

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي



جامعة زيان عاشور بالجلفة

كلية الحقوق والعلوم السياسية



قسم الحقوق

مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصص : إدارة ومالية

إشراف الاستاذ:

شلالى رضا

إعداد الطالب:

باكرية جمال الدين

لجنة المناقشة :

- الأستاذ : جمال عيد الكريم رئيسا .
الأستاذ : حمزة عباس مناقشا .
الأستاذ : شلالى رضا مقررا .

السنة الجامعية : 2017/2016

إهداء

إلى روح والدي الكريم الشيخ الإمام المجاهد باكرية محمد رحمة الله
عليه

إلى مربية وحنونة الجميع صادقي حليلة

إلى أمي و إخوتي والغالية سيرين

إلى من ساعدني في هذا العمل شلقود مصطفى

شكر وتقدير

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

ثم كامل الشكر والتقدير والامتنان للأستاذ المشرفه شلاي رضا

مقدمة:

تعتبر الميزانية العامة للدولة تنظيماً مالياً يقابل من خلاله بين الجانب الإنفاقي والإيرادي للدولة، ذلك أن الميزانية هي الوسيلة القانونية التي تستخدمها الدولة بغرض إقامة تنسيق بين النفقات والإيرادات قصد الوصول إلى التوازن المالي والاقتصادي الذي يسمح بتحقيق أهداف المجتمع السياسية والاجتماعية والاقتصادية بحيث تضمن الميزانية العامة خطة الانفاق العام للدولة ووسائل تمويلها، وتكون مختلفة من نظام لآخر بحسب طبيعته وأيديولوجيته.

فالميزانية العامة تشكل إطاراً تصوغ الحكومة عبره أهدافها العامة المرسومة في السنة المالية في ظل التحولات السياسية أو الاقتصادية أو التشريعية التي تواجهها وتستند مهمة العمليات المالية إلى عدة أعوان يختص كل منهم بمهام وسلطات محددة قانوناً.

إن عملية التنفيذ الخاصة بالميزانية العامة للدولة تقوم على نوعين من الأعوان ذوي أدوار منفصلة ومتكاملة في نفس الوقت ألا وهما: الآمرون بالصرف من جهة، والمحاسبون العموميون من جهة أخرى كل يتدخل حسب اختصاصه في عملية التنفيذ.

فيعد الأمر بالصرف مسؤولاً عن تسيير الوسائل المالية والمادية ويقوم بعملية التعاقد وتصفية دين الغير كما يقوم بتحصيل الإيرادات العامة ويأمر بصرف النفقات.

ويعد محاسباً عمومياً كل شخص معين بصفة قانونية للقيام بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات وضمان حراسة الأموال والسندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها، وكذا تداول هذه الأموال والقيم والعائدات والمواد مع القيام بمسك الحسابات.

وبذلك فتقسم عمليات تنفيذ النفقات والعمومية إلى قسمين: عمليات إدارية تتضمن الالتزام بالنفقة وتصفيتهما والأمر بدفعها يقوم بها الأمر بالصرف وعمليات حسابية وتتمثل في دفع النفقات وتأدية قيمتها إلى مستحقيها، يقوم بها المحاسب العمومي، فهما مهمتان متوازيتان لا تلتقيان يستلزم الفصل بينهما تطبيقاً لمبدأ الفصل بين السلطات، ومفاد هذا المبدأ أن الذين يوجهون أوامر التنفيذ ليسوا هم الذين ينجزونها، وإنما يتكفل بذلك موظفون عموميون منفصلون عن أصحاب الأمر والقرار المالي ويقوم هذا المبدأ عن عدة تبريرات فنية وأخرى رقابية.

فنفيا هذا المبدأ كرسه المشرع بموجب قانون المحاسبة العمومية الذي عالج فيه بشكل منفصل دور كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

فلأمر بالصرف رقابة ملائمة لأنه أول من يباشر عمليات تنفيذ النفقات وله أن يترك التقدير والاختيار أما المحاسب العمومي فله رقابة المشروعية لأنه يرى في مدى تطابق ذلك كله مع المبادئ المالية والمحاسبية والإجرائية المعمول بها.

أما من جانب الرقابة فما دام أن الأمرين بالصرف ملزمين بمسك حساباتهم الإدارية الخاصة بالالتزام والتصفية، والأمر بالصرف وأن المحاسبين العموميين ملزمون بترتيب حسابات التسيير المتعلقة بدخول وخروج الأرصدة فإن العمل الرقابي يكون منطلقه هو المطابقة بين النوعين من الحسابات.

إن عملية الرقابة هاته واكبت ما يسمى بالأزمة المالية العالمية التي لاحت بظلالها على الجزائر وفرضت نمط النقشف أو ما يسمى بسياسة ترشيد النفقات العامة، وتوسيع دائرة الرقابة أو الهيئات الرقابية كالرقابة التي يقوم بها البرلمان، المحاسب العمومي، المراقب المالي، المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة، وهذه كلها تشكل نظام الرقابة على الأموال العامة في الجزائر.

