة السابعة حسابات الديون المضمونة من طرف الدولة
- تضم المجموعة الثامنة حسابات حقوق الدولة
- تضم المجموعة التاسعة حسابات القيم الغير الفاعلة

2- **نظام الموازنة العامة للدولة** : تتشكل الموازنة العامة للدولة في الجزائر حسب المادة 06 من القانون 84 - 17 المؤرخ في 17/08/1984 المتعلق بقوانين المالية ، من النفقات والإجراءات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية والموازنة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها ، ويحدد القانون 90-21 طبيعة العمليات المنفذة في إطار المحاسبة العمومية في المواد

¹ يوسف السعيد أحمد ، مرجع سابق ، ص 68

² يوسف السعيد أحمد ، مرجع سابق ، ص 69

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

14- 21 تحت عنوان عمليات التنفيذ ، وتمر الموازنة العامة للدولة في الجزائر بعدة مراحل مختلفة متعاقبة ومتداخلة ، وتمثل منهجية تتبعها في تسيير الموازنة وتشمل هذه المراحل¹ :
أ- إعداد الموازنة العامة تشمل على :

-إجراءات إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة وتشمل تحضير موازنة التسيير وموازنة التجهيز بالإضافة إلى عملية تقدير الإيرادات العامة للدولة .

- جدول تحضير الموازنة

ب - اعتماد وإقرار الموازنة العامة : تبدأ المناقشة في البرلمان بعرض مقدمة تقرير موازنتي التسيير والتجهيز ، ثم مناقشة النواب لمشاريع الموازنات القطاعية ، وأخيرا ردود الوزراء على ملاحظات وتساؤلات النواب بعد الموافقة على مشروع قانون المالية يدخل المشروع المعتمد مرحلته الأخيرة ، وهي الإقرار ، وهنا يأخذ صفته الرسمية والشرعية .

إعتماد الميزانية و إقرارها هي مرحلة من إختصاص السلطة التشريعية فبعد إعداد الميزانية من طرف السلطة التنفيذية ، يتم إيداع مشروع قانون المالية لدى السلطة التشريعية بغرض إعتماده تطبيقا لقاعدة أسبقية الإعتمادات على التنفيذ و ذلك حسب المراحل الأساسية التالية² :

أولا المناقشة : بعد إيداع مشروع المالية مرفقا بجميع الوثائق المرتبطة به إلى مكتب رئيس المجلس الشعبي الوطني و يقوم هذا الأخير طبقا للقانون و طبقا للقوانين و الأنظمة الداخلية للمجالس بإحالته إلى اللجنة البرلمانية المختصة بقطاع المالية و الميزانية و التخطيط .

- تقوم لجنة المالية و الميزانية بالمجلس الشعبي الوطني بدراسة و مناقشة مشروع القانون مع ممثل الحكومة (وزير المالية) و تنتهي أعمالها بوضع تقرير تمهيدي تضمنه ملاحظاتها و اقتراحاتها مع مراعاة أحكام المادة 121 من الدستور .

- يتم العرض التمهيدي على المجلس الشعبي الوطني لمناقشته في جلسة عامة ، تكون مناسبة لجميع النواب لطرح القضايا و المشاكل المتعلقة بالسياسة المالية و مدى الإلتزام بتنفيذ قانون المالية الساري المفعول من طرف مختلف القطاعات و الوزارات .

ثانيا التعديل : في الجزائر يمكن للنواب و الحكومة و أعضاء اللجنة التقدم باقتراحات تعديلات مكتوبة أمام اللجنة المختصة و مناقشتها مع الوزير المعني شريطة التقيد بأحكام المادة 121 من الدستور و التي تنص على ما يلي : " لا يقبل اقتراح أي قانون ، مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد

¹ حكيم بوجطو ، الموازنة العامة وآفاق العصرية ، رسالة ماجستير جامعة المدية معهد العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، 2008 ، ص 92-95

² احمد بوجلal ، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة ، مذكرة ماجستير ، تخصص نقود مالية وبنوك ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة عمار تليجي الاغواط 2009-2010 ص 64.

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

العمومية أو الزيادة في 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 " .
و يمكن للحكومة الاعتراض على التعديلات المقدمة طبقا للمادة 63 من الدستور .

ثالثا التصويت : تخول الفقرة 12 من المادة 122 من الدستور للمجلس الشعبي الوطني حق التصويت على ميزانية الدولة ، كما يقوم مجلس الأمة لاحقا بمناقشته أو المصادقة على قانون ميزانية الدولة المادة 120 و القاعدة أن يتم ذلك قبل بداية السنة المدنية الجديدة إحتراما لمبدأ السنوية .
مرحلة الإقرار : نفس العملية تتم على مستوى المجلس الشعبي الوطني ، تتم على مستوى مجلس الأمة و بعد المصادقة على قانون المالية و يوقع عليه رئيس الجمهورية بحضور أعضاء الحكومة و ممثلي المجلس الشعبي الوطني و يصبح هذا القانون ساري المفعول بعد 48 ساعة من صدوره في الجريدة الرسمية .

وزارة المالية بدورها تخصص الإعتمادات المالية لكل القطاعات و ذلك في إطار تنفيذ ميزانية الدولة ، و يتم تسليم الميزانيات المقررة إلى كل وزارة في آخر شهر جانفي أو في بداية شهر فيفري .
بعد أن تستلم كل وزارة ميزانيتها ، تقوم هذه الأخيرة بتقسيم الإعتمادات على كل المؤسسات التابعة لها ، وهذا بناء على مشروع الميزانية المقدم من قبل المؤسسة خلال مرحلة الإعداد ، و بذلك يتم وضع الميزانيات المقررة من قبل الوزير ثم تسليمها إلى المؤسسات المعنية خلال شهر مارس من السنة المعنية .

ج - تنفيذ الميزانية العامة : تعد مرحلة تنفيذ الميزانية العامة ، و هي أهم المراحل و أكثرها خطورة المرحلة الأخيرة من مراحل الميزانية ، و يقصد بها وضع بنودها المختلفة موضع التنفيذ ، و تختص بها السلطة التنفيذية ، وتشرف على هذا التنفيذ وزارة المالية التي تعتبر أهم أجزاء الجهاز الإداري للدولة ، بمعنى آخر فإن هذه المرحلة تمثل انتقال الميزانية العامة من التطبيق النظري إلى حيز التطبيق العملي ، فتؤلف الحكومة ممثلة في وزارة المالية بتحصيل و جباية الإيرادات الواردة و المقدره في الميزانية العامة ، كما السلطة التنفيذية الإتفاق على الأوجه المدرجة في الميزانية ¹ .
تتغير عمليات تنفيذ الموازنة العامة للدولة عندما يتعلق الأمر بالإيرادات أو بالنفقات ، حيث يمثل تحصيل الإيرادات التزام على عاتق الحكومة أما الإجازة البرلمانية للنفقات العامة فلا تحدد سوى السقف الذي ينبغي عدم تجاوزه من طرف الحكومة.

¹ سوزي عدلي ناشد ، الوجيز في المالية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، 2000 ، ص 333

3- نظام الرقابة على المال العام :

تعد الرقابة ركن أساسيا في نظام المحاسبة العمومية فإذا كانت الفكرة الرئيسية التي يتمحور حولها هذا النظام منذ نشأته هي حماية الأموال العمومية من كل أشكال الانحراف والغش والتلاعب ، فإن الرقابة تعتبر التجسيد الواقعي لهذه الفكرة ، وهذا ما يفسر تعدد أشكال هذه الرقابة ، وتنوع طبيعتها ، واختلاف أهدافها ، وكثرة الهيئات والمؤسسات المطلعة بها .

أ- **الرقابة الداخلية** : هي رقابة الهيئة تقوم بها وزارة المالية من خلال الأجهزة المختصة التابعة لها ويمكن أن نفرق بين ثلاث أنواع من الرقابة وهي :

- رقابة المحاسب العمومي : تتم هذه الرقابة أثناء التنفيذ وبعد تأشير المراقب المالي

- رقابة المراقب المالي : يمارس المراقب المالي المهام المرتبطة بممارسة الرقابة كالاتي¹ :

* يقوم بمسك تعداد المستخدمين ومتابعته حسب كل باب من أبواب الموازنة

* يمسك سجلات تدوين التأشير والرفض

* يمسك محاسبة الالتزام

- رقابة المفتشية العامة للمالية : هي هيئة مستقلة تابعة لوزارة المالية ، مهمتها تتمثل في الرقابة اللاحقة على العمليات التي يقوم بها المحاسب العمومي من خلال ما تم دفعه وتحصيله .

ب- **الرقابة الخارجية** : تقوم بها الهيئات العليا للدولة وتتضمن هذه الهيئات ما يلي :

- الرقابة البرلمانية : يمارس البرلمان رقابة قبلية وبعديّة على تنفيذ الموازنة والمتمثلة في ما يلي² :

* تتمثل الرقابة قبلية في مراقبة النشاط العام للدولة من خلال المعلومات المقدمة من طرف الحكومة حول تنفيذ العمليات المالية الخاصة بنشاطات القطاعات .

* تشمل الرقابة اللاحقة في تقديم الحكومة لكل غرفة من البرلمان عرض عن استعمال الاعتمادات المالية التي أقرتها في إطار موازنة السنة المالية من جهة ، والتصويت من قبل كل غرفة على قانون يتضمن تسوية تلك الموازنة من جهة أخرى .

تمارس السلطة التشريعية و الرقابة البرلمانية في الجزائر برلمان يتكون من غرفتين هما المجلس الشعبي الوطني و مجلس الأمة ، و واجب البرلمان في إطار اختصاصاته الدستورية أن يبقى وفيًا لثقة الشعب و يظل يتحسس تطلعاته ، و بالنظر إلى البرلمان هو الذي يرخص للحكومة تنفيذ النفقات و الإيرادات العامة للدولة في إطار قوانين المالية .

¹ ج.د.ش. وزارة المالية المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات ، المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 ، الجريدة الرسمية رقم 82 الصادرة بتاريخ 20 جماد الأولى 1413 هـ الموافق ل 15 نوفمبر 1992 متاح على

www.joradp.dz/j08499/1992/08z/apage.htm

² مسعي محمد مرجع سابق ص 158

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

- و بناءا عليه فإن المنطق يقتضي أن يمارس البرلمان مراقبة تهدف خاصة إلى ¹:
- التحقق من أن ممارسة المؤسسات الوطنية و تنفيذ القرارات مطابقان للتشريع و التنظيم المعمول بهما ، و القرارات و التعليمات الصادرة عن الدولة .
 - التأكد من السير السليم للاقتصاد الوطني و بصفة عامة من صياغة و تنمية الثروة الوطنية في جو يسوده النظام و الوضوح .
 - السهر على إزالة التلاعب بأموال الدولة و اختلاسها .
 - و يمكن للبرلمان أن يراقب النشاط و الأداء الحكومي في مختلف المجالات و منها المجال المالي بواسطة الآليات الأساسية التالية ²:
 - **الاستماع و الاستجواب** : طبقا للمادة 133 من الدستور يمكن للجان البرلمان أن تستمع إلى أي وزير كما يمكن لأعضاء أي مجلس استجواب الحكومة برمتها .
 - **السؤال** : يمكن لأعضاء البرلمان طبقا للمادة 134 من الدستور أن يسألوا أي وزير كتابيا أو شفويا عن أي موضوع أو قضية و منها القضايا المتعلقة بتنفيذ الميزانية طبقا لأحكام النظام الداخلي لكل من مجلسي البرلمان .
 - **مناقشة بيان السياسة العامة** : طبقا للمادة 84 من الدستور تلتزم الحكومة بأن تقدم كل سنة بيانا عن السياسة تعقبه مناقشة لعمل و أداء الحكومة لمعرفة مدى تنفيذ برنامج الحكومة الذي كان البرلمان قد وافق عليه لدى تقديمه من طرف الحكومة بعد تعيينها .
 - **لجان التحقيق** : بموجب المادة 161 من الدستور يمكن لكل من البرلمان في إطار اختصاصاتها أن تنشئ في أي وقت لجان تحقيق في قضايا ذات مصلحة عامة و ضمانا لفعالية هذه الوسائل يحدد القانون و النظام الداخلي لغرفتي البرلمان كيفية تشكيل هذه اللجان و إجراءات و وسائل أداء مهامها .
 - كما تتجلى رقابة البرلمان في تنفيذ الميزانية بصورة واضحة لدى مناقشته قانون المالية التكميلي الذي تقدمه الحكومة للبرلمان أثناء السنة المالية بغرض تكملة أو تعديل بعض الأوضاع المستجدة طالبة فتح اعتمادات إضافية حيث تقوم الحكومة بالضرورة بتقديم معلومات كافية آلية عن حالة تنفيذ الميزانية و تبرر طلبها بفتح الإعتمادات و مناقشة الحكومة في سياستها المالية .
 - رقابة الجهاز الأعلى للرقابة** : رقابة مجلس المحاسبة : أنشأ مجلس المحاسبة بموجب المادة 190 من دستور 1976 ، و تكرر بموجب المادة 160 من دستور 1989 ، و هو المؤسسة العليا للرقابة البعيدة لأموال الدولة و الجماعات الإقليمية و المرافق العمومية .

¹ سليمة بوشنطر ، مرجع سابق ص 50

² شوتحي سامية ، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الاسلامي في الرقابة على المال العام ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه ، تخصص إدارة ومالية ، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان ، 2011 ص 77-78

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

تأسس مجلس المحاسبة سنة 1980 بصدور الأمر 80-05 المؤرخ في مارس 1980 و المتعلق بممارسة وظيفته الرقابية ، و يخضع حاليا في تسييره للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المعدل و المتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 ، الذي يحدد صلاحيات المجلس بتنظيمه و سيره و جزاء تحرياته¹.

يتمتع مجلس المحاسبة باختصاصات واسعة في مجال الرقابة و تتمثل مهامه على وجه الخصوص في التدقيق في شروط الهيئات ، الموارد و الوسائل المادية و الأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه و في تقييم تسييرها و في التأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية و المحاسبية للتنظيمات المعمول بها و الهدف من ذلك هو تشجيع الاستعمال الفعال و الصارم و ترقية إجبارية تقديم الحسابات و تطوير شفافية تسيير المالية العمومية ، كما يساهم المجلس في إطار صلاحياته في تعزيز الرقابة من مختلف أشكال الغش و الممارسات غير القانونية أو غير الشرعية و مكافحتها . يمارس مجلس المحاسبة صلاحياته القضائية عن طريق القرارات في حالة تصفية حسابات المحاسبين العموميين و تقديم الحسابات و الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية بالنسبة للأخطاء التي يرتكبها المسيرون ، و يمارس مجلس المحاسبة صلاحياته الإدارية من خلال مراقبة نوعية التسيير من حيث الفعالية و الكفاءة و الاقتصاد .

يمكن لرئيس الجمهورية أو الوزير الأول أو رئيس المجلس الشعبي الوطني أو رئيس مجلس الأمة أن يلتمس مجلس المحاسبة لدراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية ، كما يمكن استشارته في التمهيدية للقوانين المتضمنة ضمن الميزانية و في المشاريع التمهيدية للنصوص المتعلقة بالأموال العمومية .

يقصد بها قيام مجلس المحاسبة بمراقبة الإيرادات و النفقات التي تتضمنها حسابات الدولة ، للتأكد من تنفيذها بصورة سليمة دون ارتكاب مخالفات للقواعد المالية ، ومراجعة حسابات المعاشات و التأمينات الاجتماعية ، وفحص القرارات المتعلقة بشؤون العاملين ، ومراجعة حسابات التسوية ، والسلف والقروض ، والتسهيلات الائتمانية والرقابة على المخازن ، ومراجعة الحسابات الختامية للشركات ، و منشآت القطاع العام و يفحص سجلات ودفاتر ومستندات التحصيل والصرف وكشف حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية ، وبحث أسبابها ووسائل تفاديها مستقبلا ، ومراجعة تقارير مراقبي الحسابات والشركات التي تدخل في اختصاصه ، و يختص الجهاز بفحص ومراجعة

¹ المادة 02 من الامر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 ، المتعلق بمجلس المحاسبة العدد 39 ، الجريدة الرسمية الجزائرية .

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

كل الحسابات أو عمل آخر يعهد إليه بفحصه ومراجعته من رئيس الجمهورية أو مجلس الشعب أو رئيس الوزراء ويبلغ رئيس الجهاز ملاحظاته على الجهة طالبة البحث.¹

وتهدف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة إلى التأكد من الامتثال لقوانين المالية وقواعد الموازنة لاسيما ما يخص شرعية العمليات والترخيص بها وتبرير الإيرادات والنفقات العمومية ، والالتزامات الخاصة بها وكل عمل يتعلق بتسيير الأملاك العمومية ، كما يهدف إلى إعلام السلطات أن المبالغ المسجلة في حساب تنفيذ موازنة الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية ذات الطابع الإداري في نظر الأحكام المالية مطابقة للمبالغ المبينة في السجلات وأن الإيرادات والنفقات المفحوصة مثبتة شرعا.²

المطلب الثاني : مكانة المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها :

إن للمحاسبة العمومية دور فاعل وفعال في السياسة المالية للدولة مما جعل لها مكانة هامة من خلال تطبيقها على مجموعة من الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية وهذا ما سنوضحه في هذا المطلب من خلال إبراز مكانة المحاسبة العمومية ثم نطاق ومجال تطبيقها .

الفرع الأول : مكانة المحاسبة العمومية :

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في حياة المجتمعات المعاصرة ، حيث تلعب دورا أساسيا في الإدارة المالية للدول وفي صياغة السياسات المالية ن وتنفيذها للمساهمة في تفعيل دور الإدارة المالية العامة للدول ، وفي خدمة الجهاز الحكومي أو السياسي للدولة .

أولا : من حيث الأهمية :

ظهرت أهمية المحاسبة العمومية في الوقت الحاضر استجابة للتغيرات التي تمر بها المجتمعات وذلك لزيادة نطاق الخدمات والأعمال التي تقدمها الحكومات الآن ، حيث اكتسبت التقارير والقوائم المالية دورا حيويا في عملية التخطيط الاقتصادي ، والرقابة على العمليات المالية الحكومية ، الأمر الذي يجسد دور السياسات المالية والإدارة الاقتصادية ، فقد أصبحت أكثر حرصا في السعي للاستقرار نتيجة لما تعكسه المحاسبة العمومية كنظام هام لتوفير المعلومات لقياس الإيرادات والنفقات ومدى فعاليتها.³

¹ محمد عباس محرز ، إقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون 2003 ص 460

² يوسف السعيد سابق ص 71

³ محمد جمال على هلاي ، المحاسبة الحكومية ط 1 ، دار صفاء للنشر عمان الاردن ، 2002 ص 13 .

ثانيا : من حيث طبيعتها :

تعتبر المحاسبة في الوحدات الحكومية عنصرا ضروريا لخدمة وظيفة الإدارة المالية للحكومة ، ولمقابلة متطلبات الرقابة الإدارية والمحاسبية داخل هذه الوحدات ، وتهتم المحاسبة العمومية بما يلي :¹

- التسجيل المنتظم لجميع المتحصلات والنفقات الخاصة بالأجهزة والوحدات الإدارية العمومية
- الاحتفاظ بسجلات ودفاتر ومستندات توضح مدى سلامة العمليات المالية.
- بيان المسؤولية عن الأصول والموارد المملوكة للدولة والمتاحة للاستخدام.
- يسمح تبويب البيانات بطريقة جيدة بتوفير المعلومة اللازمة والمفيدة في مجالات التخطيط والإدارة والرقابة بغرض زيادة كفاءة تشغيل البرامج الحكومية ، حيث يتوقف ذلك على النصوص الدستورية والتشريعية المطبقة فيها ، وعلى الإجراءات والقواعد المنظمة داخل كل دولة .