وبالرجوع إلى مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي فإن مبدأ التنافي بين الوظائف يشكل أداء رقابة فعالة في حماية المال العام.

أولاً- الإشكالية:

من المبادئ الأساسية التي تقوم عليها المحاسبة العمومية سواء في الجزائر أو في غيرها من البلدان الديمقراطية التي تحترم قوانينها وتطبقها دونما مراوغة أو مماطلة مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، فلكل وظيفته ولكل مهمته التي يرسمها ويحددها له القانون مهمة إدارية ومهمة مالية، مهمتان متوازيتان لا تلتقيان إلا استثناء تجعلنا نقف عندهما ونبحث في تعريفهما وفي أهدافهما وكذا الفصل بينهما وتكريس مبدأ الفصل بين السلطات ومنه نطرح التساؤل التالي:

- ما مدى تكريس مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي؟

ثانياً- التساؤلات الفرعية:

من خلال التساؤل العام السابق يندرج لدينا مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- من هم أعوان تنفيذ الميزانية العامة للدولة ؟
- ما مدى مسؤولياتهم والتزاماتهم ؟
- هل مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يشكل ضماناً رقابية فعالة في حراسة وأداء المال العام ؟
- ما هي عواقب خرق هذا المبدأ وما هي النتائج المترتبة عن ذلك ؟

ثالثاً- أسباب اختيار الموضوع :

إن عمل الباحث كنائب مقتصد لدى وزارة التربية لمدة أربع سنوات شجعه على الخوض في هذا الموضوع خاصة في ظل الظروف الراهنة التي تميزت بالتقشف أو ما يسمى بسياسة ترشيد النفقات العامة والتي تتطلب حفاظاً أكبر على المال العام وحرصاً أكبر على رقابة وحراسة أموال الدولة التي هي أموال الشعب.

رابعاً- أهمية الدراسة:

- إبراز مفهوم الميزانية العامة للدولة.
- التعريف بأعوان تنفيذ الميزانية العامة للدولة ومهامهم والتزاماتهم.

- إظهار أهمية ودور مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والحاسب العمومي في حماية المال العام.

خامسا - منهج الدراسة:

إعتمدنا في دراستنا هاته لموضوع مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي على المنهج الوصفي التحليلي للدراسة من خلال جملة التعريفات المقدمة للميزانية وأعاون تنفيذها، وكذا ما يخص مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

سادسا - صعوبات الدراسة:

- الموضوع تقني أكثر منه نظري تطلب توسعا أكبر.
- اضطررنا إلى التوسع أكثر من خلال تعريفنا للميزانية وأعاون تنفيذها وصولا إلى مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

سابعا - الدراسات السابقة:

اعتمدنا على مجموعة من الدراسات السابقة التي ساهمت في انجاز هذا العمل على سبيل المثال نذكر ما يلي:

الدراسة الأولى: شلالي رضا، تنفيذ النفقات العامة بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير في الحقوق جامعة الجزائر، كلية الحقوق، 2002.

الدراسة الثانية: شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، بحث مقدم لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2013.

الدراسة الثالثة: زيوش رحمة، الميزانية العامة للدولة في الجزائر، بحث مقدم لنيل شهادة دكتوراه في العلوم تخصص قانون، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2011.

الدراسة الرابعة: خنيش محمد الصالح، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، رسالة من أجل نيل درجة دكتوراه في القانون العام، جامعة الجزائر 01 كلية الحقوق، 2012.

ثامنا - خطة الدراسة:

تحتوي هذه الدراسة بالإضافة للمقدمة والخاتمة على فصلين مقسمة كما يلي:

الفصل الأول : مفهوم الميزانية وأعوان تنفيذها

- المبحث الأول: مفهوم الميزانية العامة للدولة.

- المبحث الثاني: أعوان تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

الفصل الثاني: طبيعة العلاقة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

- المبحث الأول: عرض مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

- المبحث الثاني: استثناءات ونتائج تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف

والمحاسب العمومي.

تمهيد:

إن الميزانية هي الوسيلة القانونية الوحيدة التي تستخدمها الدولة لإقامة التوازن بين النفقات والإيرادات، فالميزانية العامة تشكل إطارا تصوغ الحكومة عبر أهدافها العامة خلال سنة مالية معينة تتطلب حرصا ومراقبة أكثر من رجال الاختصاص في ذلك، فيتولى الأمر بالصرف مسك الحسابات الإدارية ويقوم بالالتزام بالنفقات وتصفياتها والأمر بدفعها من جهة وبإثبات الإيرادات وتصفياتها والأمر بتحصيلها من جهة أخرى، ويتولى المحاسب العمومي ترتيب حسابات التسيير بدفع النفقات وتحصيل الإيرادات. وبذلك فهما مهمتان متوازيتان كل في مجال اختصاصه تملان وفق مبدأ اقر المشرع الجزائري تطبيقا لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

ولذلك سنقسم دراستنا في هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي:

المبحث الأول : مفهوم الميزانية العامة للدولة.

المبحث الثاني : أعوان تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

المبحث الأول: مفهوم الميزانية العامة للدولة

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى نشأة الميزانية العامة للدولة وتعريفها مع التطرق إلى مبادئها والمراحل التي تمر بها، كما سنبين الأهداف التي وضعت لأجلها.