وعلى هذا الأساس فإن نظام المحاسبة العمومية عرضة للاختلاف والتباين ، بدرجة كبيرة مما يتعذر معه وجود عرف محاسبي موحد ، يصلح للتطبيق في مختلف الدول والمجتمعات ، أو وضع إجراءات نمطية يمكن أن تخدم كل الدول بدرجة واحدة ، ولكن يمكن الاستفادة من المبادئ والقواعد العامة الأساسية وتكييفها بما تخدم المتطلبات الإدارية في الدولة المعنية ، أما التفاصيل التطبيقية والإجراءات والنظم المطبقة فإنها تقرر على ضوء الظروف الخاصة لكل دولة .

ثالثا : من حيث علاقتها بالعلوم الأخرى

تعتبر المحاسبة في الوحدات الحكومية عنصرا ضروريا لخدمة وظيفة الإدارة المالية للحكومة وهذا ما أدى إلى وجود علاقة مع مختلف العلوم الأخرى .

1- المحاسبة العمومية والقانون : إن قوانين الدولة لها أثر كبير على المحاسبة العمومية ، فهي تملئ على المحاسبة ما يجب أن تؤديه وتضع لها القوانين ، التي من خلالها تهدف إلى تحقيق تنفيذ الموازنة ، ولذلك فلا بد من إتباع القوانين حتى يتم تنفيذ الموازنة بشكل يحقق الأهداف المرجوة منها .

وتقوم السلطة التنفيذية بدور رئيسي في المحاسبة العمومية ، لأنها هي السلطة المسؤولة مباشرة عن تحصيل أو صرف الأموال ، وعن إمساك السجلات المالية وعن تقديم التقارير المالية من خلال تنفيذها للقوانين الصادرة عن السلطة التشريعية .

أما السلطة التشريعية فإنها تساعد على تدبير الإيرادات وكذلك تساعد في وضع خطة الإنفاق ، ومن ثم تراقب عمليات التنفيذ التي تتولاها السلطة التنفيذية .

¹ محمد السيد سرايا ، سمير كامل ، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية ، بالتطبيق على قطاع الجمارك ، الدار الجامعية الاسكندرية ، مصر ، 1999 ، ص 20-21 .

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

ويمكن القول أن القانون يراقب ويوجه الإدارة المالية للدولة ، فهو يحدد موارد الأموال ويقرر الأغراض التي يسمح بإنفاق الأموال في سبيلها ، ويحدد مسؤولية المراقبة ، ويحدد واجبات ومسؤوليات الموظفين الإداريين ، وكيفية تلقي مطالبات الدفع المستحقة على الدولة وكيفية اعتمادها للصرف¹.

2- المحاسبة العمومية والمحاسبة الوطنية : لاشك أن هناك علاقة وثيقة بين كل من المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة الوطنية ، باعتبار أن هذه الأخيرة يمكن أن يمتد نطاق عملها ليشمل جميع قطاعات المجتمع على المستوى الوطني بما فيها القطاع الحكومي ، ومن الطبيعي أن مستوى الإنفاق ومدى تطور نظم المحاسبة والرقابة المالية العليا وفعاليتها في زيادة إنتاجية هذا القطاع من السلع والخدمات ، تلعب دورا هاما في تحديد مستوى الدخل الوطني ، لكل قطاع من قطاعات المجتمع ، كذلك فإن القطاع الحكومي يمثل الركيزة الأساسية اللازمة لأي عملية تنمية اقتصادية واجتماعية².

3- المحاسبة العمومية والموازنة العامة للدولة : تعد الموازنة الأداة الوحيدة المتاحة لمقابلة مقترحات الإنفاق في الوحدات الإدارية بالموارد المتوقع توافرها في الفترة القادمة ، فهي بمثابة أداة إجرائية لتطبيق نوع معين من أنظمة الضبط والرقابة يتماشى مع طبيعة الوحدات الإدارية الحكومية .

ولعل ذلك ما جعل المجلس الوطني للمحاسبة بال و .م.أ يضمن تقريره مع الإثني عشر مبدأ التي وضعها للمحاسبة العمومية في البند التاسع ، الذي يقضي أن يقوم نظام المحاسبة العمومية على أساس إعداد موازنة لكل وحدة ، وأن يوفر النظام المحاسبي أداة للرقابة على تنفيذ الموازنة ، كما يجب أن تتضمن تقاريره المالية بصورة ملائمة المقارنات الضرورية بين تقديرات الموازنة ونتائج التنفيذ الفعلي بالنسبة لكل من الأموال المخصصة على حدى .

وتأسيسا على ما تقدم يمكن اعتبار الموازنة العامة بمثابة المكون الأساسي في نظام المحاسبة العمومية ، باعتبارها معيار للمقارنة تقاس عليه وتنسب إليه نتائج التنفيذ الفعلي ، وبالتالي فإن حسابات الدولة تعد انعكاسا لهيكل الموازنة العامة³.

¹ فؤاد يسين ، وضاع مناع ، عاطف الأخرس ، المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها النظرية والعملية ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، عمان ، 1994 ، ص 10-11

² محمد السيد سرايا مرجع سابق ص 70

³ محمد رشيد عبد الجمال ، علاء الدين محمد ، دراسات في المحاسبة الحكومية ، الدار الجامعية الاسكندرية ، 2004 ، ص (57-58)

الفرع الثاني : مجال تطبيق المحاسبة العمومية :

تطبق المحاسبة العمومية على مجموعة من الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية ، وكذا على العمليات التي تطبق عليها هذه القواعد من أجل تحقيق مجموعة من الغايات والأهداف ، وهو ما سنوضحه من خلال عرض تحديد مجال تطبيقها وتمييزها عن المحاسبة .

يمكن تحديد مجالات تطبيق المحاسبة العمومية في عنصرين رئيسيين وهما : الجانب العضوي الذي يتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية أي الهيئات العمومية ، والجانب المادي الذي يخص العمليات التي تطبق عليها هذه القواعد أي العمليات المالية المحاسبية الأمر الذي سنوضحه كالتالي :

أولا : المجال العضوي لتطبيقها :

تعتبر الهيئات العضوية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية هي تلك الهيئات التي تم تحديدها وفق القانون 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 والمذكورة على سبيل الحصر في المادة الأولى من هذا القانون المتمثلة فيما يلي :

الدولة (المجلس الدستوري ، المجلس الشعبي الوطني ، مجلس المحاسبة ، الميزانيات الملحقة) والجماعات المحلية (الولايات والبلديات) والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري (الجامعات والمستشفيات)¹.

ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من الهيئات أو المؤسسات العمومية كالمنشآت والمؤسسات العمومية (مثل المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري) هو كونها أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام ، وهي تتصرف في غالب الأحيان كسلطات عمومية (توجيه الأوامر أو النواهي للمواطنين وفرض الالتزامات عليها) كما يمكن إضافة معيار آخر لتمييز الهيئات العمومية عن بقية الهيئات هو اعتماد المحاسبين العموميين لها من طرف وزير المالية بحيث يكلفون بإيراداتها ودفع نفقاتها والقيام بكل العمليات المالي والمحاسبية الخاصة بهم.²

ثانيا : المجال العملي لتطبيقها :

يتمثل المجال العملي للمحاسبة العمومية في تلك العمليات المالية والمحاسبية الناتجة عن تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين فهي تتعلق بما يلي :

¹ المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المؤرخ في 15/08/1990 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 35 ص 1132 .

² فهيم نعيجة ، نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير ورقابة الجماعات المحلية ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة البليدة 02 ، 2011 ، ص 61-62 .

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

- تنفيذ النفقات والإيرادات.
- تسيير الممتلكات.
- انجاز عمليات الخزينة.
- مسك المحاسبة.

بالنسبة لتسيير الممتلكات فان الأمر يتعلق هنا بما نصت عليه المادة 32 من قانون 90- 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية¹ والتي تحمل الأمرين بالصرف مسؤولية جرد الأموال العقارية والمنقولة المكتسبة من الأموال العمومية أو المخصصة لهم والمحافظة عليها .

أما فيما يخص دمج هذه الأموال في محاسبة الهيئات العمومية ، أي بيانها في المحاسبة العامة للمحاسبين العموميين بقيمتها النقدية المقابلة ، فان النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمحاسبة العمومية لا تتضمن أحكاما خاصة بمحاسبة ممتلكات الهيئات العمومية .

* المقارنة بين المحاسبة العمومية والمحاسبة العامة :

(1) أوجه الشبه :

- تستخدم كل من المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية نفس المصطلحات مثلا المصروفات والإيرادات

- سنوية المحاسبة : يقوم كل من النظامين على مبدأ السنوية أي أن مجمل الإيرادات (المدخلات) والمصروفات (المخرجات) تكون لمدة سنة .

- تبويب الحسابات : تقسم الميزانية العامة للدولة في المحاسبة العمومية إلى أبواب وبنود يعطى رقم لكل باب ويند لتسهيل إعداد الميزانية وتنفيذها ومتابعتها والرقابة عليها وفي المحاسبة العامة يوجد مخطط وطني محاسبي أو المخطط المحاسبي المالي .

(2) أوجه الاختلاف :

- الهدف : تهتم المحاسبة المالية ببيان النتيجة من ربح وخسارة وتحديد المركز المالي في نهاية الفترة الزمنية في حين المحاسبة الحكومية تهدف إلى فرض رقابة مالية وقانونية على إيرادات الدولة ومصروفاتها .

- المحاسبة المالية تقوم بإعداد عدة وثائق ي حين المحاسبة العمومية تهتم بتحديد الحساب الختامي فقط

- المحاسبة العمومية تطبق في المؤسسات العمومية غير الربحية في حين المحاسبة المالية تطبق على الأنواع الأخرى المختلفة للمؤسسات بغض النظر إذا كانت عمومية أو خاصة .

¹المادة 32 من قانون 90- 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

- استقلالية السنوات : المحاسبة العامة تقوم على محاسبة الالتزام في حين المحاسبة العمومية تقوم على محاسبة الصندوق ، فمحاسبة الالتزام أو محاسبة التعهد وتسمى أيضا محاسبة الاستحقاق تعتمد على مبدأ استقلالية السنوات أي لكل سنة تخصص لها إيراداتها ونفقاتها بما يسمح بحساب النتيجة ، أما محاسبة أو محاسبة الخزينة فهي تتبع التحصيلات والتسديدات أي لا تسجل عند الالتزام وإنما تسجل عندما تحدث الحركة النقدية أي أنها محاسبة لا تحترم مبدأ الاستقلالية (هناك مبدأ السنوية ولكن لا يوجد مبدأ الاستقلالية) .

المبحث الثاني : مصادر وأهداف المحاسبة العمومية :

تعتمد المحاسبة العمومية على قواعد و مصادر قانونية و تقنية تتمثل أساسا في قانون المحاسبة العمومية رقم 21-90 الصادر في 15 أوت 1990 الذي يعتبر المصدر الرئيسي لقواعد و أسس المحاسبة العمومية في الجزائر .

كما تسعى المحاسبة العمومية كنظام محاسبي من حيث التسيير و المراقبة و الإعلام ، لتحقيق العديد من الأهداف من أهمها و أولها حماية الأموال العمومية و ضمان احترام ترخيصات الميزانية و حسن تسيير الهيئات العمومية و توجيه النفقات في مجالها الصحيح و المرخص به .

المطلب الأول : مصادر المحاسبة العمومية :

تستند المحاسبة العمومية إلى مصادر تستمد منها مختلف القواعد والإجراءات المتبعة عند تنفيذ العمليات المالية العمومية ، و كذلك التزامات ومسؤوليات الأشخاص المنفذين لها ، بحيث أنه يوجد مصدرين للمحاسبة العمومية المتمثلين في المصادر القانونية والمصادر التقنية .

الفرع الأول : المصادر القانونية للمحاسبة العمومية :

وتتمثل هذه المصادر في النصوص التشريعية والتنظيمية ، وكما يسمى بقانون الإجراءات وفقا للتعليمية القديمة ويعتبر القانون 21-90 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية¹ من جملة هذه المصادر ، بالإضافة إلى المراسيم التنفيذية المتعلقة بأشخاص المحاسبة العمومية ، وذلك ما نوضحه فيما يلي :

1- قانون المحاسبة العمومية : يعتبر المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر ، والذي يسمى بقانون المحاسبة العمومية ، تجدر الإشارة هنا ، إلى أنه قبل صدور هذا القانون كان هناك ما يشبه الفراغ القانوني فيما يتعلق بتحديد قواعد المحاسبة العمومية وتقنياتها .

¹قانون 21-90 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

2- المراسيم التنفيذية : والمتمثلة في الجدول التالي :

- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 17 يوليو 1984 والمتعلق بقوانين المالية المعدلة .
- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أغسطس 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية .
- القانون رقم 88-05 المؤرخ في 12 يناير 1988 ، يعدل ويتمم القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية .
- الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 15 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة .
- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتماد أتهم .
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين ، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين .
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1990 المتضمن إجراءات المحاسبة التي بمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون .
- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين .
- المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها .
- الرسوم التنفيذية رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993 يحدد كفاءات إحدات وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها .
- المرسوم التنفيذي رقم 93-46 والمتعلق بتحديد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المقدمة .
- المرسوم التنفيذي رقم 97-268 المؤرخ في 04/07/1997 المحدد لإجراءات المتعلقة بالالتزام وتنفيذ النفقات العمومية والمحددة لصلاحيات ومسؤوليات الأمرين بالصرف .
- المرسوم التنفيذي رقم 98-227 المؤرخ في 13/07/1998 المتعلق ببنفقات التجهيز .
- المرسوم الرئاسي رقم 13-03 المؤرخ في 13/01/2013 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية.

جدول 2: أهم النصوص المرجعية للمحاسبة العمومية (من أعداد الطالبتين)

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

الفرع الثاني : المصادر التقنية للمحاسبة العمومية :

وهي محددة في مجموعة من التعليمات والقرارات والمناشير الصادرة عموماً عن المديرية العامة للمحاسبة لوزارة المالية إلى مختلف المحاسبين العموميين ، فبالنسبة لمحاسبة الدولة فإن القواعد التقنية محددة في البداية عن طريق التعليمات العامة المؤرخة في 1967 والمتعلقة بتحديد مدونة حسابات الخزينة العمومية ، وكذا مختلف التعليمات المتعلقة بوضع المخطط المحاسبي للدولة ، في إطار إصلاح مؤسسات الدولة حيث أوكلت مهمة الإصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة ، والتي شكلت لجنة عمل تتكون من أخصائيين في ميدان المحاسبة العمومية والتي بدأت العمل في سنة 1995 ، من أجل إعداد مخطط محاسبي جديد لتسجيل العمليات المالية للدولة ، والذي يسمى المخطط المحاسبي للدولة ويستمد تركيبته من المخطط المحاسبي الوطني ، والذي تم تجريبه وتطبيقه بشكل تدريجي قبل تعميمه على مستوى القطر الوطني ، بحيث تم الانطلاق في تجريب المخطط المحاسبي الجديد للدول ابتداء من سنة 2000 على مستوى خزينة الولاية لكل من ولايات بومرداس ، تيبازة ، تيزي وزو ، غرداية.¹

أما المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري فهي لا تملك إطار محاسبي موحد ، ماعدا المؤسسات التعليمية والمؤسسات الصحية والتي تنظمها أحكام خاصة حددت كيفية ومحتوى المحاسبة وفقاً لأسلوب القيد البسيط.²

المطلب الثاني : أهداف المحاسبة العمومية

تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير بيانات ومعلومات موضوعية ذات مصداقية حول نشاط القطاع العام ، من أجل تحقيق الشفافية والرشادة في صرف وتداول المال العام وذلك بهدف الوصول إلى التحديد الصادق مع الإفصاح الكامل عن الموقف المالي ونتائج تنفيذ العمليات المالية للدولة . وفي هذا الإطار يمكن تحديد أهداف المحاسبة فيما يلي :

-التحقق من احترام ترخيصات الميزانية في مجال الإيرادات والنفقات وذلك عن طريق « تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف وأثناءه للتأكد من أن الصرف يتم في حدود اعتمادات وأغراض الموازنة ، وسلامة إجراءاته في حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية التصرف والحدود التي وضعت له ، بما يكفل ترشيد النفقات العام في تحقيق أهداف الموازنة »³

¹ فهيم نعيجة ، مرجع سابق ، ص 64

² Alger , 2004 , p11 Ali bessaad , droit de la comptabilité publique, houma

³ سعد بن محمد الهويدم وعبد الله بن علي الحسين ، المحاسبية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية ، معهد الإدارة العامة ، الرياض ، 2005 ، ص 46

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

-توفير نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال عالم ن إضافة إلى إثبات حقوق الدولة والتزاماتها المالية ومتابعة تحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها.¹

-تحقيق الرقابة على الالتزامات المالية لمختلف وحدات القطاع العام ومتابعة الوفاء بها .
-توفير البيانات حول حركة التدفقات النقدية من أجل تحديد الوضعية المالية للخزينة العمومية ومن أجل اتخاذ القرار وتحديد مصادر تمويل الخزينة .

-توفير المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية المختلفة ورسم سياساتها واتخاذ القرارات المتعلقة بها ، بما يساعد على إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في الفترات المقبلة.²
إظهار نتائج تنفيذ قانون المالي مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة.

-توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع توقعات الأداء المخطط في الميزانية العامة .

-أحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات ، والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية لتقييم أدائها.³
إضافة إلى ذلك يجب على النظام المحاسبي الحكومي الفعال أن يكون قادرا على تحقيق هدفين رئيسيين هما :

أن يعرض بطريقة عادة ويحقق الإفصاح كاملا عن المركز المالي ونتائج العمليات للأموال ومجموعات حسابات الوحدة الحكومية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
أن يحدد بوضوح مدى الالتزام بالقواعد القانونية والنظم المالية .

وبناء على ما سبق يمكن عرض أهداف المحاسبة العمومية من الجانب الوظيفي للنظام المحاسبي في خمس مجموعات رئيسية كالآتي :

1- توفير المعلومات اللازمة للمساءلة : ويقصد بالمساءلة في هذا الإطار الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات من الجهاز التنفيذي إلى الجهاز التشريعي أو الهيئات الرقابية المختصة حول تنفيذ وتمويل الميزانية العامة للدولة ، والتي يمكن أن تأخذ الأشكال التالية :

¹ سعد بن محمد الهويدم وعبد الله بن علي الحسين ، مرجع السابق ص 47

² محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان ، النظم المحاسبية الخاصة ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الاسكندرية مصر ، 2000، ص 328

³ محمد جمال على هلاي، المحاسبة الحكومية ، دار صفاء للنشر ، عمان الاردن ، 2002 ، ص 22

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

المساءلة المالية للتأكد من انتظام وسلامة بيانات الدفاتر والسجلات المحاسبية ومصداقية التقارير المالي ومدى الامتثال للقوانين والتنظيمات المالية المعمول بها ، إضافة إلى التحقق من أن الإنفاق يتم في حدود الاعتمادات المخصصة في الميزانية العامة .

المساءلة الإدارية للتحقق من كفاءة تسيير وصرف المال العام دون إسراف والاقتصاد في استعمال الموارد من طرف الوحدات الحكومية .

المساءلة عن الأداء لتحقيق أغراض تقييم البرامج الحكومية ومقارنة الأهداف مع النتائج من أجل تحليل الانحرافات وتصحيحها .

2- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة : يجب على نظام المحاسبة أن يوفر آليات تسمح بتطبيق رقابة مستمرة على إدارة المال العام من طرف الوحدات الحكومية ، للتحقق من مشروعية العمليات المالية للدولة ومدى احترام ترخيص السلطة التشريعية ، عن طريق مختلف أجهزة الرقابة قبل وأثناء التنفيذ إضافة إلى أجهزة الرقابة اللاحقة .

3- توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار : عن طريق توفير تقارير دورية تفيد في مجال المقارنة بين نتائج مختلف السنوات من أجل اتخاذ القرارات والمفاضلة بين البدائل وتقييم النتائج ، والمساعدة في تحديد تقديرات الميزانية العامة للدولة وتقديم الاقتراحات التي من شأنها أن ترفع من مستوى فعالية الأداء وتحقيق الاقتصاد والرشادة في تسيير المال العام .

4- توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات القومية : بهدف توفير بيانات مالي ذات مصداقية حول نتائج نشاطات الوحدات الحكومية وإدراجها في المحاسبة الوطنية .

5- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي : وذلك عن طريق إنتاج وعرض بيانات مالية يتم استعمالها كوسيلة للإعلام عن نتائج العمليات المالية للدولة لمختلف الفئات المستخدمة للبيانات الحكومية .

إضافة إلى هذه الأهداف هناك من يركز على أن النظام المحاسبي الفعال يجب أن يصمم بحيث يؤدي إلى رقابة إدارية على الأموال والعمليات ، وإدارة البرامج و المراجعة الداخلية والتقييم ، بحيث يفصح عن النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات وقياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها .¹

¹ عبد الحي مرعي ومحمد الغيومى ، المحاسبة العمومية والقومية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 1990 ، ص 27

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

المبحث الثالث : مبادئ المحاسبة العمومية :

تحتاج عملية تنفيذ الميزانية العامة للدولة ، إلى نظام محاسبي متكامل يحدد الإجراءات والمراحل التي تمر بها عملية صرف النفقات وتحصيل الإيرادات ، إضافة إلى ضبط تقنيات القيد المحاسبي لهذه العمليات ، وتحديد التزامات ومسؤوليات كل أعوان التنفيذ المكلفين بذلك .

فكل نظام محاسبي يعتمد على مبادئ ثابتة متعارف عليها ، تشكل الإطار المحاسبي الموحد لكل محاسب ، بالنسبة لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، فإنه يتبنى أسس نظام المحاسبة العمومية الفرنسي الذي يعتمد على وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة ويختلف تماما مع مبادئ المحاسبة العامة للقطاع الخاص .

ونتناول فيما يلي : دراسة مبدئين أساسيين :

- مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي .
- مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات .

المطلب الأول: مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي :

المبدأ الأساسي الذي يعتمده نظام المحاسبة الفرنسي هو مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ، عن طريق تقسيم مهام أعوان المحاسبة العمومية إلى مراحل إدارية ومحاسبية متكاملة .

ومن أجل دراسة هذا المبدأ وجب تحليل مضمون هذا الأخير عن طريق عرض أهدافه ، استثناءاته ، والنتائج المترتبة عن تطبيقه .

الفرع الأول :تعريف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي :

المبدأ الأساسي الذي يبنى عليه نظام المحاسبة العمومية هو مبدأ الفصل بين مهام أعوان المحاسبة العمومية بحيث يختص كل من الأمر بالصرف بمهام تختلف عن مهام المحاسب العمومي ولا يتدخل كل عون في مجال اختصاص الآخر .

هذا الاختصاص في عمليات تنفيذ الميزانية يتمثل في تقسيم المهام من أجل التحكم في عقلنة تسيير الأموال العمومية ، إذ يعتبر هذا المبدأ قاعدة أساسية في هيكل نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية والذي يحدد مجال واختصاص كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ¹ .

¹ محمد براق ، المحاسبة العمومية ، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الرابعة ، تخصص محاسبة ، المدرسة العليا للتجارة 2000/1999 ، ص (48-49) .

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

يتعلق مفهوم الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بجانب تقسيم السلطات اذ لكل منهما سلطة مستقلة عن الآخر ليس بينهما علاقة رئاسية ،بإضافة إلى ذلك يرتبط مفهوم الفصل بالشخصية حيث يمنع القيام بالوظيفتين من قبل شخص واحد وعلى هذا الأساس « هناك فصل تام بين مهمة ومسؤولية كل من الأمر بالصرف الذي يتولى تنفيذ الميزانية من خلال إجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالدفع بينما يتولى المحاسب العمومي التنفيذ الفعلي للميزانية وذلك من خلال إجراءات الدفع والتحويل »¹

الفرع الثاني : أسباب وأهداف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي :

تطبيقا لهذا المبدأ ، تسند مهمة تنفيذ مختلف مراحل تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات إلى أعوان مختلفة ، بحيث أن الأمر بالصرف لا يستطيع أن يقوم بنفسه بالتسديد وكذا المحاسب لا يستطيع أن يدفع دون أن يتحصل على سند الأمر بالصرف بسبب اختلاف وتنافي صلاحيات كل منهما في تنفيذ العمليات المالية للدولة ، والذي ينتج عنه تحديد صلاحيات كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف .

فالأول يختص في مجال مراقبة مشروعية **régularité** العمليات المالية وفقا للقوانين المعمول بها والثاني يختص بمجال الملائمة **opportunité** ويرجع تطبيق هذا المبدأ إلى الأسباب الموالية :

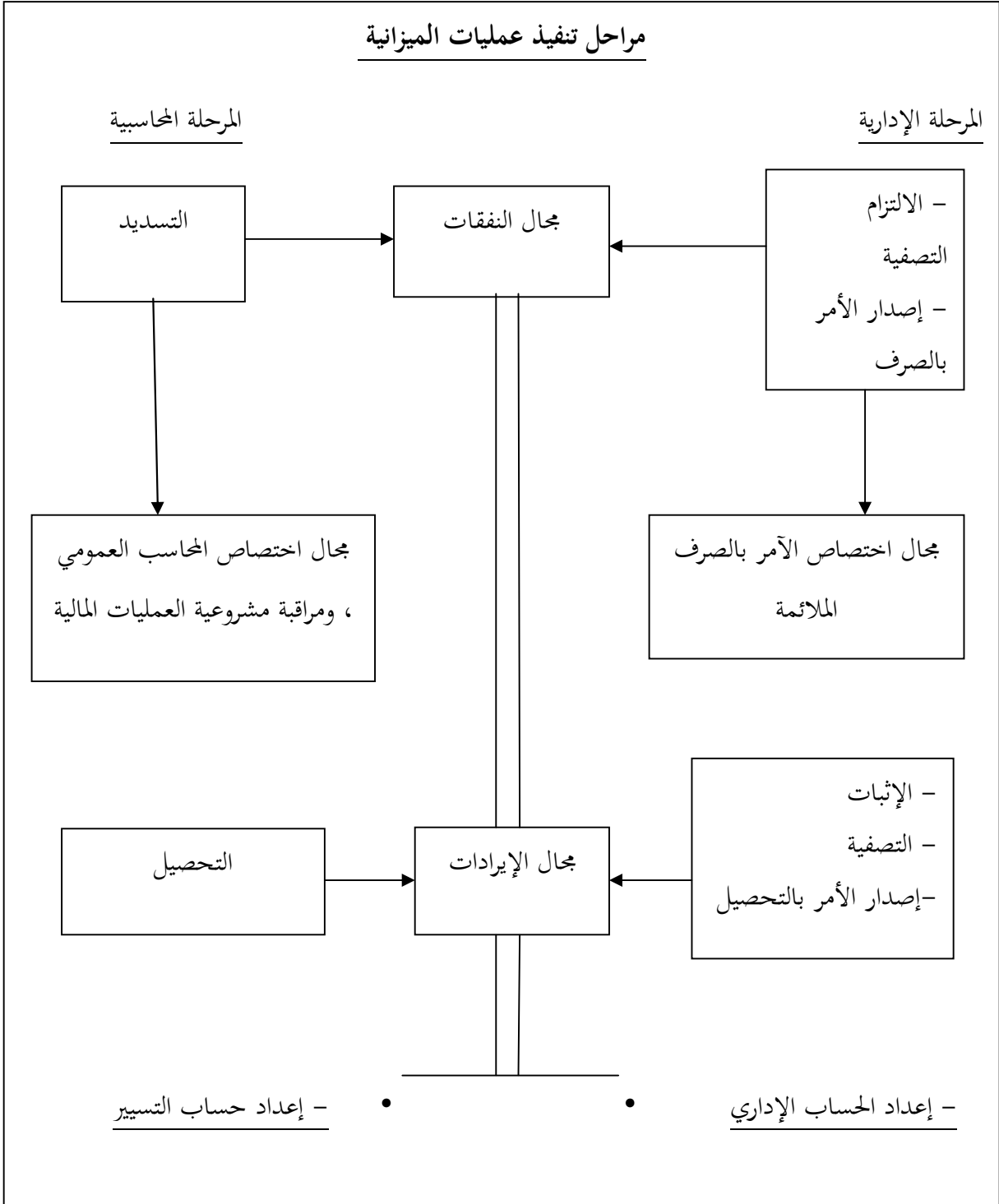
- تقسيم المهام .
- تسهيل المراقبة .
- وحدة الصندوق .
- مقاومة الغش .

1- تقسيم المهام : تمر عملية تنفيذ الميزانية بمراحل إدارية وأخرى محاسبية ، فالمهام الإدارية هي من اختصاص الأمر بالصرف وتدرج في نطاق الملائمة ، أما مهام المحاسب فتقتصر على الجانب المحاسبي الذي يدرج ضمن نطاق المشروعية وكذلك هو المؤهل قانونا في مجال تداول وحيازة الأموال والقيم العمومية .

ويوضح الشكل أدناه كيفية تقسيم مهام كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي .

¹ محمد براق ، المحاسبة العمومية ، مرجع سابق، ص 50.

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية



جدول : 3 المصدر : معطيات القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

يسمح تقسيم المهام بين أعوان المحاسبة العمومية بالتحكم في تسيير الأموال العمومية عن طريق المراقبة المزدوجة لكل عون على الآخر ، بواسطة المطابقة بين الحساب الإداري الذي يقوم بإعداده الأمر بالصرف وحساب التسيير الذي يقوم بإعداده المحاسب العمومي .

2- تسهيل المراقبة: يقوم الأمر بالصرف بإعداد الحساب الإداري «الالتزامات ، الأمر بالصرف ...» ويقوم المحاسب العمومي بإعداد حساب التسيير بتسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ أوامر الأمر بالصرف ، وبالتالي « تسهيل مراقبة مجلس المحاسبة عن طريق مقارنة مدى تطابق كل من الحسابين من أجل التحقق من صحة الحسابات ومشروعية عمليات تنفيذ الميزانية»¹.

الفصل بين مهام الأمر بالصرف يساهم في حماية الأموال العمومية عن طريق ازدواجية المراقبة بحيث يقوم كل عون بمراقبة الآخر لكي يكون الحساب الإداري مطابقا لحسابات التسيير الخاص بالمحاسب العمومي.

3- وحدة الصندوق : المحاسب العمومي هو العون المؤهل قانونا لتسيير وتداول الأموال والقيم العمومية ويتم ذلك في إطار وحدة الصندوق **unité de caisse** بحيث تودع الأموال العمومية في صندوق واحد تحت مراقبة وزارة المالية ، وعليه فإن شبكة المحاسبية العموميين تخضع لسلطة ورقابة وزير المالية ، أما الأمر بالصرف فهو يخضع لسلطات تنفيذية مختلفة .

وتتمثل النتيجة المباشرة لتطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ، هي أن الأمر بالصرف لا يملك حساب الصندوق ولا يمكنه تداول الأموال والقيم العمومية إلا في حالات استثنائية بترخيص من وزارة المالية عن طريق إنشاء الوكالات المالية .

4- مقاومة الغش : يتم حماية الأموال العمومية عن طريق تقييد وتحديد اختصاصات وصلاحيات كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ، لا يستطيع أن يقوم الأمر بالصرف بتسديد النفقات لأنه لا يملك صلاحيات قانونية تمكنه من تداول الأموال العمومية ، ولا يستطيع المحاسب العمومي أن يقوم بالتحصيل أو الدفع دون استلام الأمر بتنفيذ هذه العمليات من الأمر بالصرف ، وبالتالي يصعب هذا المبدأ اختلاس أو سرقة الأموال العمومية ، لأن من يحدد مجال صرف الأموال العمومية ليس هو من يدفع.

¹ R. muzellec ,finance ,publique , édition dalloz , 1970 , p 255.

الفرع الثالث : استثناءات مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي :

يطبق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كقاعدة أساسية في نظام تسيير الأموال العمومية للدولة وتنفيذ الميزانية ، ولكن يقبل هذا المبدأ بعض الاستثناءات الناجمة عن التطبيق الميداني لمراحل تسديد النفقات وتحصيل الإيرادات .

أولاً: الاستثناءات من جانب تسديد النفقات

يرخص للأمر بالصرف أن يقوم بنفسه بالدفع ، كما هو الحال في المدفوعات التي تتم عن طريق صندوق التسبيقات **régie d'avance** ، حيث يسمح للأمر بالصرف عن طريق هذا الصندوق أن يدفع بعض النفقات ذات الطابع الاستعجالي والنفقات المتكررة ذات المبالغ المنخفضة بحيث يرخص له فتح هذا الصندوق عن طريق ترخيص مسبق مصادق عليه من طرف وزير المالية ووزير الإدارة المعنية بالصندوق ، ويقوم المحاسب العمومي بمراقبة العمليات المالية التي تمت بواسطة صندوق التسبيقات وقد حددت المادة 135 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19 جانفي 1993 المتضمن لقانون المالية 1993 ، جميع النفقات التي تشكل استثناء لهذا المبدأ كما يلي¹:

1- النفقات التي تدفع دون الأمر بالصرف مسبقاً :

- المدفوعات التي تمت عن طريق صندوق التسبيقات .
- الدين الأصلي والفوائد الواجبة الدفع الخاصة بديون الدولة وأيضا خسائر الصرف على رأس المال الأصلي .
- النفقات ذات الطابع النهائي التي نفذت بعنوان عمليات التجهيز العمومي التي استفادت من تمويلات خارجية .

2- النفقات التي تدفع بدون الأمر بالصرف :

- معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة .
- المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة .
- المصاريف والأموال الخاصة .

ثانياً : الاستثناءات من جانب تحصيل الإيرادات

استثناء يرخص للأمر بالصرف تحصيل الإيرادات عن طريق إنشاء صناديق تحصيل الإيرادات **régie de recette** بترخيص من المحاسب العمومي الذي يرخص له بتحصيل الإيرادات الخاصة إذا كانت طبيعة عمل الأمر بالصرف تتطلب ذلك ، وتكون مصالح الأمر بالصرف القائمة على تسيير هذا الصندوق ملزمة بإيداع المبالغ المحصلة عن طريق الصندوق لدى المحاسب العمومي ،

¹ محمد مسعي ، مرجع سابق ، ص 22

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

الذي يتحقق من صحة الحسابات ومشروعية العمليات ، ثم يطالب الأمر بالصرف بإصدار سند الأمر بالتحصيل إجمالي تصحيحي ، من أجل القيد النهائي لهذه العمليات هذا من جهة ، ومن جهة أخرى يرخص للمحاسب العمومي تحصيل الأموال التي تودع لديه من طرف المدين الذي يسدد المبالغ المالية نقدا من تلقاء نفسه ، دون أن توفر سند التحصيل لدى المحاسب في انتظار إصدار سند الأمر بالصرف التصحيحي من طرف الأمر بالصرف .

الفرع الرابع : نتائج تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي :

يمكن تلخيص النتائج المترتبة عن تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في ما يلي:¹

- يتنافى منصب الأمر بالصرف مع منصب المحاسب وبالتالي يمنع لأزواج الأمرين بالصرف بأي حال من الأحوال بأن يكونوا محاسبين معينين لديهم والعكس .
- ينتمي الأمر بالصرف لهيئة إدارية تختلف عن هيئة المحاسب العمومي وعليه لا يملك الأمر بالصرف أي سلطة إدارية على المحاسب العمومي والعكس صحيح .
- ينتمي المحاسب العمومي لهيئة إدارية واحدة وهي وزارة المالية ، أما الأمر بالصرف ينتمي لمختلف الوزارات .
- تعتبر مسؤولية المحاسب العمومي مسؤولية شخصية ومالية في مجال مشروعية العمليات المالية لتنفيذ الميزانية والتي تختلف عن مسؤولية الأمر بالصرف الإدارية في مجال ملائمة عمليات تنفيذ الميزانية .
- المحاسب العمومي هو العون الوحيد المؤهل قانونا لتسيير وتداول القيم والأموال العمومية ، وهو الذي يختص بعمليات دفع النفقات وتحصيل الإيرادات ، بحيث يعتبر شبه محاسب كل شخص يتدخل في مهام المحاسب العمومي دون أن تكون له صفة المحاسب العمومي وبالتالي يخضع لنفس الالتزامات ويطلع لنفس العقوبات والمسؤوليات المطبقة على المحاسب العمومي .

نقد مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي :

أهم العيوب التي توجه لمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي هو تقسيم وحدة نشاط الإدارة العمومية إلى مرحلتين ، مرحلة إدارية ومرحلة محاسبية ، وهذا ما يؤدي إلى عرقلة ويطيء تنفيذ العمليات المالية للدولة هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن أولويات الأمر بالصرف ذات الطابع السياسي والإداري ضمن مجال الملائمة تختلف عن أولويات المحاسب العمومي التي تتمثل في مجال

¹ شلال زهير ، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحه ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع نقود ومالية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

التحقق من مشروعية العمليات المالية للدولة ، هذه الثنائية في اتخاذ القرار قد تؤدي إلى تضارب وجهة نظر المحاسب العمومي مع الأمر بالصرف ، و يجدر الذكر هنا أن الكلمة الأخيرة تعود إلى المحاسب العمومي الذي يرخص له القانون رفض تنفيذ أوامر الأمر بالصرف لاسيما أن حالات اللجوء إلى عملية تسخير المحاسب العمومي في حالة رفض الدفع محدودة قانونا .

المطلب الثاني : مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات :

في ظل احترام القواعد الكبرى للميزانية ، تتبنى قواعد المحاسبة العمومية مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات بحيث أن « المبلغ الإجمالي للإيرادات يستعمل لتغطية كل النفقات العمومية دون إجراء المقاصة بين الإيرادات والنفقات ودون تخصيص إيراد معين لتحقيق نفقة معينة »¹.

وتنتج عن قاعدة شمولية الميزانية قاعدتان أساسيتان في تنفيذ الميزانية :

- قاعدة عدم المقاصة بين الإيرادات والنفقات حيث تسجل الإيرادات في ميزانية الدولة بمبلغها الخام دون إنقاص الأعباء التي صرفت من أجل تحصيلها .

- قاعدة عدم تخصيص الإيرادات للنفقات .

وسنحاول فيما يلي تبيان تعريف لهذا المبدأ ونتائج تطبيقه والاستثناءات الواردة عليه .

الفرع الأول : تعريف مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات :

تشكل كل الإيرادات وحدة متكاملة في الميزانية ولا يمكن أن تخصص الموارد المالية الناتجة عن تحصيل إيراد معين إلى تمويل تحقيق نفقات خاصة دون غيرها ، فكل موارد تحصيل الإيرادات المتوقعة في الميزانية تستعمل لتمويل وتغطية كل النفقات ، هذا من أجل تحقيق الشفافية في مجال إعداد وتنفيذ ومراقبة الميزانية العامة للدولة ، إلى جانب تقادي تبذير الموارد العمومية عن طريق تحقيق التوازن في تمويل النفقات .

الفرع الثاني : نتائج تطبيق مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات :

من أجل احترام قاعدة شمولية الميزانية تتبنى المحاسبة العمومية مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات الذي ينتج عن تطبيق قاعدتين أساسيتين في نظام المحاسبة العمومية وهما :²

- قاعدة وحدة الخزينة - قاعدة وحدة الصندوق .

أولا : قاعدة وحدة الخزينة : يجب أن تودع كل الأموال العمومية لدى الخزينة العمومية مهما كانت طبيعة ممتلكها سواء كانت للدولة ، الولاية ، البلدية ، أو المرافق العمومية ذات الطابع الإداري .

¹ محمد الصغير بعلي ، يسرى أبو العلاء ، المالية العامة ، دار العلوم ، الجزائر ، 2003 ، ص 95 .

² حسين الصغير ، دروس في المالية العامة ، المحاسبة العمومية ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 2001 ، ص 99 .

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

وتستعمل الخزينة العمومية السيولة المتوفرة من أجل تمويل صناديق المحاسبين العموميين على مستوى التراب الوطني لتسديد النفقات العمومية للدولة ، وعليه فيمكن للمحاسب العمومي استعمال السيولة المتوفرة للهيئات العمومية من أجل دفع نفقات الدولة دون أن تستفيد الهيئات العمومية من هذه الميزة لأن المحاسب لا يمكن أن يدفع نفقة مبرمجة مثلا في ميزانية الولاية إذا لم تتوفر الأموال في حساب الولاية لدى الخزينة العمومية .

وقد كانت المادة 08 من القانون 84-17 الصادر في 07-07-1984 المتعلق بقانون المالي صريحة في منع تخصيص الإيرادات العمومي لنفقات عمومية ومحددة إذ أن كل الإيرادات تستعمل لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة ونصت هذه المادة صراحة على ما يلي : « لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقات خاصة وتستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز »
ثانيا : قاعدة وحدة الصندوق : يجب على كل محاسب عمومي أن يودع الأموال العمومية التي بحوزته في حساب صندوق واحد وحساب بريدي واحد ولا يجوز له أن يفتح حسابات أخرى ، لتفادي وجود عدة صناديق لدى محاسب عمومي واحد ولتسهيل عملية المراقبة ، وبالتالي يمنع على المحاسب العمومي فتح حساب بنكي إلا في حالات خاصة ولفترة مؤقتة لتسديد نفقة استثنائية وبترخيص من وزارة المالية .

وتطبيقا لمبدأ عدم التخصيص ، يمنع المحاسب العمومي أن يخصص مبلغ معيناً في حساب الصندوق لتسديد نفقة معينة دون غيرها وبالتالي كل السيولة المتوفرة في حساب الصندوق أو الحساب الجاري للبريد والمواصلات أو الحساب الجاري للخزينة لدى البنك المركزي ، تستعمل لتسديد كل النفقات دون تمييز .

الفرع الثالث : استثناءات مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات :

يقبل مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات عدة استثناءات محددة قانونا لاعتبارات تطبيقية وميدانية حيث تنص المادة 08 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 والمتعلق بقوانين المالية على تخصيص إيرادات معينة لتمويل دفع نفقات معينة دون غيرها من النفقات العمومية في الحالات الاستثنائية الموالية¹:

أولاً: الميزانيات الملحقة : يتم تحديد إنشاء أو إلغاء الميزانيات الملحقة بموجب قانون المالية ن ويكون موضوع ميزانية ملحقة ،المؤسسات العمومية ذات الطابع التجاري ، والتي تستفيد من إعانات مالية تدفع من الميزانية العامة للدولة ، غير أن إيرادات هذه المؤسسات تصرف لتغطية نفقاتها فقط دون أن تساهم في تمويل باقي النفقات العمومية .

¹ حسين الصغير ، مرجع سابق ، ص 99 .

الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية

ويجدر الذكر هنا أن قانون المالية في الجزائر يتبنى وجود ميزانية ملحقة واحدة وهي الميزانية الملحقة للبريد والمواصلات ، وتشكل هذه الأخيرة استثناء لمبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات ، لأن الإيرادات المتوقعة في الميزانية الملحقة لا تدفع للخزينة بل تخصص لتغطية النفقات المسجلة في الميزانية الملحقة دون غيرها من النفقات العمومية المسجلة في الميزانية العامة للدولة .

ثانيا : الحسابات الخاصة للخزينة : وهي حسابات تفتح وتغلق بموجب قانون المالية ويتم بواسطتها تسجيل عمليات مالية خاصة ، حيث تخصص الإيرادات المسجلة في هذه الحسابات لتمويل نفقات معينة دون غيرها من النفقات العمومية والتي يتم عن طريقها تخصيص بعض موارد الحسابات الخاصة للخزينة وحسب المادة 48 من القانون رقم 17-84 المؤرخ في 1984/07/07 المتعلق بقوانين المالي تنقسم هذه الحسابات إلى :¹

أ- الحسابات التجارية : والتي تدرج فيها الإيرادات والنفقات لتنفيذ عمليات ذات طابع صناعي وتجاري تقوم بها المصالح العمومية للدولة بصفة استثنائية .

ب- حسابات التخصيص الخاص والتي تتضمن العمليات الممولة بواسطة موارد خاصة في ميزانية الدولة.

ج- حسابات التسيقات .

د- حسابات القروض .

هـ- حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية .

ثالثا : الأموال المخصصة للمساهمات وإجراء استعادة الاعتمادات : تشمل الأموال المخصصة للمساهمات على مجمل المبالغ المدفوعة بدون مقابل لفائدة الميزانية العامة للدولة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين قصد المساهمة أو المشاركة في إنجاز مشاريع أو تسديد نفقات ذات منفعة عامة وتحت مراقبة الدولة مثل (تليطون ، التبرع لبناء مساجد) حيث تودع هذه الأموال في حسابات خاصة ويتم تخصيص استعمال هذه الموارد طبقا لهدف المساهمة التي رصدت من أجلها .

أما فيما يخص إجراءات استعادة أو استرداد الاعتمادات ، فهي عملية يتم عن طريقها استعادة الاعتمادات لفائدة الإدارة المعنية بالنسبة للمبالغ المدفوعة بغير حق للخزينة.

¹ المادة 48 من القانون ، 17-84 المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في 1984/07/07 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1984/07/10، العدد 28 ، ص 10.

خلاصة الفصل الأول :

إن المحاسبة العمومية تعتمد على مجموعة من القواعد والإجراءات القانونية التي تقرها السلطة التشريعية لكل دولة ، حيث تنسق هذه القواعد مع الخصائص المميزة لخدمة المصلحة العامة من جهة ، ومع احتياجات التخطيط والـدارة والرقابة الحكومية من جهة أخرى للوصول إلى تحقيق أهداف النشاطات الحكومية المختلفة من أجل ضمان الرفاهية لجميع أفراد المجتمع .

فمن الطبيعي أن يخصها المشرع الجزائري بإجراءات خاصة ، وتعتمد أيضا على قواعد قانونية مثل قانون 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية وقواعد تقنية صادرة عن وزارة المالية التي تهدف إلى تحديد وصف كيفية تسجيل العمليات المالية وعرض الحسابات المتعلقة بها الخاص بتنفيذ ميزانية الدولة والهيئات العمومية ، كما تهدف المحاسبة العمومية إلى تحقيق حسن سير هذه الهيئات العمومية وضمان حماية الأموال العامة من الفساد والضياع .

كما اتضح لنا من خلال هذا الفصل أنه يمكن حصر مجالات تطبيق المحاسبة العمومية في عنصرين أساسيين وهما الجانب العضوي أي ما تحقق بالهيئات العمومية ، والجانب المادي الذي يخص العمليات المالية المحاسبية .

أن المحاسبة العمومية تقوم أيضا على العديد من المبادئ الأساسية في تنفيذها للعمليات المالية الواجب احترامها وتطبيقها .

تمهيد :

نظرا لحساسية المالية العمومية لأي دولة ، فإن جميع الأحكام القانونية والتنظيمية تجبر أعوان المحاسبة العمومية بالرقابة على تنفيذ العمليات من جهة من أجل الحفاظ على الأموال العمومية ومن جهة أخرى من أجل حماية الأعوان أنفسهم الذين يمكن أن تترتب عليهم مسؤوليات ضخمة وخطيرة إذا أهملوا هذه الرقابة¹.

وللإشارة هنا فإننا سنتناول قضية الرقابة على المال العام من منطلق الأدوات والآليات التي توفرها المحاسبة العمومية في سبيل تحقيق هذه الرقابة ومختلف الإجراءات المنصوص عليها في قانون المحاسبة والتي تعمل على تنظيم عملية تسيير المال العام ومشروعية استعماله . وبناءا على ما سبق سنقوم في هذا الفصل بعرض الآليات القانونية والمحاسبية لحماية النظام العام وذلك من خلال ثلاث مباحث .

المبحث الأول نتكلم فيه عن أعوان المحاسبة العمومية ومهامهم ونتطرق فيه إلى كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي من خلا بيان مهامهم ومسؤولياتهم .

المبحث الثاني : نتطرق فيه إلى الآليات المحاسبية والقانونية في تنفيذ الميزانية من خلال إجراءات التنفيذ ، الرقابة الذاتية ، رقابة المراقب المالي .

المبحث الثالث : خصص لتقييم دور المحاسبة العمومية من خلال الوقوف على الإيجابيات والنقائص الواردة فيها .

¹ زهير شلال ، مرجع سابق ، ص 09.

المبحث الأول : أعوان المحاسبة العمومية ومهامهم :

يضطلع بتنفيذ عمليات الموازنة ويكون مسؤول عليها أعوان مخصصين لأداء هذه المهمة ، إذ يعتمد نظام المحاسبة العمومية بالجزائر على عدة أعوان في تنفيذ العمليات المالية العمومية « النفقات والإيرادات » ولكل واحد منهم مهام خاصة ومحددة قانونا تميزه عن الآخر ، ويكون بذلك المسؤول على تنفيذها ومتابعتها و سنسلط الضوء هنا على كل من :

- الأمر بالصرف .

- المحاسب العمومي .

وذلك حسب ما جاء به قانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية فإن الأعوان المكفون بتنفيذ العمليات المالية هم الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون . وعلى الرغم من الدور الفعال الذي يلعبه المراقب المالي في تنفيذ النفقات العمومية إلا أن القانون 90-21 لم يمنحه صفة عون مكلف بالتنفيذ بل أدمجه في الآليات الخاصة بالرقابة . و تدخل هؤلاء الأعوان في عمليات تنفيذ النفقات العمومية يكون على مختلف مراحلها بشكل منظم و محدد قانونا و هذا من أجل إعطاء أكثر شفافية في تسيير الأموال .

المطلب الأول : الأمر بالصرف :

يعد الأمر بالصرف عونا مختصا في تنفيذ المحاسبة العمومية ، حيث يعتبر متصرفا إداريا باسم الدولة ، وإلى جانب المهام الإدارية ، يضطلع الأمر بالصرف بمهام مالية تكمل نشاطها الإداري ، وستنظر إلى تعريف الأمر بالصرف وتصنيفه ، ومهامه ومسؤولياته .

الفرع الأول : تعريف الأمر بالصرف :

حسب نص المادة 23 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يعتبر أمرا بالصرف كل شخص مؤهل قانونا بتنفيذ عمليات الميزانية المتعلقة بإجراءات الإثبات والتصفية ، وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات والقيام بإجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات.¹

إذ أن (الأمر بالصرف لا ينتمي إلى إدارة مالية مختصة لكونه يمثل صفة مسير إداري، مكلف بإدارة تسيير مرفق عام ، وصلاحياته المالية ما هي إلا مكملة لنشاطه الإداري)².

¹ المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية ، 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المؤرخ في 15/08/1990 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 35 ، ص 1134 .

² M.lascombe et x.vander driesseche, finance publique édition dalooz ,paris,1998,p : 114

الفصل الثاني : الآليات القانونية والمحاسبية لحماية المال العام

وعليه فإن الأمر بالصرف هو موظف يتصرف باسم الدولة والجماعات المحلية أو المرافق العامة ذات الطابع الإداري ، يختص بإدارة وتسيير مرفق عام ، وإلى جانب الاختصاص الإداري للأمر بالصرف يمتاز باختصاص مالي في مجال المحاسبة العمومية ، حيث يقوم بتحرير أوامر الصرف للنفقات وأوامر تحصيل الإيرادات والتي تمثل السند القانوني الذي يقوم بواسطته المحاسب العمومي بتنفيذ العمليات المالية المرخصة في الميزانية .

والجدير بالذكر أن الأمر بالصرف هو العون المكلف قانونا بتحديد مجال استعمال الأموال العمومية ، سواء من حيث طرق التعامل مع المتعاملين الاقتصاديين ، السعر ، الكمية ، نوع السلع والخدمات ، وذلك في حدود الاعتمادات المرخصة في الميزانية ، وفق القوانين والتنظيمات المعمول بها وهو ما يعرف بمجال الملائمة في الأموال العمومية والذي يختص به الأمر بالصرف دون غيره .¹

الفرع الثاني : تصنيف الأمرين بالصرف :

يصنف القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية الأمر بالصرف إلى أصناف حسب العمليات التي يختص بها كل منهم وسندرج في هذا العنصر مختلف أصناف الأمرين بالصرف .

أولا : الأمرين بالصرف الرئيسيون

يقصد بالأمرين بالصرف الرئيسيون هم اللذين يصدران أوامر الدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين الخاضعون لسلطتهم ، وذلك في حدود رخص البرامج والاعتمادات المرخصة في الميزانية .

يمنح قانون المحاسبة العمومية صفة الأمر بالصرف الرئيسي لكل من :²

- المسؤولين المكلفين بتسيير المجلس الدستوري ، المجلس الشعبي ، مجلس المحاسبة .
- الوزراء في حدود الاعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة إضافة إلى الحسابات الخاص للخزينة المرخصة في قانون المالية .
- الوالي في حدود ميزانية الولاية .
- رؤساء المجالس البلدية اللذين يتصرفون لحسابات البلديات .
- المسؤولين المعيّنين قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .
- المسؤولين المعيّنين قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة .

¹ زهير شلال ، مرجع سابق ، ص 10 .

² المادة 26 من قانون المحاسبة العمومية ، مرجع سابق ، ص 134

ثانيا : الأمرين بالصرف الثانويين

يقصد بهم الأشخاص المسؤولون المنصبون على رأس المصالح العمومية غير المركزية ، ويقومون بإصدار حولات الدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات صد المدينين في حدود الاعتمادات المفوضة من طرف الأمر بالصرف الرئيسي .

وبالتالي فإن الأمرين بالصرف الثانويين يتكونون من : المديرين الجهويين والمديرين اللذين يمثلون المصالح غير المركزية لوزارة على مستوى الولاية ، في حدود الاعتمادات المفوضة لهم سواء اعتمادات التسيير أو التجهيز التي تأخذ شكل رخص برامج متعددة السنوات ورخص الدفع التي تحدد الحد الأعلى لاعتمادات الدفع الخاصة بميزانية التجهيز المرخصة خلال السنة .

ثالثا : الأمر بالصرف الوحيد

إضافة إلى صفة الأمر بالصرف الذي يمتلكها الوالي بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية ، فإنه يمتلك صفة الأمر بالصرف الوحيد بالنسبة لتنفيذ برامج التجهيز اللامركزية للدولة على مستوى الولاية بحيث ترخص على أساس ميزانية الدولة واعتمادات بالرقم التسلسلي للوالي ، الذي يتولى تنفيذها وفقا لبرنامج التجهيز السنوي المقرر من طرف الحكومة .

رابعا : الأمر بالصرف المفوض

يمكن للأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي تفويض التوقيع للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة ، وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم وتحت مسؤوليتهم ، وبالتالي يستطيع الأمر بالصرف المفوض أن يقوم بتنفيذ العمليات المالية في حدود صلاحيات التفاوض وتحت مسؤولية ومراقبة الأمر بالصرف الذي منحه تفويض التوقيع .

ويستطيع الأمرين بالصرف في حالة غياب أو مانع تعيين مستخلف يتولى مكانه مهام تسيير وإدارة المرفق العام بعد إعلام المحاسب العمومي .

الفرع الثالث : مسؤولية الأمر بالصرف :

يعتبر الأمر بالصرف مسؤولا مدنيا وجزائيا على العمليات اللاشرعية التي يقوم بها على الأخطاء التي يرتكبها في تسيير المرافق العامة ، فهو مسؤول على كل المخالفات الصريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها ، والتي يتم إثباتها بعد التحقيق والتدقيق من طرف هيئات المراقبة .

ومن أجل دراسة طبيعة مسؤولية الأمر بالصرف ، سيتم عرض ما يلي¹:

- المسؤولية السياسية
- المسؤولية المدنية والجزائية

¹ زهير شلال ، المرجع السابق ، ص 18 .

الفصل الثاني : الآليات القانونية والمحاسبية لحماية المال العام

- المسؤولية أمام مجلس المحاسبة
- المسؤولية المالية

أولا : المسؤولية السياسية

هي مسؤولية خاصة بالأميرين بالصرف الرئيسيين لاسيما الوزراء ، حيث تخصص لهم اعتمادات مالية من أجل تنفيذ برنامج الحكومة ، وهم مسؤولون أمام الحكومة والمجلس الشعبي والوطني ، على مدى تحقيق الأهداف المسطرة ، و الرشادة في استعمال الأموال العمومية ، وتنفيذ الميزانية وتنفيذ برامج التجهيز للدولة.

ثانيا : المسؤولية الجزائية

وذلك عن طريق فحص وتدقيق الحساب الإداري للأمر بالصرف من طرف مجلس المحاسبة ، في حالة إثبات وجود مخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها ، ذات طابع جزائي وفقا للقانون الجنائي ، يستطيع مجلس المحاسبة إرسال ملف إلى وكيل الجمهورية ، للقيام بإجراءات المتابعة الجزائية للأمر بالصرف المعني بالأمر بعد إعلان وزير العدل .

ثالثا : المسؤولية المدنية

إذا ارتكب الأمر بالصرف خطأ شخصيا أثناء إنجاز مهامه الإدارية والمالية فإنه يكون مسؤولا شخصيا عن تعويض الضرر الذي يسببه للأفراد المتضررين والخزينة العمومية.¹

رابعا : المسؤولية أمام مجلس المحاسبة

يعتبر الأمر بالصرف مسؤولا أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة ، التي تقوم بتقييم تسيير الأمر بالصرف للمرفق العام وتقييم مدى الرشادة و العقلنة في صرف الأموال العمومية ، إلى جانب مراقبة مدى مشروعية العمليات المالية التي قام بها ومدى مطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها حيث يعتبر الأمر بالصرف مسؤولا أما هذه الغرفة على كل مخالفة صريحة لقواعد الميزانية والمالية لكل العمليات التي قام بها والتي ألحقت ضررا بالخزينة العمومية .

وتهدف الرقابة التي تمارسها هذه الغرفة إلى التأكد من تطبيق قانون المالية وقواعد الميزانية لاسيما في ما يخص فحص وتدقيق شرعية العمليات المالية للأميرين بالصرف واحترام ترخيصات الميزانية ، حيث تقوم بتقييم تسيير المرفق العام واستعمال الأموال العمومية من جانب الاقتصاد والرشادة في التصرف في الأموال العمومية .

وتحدد المادة رقم 88 من الأمر 20-95 المؤرخ في 17/07/1995 المتعلق بمجلس المحاسبة خمسة عشر مخالفة في مجال قواعد الميزانية والمالية ، وإذا ما تم إثبات هذه المخالفات عند التحقيق

¹ زهير شلال ، المرجع السابق ، ص19

في الحساب الإداري للأمر بالصرف ، تختص هذه الغرفة بأخذ مسؤولية ومحاكمة الأمر بالصرف المعني .