المطلب الأول: نشأة الميزانية العامة للدولة وتعريفها، وعناصرها، وطبيعتها القانونية

قبل تعريف الميزانية العامة للدولة نتطرق إلى نشأتها ثم تعريفها، مع التطرق إلى مبادئها والمراحل التي تمر بها، كما سنبين الأهداف التي وضعت لأجلها.

الفرع الأول: نشأة الميزانية العامة

يرجع نشأة الميزانية في النظام الحديث إلى القرن السابع عشر عندما قامت في إنجلترا ثورة سنة 1688 م، ثم انتشر نظام الميزانية في العالم ومن بينها فرنسا حيث اجتمعت الجمعية الوطنية الفرنسية في سنة 1789 م، وقررت عدم قانونية كل ضريبة لا تفرضها السلطة التشريعية، وقد كان الهدف من إقرار نظام الميزانية يرمي إلى فرض رقابة السلطة التشريعية على الحكومة حيث قرر البرلمان ضرورة موافقة النواب على ما يفرض من ضرائب بصفة عامة، ثم امتدت هذه الموافقة من طرف النواب بعد ذلك إلى ضرورة الرقابة على كيفية إنفاق المال العام، وهكذا أخذت الميزانية شكلها النهائي وأصبح من الضروري موافقة المجالس النيابية على إيرادات الحكومة ونفقاتها لمدة سنة مقبلة وأصبحت ظاهرة موافقة المجالس النيابية على الميزانية من أبرز ما تميزت به الديمقراطيات التقليدية منذ القرن التاسع عشر.

أما الميزانية في الدولة الإسلامية فكانت عبارة عن ما يتجمع عند رسول الله - صلى الله عليه وسلم - من الصدقات والزكاة ينفقها على المصلحة العامة، أما الغنائم فتوضع في بيت المال يوزع على المسلمين بعد إخراج خمسها للنبي وأهله، وفي عهد الخلفاء الراشدين توسعت موارد الخزينة وانتظمت نفقاتها وقسم في كتاب الخراج وخزينة الصدقات¹.

¹ علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 67-68

الفرع الثاني: تعريف الميزانية

يمكن تعريف الميزانية العامة بأنها وثيقة قانونية مصادق عليها من البرلمان تهدف لتقدير النفقات الضرورية لإشباع الحاجات العامة والإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات عن فترة مقبلة عادة ما تكون سنة وقد عرفتها المادة 06 من قانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية بأنها تتشكل من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحددة سنويا والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.¹

وعرف (delbez louis) الميزانية بأنها (وثيقة محاسبية ومالية تعبر عن فكرة الاعتماد للنفقات والإيرادات العامة لفترة مقبلة، والتي تعبر عن صورة أرقام عن النشاط الاقتصادي والإداري والاجتماعي للدولة).²

كما تعرف كذلك بأنها العملية التي من خلالها يرخص لتحديد النفقات العامة والإيرادات العامة التي تمكن من تنفيذ السياسة المالية للدولة خلال مدة زمنية محددة.³

وقد عرفها المشرع الجزائري في المادة 3 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية (الوثيقة التي تقدر للسنة المالية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات برأس مال وترخص بها).⁴

وبذلك يمكن تعريف الميزانية على أنها: توقع وإجازة للنفقات العامة وللإيرادات العامة عن مدة مقبلة غالبا ما تكون سنة.⁵

كما يمكن تعريفها من الناحية الشكلية بأنها:

(Est lacté par le quel sont prévues et autorisées et le dépenses des organismes publics)

¹ المالية المادة 06 من القانون 84 -17 المتعلق بقانون

² عطية عبد الوهاب، الموازنة العامة للدولة ، دار النهضة العربية ، القاهرة 1996، ص 664

³ عبد المجيد دراز ، سميرة أيوب، مبادئ المالية لعامة،الدار الجامعية،الإسكندرية،2002،ص53

⁴ القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية

⁵ محمد الصغير بعلي ويسري أبو العلا، المالية العامة ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، عنابه طبعة 2003 صفحة 87

ومن الناحية المادية

(Est l'ensemble des dépenses et recettes autorisées et réalisées pour une année)

الفرع الثالث: عناصر الميزانية العامة¹

أولا - الميزانية نظرة توقيعية مستقبلية:

تعتبر الميزانية سجلا يتضمن توقعات السلطة التنفيذية لما ستنفقه أو ما تحصله من مبالغ خلال مدة زمنية محددة تقدر بسنة واحدة وتعكس الميزانية بما تحتوي من نفقات وإيرادات والمبالغ المرصودة لكل منهما برنامج عمل الحكومة في الفترة المستقبلية على الصعيد السياسي والاقتصادي والاجتماعي فإذا ما قررت الحكومة مثلا زيادة الاعتمادات المخصصة للدفاع في الميزانية فان ذلك يعكس سياسة حكومية إزاء ما قد تتعرض له الدولة من تهديدات خارجية وإذا ما تقلصت النفقات التي ترصدها الحكومة في الميزانية لصالح المشاريع الوطنية التي تقوم بها فان ذلك يعكس سياسة اقتصادية معينة تنوي الحكومة إتباعها مستقبلا وهي الانسحاب تدريجيا من النشاط الاقتصادي وتركه لمجال المبادرات الخاصة وزيادة الاعتمادات الخاصة بالتكافل الاجتماعي في الميزانية .