خامسا : المسؤولية المالية

في حالة الأخذ بمسؤولية الأمر بالصرف وإثبات مخالفة صريحة لقواعد الميزانية والقوانين والأنظمة المعمول بها والتي ألحقت ضررا بالخزينة العمومية ، يكون الأمر بالصرف مسؤولا شخصيا على تعويض الضرر من أمواله الشخصية دون أن يخل ذلك بالمتابعات القضائية أو سقوط حق المتضررين الذين يمكن لهم متابعة الأمر بالصرف شخصيا أمام القضاء.¹

المطلب الثاني : المحاسب العمومي :

للمحاسب العمومي مهام إستراتيجية في مجال تنفيذ الميزانية وتداول الأموال والقيم العمومية ، لذلك سنحاول دراسته كما يلي :

- تعريف المحاسب العمومي
- أصناف المحاسب العمومي
- مسؤولية المحاسب العمومي

الفرع الأول : تعريف المحاسب العمومي :

يعرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي من خلال تعداد المهام المنوطة به وذلك حسب المادة 33 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، حيث يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات التالية :

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.
- ضمان حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والموارد المكلف بها وحفظها .
- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والموارد العمومية .

المحاسب العمومي هو كل موظف أو عون له صفة تؤهله لتنفيذ عملية النفقات و تسيير الأموال و الممتلكات سواء عن طريق الوسطاء (وكلاء الدفع **Les Régisseurs**) الذين ينفذون بعض العمليات لحسابه .

كما يعتبر محاسبا عموميا كل عون مكلف بالتنفيذ المادي الفعلي للميزانية سواء من حيث دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات و القيام بعمليات الخزينة العمومية فهو منفذ و مراقب في نفس الوقت .

¹ زهير شلال ، المرجع السابق ، ص 19

الفصل الثاني : الآليات القانونية والمحاسبية لحماية المال العام

و يتم تعيين المحاسبين العموميين و اعتمادهم من طرف وزير المالية بناء على اقتراح السلطة السلمية أو في حالة ارتكاب خطأ جسيم منصوص عليه في القانون و التنظيم .
وتتمثل مهام المحاسب العمومي في التكفل بالنظر في جانب المشروعية للنفقة و الإيراد من خلال التدقيق و مراقبة المعلومات الموجودة في الوثائق الإثباتية و الأوامر بالدفع أو التحصيل الموجهة إليه من طرف الأمر بالصرف ، و يلزم كل محاسب عمومي بإعداد تقارير دورية حول وضعية الخزينة التي يشرف عليها لإطلاع الوزير على وضعية الأموال العمومية .

الفرع الثاني : تصنيفات المحاسبين العموميين :

يتم هذا الإجراء تبعا للمهام المسندة للمحاسب العمومي ووفقا للمرافق العمومية التي يمسك محاسبتها وهذا ما سيتم عرضه وتوضيحه .

أولا : التصنيف من حيث المهام

يصنف المحاسبون العموميون على اعتبار المهام التي يقومون بها إلى¹ :

- أ- المحاسب الرئيسي: وهو المحاسب المؤهل قانونا للقيام بعملية القيد المحاسبي النهائي للعمليات المالية للدولة المتعلقة بعمليات النفقات والإيرادات المكلف بها وفقا لبنود الميزانية العامة للدولة .
- ب- المحاسب الثانوي : وهو المحاسب العمومي الذي ينفذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لصالح المحاسب العمومي الرئيسي ، وعليه فالمحاسب المفوض يقوم بإرسال العمليات المالية التي قام بها إلى المحاسب المكلف المؤهل قانونا للقيام بالقيد المحاسبي النهائي لهذه العمليات .
- ج- محاسب بدون صندوق : وهو المحاسب الذي يملك الصفة القانونية للمحاسب العمومي دون أن يقوم بحيازة أو تداول الأموال العمومية ، أي محاسب بدون صندوق ، بحيث يكسب صفة محاسب عمومي مركزي يقوم بدمج محاسبة المحاسبين العموميين والذي يعرف باسم الوكيل المحاسبي المركزي للخزينة.

ثانيا : التصنيف من حيث محاسبة المرافق العمومية

وهو التصنيف الذي وضعه المشرع الجزائري الناتج عن تقسيم الإدارة المالية للدولة وذلك وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين

¹ سليمة بوشنطر ، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 03 ، 2011 ، ص 84

الفصل الثاني : الآليات القانونية والمحاسبية لحماية المال العام

واعتمادهم ، والذي يقدم التصنيف الآتي¹:

أ- المحاسبون الرئيسيون للدولة :

1- أمين الخزينة المركزية : وهو المحاسب المكلف بتنفيذ الأوامر الخاصة بالعمليات المالية للدولة لمختلف الوزارات والهيئات الإدارية ذات الطابع الوطني ، ومراقبة صناديق التسبيقات ، والإيرادات لدى مختلف الوزارات .

2- أمين الخزينة الرئيسية : وهو المكلف بتنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالحسابات الخاصة للخبزينة ويعين المحاسب العمومي المكلف بالنسبة لمعاشات ومنح المجاهدين وذوي الحقوق ، معاشات أفراد الجيش ، والتقاعدات المدفوعة من ميزانية الدولة .

3- الوكيل المحاسبي المركزي للخبزينة : وهو محاسب بدون صندوق بحيث يقوم بدمج وتركيز محاسبة أمناء الخبزينة لمختلف الولايات ، ومكلف بجمع الإحصائيات المتعلقة بالوضع المالية للخبزينة وتنفيذ العمليات الخاصة بالحساب الجاري للخبزينة المفتوح لدى البنك المركزي ، إضافة إلى مراقبة العمليات التي تتم بواسطة الحساب الجاري البريدي المفتوح لدى الخبزينة ، وتسيير الحساب الخاص لدى الخبزينة المتعلق بالتسبيقات ، القروض ، وكذلك مسك حساب التسديد مع الخارج إلى جانب متابعة وتسيير المديونية العمومية .

4- أمين خبزينة الولاية : وهو المحاسب العمومي الرئيسي المنصب من طرف وزير المالية على رأس خبزينة كل ولاية ، والمكلف بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات لميزانية الولاية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري الموجودة في إقليم الولاية ، ويقوم كذلك بمراقبة صناديق التسبيقات و الإيرادات للهيئات الإدارية على مستوى الولاية ، إضافة إلى ذلك يقوم بالتحقق من تطابق حساب التسيير لديه مع الحساب الإداري للأمر بالصرف في الولاية ، إلى جانب الإرسال الشهري للوضع المالية لخبزينة الولاية إلى العون المحاسبي المركزي للخبزينة .

ب- المحاسبون الثانويين للدولة :

يحمل صفة المحاسب الثانوي للدولة كل من² :

- قابضي الضرائب

- قابضي أملاك الدولة

- قابضي الجمارك

¹ سليمة بوشنطر ، مرج سابق ، ص 85

² Moussa baa , finance et comptabilité public , cycle de formation , direction régionale de trésor , boumerdés,alger ,2013 , p 39

- قابضي المحافظة العقارية
- قابضي البريد والمواصلات
- رئيسوا مراكز البريد والمواصلات

الفرع الثالث : مسؤوليات المحاسبين العموميين :

تعتبر مسؤولية المحاسب العمومي مسؤولية خاصة تختلف عن مسؤولية باقي موظفي الدولة ، نظرا لخصوصية العمل الذي يقوم به ، ومن أجل فهم أكثر لهذه المسؤولية سنتطرق إلى مسؤولية المحاسب العمومي من حيث طبيعتها ، شروط الأخذ بها ، ووسائل الإعفاء منها .

أولا : طبيعة مسؤولية المحاسب العمومي

نظرا لطبيعة المهام الموكلة للمحاسب العمومي لاسيما في مجال التحقق من مشروعية العمليات المالية التي يقوم بها وحياسة وتداول الأموال العمومية وحسابات الموجودات ، فإن مسؤولية المحاسب هي مسؤولية ذات طابع خاص حيث أنه مسؤول مسؤولية شخصية ومالية على جميع العمليات المكلف بها .

ورغم أن المحاسب العمومي يكتسب صفة الموظف العمومي لكن مسؤوليته خاصة تختلف عن مسؤولية باقي الموظفين ، فهي مسؤولية موضوعية يتم إقرارها على أساس وقائع ملموسة ناتجة عن طبيعة المهام المكلف بها ، لاسيما عند عدم تحصيل الإيرادات أو خطأ في دفع النفقات أو عجز مالي في الصندوق.

وقد يكون المحاسب العمومي محل عقوبات جزائية تتراوح من الغرامة إلى السجن في حالة ما إذا تحققت هيئات المراقبة من وجود مخالفة صريحة للقواعد القانونية أو التنظيمية المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية والمحاسبية وتسيير الأموال العمومية ، التي ألحقت ضررا في الخزينة العمومية ، دون الإخلال بالعقوبات الإدارية.¹

إضافة إلى ذلك يتعين على المحاسب العمومي المأخوذ بمسؤوليته المالية والشخصية أن يسدد وجوبا من أمواله الخاصة مبلغا يساوي البواقي الحسابية المكلف بها ، بحيث ينتج الباقي إما عن عجز في حسابات الصندوق ، إيراد غير محصل ، نفقة مدفوعة خطأ أو عن ضياع ملك من الأملاك في حالة ما إذا كان المحاسب يمسك محاسبة عينية .

ثانيا : شروط الأخذ بمسؤولية المحاسب العمومي :

حسب المادة 46 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، فإنه لا يأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين إلا الوزير المكلف بالمالية أو عن طريق مجلس المحاسبة ، حيث يتم إدانة

¹ زهير شلال ، مرجع سابق ، ص 22

الفصل الثاني : الآليات القانونية والمحاسبية لحماية المال العام

المحاسب العمومي الذي يعتبر مدينا للخزينة من أجل أن يعوض من أمواله الخاصة كل نقص في حسابات الموجودات أو الصندوق أو أي مخالفة مرتكبة في تنفيذ العمليات المرخصة في الميزانية ، كما يمتلك وزير المالية الصلاحيات الإدارية التي تمكنه من وضع أي محاسب عمومي في وضع مدين عن طريق مراقبة المفتشية العامة للمالية .

أما مجلس المحاسبة فيمتلك الصلاحيات الجزائية لإقرار وإدانة المحاسب العمومي ، بصفتها هيئة وطنية مستقلة للرقابة المالية اللاحقة ، عن طريق المراقبة اللاحقة لحساب التسيير للمحاسبين العموميين ، بعد الفحص والتحقيق ، يمكن أن يضع مجلس المحاسبة أي محاسب عمومي ارتكب مخالفات في تنفيذ العمليات المالية المكلف بها في وضعية مدين بما يساوي المبلغ المالي الناقص بسبب عجز في أموال الصندوق ، أو صرف نفقة غير شرعية أو عدم تحصيل إيراد معين¹.

ثالثا : وسائل إعفاء مسؤولية المحاسب العمومي :

من أجل تخفيف مسؤولية المحاسب العمومي وضع المشرع الجزائري تحت تصرفه عدة إجراءات تسمح له بتخفيف عبء المسؤولية الشخصية والمالية ، وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي :

أ- إجراء الإعفاء من المسؤولية : يمكن للمحاسب العمومي الموضوع في وضعية المدين ، أن يرسل طلب إعفاء من المسؤولية لوزير المالية ، والذي يخول له القانون قبول أو رفض الإعفاء الجزئي أو الكلي للمبالغ المدينة للمحاسب العمومي وذلك وفقا للمادة 38 من القانون رقم 21-91 المؤرخ في 07/08/1991 المتعلق بقانون الملكية التكميلية لسنة 1991.

كما يمكن لمجلس المحاسبة تقرير إما الإعفاء الجزئي لمسؤولية المحاسب العمومي عن طريق إعفائه من دفع جزئي من المبالغ المالية المستحقة للدولة ، أو الإعفاء الكلي لمسؤولية المحاسب في حالة إثبات وجود القوة القاهرة .

ب- الإجراء الرجائي : في حالة رفض إجراء الإعفاء من المسؤولية ، يستطيع المحاسب العمومي المأخوذ بمسؤوليته أن يقدم طلبا ثانيا لوزير المالية ، من أجل مطالبته بإعفائه من دفع الدين ، هذا الإجراء ليس بحق مكتسب للمحاسبين العموميين ، بل يخضع لسلطة قرار وزير المالية الذي يقرر منحه بعد استشارة لجنة المنازعات ، التي تقوم بفحص وتحقيق الوضعية المالية وممتلكات المحاسب من أجل دراسة إمكانية أو استحالة دفع المبالغ المستحقة.

يعتبر رأي لجنة المنازعات ضروريا ففي المبالغ التي تفوق (1.000.00دج) وتقدم تقريرها النهائي لوزير المالية الذي يقرر نهائيا قبول أو رفض طلب المحاسب العمومي .

¹ نوار أمجوج ، مجلس المحاسبة نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الادارية ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة قسنطينة ، الجزائر ، 2007 ، ص 120.

الفصل الثاني : الآليات القانونية والمحاسبية لحماية المال العام

والجدير بالذكر أنه في حالة الإجراء الرجائي أو الإعفاء ، تتحمل ميزانية الدولة دفع المبالغ المستحقة عن المحاسب العمومي .¹

المبحث الثاني : آليات الرقابة المحاسبية و القانونية على تنفيذ الميزانية :

يعتبر الرقابة على تنفيذ الميزانية في أي دولة ، وميزانية مختلف الوحدات الإدارية العمومية فيها ، عملية ذات أهمية بالغة لأن هذه الوحدات تختص بإنفاق حجم كبير من أموال الدولة على كل المشاريع و الأنشطة المراد تحقيقها والمرافق المراد تغطيتها من طرف الدولة .

لذلك وضعت الدولة أنظمة فعالة تساعد على اكتشاف الانحرافات المختلفة وأبرز مثال عن ذلك يتمثل في نام المحاسبة العمومية الذي أنشئ خصيصا لهذا الهدف والذي بدوره يوفر آليات محاسبية وقانونية للرقابة على الأموال العمومية انطلاقا من :

- إجراءات التنفيذ المنصوص عليها .
 - مرورا بالرقابة التي يمارسها أعوان التنفيذ .
 - وصولا إلى رقابة المراقب المالي.
- وهذا ما سنحاول عرضه وإيضاحه فيما يلي :

المطلب الأول : إجراءات التنفيذ :

إن الهدف الأساسي للدولة ومختلف الهيئات العمومية التابعة لها هو خدمة المصلحة العامة من خلال عمليات مختلفة ولعل أبرز هذه العمليات هي ما يتعلق بالعمليات المالية ، هذه الأخيرة التي تعتمد على عملية الإنفاق لأجل الحصول على مختلف السلع والخدمات الضرورية لنشاطها وإشباع الحاجات العامة هذا من جهة ، ومن جهة أخرى تعتمد أيضا على عملية تحصيل الإيرادات الضرورية للقيام بعملية الإنفاق لتحقيق المعادلة المسماة بالميزانية العامة للدولة

الفرع الأول : إجراءات صرف النفقات :

تتميز إجراءات تنفيذ النفقات العمومية بالبطء والتعقيد ، ويبرز هذا عادة بفكرة الرقابة التي يتمحور نظام المحاسبة العمومية عليها ، حيث تمر عملية تنفيذ النفقات العمومية عادة بأربع مراحل ، تمثل المراحل الثلاثة الأولى منها : المرحلة الإدارية وهي ما يختص القيام بها الأمر بالصرف، والمرحلة الأخيرة هي : المرحلة المحاسبية والتي يختص بها المحاسب العمومي ، وهذا التقسيم يبرز جليا مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي .²

¹ Ali bessaad ,po cit p 72

² محمد مسعي ، مرجع سابق ص 60

أولا : المرحلة الإدارية

وتشمل هذه المرحلة على ثلاث عمليات : الالتزام ، التصفية ، الأمر بالصرف
أ- **الالتزام** : هو التصرف الذي بموجبه ينشأ لهيئة عمومية أو يثبت عليها التزام ينتج عنه عبء هذا العبء ويجعل الهيئة العمومية مدينة تنجز عنه نفقة¹. كما عرفته المادة 19 من القانون 21 على أنه « الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين » أي أنه هو المستند الذي يجعل الإدارة مدينة ، والذي يترجم بالضرورة في التجسيد المحاسبي بخروج الموارد العامة ، وهو مستند يتضمن الواجب الذي يؤدي إلى الإنفاق مثال عن ذلك توظيف موظفين في هيئة عمومية ، ولكن يجب أن يكون مأخوذا بالاحترام الصارم للإذن الوارد في الميزانية .

ب- **التصفية** : وهي العملية التي تعتمد على تحديد المبلغ الواجب دفعه للدائن الذي أدى الخدمة العامة ، فالتصفية لا تعمل على إنشاء الدين العام وإنما على التصريح به ، وتهدف إلى مراقبة حقيقة الدين وتحديد مبلغ النفقة الناتجة ، وهي تعتبر تطبيقا لقاعدة هامة في نظام المحاسبة العمومية وهي قاعدة «الحق المكتسب» أي أنه لا يملك صرف النفقات العمومية إلا بعد تنفيذ موضوعها ، أي أن الهيئات العمومية لا تدفع مسبقا (إلا في حالات استثنائية قليلة جدا) مثل التسبيقات في الصفقات العمومية .

ج- **الأمر بالصرف** : هو عبارة عن قرار إداري موجه من قبل الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي المخصص لدفع النفقة المصفاة ، هذا الأمر يأخذ شكل الأمر بالصرف إذا قام به أمر بالصرف رئيسي ويأخذ شكل حوالات دفع إذا قام به أمر بالصرف ثانوي ، الأمر بالصرف يعتبر واجب الدفع من قبل صندوق الخزينة المركزية أو من الخزينة الرئيسية بينما حوالة الدفع واجبة الدفع على صندوق خزائن الولايات.

يجب أن يكون الأمر بالصرف وحوالات الدفع المقدمة إلى المحاسب العمومي المتخصص من أجل الصرف مرفقة ومدعمة بكل الوثائق المبررة للنفقة الواجبة الدفع ، كذلك الفاتورة يجب أن تعد تبعا للقواعد الموضوعية والمتعلقة بالفاتورة وكذلك الأمر بتسجيل الخدمة المقدمة ، وأن تكون معدة بشكل جيد لكي لا ترفض من طرف المحاسب العمومي ، مع وجود نفقات تدفع من دون أمر بالصرف (المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19/11/1993)

ثانيا : المرحلة المحاسبية

وتمثل المرحلة الأخيرة من عملية الصرف الفعلي للنفقة ، وهي من اختصاص المحاسب العمومي ، وهي متمثلة في عملية الدفع وهو «الإجراء الذي يتم من خلاله إبراء الدين العمومي» وهو المرحلة

¹ فهم نعيمة ، مرجع سابق ، ص 87

الفصل الثاني : الآليات القانونية والمحاسبية لحماية المال العام

المحاسبية في تنفيذ النفقات العمومية ، حيث أن أوامر أو حوالات الدفع التي يصدرها الأمرين بالصرف ترسل إلى المحاسبين العموميين المختصين ، أي المكلفين دون غيرهم بدفع مبالغها ، ودور المحاسبين هنا لا يقتصر فقط على إنجاز العمليات المالية المتمثلة في إخراج النقود من الصندوق لتسديد النفقات ، بل أن دورهم أهم بكثير ، حيث يتمتعون في هذا المجال بنوع من السلطة الرقابية وفي حدود صلاحياتهم على عمليات الأمرين بالصرف.¹

وعليه فإن المحاسبين العموميين ملزمين وتحت طائلة القيام بمسؤولياتهم المالية بالتحقق من شرعية النفقات قبل دفعها ، أي إجراء كل عمليات الرقابة المفروضة عليهم قانوناً .²

الفرع الثاني : إجراءات تحصيل الإيرادات :

تتم عملية التحصيل وفق مراحل إدارية وأخرى محاسبية ، بداية بالمرحلة الإدارية والتي تتضمن (مرحلة الإثبات ، التصفية ، الأمر بالتحصيل الصادر عن الأمر بالصرف) ، وتنتقل إلى المرحلة المحاسبية فتتمثل في عملية التحصيل الفعلي للإيرادات المقررة .