والميزانية باعتبارها نظرة توقيعية لفترة مستقبلية، تختلف بذلك عن الحساب الختامي للميزانية فبينما تحتوي الميزانية على تقديرات للنفقات والإيرادات تتعلق بفترة مقبلة قد تتحقق أو لا تتحقق فان الحساب الختامي للميزانية عبارة عن بيان للنفقات والإيرادات التي أنفقت وحصلت فعلا عن فترة سابقة وبعبارة موجزة إذا كانت الميزانية نظرة توقيعية على فترة قادمة فان الحساب الختامي للميزانية هو نظرة تسجيلية عن مدة ماضية .

¹ محرز محمد عباس ، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر 2003 ، صفحة 383 -385

ثانيا - الميزانية تتطلب الإقرار أو الترخيص من السلطة المختصة

تختص السلطة التشريعية باعتماد الميزانية أي بالموافقة علي توقعات الحكومة للنفقات والإيرادات عن سنة مقبلة فلا تستطيع الحكومة أن تقوم بتنفيذ الميزانية إلا إذا تم ترخيصها من قبل السلطة التشريعية وفي حدود هذه الرخصة.

ويعتبر هذا الحق من أقوى الحقوق التي تتمتع بها السلطة التشريعية، إذ بواسطته تستطيع هذه أعمال مراقبة أعمال الحكومة في جميع المجالات بل وتستطيع السلطة التشريعية في الدول الديمقراطية إسقاط الحكومات عن طريق رفض الموافقة على الميزانيات المقدمة منها، مما يؤدي في نهاية المطاف إلى إجبار هذه أعمال على الاستقالة أو إلى حل السلطة التشريعية ذاتها.

وجدير بالذكر أن الذي يخضع لإجازة أو إقرار السلطة التشريعية بالمعنى التقني للكلمة، هو تقديرات أو نضرة الحكومة التوقيعية للنفقات العامة وحدها دون تقديراتها التوقيعية للإيرادات العامة. ذلك أن رخصة السلطة التشريعية للنفقات يعطي الحكومة الخيار في أن تقوم بها أو لا تقوم.

أما موافقة البرلمان على تقديرات فلا يتضمن أو لا يترك أي خيار أمام الحكومة في تحصيلها من عدمه، حيث أنها واجبة التحصيل طبقا لنصوص قانون التي تقرها كقوانين الضرائب مثلا.

وقد تحاول الحكومة أن تدخل على الميزانية أوجها جديدة للإيرادات، كضرائب جديدة مثلا، بحيث تعتبر إجازة السلطة التشريعية للميزانية موافقة صادرة منها في نفس الوقت على فرض هذه الضرائب الجديدة و هذا ما يعرف بملحقات الميزانية، وتنتهج الحكومة هذا الطريق قصد تسهيل الحصول عن موافقة السلطة التشريعية على فرض الضرائب، ولكن ملحقات الميزانية، وأن كانت تفيد الحكومة في الحصول عن موافقة سهلة على فرض الضرائب الجديدة، لا تتفق مع ما يجب من إتاحة الوقت الكافي لمناقشة مبدأ فرض الضريبة، أسبابه و نتائجه، هذا فضلا، عن أن تشريعات الضرائب بما لها من خطورة و أهمية و ديمومة لابد و إن تصدر فيشكل قوانين مستقلة يسهل رجوعه إليها، و ليس في شكل ملحق بإحدى الميزانيات التي تتسم بالطابق المؤقت كقاعدة عامة

الفرع الرابع: الطبيعة قانونية للميزانية العامة

لما كانت الميزانية العامة وثيقة مالية رسمية، تقوم على الإجازة والتقدير بحيث يعتبر التقدير عملاً تقنياً تقوم به السلطة التنفيذية بينما تعد الإجازة عملاً تشريعياً تقوم به السلطة التشريعية، فإنه يثور التساؤل حول تحديد طبيعتها قانونية، ويندرج تحت هذا الطرح ثلاث آراء فقهية:¹

الرأي الأول: الميزانية هي قانون أي عمل تشريعي، يصدر عن السلطة التشريعية وفق إجراءات صدور القوانين طبقاً لأحكام الدستور ووفقاً للنظام الداخلي للبرلمان.

الرأي الثاني: الميزانية العامة هي عمل إداري لأنها مجرد تخمينات وتوقعات للنفقات والإيرادات المستقبلية أي عمل احتمالي يحتمل الصواب والخطأ معاً ولا يقوم على قواعد علمية مجردة توافق خاصية القواعد القانونية.

الرأي الثالث: الميزانية العامة هي عمل مختلط أي قانوني وإداري معاً، حيث يرى الفقيه (Duguit) بأن أحكام الإيرادات العامة (خاصة بالضرائب) هي عمل قانوني تشريعي أما ما تعلق منها بالنفقات فهي عمل إداري.

¹ زينب عوض الله، أساسيات الميزانية العامة، دار الجامعة الجديدة، القاهرة 2006 ص 253

المطلب الثاني: أهمية الميزانية العامة ومبادئها¹

تظهر أهمية الميزانية العامة في مختلف النواحي خاصة السياسية والاقتصادية كما تخضع لمجموعة من المبادئ العامة والأساسية سنتطرق لها كما يلي:

الفرع الأول: أهمية الميزانية العامة للدولة

أولاً- أهميتها السياسية:

إن اعتماد الميزانية من قبل البرلمان معنى ذلك مناقشة البرنامج السياسي للحكومة وإن احتاج السلطة التنفيذية لمصادقة البرلمان يعني تتمتع الشعب بحرياته الدستورية وحقوقه الديمقراطية كما أن الميزانية بما تتضمنه من مؤشرات اتقاقية وموارد مالية فهي تكشف عن السياسة العامة للدولة اتجاه المجتمع.

ويستطيع البرلمان أثناء مناقشة الميزانية فرض رقابة على أعمال السلطة التنفيذية، كذلك يستطيع عن طريق رفض اعتماد معين في مشروع الحكومة إجبارها على العدول عن سياسة اقتصادية واجتماعية معينة أو حملها على تنفيذ برنامج معين .

ثانياً: أهميتها الاقتصادية:

للميزانية العامة دور فعال في تحقيق التوازن الاقتصادي في الدولة وذلك عن طريق استخدام السياسة الاتقاقية الايرادية.

تعكس الميزانية العامة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية في مجتمعات مختلف الدول فهي أداة تساعد في إدارة وتوجيه الاقتصاد القومي حيث لم تعد الميزانية أرقاماً وكميات كما كانت في المفهوم التقليدي، بل لها آثار في كل حجم الإنتاج القوي وفي مستوى النشاط الاقتصادي بكافة فروعها وقطاعاته .

¹ ناصر ياسين، المرجع السابق، ص 9- 11

فالميزانية العامة تعكس فلسفة الدولة وذلك من خلال نفقاتها وإيراداتها فالتوسع في نفقات القطاع العام يشير إلى توسع دور الدولة في الاقتصاد حيث أن ازدياد نسبة مساهمة هذا القطاع في الإيرادات العامة يعكس توجه الدولة إلى اتساع سياسة الاقتصاد الموجه .

إذا الميزانية العامة تأثر وتتأثر بهذه القطاعات الاقتصادية، فغالبا ما تستخدم الدولة الميزانية العامة ومحتوياتها أي النفقات والإيرادات من أجل إشباع الحاجات العامة التي يهدف الاقتصاد إلى تحقيقها .

فالعلاقة وثيقة بين النشاط المالي للدولة أي الميزانية والأوضاع الاقتصادية بكل ظواهرها من التضخم والانكماش والانتعاش... الخ، بحيث يصبح من المتعذر فصل الميزانية العامة عن الخطة الاقتصادية، وخاصة بعد أن أصبحت الموازنة أداة مهمة من أدوات تحقيق أهداف الخطة الاقتصادية.¹

ثالثا - أهميتها الاجتماعية:

إن أهمية الميزانية الاجتماعية تتعلق بمفاهيم العدالة الاجتماعية وتقليل الفوارق بين الطبقات والرخاء الاجتماعي بحيث تعكس الأهداف التي تضعها وتنفذها الحكومة في مجال الرخاء الاجتماعي مدى اهتمامها في الارتقاء بالخدمات التعليمية وتقديم التعليم المجاني في مختلف ومراحل تطور الخدمات الصحية ومد شبكات الماء وإيصال الكهرباء... وغيرها من الخدمات.

كذلك في مجال إعادة توزيع الدخل القومي حيث تكشف السياسة الضرورية فيما إذا كانت الحكومة تسعى لتقليل الفوارق بين دخول الأفراد وذلك من خلال الضرائب التصاعدية وتحقيق العدالة الاجتماعية.

الفرع الثاني: مبادئ الميزانية العامة

يتعين على السلطة التنفيذية وهي بصدد تحضير الميزانية أن تضع في اعتبارها عدد من المبادئ العامة التي تحكم الميزانية والتي صارت من البديهيات في علم المالية وتتمثل هذه المبادئ الأربعة التالية فيما يلي: سنوية - وحدة - عمومية وتوازن الميزانية.

¹ أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، الأردن، 2000، ص 93

أولاً- مبدأ سنوية الميزانية:

لقد وردت الإشارة إلى مبدأ السنوية في المادتين 3 و6 من قانون المالية الإطار لقوانين المالية في الجزائر لسنة 1984 . حيث تعتبر مدة السنة المالية رخصة لتنفيذ الميزانية العامة نظرا لكونها أكثر ملائمة وتكيفاً مع توقعات الهيئات والبرلمان المكلفة بأعداد وتحضير الميزانية، ذلك أن مدة السنة المالية تسمح بتجسيد جيد للنفقات والإيرادات المتوقعة وكذا المصادقة عليها من جهة أخرى وإعطاء فعالية للرقابة عليها من جهة أخرى.