أولاً : المرحلة الإدارية

أ- الإثبات : هو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي³ فهي إذن تلك المرحلة التي تنشأ فيها أو يثبت فيها حق الخزينة العمومية مع الغير ، وتختلف هذه المرحلة حسب نوع أو طبيعة هذا الحق فقد يكون جبائياً ويخضع لقواعد الجباية المعروفة (مثل الفعل المشئ للضريبة) وقد يكون ممثلاً في تصرف قانوني (كبيع أرض للمواطنين) وغير ذلك من الحقوق التي تنشأ للخزينة على الأشخاص .

ب- التصفية : تعد التصفية الإجراء الذي يسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي والأمر بتحصيله ، وتجدر الإشارة أن عمليتي الإثبات والتصفية هما عمليتان متكاملتان وغالباً ما يتم إجراؤهما في وقت واحد ، الأمر الذي يجعل بالمكان جمعهما تحت عبارة (تحديد الإيرادات) كما أنه في بعض الأحيان تتم عمليات الإثبات والتصفية دون معرفة الأمين بالصرف مثل الإيرادات الضريبية التي يتم إثباتها وتصفيها من طرف أعوان المصالح الجبائية وهم ليسوا أمرين بالصرف ، أو من طرف المدينين أنفسهم كحالة التصريح بالقيمة المضافة .

¹المادة 22 من قانون المحاسبة ، مرجع سابق ، ص 133

²المادة 36 من قانون المحاسبة ، مرجع سابق ، ص 133

³المادة 16 من قانون المحاسبة ، مرجع سابق ، ص 133

ج- الأمر بالتحصيل : خلافا لإجراءات الإثبات والتصفية ، وباستثناء حالات الديون التي لا تحتاج بطبيعتها إلى إصدار مسبق لأوامر التحصيل « مثل الأحكام المقررة والخاصة بالديون المثبتة في الأحكام والقرارات القضائية » .

ويعتبر إجراء الأمر بالتحصيل للإيرادات العمومية من اختصاص الأمرين بالصرف وحدهم ، وحسب طبيعة الديون المثبتة والمصفاة لصالح مختلف الهيئات العمومية فغن أوامر تحصيلها تتخذ عدة أشكال منها : جدول جبائي في حالة الضرائب المباشرة ، إشعار بإجراء التحصيل حالة الضرائب غير المباشرة وإيرادات أملاك الدولة ، مستخرج من حكم أو قرار قضائي كالغرامات والتعويضات ، أو عقد كأن يلتزم متعاقد مع هيئة عمومية ما بدفع مقابل ما يحصل عليه من خدمات ، أو أي سند آخر يمكن اعتباره قانونا أمرا بالتحصيل ، وفي الحالات التي لا يوجد فيها شكل خاص لأمر التحصيل ، فإن الأمرين بالصرف يصدران أوامر تسديد ، كما أنهم يصدران سندات إيرادات للديون المسددة مباشرة من قبل الدينين ، حيث تمن هذه السندات المحاسبين من الحسم الميزاني للمبالغ المحصلة وتقييدها في حساباتهم¹ .

ثانيا : المرحلة المحاسبية

التحصيل : هي المرحلة المحاسبية والتي يتكفل بها المحاسب العمومي وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء ذمة الأفراد اتجاه الخزينة العمومية² ، حيث يتكفل المحاسب سند التحصيل بعد مراقبة شرعيته ، ويكتمل تنفيذه بتقاضي المبلغ المحدد في السند ، يتحمل المحاسب العمومي المسؤولية المالية الشخصية عن التحصيل ، ومن هذا فإنهم مطالبون ببذل العناية اللازمة واتخاذ كل الإجراءات القانونية تحت طائلة مسؤولياتهم المالية والشخصية ويتم ذلك بإتباع طريق التحصيل الودي ، لتتبع عند الاقتضاء بطرق التحصيل الجبري .

المطلب الثاني : الرقابة الذاتية :

تعد رقابة أعوان التنفيذ رقابة إدارية داخلية إذ تشمل هذه الرقابة الذاتية على ما يقوم به الأمر بالصرف قبل توقيعه للأمر بالصرف ، وما يقوم به المحاسب العمومي قبل الدفع النهائي للنفقة أو تحصيله للإيراد .

¹ محمد مسعي ، مرجع سابق ، ص 64

² Moussa baa op cit p 44

الفرع الأول : رقابة الأمر بالصرف :

يختص الأمر بالصرف بالمرحلة الأولى من تنفيذ الميزانية (المرحلة الإدارية) وقبل قيامه بهذه المرحلة بمختلف عناصرها يقوم بإتباع الإجراءات القانونية لتنفيذ العمليات المالية إضافة إلى مسكه محاسبة إدارية تمكنه من الرقابة على الالتزامات التي يقوم بها ومتابعة الاعتمادات الممنوحة لديه وكذا الإيرادات الواجب عليه تحصيلها .

أولاً : مهام الأمر بالصرف

لكي يستطيع الأمر بالصرف ممارسة مهامه يجب أن يكون معتمداً على المحاسب العمومي عن طريق إرسال إثبات بتتصيب الأمر بالصرف على رأس مرفق عام ونسخة عن التوقيع ، والذي بواسطته يستطيع المحاسب العمومي التحقق الفحص لصفة هذا الأخير على سند الأمر بالصرف أو سند الأمر بالتحصيل.

وفي الأصل وظيفة الأمر بالصرف هي وظيفة إدارية ن بحيث يختص بتسيير وإدارة المرافق العامة ، أما المهام المالية له فما هي إلا نتاج نشاطاته الإدارية كتحويل حاصل ، ويمكن تقسيم الاختصاص المالي للأمر بالصرف من جهة النفقات والإيرادات كما يلي :

أ- من جانب النفقات : يختص الأمر بالصرف في هذا الجانب بما يلي¹ :

- إجراء الالتزام.
- إجراء التصفية .
- تحرير سند الأمر بالصرف أو حوالات الدفع .

والجدير بالذكر أن الأمر بالصرف هو الذي يختص دون غيره في مجال ملائمة النفقات العمومية ، أي أنه هو الذي يقوم بإجراءات إثبات إنشاء الدين ، ويحدد مجال صرف واستعمال الأموال العمومي في ظل احترام الميزانية والقوانين والأنظمة المعمول بها .

ب- من جانب الإيرادات : يختص الأمر بالصرف بالعمليات التالية :

- إجراءات إثبات حقوق تحصيل الإيرادات للمدينين
- إجراءات التصفية
- تحرير سند أمر تحصيل الإيرادات

ج- مسك المحاسبة الإدارية : يقوم الأمر بالصرف بمسك محاسبة إدارية للإيرادات والالتزامات التي يقوم بها خلال السنة المالية ، بحث يتضمن الحساب الإداري للأمر بالصرف مايلي :

¹ Mousa baa op cit p 51

الفصل الثاني : الآليات القانونية والمحاسبية لحماية المال العام

1- محاسبة الإيرادات : والتي تسجل مجمل الإيرادات المستحقة للدولة ، ومبلغ مجمل أوامر تحصيل الإيرادات والتخفيضات أو الإلغاءات و قيمة مجمل التحصيلات التي يتم تحقيقها ..

2- محاسبة الالتزامات : تهدف هذه المحاسبة إلى معرفة المبالغ التي تم الالتزام بدفعها بالنسبة لاعتمادات الدفع المرخص بها إلى جانب بيان مبلغ الأرصدة المتاحة ، حيث لا يستطيع الأمر بالصرف أن يقوم بالالتزام بالدفع إلا في حدود الاعتمادات المتاحة وبالتالي تسمح هذه المحاسبة بمعرفة¹:

- مبلغ الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب أبواب وبنود ميزانية التسيير
- مبلغ تفويضات الاعتمادات الممنوحة للآمرين بالصرف الثانويين .
- مبلغ الالتزامات بالدفع التي تم القيام بها .
- المبلغ الإجمالي لاعتمادات أذونات البرامج المرخصة والتي تتجز عن طريق البرامج المأذون بها بالنسبة لنفقات التجهيز
- مبلغ الأرصدة المتاحة

3- محاسبة أوامر الصرف : تعرض هذه المحاسبة مبلغ حوالات الدفع التي قام الأمر بالصرف بإصدارها ، ومبلغ الاعتمادات المتاحة ، بحيث تكون أوامر الصرف التي يصدرها الأمر في حدود الاعتمادات المفتوحة لكي تكون قابلة للدفع من طرف المحاسب العمومي .

بواسطة معطيات هذه المحاسبة يستطيع الأمر بالصرف إعداد الوضعية المالية الشهرية والحساب الإداري السنوي الذي يقدمه مجلس المحاسبة للفصل والتدقيق².

ثانيا : مجالات رقابة الأمر بالصرف

يستوجب على الأمر بالصرف وقبل قيامه بإصدار أمر الصرف للمحاسب العمومي القيام بالرقابة للتأكد من العناصر التالية :³

- أ - احترام العملية محل النفقة للإجراءات القانونية
- ب- توفر سند الطلبية أو عقد مع المورد
- ج- توافق المشتريات من حيث الكمية والنوعية والقيمة مع سند الطلبية أو العقد وعرض الخدمة الذي على أساسه تم اختيار المورد .
- د - إثباتات التنفيذ الفعلي للعملية محل النفقة .

¹ الزين منصوري ، المحاسبة العمومية ، مرجع سابق ، ص 42.

² زهير شلال ، مرجع سابق ، ص 17 .

³ ربيزي لمين ، دور المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدول ومدى فعاليتها ، مذكرة لنيل شهادة الماستر حقوق ، تخصص ادارة ومالية ، جامعة زيان عاشور الجلفة 2016-2017 ، ص 41.

هـ- التأكد من دقة عملية التصفية .

و- التسجيل الصحيح للنفقات بالأبواب والمواد .

ي- الطابع التحريري للنفقة .

الفرع الثاني : رقابة المحاسب العمومي :

تعتبر رقابة المحاسب العمومي رقابة موائية للرقابة التي يمارسها المراقب المالي على الأمر بالصرف ، ويتم ذلك عبر التأكد من مشروعية العمليات المالية عن طريق مراقبة وثائق إثبات عمليات الإيرادات والنفقات ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها .

أولا : المجالات الرقابية للمحاسب العمومي

إن مجالات رقابة المحاسب العمومي متعددة ، وتمثل في مختلف المهام التي يقوم بها أثناء تنفيذه لأوامر الأمر بالصرف المتعلقة بتسديد النفقات وتحصيل الإيرادات المرخصة في ميزانية الدولة ، ووفقا للمواد 35-36-37 من القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية ، يمكن تحديد مهام المحاسب العمومي كما يلي :

- مهام المحاسب العمومي من جانب النفقات.

- مهام المحاسب العمومي من جانب الإيرادات.

أ- **مهام المحاسب العمومي من جانب النفقات** : يجب على المحاسب العمومي قبل قبول دفع أي نفقة عمومية أن يتحقق من :¹

- مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها

- صفة الأمر بالصرف ، بأن له الصفة القانونية التي تؤهله للقيام بالعمليات المالية لميزانية الدولة أو الجماعات المحلية إضافة إلى أن الأمر بالصرف ملزم عند تنصيبه بإيداع نسخة من الإمضاء الذي يوقعه على سند الأمر بالصرف لدى المحسن .

- شرعية عمليا تصفية النفقات .

- توفر الاعتمادات المالية .

- أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة .

- الطابع الإبرائي للدفع ، والذي يؤكد عن طريق الأمر بالصرف و إثبات أداء الخدمة .

- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي حيث يتحقق المحاسب العمومي أن الدفع يتم لصالح الدائن الأصلي .

- وجود تأشيرة المراقب المالي .

¹ زهير شلال ، مرجع سابق ، ص 36

- صحة إنشاء وتبويب النفقات وفقا لبنود الميزانية .

وبعد الإيفاء بالالتزامات الواردة أعلاه يجب على المحاسب العمومي أن يقوم بدفع النفقات في الآجال المحددة قانونا وفي حالة عدم توفر هذه الالتزامات في وثائق إثبات النفقات على المحاسب العمومي أن يمتنع عن الدفع ويبلغ الأمر بالصرف عن طريق إرسال الرفض المؤقت . مبينا فيه سبب الامتناع عن طريق الدفع ، وإذا لم يلتزم الأمر بالصرف بالشروط المذكورة سابقا يرسل إليه المحاسب العمومي الرفض النهائي للدفع .

ب- مهام المحاسب العمومي من جانب الإيرادات : يختص المحاسب العمومي بعملية التحصيل والتي تعتبر المرحلة النهائية من مراحل تنفيذ عمليات الميزانية من جانب الإيرادات ، بحيث يتكفل المحاسب العمومي تحت مسؤوليته الشخصية والمالية بتحصيل سندات الأمر بتحصيل الإيرادات المرسلة من طرف الأمر بالصرف وذلك بعد التحقق من مشروعية سند التحصيل ، ووجود ترخيص تحصيل الإيرادات في قانون المالية .

و يجدر الذكر أن مهمة المحاسب العمومي تقتصر على المراقبة والتحقق من مشروعية العمليات المالية عن طريق مراقبة وثائق إثبات النفقات والإيرادات ، دون أن يتدخل في مضمون العمليات المالية ، اي عدم التدخل في مجال التسيير والملائمة التي هي من اختصاص الأمر بالصرف ، الذي يقرر مجال استعمال الأموال العمومية .¹

وإضافة إلى المهام المذكورة أعلاه ، يختص المحاسب العمومي بمهمة ضمان وحراسة وتداول القيم والأموال العمومية وتسيير حسابات الموجودات ، إضافة إلى مهمة مسك الحسابات والمحافظة على سندات الإثبات ووثائق المحاسبة لجميع العمليات التي يقوم بها كما يقوم كذلك بإعداد حساب التسيير السنوي الذي يسجل في جميع العمليات المالية وعمليات تنفيذ الميزانية التي قام بها خلال السنة .

ثانيا : الأمر بالتسخير كحد لرقابة المحاسب العمومي

يعتبر العمل الرقابي الذي يجريه المحاسب العمومي بالغ الأهمية فهو يعمل على التأكد من شرعية الأمر بالصرف ومدى مطابقته للقوانين والتنظيمات المعمول بها ، فإن رأى فيها مخالفة لها رفض قبول الأمر بالصرف .

يخول للمحاسب العمومي رفض دفع أي نفقة عمومية تشكل مخالفة صريحة للقواعد القانونية أو التنظيمات المعمول بها المتعلقة بتنفيذ الميزانية وتنفيذ العمليات المالية ، فمهمته الأساسية هي ضمان مشروعية العمليات المالية للدولة ، وعليه ترفع مسؤولية المحاسب العمومي على جميع العمليات التي رفض القيام بها وذلك حسب المادة 31 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تنص

¹ زهير شلال ، مرجع سابق ، ص 38

الفصل الثاني : الآليات القانونية والمحاسبية لحماية المال العام

على أنه تعد باطله كل عقوبة سلطت على المحاسب العمومي إذا ثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية والمالية .

فمن الطبيعي أن يحتاط المحاسب العمومي برفض تنفيذ أوامر الأمر بالصرف إذا تحقق أن النفقة موضوع الدفع لم تتوفر على جميع الشروط القانونية المطلوبة ، ولكن من أجل ضمان سيرورة المرفق العام وعدم تعطيل المصلحة العامة ، يخول القانون للأمر بالصرف أن يطالب كتابيا المحاسب العمومي بإجراء التسخير ، بحيث يتحمل الأمر بالصرف تحت مسؤوليته الشخصية والمالية تنفيذ العملية ، وبالتالي إذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرأ ذمته من المسؤولية (الشخصية والمالية) بشرط أن يرسل تقريرا مفصلا عن العملية لوزير المالية خلال خمسة عشر يوما¹ ، وفي هذه الحالة تبقى الكلمة الأخيرة للمحاسب العمومي وذلك لأن مجال استعمال إجراء التسخير من طرف الأمر بالصرف محدود قانونا بحيث يرفض المحاسب العمومي هذا الإجراء إذا كان رفض دفع النفقة مبرر بما يلي :²

- أ- عدم توفر الاعتمادات المالية .
- ب- عدم توفر السيولة النقدية ماعدا بالنسبة للدولة .
- ج- انعدام إثبات أداء الخدمة .
- د- طابع النفقة غير الإبرائي .
- هـ- انعدام تأشيرة مراقب النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات العمومية .

الفرع الثالث : حدود الرقابة الذاتية :

تقدم عملية الرقابة التي يقوم بها أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية نتائج ملموسة من حيث إتباع كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي للإجراءات المنصوص عليها قانونا عند القيام بأعمالهما ، مع التزام الفصل بين مهام كل منهما ، ونتيجة لذلك تظهر أمور عكسية تحد من حسن أداء هذه الرقابة لدورها وتتمثل فيما يلي :³

أولا : إن الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي رغم ما يمنحه من أمان إضافي عند تنفيذ الميزانية ، عن طريق ما يمكنه من نام للرقابة المزدوجة أو المتبادلة أو ما يسمى بقاعدة العيون الأربعة ، إلا أن له أثر سلبي على تكاليف المقتنيات للإدارات والهيئات العمومية ، فبطئ إجراءات

¹ المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المتعلق بتحديد إجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين المؤرخ في 07/09/1991 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 18/09/1991 العدد 43 ص 154

² المادة 48 من قانون المحاسبة العمومية ص 11

³ ريبزي لمين ، مرجع سابق ، ص 45

صرف النفقات يجعل المتعاملين لا يفضلون القبول بعروض أو طلبات هذه المصالح مما يقلل المنافسة ، الأمر الذي ينعكس سلبا على تكلفة المقتنيات .

ثانيا : قيام المحاسب العمومي برقابة شرعية وقانونية على العمليات المالية التي يؤديها الأمر بالصرف دون التدخل في الملائمة أو الحق في الاختيار والمفاضلة عند الصرف ، فشرعية وقانونية العمليات لا ينجر عليها بالضرورة دائما الحفاظ على الأموال العمومية ، أو بعبارة الاستعمال الاقتصادي لها .

ثالثا : وجود رقابة مزدوجة للعمليات يبعث روح الاتكال وعدم التدقيق في الرقابة على مستوى مصالح الأمر بالصرف ، بعلمهم بوجود رقابة ثانية قبل الصرف على مستوى المحاسب العمومي ، وفي هذا الإطار سجلت في الواقع عدة نقائص ناجمة عن ذلك .

المطلب الثالث : رقابة المراقب المالي :

تتمثل صلاحيات المراقب في مجال مراقبة إجراءات الالتزام حيث تعتبر هذه الرقابة رقابة سابقة تتم قبل عقد النفقة العمومية بصف نهائية ، سنتعرض في هذا المطلب للمراقب المالي للمراقب المالي من خلال تعريفه ، مسؤولياته ، المحاسبة التي يمسكها وكذا الرقابة التي يقوم بها .