يعني هذا المبدأ أن يتم التوقيع والترخيص لنفقات وإيرادات الدولة بصفة دورية منتظمة كل عام ويعني هذا المبدأ أيضاً أن الميزانية يجب أن تقرر باعتماد سنوي من السلطة التشريعية. ويرجع هذا المبدأ إلى اعتبارات سياسية ومالية معينة:¹

-الاعتبارات السياسية: فنتمثل في أن مبدأ الميزانية يضمن دوام رقابة السلطة التشريعية على أنشطة السلطة التنفيذية التي نجد نفسها مضطرة على الرجوع إليها والحصول على موافقتها بصفة دورية كل عام، ثم إن المناقشة السنوية لميزانية الدولة تجعل السلطة التشريعية تقف على تفاصيل نشاط السلطة التنفيذية وراقبته ورسم حدوده.

-الاعتبارات المالية: وتتمثل في أن فترة السنة هي الفترة التي تمارس خلالها اغلب الأنشطة الاقتصادية، كما إنها تضمن دقة تقدير إيرادات الدولة ونفقاتها بصفة خاصة على أساس اتجاهاتها في الماضي القريب (السنة المالية المنتهية)، وذلك لصعوبة تقدير هذه الإيرادات والنفقات في فترة أطول، وما قد يقترن بذلك من أخطاء فتقدير النفقات عندما تكون مدة الميزانية أطول من سنة سيكون صعباً نظراً لاحتمال تغير الأسعار بشكل محسوس خلال هذه الفترة الأزمات لتنفيذ الميزانية، كما أن تقدير الإيرادات لن يكون بدوره أقل صعوبة نظراً لاحتمال تغير العوامل الاقتصادية التي تؤثر في الدخل الوطني.

كما أن فترة السنة تضم فصول السنة الأربعة التي تتوزع عليها مظاهر النشاط الاقتصادي وما تقتضيه من نفقات وإيرادات فلو كانت الميزانية توضع لمدة تقل عن سنة، فإن ذلك سيؤدي إلى اختلال في موارد الدولة ونفقاتها.

¹ محرز محمد عباس، المرجع السابق، ص 392-393

ويؤكد الفكر المالي التقليدي على ضرورة احترام مبدأ سنوية الميزانية، باعتباره يمثل ضماناً لتحضير الميزانية على ضوء تقديرات محددة ومن ثم واقعية. إلى جانب مراعاته لظاهرة موسمية بعض النفقات والإيرادات، إضافة إلى ضمانته لرقابة فعالة ودورية على فترات قصيرة من جانب السلطة التشريعية للإنفاق الحكومي.

- **بداية السنة المالية:** وتختلف بداية السنة المالية من دولة لأخرى فبعض الدول تجعل بداية السنة المالية لميزانية الدولة في أول جانفي، وهي حالة الجزائر أين توافق سنة تنفيذ الميزانية السنة المدنية أي من 1 جانفي إلى 31 ديسمبر¹

وكذا الأمر في فرنسا وألمانيا وإيطاليا... الخ.

وفي الجزائر تنص المادة 3 من قانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية على ما يلي: (يقرر ويرخص قانون المالية للسنة، بالنسبة لكل سنة مدنية، مجمل موارد الدولة وأعبائها وكذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية كما يقرر ويرخص علاوة على ذلك المصاريف المخصصة للتجهيزات العمومية وكذلك النفقات بالرأس مال)². ومبدأ سنوية الميزانية ليس مطلقاً، حيث ترد عليه بعض الاستثناءات، مثل نظام ألاثني عشرية في حالة عدم التمكن من المصادقة على الميزانية قبل بداية السنة المالية، إذا تترخص الإدارة العامة بفتح اعتمادات شهرية مؤقتة على حساب الميزانية المقبلة.

كما يعتبر استثناء من مبدأ السنوية الميزانيات المخصصة للبرامج والمخططات الاقتصادية والاجتماعية التي يستغرق تنفيذها في الميدان عدة سنوات.

¹ طبقاً للمادتين 3 و 7 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 والمادة 3 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990

² المادة 3 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية

ثانياً: مبدأ وحدة الميزانية:¹

تنص قاعدة الوحدة بان تدرج جميع إيرادات الدولة ونفقاتها في ميزانية واحدة وتظهر في وثيقة واحدة، ويعني هذا عدم تعدد ميزانيات الدولة، وذلك من شأنه إعطاء صورة حقيقية للمركز المالي للدولة وسهولة قراءتها في شكل موازنة وأيضاً يسهل عملية رقابة البرلمان² ومبدأ وحدة الميزانية يعني وضع بنود الإيرادات والنفقات في خطة واحدة بهذا يمكن تفسيره على أساس:

1 - زاوية مادية³: وتعني أن جميع العمليات المالية للدولة تجمع ضمن مشروع يخضع لرقابة البرلمان .