الفرع الأول : المراقب المالي ومسؤولياته :

يعتبر المراقب المالي عنصرا مهما في تنفيذ العمليات المالية العمومية ، حيث منحه القانون صلاحيات التأشير على صحة الأوامر التي يحررها الأمر بالصرف ، سنقوم بهذا الفرع بتعرف المراقب المالي وتحديد المسؤوليات المترتبة عليه .

أولا تعريف المراقب المالي : المراقب المالي هو ذلك العون المؤهل قانونا لمراقبة إجراءات الالتزام للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة ، ويتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية ، وعادة ما يكون عمله لدى الولاية المعيين فيها¹ .

وعلى هذا الأساس فان المراقب المالي يخضع مباشرة لسلطة وزير المالية ، إذ لا توجد علاقة رئاسية تربط بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف و المراقب المالي ، حيث لا يخضع أي منهم لسلطة الآخر وبالتالي كل عون منهم هو مسؤول شخصيا عن العمليات التي يقوم بتنفيذها .

ثانيا : مسؤولية المراقب المالي : يعتبر المراقب المالي مسؤولا شخصيا أمام هيئات المراقبة ووزارة المالية على جميع المخالفات الصريحة للقوانين والأنظمة المعمول بها في مجال صرف النفقات

¹ سعدان شبايكي ، دراسة تحليلية ونقدية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، أطروحة دكتوراه دولة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة قسنطينة ، 2001 ، ص 72

الفصل الثاني : الآليات القانونية والمحاسبية لحماية المال العام

العمومية ، إذ يعتبر مسئولا عن التأشير غير القانونية أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة المؤهلة قانونا لتحقيق و مراقبة نشاط المراقب المالي .

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

تتمثل هذه العقوبات في غرامات مالية ، لا يمكن للغرامة المالية التي يوقعها مجلس المحاسبة أن تتعدى المرتب السنوي الإجمالي الذي يتقاضاه العون المعني عند ارتكابه للمخالفة ويضاعف مبلغ الغرامة في الحالات التي يثبت فيها أن الأخطاء المرتكبة تهدف إلى تحقيق مكاسب مالية أو عينية شخصية على حساب الدولة أو الهيئة العمومية التي يعمل لصالحها¹ ، كما أنه لا تتعارض الغرامات المالية التي يوقعها مجلس المحاسبة مع تطبيق العقوبات الجزائية والتعويضات المدنية .

إضافة إلى ذلك يملك وزير المالية صلاحيات فرض عقوبات مالية وإدارية على المراقب المالي الذي منح تأشيريات غير قانونية، وذلك عن طريق تحقيق ومراقبة التقرير السنوي الذي يعده المراقب المالي .

الفرع الثاني : محاسبة المراقب المالي :

يمسك المراقب المالي محاسبة تختص بمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية الموضوعة تحت تصرف

الأمر بالصرف ، وتعرف هذه المحاسبة بمحاسبة الالتزامات والتي تسمح بتحديد العناصر التالية:²

أولا : اعتمادات الدفع السنوية حسب أبواب وبنود الميزانية

ثانيا : الاعتمادات المضافة خلال السنة المالية

ثالثا : تحويل الاعتمادات المالية التي تتم بين أبواب الميزانية

رابعا : اعتمادات الدفع المفوضة لفائدة الأمر بالصرف الثانوي .

خامسا : التزامات الدفع

سادسا : رصيد الاعتمادات المتوفرة

وانطلاقا من هذه المعطيات التي توفرها محاسبة الالتزامات فان المراقب المالي يستطيع أن يتحقق من توفر الاعتمادات المالية لتغطية النفقات العمومية ، وتقديم المعلومات والبيانات المحاسبية المتعلقة بنسبة استهلاك الاعتمادات المالية إلى وزارة المالية .

¹المادة 89 من الأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة ، ص 14 .

²المادة 28 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات المؤرخ في 14/11/1992 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 15/11/1992 العدد 82 ، ص 203 .

الفرع الثالث : المهام الرقابية للمراقب المالي وحدودها :

تتمثل المهمة الرئيسية للمراقب المالي في مراقبة مشروعية عمليات تنفيذ النفقات العمومية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها ، إضافة إلى الإشراف على متابعة الوضعية المالية للمؤسسات المكلف بمراقبتها ، ومع هذا فإن هناك حد لهذه الرقابة تمكن الأمر بالصرف من تمرير العملية المالية على مسؤوليته.

أولا : المهام الرقابية للمراقب المالي

تطبيقا لنص المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 والمتعلق بإجراءات الالتزام فغنه يتعين على المراقب المالي التحقق مما يلي :¹

- أ- مشروعية النفقة العمومية ومطابقتها بالقوانين والأنظمة المعمول بها .
- ب- التحقق من صفة الأمر بالصرف .
- ج- صحة التبويب وإنشاء النفقة وفقا لبنود الميزانية .
- د- توافق المبالغ المالية للنفقة مع وثائق إثبات الالتزام .
- هـ- التحقق من وجود التأشير الممنوحة من طرف الإدارة المعنية عندما تستلزم ذلك القوانين والأنظمة المعمول بها .

وبعد استيفاء هذه الشروط في أجل أقصاه عشرة أيام يمدد إلى عشرة أيام أخرى في الحالات الاستثنائية بالنسبة للملفات المعقدة والتي تتطلب فحصا وتدقيقا معمقين يقوم المراقب المالي بوضع التأشير عن طريق وضع ختم وترقيم وتاريخ تأشير مصلحة المراقب المالي على بطاقة الالتزام بحيث تسجل كل تأشير وفقا لترتيبها التسلسلي خلال السنة المالية .

إضافة إلى المهام المرتبطة بإثبات مشروعية النفقات العمومية عن طريق قبول أو رفض وضع تأشير الدفع على الوثائق الخاصة بالنفقات فإن للمراقب المالي مهام إدارية أخرى حيث يعتبر هذا الأخير مستشارا ماليا للأمر بالصرف.

ثانيا : سلطة التفاضل المخولة للأمر بالصرف كحد لرقابتها

رغم الدور الهام الذي يلعبه المراقب المالي في رقابة النفقات الملتزم بها إلا أن هناك حدودا تحد من هذا الدور الرقابي ومنها سلطة التفاضل المخولة للأمر بالصرف حيث يمكن لهذا الأخير تجاوز حالة الرفض النهائي للالتزام بالنفقة وبالتالي اجازة هذه النفقة .

وسلطة التفاضل هي حق يتم تحت مسؤولية الأمر بالصرف وبموجب مقرر معلن يعلم به الوزير المكلف بالميزانية ، ويرسل الملف الذي محل تقاضي في الفور إلى الوزير أو الوالي المعني حسب

¹ المادة 09 من المرسوم التنفيذي المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها ،مرجع سابق ، ص 203

الفصل الثاني : الآليات القانونية والمحاسبية لحماية المال العام

الحالة كما يقوم الأمر بالصرف بإرسال الالتزام بالنفقة مرفقا بمقرر التغاضي إلى المراقب المالي قصد وضع تأشيرته مع الإشارة إلى رقم التغاضي وتاريخه ، ليقوم المراقب المالي بعدها بإرسال نسخة من ملف الالتزام بالنفقة محل التغاضي إلى الوزير المكلف بالميزانية والذي يجب عليه إرسال نسخة من الملف إلى الهيئات الرقابية المتخصصة.¹

غير أن لسلطة التغاضي شروطا تؤدي إلى بروز حالات لا يمكن فيها الحصول على التغاضي وهذه الحالات تتمثل فيما يلي:²

أ- عدم توفر الاعتمادات المالية أو انعدامها أصلا .

ب- عدم توفر صفة الأمر بالصرف القانونية .

ج- انعدام التأشير أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول بها .

د- انعدام الوثائق والسجلات الثبوتية المتعلقة بالالتزام بالنفقة .

و- التخصيص غير القانوني للالتزام .

الفرع الرابع : تقدير رقابة المراقب المالي :

لاشك في أن رقابة المراقب المالي تهدف إلى الحيلولة دون التجاوزات المالية بكل أنواعها وإلى مدى تطابق العمليات الواردة على النفقات مع القوانين والتنظيمات الساري بها العمل ، ولأجل هذا اعتبرت هذه الرقابة رقابة وقائية تمكن من اكتشاف الخطأ قبل أو فور وقوعه والسعي مباشرة إلى تصحيحه وتداركه في الحين .

كما تعمل هذه الرقابة على لفت انتباه الأمر بالصرف في حال خطئه عن حسن أو سوء نية ، أو في حال تغيير التخصيص القانوني للنفقات كأن يقدم وثيقة التزام خاصة باقتناء أدوات تجهيزية معينة ، وبعد التأشير عليها من المراقب المالي يغير اتجاه هذا التخصيص فيقتني غير ما أشر عليه .

والملاحظ على رقابة المراقب المالي أنها في الغالب تقتصر على الجانب الشكلي للنفقة دون أن تتعداه إلى رقابة الملائمة التي تفحص العمليات المالية منذ بدئها إلى حين انتهائها ، كما يعتبر حق التغاضي الممنوح للأمر بالصرف من بين الحدود التي تحد من فعالية الرقابة التي يقوم بها المراقب المالي .

والجدير بالذكر أيضا أن هذه الرقابة هي رقابة إنفاق لا تحصيل أي تخص عمليات الإنفاق العام دون الإيرادات العامة.³

¹ المادة 18 من المرسوم التنفيذي المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات ، مرجع سابق ، ص 203.

² المادة 20 من المرسوم التنفيذي المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات.

³ ريبزي لمين ، مرجع سابق ، ص 50 .

المبحث الثالث : تقييم رقابة نظام المحاسبة العمومية :

بعد التطرق إلى نظام المحاسبة العمومية وما يحتويه من إجراءات قانونية تحكم سير المال العام وتنظمه ، وما توفره من آليات محاسبية وآليات للرقابة عليه من رقابة أعوان التنفيذ ورقابة المراقب المالي إضافة إلى إجراءات تنفيذ العمليات المالية من تحصيل الإيرادات إلى عملية صرف النفقات . سنحاول هنا أن نقيم هذا النظام من حيث مدى فعاليته في حماية المال العام والحفاظ عليه .

المطلب الأول : إيجابيات نظام المحاسبة العمومية :

إن نظام المحاسبة العمومية هو القالب الذي تصب فيه قوانين لضبط تنفيذ العمليات المالية الخاصة بالدولة والهيئات العمومية والتابعة لها ، والدراسة النظرية والتطبيقية مكنتنا من الوقوف على الإيجابيات ونقاط قوة نظام المحاسبة العمومية في أحكام الرقابة على الأموال العمومية وطرق صرفها وهذا ما سنوضحه في هذا المطلب .

الفرع الأول : تضافر الجهود :

لتطبيق أي نظام ونجاحه في الواقع لا بد من مساهمة مجموعة من الموارد البشرية والمادي في عملية تنفيذه ونظام المحاسبة العمومية واحد من هذه الأنظمة ، حيث يحتوي على مجموعة إجراءات متكاملة ويسهر على تطبيقه مجموعة من الأشخاص العموميين اللذين يعملون على احترام القواعد والأحكام التي تنظمه.¹

عمل هؤلاء الأشخاص في نظام واحد يستوجب احترام كل منهم للأعمال المسندة إليه وفي حدود الصلاحيات الممنوحة له ، ولتحقيق التناسق في أداء العمليات وسيرورة تنفيذها لا بد من تضافر جهود جميع الأطراف المعنية بأداء المهام المنوطة بها من دون تجاوز للحدود المرسومة له من جهة ، ومن دون الإبطاء والعرقلة غير المبررة من جهة أخرى ، إضافة إلى هذا فإن تقسيم المهام بين عدة أطراف يوجب تضافر الجهود بينهم لتحسين التسيير المالي للهيئات العمومية والتنفيذ للميزانية والعمليات المالية العمومية ، وهذا ما يعطي المزيد من الشفافية والمصداقية لهذا التنفيذ .

¹ أحمد يوسف السعيدي ، آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية ، مرجع سابق ، ص 82

الفرع الثاني : تعدد الجهات الوصية :

نظرا لاختلاف مهام أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية ، وباعتبار اختلاف طبيعة الأعمال التي يقومون بها فالأمر بالصرف يضطلع بتنفيذ الميزانية في المرحلة الإدارية ، وبالتالي فهو يخضع للجهة الخاصة به والمتمثلة في الوزارة التي ينتمي إليها¹.

أما المراقب المالي فيختص بالرقابة المالي على النفقات ، وكما رأينا سابقا فإنه يعين بقرار من وزير المالية وعلى هذا الأساس فإن المراقب المالي تابع مباشرة لسلطة وزير المالية ويتمتع باستقلالية تامة سواء من ناحية المحاسب العمومي أو من ناحية الأمر بالصرف وبهذا فهو مستقل عن الوزارة التي ينتمي إليها الأمر بالصرف ، وهذا ما من شأنه أن يبعده عن الضغوط التي من الممكن أن يكون محلا لها فيما لو كان خاضعا لسلطة وصية هي نفسها التي ينتمي إليها الأمر بالصرف .

أما المحاسب العمومي فيختص بتنفيذ العملية ماليا أي تحصيل الإيراد أو الصرف الفعلي للنفقة وبالتالي فهو يخضع لوزارة المالية ن غير أنه من الممكن أن يكون المحاسب العمومي موظفا لدى نفس السلطة الوصية على الأمر بالصرف حسب أهميته ودوره وبالتالي يصبح مزدوج التبعية ويخضع لوصاية وزارة المالي إضافة إلى وصاية الوزارة الموظف لديها .

وكخلاصة لما سبق فإن تعدد الجهات الوصية على أعوان المحاسبة العمومية يجعل كل وصاية ملزمة بالرقابة على الموظفين اللذين هم تحت وصايتها ، ما يضاعف من عملية الرقابة الممارسة على المال العام بالإضافة إلى رقابة الهيئات الأخرى ممثلة في المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة .

الفرع الثالث : الفصل بين المهام :

إن من أهم المبادئ في المحاسبة العمومية هو مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ، هذا المبدأ يقضي بعدم تدخل أي منهما في عمل الآخر ، بل يكفي بممارسة أعماله المنصوص عليها قانونا ، فالأمر بالصرف يقوم بتنفيذ العمليات المالي في حدود المرحلة الإدارية المتمثلة في الالتزام ، التصفية والأمر بالصرف ، ولا يتعدى إلى المرحلة المحاسبية التي هي من اختصاص المحاسب العمومي ، وفي المقابل فلا يجوز للمحاسب العمومي أن يتدخل في مهام الأمر بالصرف ، وأن يكفي بتنفيذ العمليات المالية سواء التحصيل أو الصرف وأن يمارس رقابته في حدود شرعية أوامر التحصيل أو الصرف ولا يتعداه إلى مجال الملائمة التي هي من اختصاص الأمر بالصرف².

¹ أحمد يوسف السعيد ، مرجع سابق ، ص 83

² أحمد يوسف السعيد ، مرجع سابق ، ص 84

المطلب الثاني : نقائص نظام المحاسبة العمومية :

يتبين لنا أن نظام المحاسبة العمومية من الجانب النظري نظام متكامل لتنفيذ العمليات المالية العمومية والرقابة على المال العام ، من خلال ما يحتويه من إجراءات وضوابط تمنع التلاعب واختلاس الأموال العامة ، إلا أن الواقع يبين الكثير من مواطن الخلل والنقائص الموجودة فيه مما فسح المجال للفساد المالي والتلاعب بالمال العام ، وسنحاول إيضاحها فيما يلي :¹

الفرع الأول : خضوع المحاسب العمومي لنفس وصاية الأمر بالصرف :

يحدث في الكثير من الأحيان أن يكون المحاسب العمومي موظفا تابعا لوصاية الإدارة أو الهيئة العمومية الصادر من قبلها الأمر بالصرف ، فكما كنا قد أشرنا سابقا إلى تعدد الجهات الوصية على أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية ، وخضوع المحاسب العمومي إلى وصاية وزارة المالية ، إضافة إلى احتمال خضوعه إلى نفس الهيئة التي يخضع إليها الأمر بالصرف الثانوي وذلك في حالة ما إذا كانت الهيئة كبيرة وتقوم بأعمال مالية مهمة ومتعددة ومتكررة مثل الجامعات فإنه يعين لها محاسب عمومي باقتراح من السلطة الوصية التي لها صلاحية التعيين ، وبذلك يصبح المحاسب العمومي موظفا معيناً لدى نفس الهيئة العمومية ويخضع لنفس الوصاية المطبقة عليها ، بالإضافة إلى وجوب اعتماده لدى المحاسب العمومي الرئيسي في الولاية ممثلاً في أمين الخزينة الولائية هذه الوصاية المزدوجة على المحاسب العمومي تفتح الباب لارتكاب مخالفات تحت ضغوط الهيئة الإدارية الوصية عليه ، أو لحدوث تواطئ بينه وبين الأمر بالصرف نظراً للاتصال الدائم والتأثير المتبادل بينهم ، هذا الأمر يستدعي الوقوف عنده وأخذ مبدأ الحيطة من مثل هذه الأمور والثغرات التي قد تسبب ضياع المال العام ، وذلك يجعل وصاية المحاسب العمومي في يد هيئة واحدة ممثلة في وزارة المالية .

الفرع الثاني : بطء إجراءات التنفيذ :

ما يعاب على نظام المحاسبة العمومية البطء الشديد في تنفيذ العمليات المالية نتيجة للإجراءات المتبعة عند تنفيذ كل من الإيرادات والنفقات ، فتنفيذ عملية نفقة معينة يمر أولاً بالمرحلة الإدارية والتي تتكون من ثلاثة مراحل فرعية من التزام بالنفقة ، تصفيتها ، ومن ثم الأمر بالتحصيل ، ثم تليها المرحلة المحاسبية المتمثلة في عملية الدفع الفعلي للنفقة ، والتي لا يمكن أن يمررها المحاسب العمومي إلا بعد أن يقوم بإجراءات المراقبة على شرعية النفقة ، والتأكد من وجود تأشيرة المراقب

¹ بن ناصر جبارة ، فعالية الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة للحد من الفساد المالي (دراسة حالة الجزائر) ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة المدية ، 2011 ، ص 59

الفصل الثاني : الآليات القانونية والمحاسبية لحماية المال العام

المالي عليها ، حيث تكون هذه الوثائق قد مرت عليه من قبل وقام بنفس عملية الرقابة على هذه الوثائق وقدمها بالتأشير بالموافقة على صرفها .

كل هذه الإجراءات والمراحل الطويلة تزيد من نفور المتعاملين الاقتصاديين الخواص من التعاقد مع الهيئات العمومية باعتبار أن أموالهم وحقوقهم ستكون مجمدة لمدة طويلة وتخضع في نظرهم إلى إجراءات بيروقراطية تضر بمصالحهم ، خصوصا إذا ما أخذنا في الحسبان إمكانية رفض المراقب المالي أو المحاسب العمومي لتنفيذ تلك النفقة نتيجة خطأ فني أو إداري من قبل الأمر بالصرف يستدعي القيام بعملية تصحيحه حتى يكون قابلا للدفع¹.

وبالرغم من أن نظام المحاسبة العمومية قد حدد آجال محدودة لتنفيذ العمليات المالية إلا أن الواقع يشهد بأن كثيرا من المتعاملين مع الهيئات العمومية قد يمضون آجال كبيرة في انتظار حصولهم على حقوقهم رغم أدائهم لالتزاماتهم تجاهها، وهذا ما يؤدي إلى نفورهم من التعامل معها مستقبلا مما يقلل المنافسة ويوقع الهيئة المعنية في حرج في حالة حاجتها إلى تموين أو سلع أو خدمات مستقبلا .