واحترام مبدأ الوحدة من الزاوية المادية يعني عدم القدرة على إخفاء العجز بطريقة تقديم الميزانية المتوازنة في الشكل العادي ثم تقدم الموازنة أو مجموعة موازنات تكميلية غير متوازنة تماماً .

2- زاوية شكلية⁴: خضوع جميع العمليات المالية لقانون واحد هو قانون المالية ومن هنا تظهر أهمية مبدأ الوحدة من حيث الرقابة البرلمانية .

ومن ناحية أخرى يمنع مبدأ الوحدة ظهور العمليات المالية المطابقة للنفقات النهائية ضمن حسابات خارج الشكل للميزانية الأساسية . ومبدأ الوحدة من الزاوية الشكلية يسمح للبرلمان بإعطاء الرأي حول أولية النفقات .

والقاعدة العامة أن يتم تسجيل النفقات في ميزانية خاصة متوازنة وتمويلها بطرق خاصة كفرض الضرائب الإضافية أو لإحداث تغييرات نقدية .

ومن الاستثناءات الواردة على قاعدة وحدة الميزانية، يمكن الإشارة إلى وجود ميزانيات أخرى إلى جانب الميزانية العامة وهي:

¹ محمد الصغير بعلي ويسرى ابوالعلاء ، المرجع السابق،ص93

² محمد السعيد فرهود ، كتاب مبادئ المالية (الجزء الأول) ، حلب 1978 ، ص281

³ محمد الصغير بعلي ويسرى ابوالعلاء، المرجع السابق ، ص.93

⁴ نفس المرجع السابق ،ص 94

الميزانيات غير العادية، الميزانيات الملحقة، الميزانيات المستقلة، الحسابات الخاصة على الخزينة.

وفي الجزائر فان هيئات الإدارة المحلية مثلا البلديات فان ميزانياتها نظرا لتمتعها بالشخصية المعنوية، كما جاء في المادة 44 من قانون 84-17 تسمح بإنشاء ميزانيات ملحقة حينما نصت على ما يلي:

يجوز أن تكون موضوع ميزانيات ملحقة، العمليات المالية لمصالح الدولة التي لم يضاف عليها قانون الشخصية الاعتبارية، والتي نشاطها أساسا إلى إنتاج بعض المواد أو تأدية بعض الخدمات المدفوعة الثمن.

ثالثا: مبدأ العمومية (الشمولية):¹

ويعني أن تتضمن الميزانية قسمين: أو لهما خاص بالإيرادات والثاني بالنفقات دون الربط بحيث يظهر كل قسم مستقلا عن الآخر.

وهذه الطريقة توضح نتيجة نشاط الدولة مما يبسر مهمة البرلمان في الرقابة على بنود الميزانية ورقابة داخلية في مرحلة تنفيذ الميزانية ويتعارض هذا المدامع بعض القواعد وهي:

***عدم تخفيض الإيرادات والنفقات: التعديل النسبي بالزيادة أو النقصان:**

إذا طبقنا هذا المبدأ يجب تسجيل الإيرادات والنفقات بقيمتها الإجمالية ضمن الميزانية من الضرائب ونفقات التخلص من الطرق القديمة في حسابات الميزانية للحصول على دخل إضافي في هذه الحالة يمكن اللجوء إلى المصادر التمويلية الأخرى كالقروض لتمثيل دخل إضافي للميزانية.

والهدف من ذلك ضبط الموازنة حيث تؤدي زيادة الإيرادات إلى التبذير والإسراف.

***قاعدة عدم الرصد:** تمنع تغطية بعض أوجه الإنفاق عن طريق بعض الإيرادات أو العكس مما يخلق نوعا من عدم المساواة لصالح بعض الجهات العمومية فالهيئات المستفيدة من الإيرادات

¹ محمد الصغير بعلي، المرجع السابق 95-97

التي رصدت لحسابها يمكنها بسهولة الالتجاء للقروض لزيادة مواردها كما يمنحها نوعاً من الاستقلال وأفضلية بالنسبة للسلطات القائمة على تنفيذ الميزانية.

وهذه القاعدة طبقت في فرنسا واستعملت كسلاح للحكومة للوقوف ضد البرلمان مثال ذلك زيادة الضريبة المقررة لنفقات عامة كرسوم المشروبات لتغطية نفقات الصحة.

ويترتب على مبدأ عمومية الضريبة ما يلي:

- الإخضاع الضريبي لجميع المواطنين بدون التهرب منها أو تجنبها.

- كما يتعذر نقل عبئها بصورة تؤدي إلى انحرافها عن بلوغ أهدافها فضلاً عن ضرورة توافر انخفاض حساسية الممولين تجاه الضريبة وضالة شعورهم بعبئها، الأمر الذي يمكن تحقيقه إلا باعتدال أسعارها وأحكامها وإجراءاتها الإدارية.