الفرع الثالث : محدودية رقابة المحاسب العمومي والمراقب المالي

إن الرقابة السابقة التي يجريها كل من المراقب المالي والمحاسب العمومي على عمليات الأمر بالصرف هي رقابة شرعية وأمر الصرف ، فهذه الرقابة تتمثل في التحقق من مطابقة العملية محل الأمر بالصرف للتشريعات والتنظيمات المعمول بها وهل احترمت جميع الإجراءات المنصوص عليها قانونا انطلاقا من صحة تبويب النفقة وإنشائها وتوفر الوثائق المثبتة لها وغير ذلك مما ذكرناه سابقا ، غير أن هذه الرقابة لا تتعدى إلى مجال الملائمة أي أن سلطة تقدير ملائمة العملية التي ستصرف لأجلها النفقة والمبلغ المترتب عنها تعود لاختصاص الأمر بالصرف ، وبالتالي فالأسعار المحددة في سندات الطلبات لا يمكن مراقبتها أو مراجعتها لا من طرف المحاسب العمومي ولا من قبل المراقب المالي إلا في حدود تجاوزها للاعتمادات المفتوحة في الميزانية فترخص عملية الدفع من الأساس ، وعليه فمن الأجدر أن يكون هناك أخصائيين يسمح لهم بمراقبة الأسعار سواء على مستوى وكالة المحاسبة أو على مستوى المراقبة المالية لكان باستطاعتهم مراقبة أي تجاوزات في هذا المجال .

الفرع الثالث : نقائص أخرى لنظام المحاسبة العمومية :

نظرا للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أثبت النظام المالي للمحاسبة العمومية قصوره في عدة جوانب نذكر منها:²

¹ بن ناصر جبارة مرجع سابق ، ص 61

² شلال زهير ، آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر ، كلية العلوم وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف ، المسيلة 2016-2017 ص 23.

الفصل الثاني : الآليات القانونية والمحاسبية لحماية المال العام

- **عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة :** حيث أن عملية التسجيل المحاسبي في إطار المحاسبة العمومية تتعلق فقط بتحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات " الأساس النقدي" وبذلك تم إهمال عناصر أخرى مهمة كالأموال العقارية و المنقولة ، و كذا حقوق الدولة و ديونها تجاه الغير والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي ، و هذا أدى إلى سوء تسيير عناصر الذمة للدولة .
- **طريقة ترقيم حسابات المدونة :** ترقيم مجموعة حسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي أفقد توازن مجموعة الحسابات ، بحيث أصبحت تحتوي على أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة مما يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها ، خاصة مع التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة .¹
- **صعوبة تركيز و تجميع المعلومات المحاسبية :** تجميع و تركيز المعلومات المحاسبية لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة التي تتطلب وجود نظام إعلام آلي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية من مختلف مراكز التسجيل ، بل إن عملية التركيز لا تتم في الآجال المناسبة مما يسبب في تأخر حصر المعلومات واتخاذ القرارات .
- **تعقيد الوثائق المحاسبية :** حيث أن مجمل الوثائق المحاسبية الواجب توفرها في إطار المدونة تتميز بتعقيدها و على سهولة استغلالها .
- **عدم توفر قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الإعتمادات المالية :** حيث يتم متابعتها في سجلات خارج المحاسبة عن طريق القيد الوحيد ، رغم أنها تتم بصفة آلية وفق تبويب الميزانية ، مما ينتج عنه عبء إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات ، و بالتالي فإن مخرجات النظام المحاسبي العمومي لا يوفر بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة و قياس التكاليف .

¹ شلال زهير ،مرجع سابق ،ص 177

خلاصة الفصل الثاني :

تعتبر المحاسبة العمومية جزء متكامل من الهيكل المالي للدولة لكونها تحدد الإجراءات القانونية والتقنية الواجد احترامها من طرف أعوان المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة ، فالمحاسبة العمومية لها مكانة إستراتيجية وحساسة في تقسيم الإدارة المالية للدولة فمن الطبيعي أن يخصصها المشرع الجزائري بإجراءات خاصة تهدف إلى تنظيم وتقنين مراحل تنفيذ الميزانية العامة للدولة من أجل مراقبة صرف المال العام وضمان الاستغلال الأمثل للموارد وأي مخالفة صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها في مجال صرف وتداول الأموال العمومية تؤدي إلى الأخذ بمسؤولية العون المعني أمام هيئات المراقبة .

وقد أوكل المشرع الجزائري الوظيفة المحاسبية إلى أعوان مختصين حدد مهامهم ومسؤولياتهم بدقة ألا وهو الأمر بالصرف والمحاسب العمومي .

ولعل أبرز أوجه الرقابة المطبقة على تنفيذ الميزانية وحماية المال العام هي تلك الرقابة المصاحبة لعملية التنفيذ وما تتضمنه من إجراءات محكمة نص عليها قانون المحاسبة العمومية ، ومن بين هذه العناصر نجد : إجراءات التنفيذ لكل من الإيرادات والنفقات بمراحلها الإدارية والمحاسبية وما تشتملان عليه من (التزام ، تصفية ، أمر بالصرف ، تحصيل الإيراد) مع مراعاة المبادئ الهامة للمحاسبة العمومية كمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كوسيلة للرقابة المزدوجة إضافة إلى الرقابة القبلية التي يتبناها المراقب المالي .

خاتمة

تعتبر المحاسبة العمومية فرعاً من فروع المالية العامة التي تختص بعملية القيد المحاسبي لعمليات تسديد النفقات وتحصيل الإيرادات المرخصة في الميزانية ، وحساب نتائج تنفيذ قانون المالية وتطور عناصر الذمة المالية للدولة ، إضافة إلى تقديم أدوات تقييم نشاط الحكومة من طرف هيئات المراقبة . وتستند مهمة تنفيذ الميزانية العامة للدولة إلى مصلحة إستراتيجيات الدولة عن طريق الخزينة العمومية وشبكة المحاسبين والأميرين بالصرف والموزعين عبر كامل التراب الوطني ، ولا يمكن اعتبار عملية تنفيذ الميزانية مجرد تحويلات مالية بسيطة ، لأن أعوان التنفيذ مسؤولون مسؤوليات شخصية ومالية على حفظ وتداول الأموال العمومية فهم مرغمون باحترام وتطبيق مبادئ المحاسبة العمومية وذلك عن طريق المراقبة والتحقق من توفر كل الشروط القانونية لقبول دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات العمومية ، من أجل ضمان مشروعية العمليات المالية للدولة ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها.

وإضافة إلى كل الإجراءات المنصوص عليها في قانون المحاسبة العمومية توجد آليات رقابة أخرى متمثلة في الرقابة المتبادلة لأعوان التنفيذ والمراقب المالي ، مما يسهل عن عملية الرقابة الممارسة من طرف الهيئات الأخرى للرقابة كمجلس المحاسبة والمنقشية العامة للمالية .

إن نظام المحاسبة العمومية وما يوفره من آليات قانونية ومحاسبية لحماية المال العام ، ومختلف الإجراءات التي تسمح بالحفاظ عليه وتفاذي صرفه في غير ما قرر له ، وفي قانون المالية والميزانية العمومية ، رغم ما يتوفره من إيجابيات إلا أن تتخلله العديد من النقائص التي تؤثر على حسن أدائه وفعالته ، هذه النقائص والسلبيات تتجلى في الجانب التطبيقي لهذا النظام ، بما يتسم به من إجراءات معقدة وبطيئة ، جعلت من عملية القيام بتنفيذ نفقات معينة يخضع لإجراءات متعددة ، مع احتمال التعرض بعد مسار طويل إلى الرفض وعدم التأشير على صرفها من طرف المراقب المالي ، حتى وإن كان هذا التصرف قانونياً إلا أنه قد يؤدي إلى تجاوز الهدف الذي سطرت من أجله هذه الإجراءات . لذلك فإن نظام المحاسبة العمومية يحتاج إلى العديد من الإصلاحات القانونية والمحاسبة التي تضبط وتتقن المراحل الإدارية والميدانية المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية للدولة .

من خلال العرض السابق للمراحل التي مرت بها المحاسبة العمومية في الجزائر و التعرض لأعوان التنفيذ و مهامهم و الوقوف على إيجابيات و نقائص نظام المحاسبة العمومية ، اتضح لنا أن الجزائر قامت بعدة إصلاحات لنظامها المحاسبي لجعله أكثر ملائمة للتطورات الحاصلة في البيئة الداخلية و الخارجية ، حيث كان لصدور القانون 90-21 الأثر الكبير في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري ، و تبعته ترسانة من القوانين المتمثلة في المرسوم التنفيذي رقم 91-311 و المتعلق بتعيين و اعتماد المحاسبين العموميين و المرسوم التنفيذي رقم 91-313 و المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمور بالصرف و المحاسبون العموميون و كفاءاتها و محتواها ... الخ ، و أهمها التعليم

خاتمة

رقم 078 التي من خلالها تم تبني القيد المزدوج لأول مرة (اتجاه نحو الإستفادة من مبادئ و تقنيات محاسبة المؤسسات الإقتصادية) .

و هذا مما يسهل من عملية التسجيل المحاسبي و الرقابة على المال العام و كذا الحد من الفساد المالي .

و كخطوة لتطوير نظام المحاسبة العمومية ، قامت وزارة المالية منذ سنة 1995 بإعداد مشروع مخطط محاسبي للدولة يقوم على أساس الإستحقاق في القياس المحاسبي للعمليات المالية ، و تعد هذه العملية نتيجة حتمية للإتجاه نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .

و تجدر الإشارة إلى أن البيئة الجزائرية غير جاهزة بشكل كبير لتبني معايير (IPSHS) و خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة لذا على وزارة المالية بناء إستراتيجية مستقبلية لتكييف البيئة الجزائرية بما يتوافق مع البيئة العالمية و كذا توفير مجموعة من المتطلبات لتسهيل عملية تبني تلك المعايير نذكر منها :

- ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية : يجب على الدولة إيجاد نظام محاسبي جديد و ذلك من خلال إصدار مجموعة من القوانين التي تستند إليها مؤسسات القطاع العام .

- تخفيف مركزية السلطة : شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط و رقابة و نتج عن هذا الوضع تنميط نظم المحاسبة في كل الوحدات الحكومية .

- تأهيل و تدريب العاملين في القطاع العام : تأهيل أعوان المحاسبة (الأمور بالصرف و المحاسبون العموميون و المراقبون الماليون) عمليا و علميا من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي و ذلك عن طريق :

- عقد دورات تكوينية بمشاركة الأكاديميين و المهنيين .

- تطوير المناهج الدراسية في الجامعات و مراكز التكوين الخاصة بهذا المجال .

- تبني تقنيات تكنولوجية حديثة في المؤسسات العمومية لأن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية يزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي و يتيح الفرصة للحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية .

المراجع باللغة العربية :

أ - الكتب :

- أسامة رشيد زنكة ، النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية ومجالات تطويره ط 01 ، دار دجلة ، عمان 2008
- حامد عبد المجيد دراز ، مبادئ المالية العامة الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 1988
- حسين الصغير ، دروس في المالية العامة ، المحاسبة العمومية ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 2001
- سعد بن محمد الهويدم وعبد الله بن علي الحسين ، المحاسبية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية ، معهد الادارة العامة ، الرياض ، 2005
- سوزي عدلي ناشد ، الوجيز في المالية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، 2000
- عبد الحي مرعي ومحمد الغيومي ، المحاسبة العمومية والقومية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 1990
- علي بساعد ، المالية العمومية ، المعهد الوطني للمالية ، 1992
- فؤاد يسين ، وضاع مناع ، عاطف الأخرس ، المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها النظرية والعملية ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، عمان ، 1994
- قاسم ابراهيم الحسيني ، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة ، مؤسسة الوارق ، عمان الاردن ، 1999
- محمد السيد سرايا ، سمير كامل ، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية ، بالتطبيق على قطاع الجمارك ، الدار الجامعية الاسكندرية ، مصر ، 1999
- محمد الصغير بعلي ، يسرى أبو العلاء ، المالية العامة ، دار العلوم ، الجزائر ، 2003
- محمد الهور ، أساسيات في المحاسبة الحكومية ، دار وائل ، عمان الاردن ، 1998
- محمد جمال على هلاي ، المحاسبة الحكومية ط 1 ، دار صفاء للنشر ، عمان الاردن ، 2002
- محمد رشيد عبد الجمال ، علاء الدين محمد ، دراسات في المحاسبة الحكومية ، الدار الجامعية الاسكندرية ، 2004
- محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان ، النظم المحاسبية الخاصة ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الاسكندرية مصر ، 2000
- محمد عباس حجازي المحاسبة الحكومية في إدارة التنمية الاقتصادية ، إصدار المنظمة العربية للعلوم الادارية في التنمية الاقتصادية ، إصدار المنظمة العربية للعلوم الادارية ، 1988

قائمة المراجع

- محمد عباس محرزى ، إقتصايات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، 2003
- محمد مسعي ، المحاسبة العمومية ، دار الهدى ، عين مليلة ، الجزائر 2003
- ب- الاطروحات والرسائل الجامعية :**
- سعدان شبايكي ، دراسة تحليلية ونقدية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، أطروحة دكتوراه دولة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة قسنطينة ، 2001
- احمد بوجلال ، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة ، مذكرة ماجستير ، تخصص نقود مالية وبنوك ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة عمار ثلجي الاغواط 2010-2009
- بن ناصر جبارة ، فعالية الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة للحد من الفساد المالي (دراسة حالة الجزائر) ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة المدية ، 2011
- حكيم بوجطو ، الموازنة العامة وآفاق العصرية ، رسالة ماجستير جامعة المدية معهد العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، 2008
- ربيزي لمين ، دور المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدول ومدى فعاليتها ، مذكرة لنيل شهادة الماستر حقوق ، تخصص ادارة ومالية ، جامعة زيان عاشور الجلفة 2016-2017
- سليمة بوشنطر ، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 03 ، 2011
- شتوحي سامية ، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الاسلامي في الرقابة على المال العام ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه ، تخصص إدارة ومالية ، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان ، 2011
- شلال زهير ، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحه ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع نقود ومالية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2001-2002
- فهيم نعيجة ، نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير ورقابة الجماعات المحلية ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة البليدة 02 ، 2011
- نوار أمجوج ، مجلس المحاسبة نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الادارية ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة قسنطينة ، الجزائر ، 2007

قائمة المراجع

- يوسف السعيدي أحمد آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية - حالة الجزائري - مذكرة نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص: مالية وحاسبة ، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدينة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، 2009-2010

ج- النصوص القانونية والتنظيمية :

- القانون رقم 84 - 17 المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في 07 / 07 / 1984 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 10 / 07 / 1984 العدد 28 .
- قانون رقم 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المؤرخ في 15 - 08 - 1990 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 15 / 08 / 1990 العدد 35 .
- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 314 المتعلق بتحديد إجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين المؤرخ في 07 / 09 / 1991 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 18 / 09 / 1991 العدد 43 .
- المرسوم التنفيذي رقم 95 - 54 المحدد لصلاحيات وزير المالية ، المؤرخ في 05 / 02 / 1995 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ن المؤرخ في 19 / 03 / 1995 العدد 15 .

د- دروس وملتقيات :

- الزين منصوري ، المحاسبة العمومية ، دروس وتطبيقات مطبوعة موجهة لطلبة علوم التسيير ، جامعة البلدية 02 ، 2010
- محمد براق ، المحاسبة العمومية ، مطبوعة موجهة لطلبة للسنة الرابعة ، تخصص محاسبة ، المدرسة العليا للتجارة 2000/1999

المراجع باللغة الفرنسية :

A- livres :

- ali bissaad , droit de la comptabilité publique , houma , alger , 2004.
- G.MONTAGNIER ? principes de comptabilité publique , dalloz , paris , 1975.
- M , lascombe et x. vanderdriesseche , finance , publique édition ,dalloz, paris ,1998.

B- cycle de formation :

- mousa baa , finance et comptabilité publique , cycle de formation , direction régionale du trésor , boumerdés , alger 2013

أ	مقدمة
9	الفصل الأول : المفاهيم الأولية للمحاسبة العمومية
10	المبحث الأول : ماهية المحاسبة العمومية
10	المطلب الأول : مفهوم المحاسبة العمومية
10	الفرع الأول : تعريف المحاسبة العمومية
12	الفرع الثاني : نشأة المحاسبة العمومية
13	الفرع الثالث : لمحة عن نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
22	المطلب الثاني : مكانة المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها
22	الفرع الأول : مكانة المحاسبة العمومية
25	الفرع الثاني : مجال تطبيق المحاسبة العمومية
27	المبحث الثاني : مصادر وأهداف المحاسبة العمومية
27	المطلب الأول : مصادر المحاسبة العمومية
27	الفرع الأول : المصادر القانونية للمحاسبة العمومية
29	الفرع الثاني : المصادر التقنية للمحاسبة العمومية
29	المطلب الثاني : أهداف المحاسبة العمومية
32	المبحث الثالث : مبادئ المحاسبة العمومية
32	المطلب الأول : مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
32	الفرع الأول : تعريف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
33	الفرع الثاني : أسباب وأهداف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
36	الفرع الثالث : استثناءات مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
37	الفرع الرابع : نتائج تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

38	المطلب الثاني : مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات.....
38	الفرع الأول : تعريف مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات .
38	الفرع الثاني : نتائج تطبيق مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات
39	الفرع الثالث : استثناءات مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات
41	خلاصة الفصل الأول.....
43	الفصل الثاني : الآليات القانونية والمحاسبية لحماية المال العام
44	المبحث الأول : أعوان المحاسبة العمومية ومهامهم
44	المطلب الأول : الأمر بالصرف.....
44	الفرع الأول : تعريف الأمر بالصرف
45	الفرع الثاني : تصنيف الأمرين بالصرف.....
46	الفرع الثالث : مسؤولية الأمر بالصرف
48	المطلب الثاني : المحاسب العمومي
48	الفرع الأول : تعريف المحاسب العمومي.....
49	الفرع الثاني : تصنيفات المحاسبين العموميين.....
51	الفرع الثالث : مسؤوليات المحاسبين العموميين.....
53	المبحث الثاني : آليات الرقابة المحاسبية و القانونية على تنفيذ الميزانية
53	المطلب الأول : إجراءات التنفيذ.....
53	الفرع الأول : إجراءات صرف النفقات
55	الفرع الثاني : إجراءات تحصيل الإيرادات.....
56	المطلب الثاني : الرقابة الذاتية
57	الفرع الأول : رقابة الأمر بالصرف.....

59	الفرع الثاني : رقابة المحاسب العمومي
61	الفرع الثالث : حدود الرقابة الذاتية.....
62	المطلب الثالث : رقابة المراقب المالي
62	الفرع الأول : المراقب المالي ومسؤولياته.....
63	الفرع الثاني : محاسبة المراقب المالي
64	الفرع الثالث : المهام الرقابية للمراقب المالي وحدودها
65	الفرع الرابع : تقدير رقابة المراقب المالي.....
66	المبحث الثالث : تقييم رقابة نظام المحاسبة العمومية.....
66	المطلب الأول : ايجابيات نظام المحاسبة العمومية.....
66	الفرع الأول : تضافر الجهود.....
67	الفرع الثاني : تعدد الجهات الوصية
67	الفرع الثالث : الفصل بين المهام
68	المطلب الثاني :نقائص نظام المحاسبة العمومية
68	الفرع الأول : خضوع المحاسب العمومي لنفس وصاية الأمر بالصرف
68	الفرع الثاني : بطء إجراءات التنفيذ
69	الفرع الثالث : نقائص أخرى لنظام المحاسبة العمومية.....
71	خلاصة الفصل الثاني
73	خاتمة
76	قائمة المراجع