رابعاً - مبدأ التوازن:¹

يحتوي توازن الميزانية على مفهومين: تقليدي وآخر حديث

1- المفهوم التقليدي لمبدأ توازن الميزانية:

يعني هذا المبدأ تساوي جملة نفقات الدولة مع إيراداتها المستمدة من المصادر العادية دون زيادة أو نقصان، فالمبدأ من هذا المفهوم ينظر إليه إذا نظرت حسابية بحتة وهذا موازنة الأفراد والمشروعات الخاصة، وذلك خشية حدوث عجز وتضخم أداما تم تغطية العجز عن طريق الإصدار النقدي، أو حدوث فائض يدفع على الإسراف والتبذير، ثم إن تغطية العجز عن طريق الالتجاء إلى القروض، من شأنه أن يؤدي إلى تناقض الأموال الموجودة في يد الأفراد والتي كانت ستوجه في الغالب على الاستثمار مما يؤدي إلى نقص رؤوس الأموال الإنتاجية في الاقتصاد القومي أضف إلى ذلك أن سد العجز عن طريق الاقتراض من شأنه تحميل الأجيال القادمة بأعباء إضافية تتمثل في خدمة الدين العام وعدم استيقادها بالأموال المقترضة.

¹ محرز محمد عباس، المرجع السابق، ص 416-418

2- المفهوم الحديث لمبدأ توازن الميزانية:¹

أما النظرية الحديثة في المالية العامة فلم تعد تنظر على العجز في الميزانية على انه كارثة مالية محققة وذلك في ضوء التطورات المالية والاقتصادية التي تميز القرن الحالي . ولكن ليس معنى ذلك أن الفكر المالي المعاصر يستبعد فكرة التوازن، كل ما هنالك انه يستبدل التوازن المالي بفكرة التوازن الاقتصادي العام حتى ولو أدى هذا إلى حدوث عجز مؤقت في الميزانية وهو ما يطلق عليه بنظرية العجز المؤقت والمنظم وتتمثل هذه النظرية في انه في فترات الركود والفساد تنتشر البطالة، وهذه البطالة هي في الحقيقة العجز الحقيقي الذي يتعرض له الاقتصاد وليس العجز بمفهومه المحاسبي، كما يشير أصحاب المفهوم التقليدي .

وتخفيض هذا العجز الحقيقي يستلزم زيادة حجم الاستثمارات لتنشيط الحالة الاقتصادية، وذلك عن طريق زيادة الطلب الكلي بمنح إعانات للعاطلين عن العمل وزيادة الاستثمارات اللازمة لمواجهة الزيادة في الطلب كما يتعين عليها أن تخفض من حجم الاقتطاعات العامة أي تخفيض معدل الضريبة أو عدم فرض ضرائب جديدة، حتى تزيد الموارد المالية لدي المواطنين ونقل الأعباء الملفات على عاتق المؤسسات الخاصة .

وبهذه الطريقة يمكن للاقتصاد الوطني أن يخرج من حالة الركود التي يعانيتها، وتزيد العمالة إلى الحد الذي يشتغل فيه الجهاز الإنتاجي للدولة بكل طاقته .

وتتلخص نظرية العجز المنظم في انه يتعين على الدولة في حالة الكساد أي عندما يكون الاقتصاد القومي دون حالة التشغيل الكامل أن تعمل كل ما من شأنه زيادة الطلب الكلي الفعلي حتى تنعش الحياة الاقتصادية مرة أخرى وتزداد العمالة إلى الحد الذي تصل فيه إلى تشغيل كل الطاقة الإنتاجية للاقتصاد القومي، أي مرحلة التشغيل الكامل.

¹ محرز محمد عباس، المرجع السابق، ص 417

المبحث الثاني: أعاون تنفيذ الميزانية العامة للدولة

إن عملية التنفيذ الخاصة بالميزانية العامة للدولة تقوم على تدخل نوعين من الأعاون ذوي ادوار منفصلة وتكامله في نفس الوقت إلا وهما: الأمرين بالصرف les ordonnateur من جهة والمحاسبون العموميون les comptables من جهة أخرى كل يتدخل حسب اختصاصه في عملية التنفيذ وسنقسم هذا المبحث إلى مطلبين أساسيين ألا وهما: الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

المطلب الأول: الأمر بالصرف

يعتبر الأمر بالصرف مسير يعين على رأس هيئة عمومية له مهام إدارية وأخرى مالية في إطار تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المكلف بتسييرها يتناول هذا المطلب دراسة وطبيعة نشاط الأمر بالصرف من متصور المحاسبة العمومية عن طريق العناصر التالية:

- تعريف وتصنيف الأمر بالصرف
- مهام ومسؤولية الأمر بالصرف

الفرع الأول: تعريف وتصنيف الأمر بالصرف

لتوضيح دور الأمرين بالصرف ينبغي التعرض لهذه الفئة المعينة من الموظفين الذين منح لهم قانون صفة خاصة بهم وصلاحيات واسعة، بالإضافة إلى تصنيفهم كل حسب طبيعة عمله، ولإحاطة بمختلف هذه الجوانب سيتم دراسة العناصر التالية:

- تعريف الأمر بالصرف
- تصنيف الأمر بالصرف

أولاً: تعريف الأمر بالصرف

هو موظف يتصرف باسم و لفائدة الدولة يعين مسؤولاً عن تسيير مرفق عام حيث يضطلع بمهام مالية مكملة لنشاطه الإداري لأنه المسؤول المكلف بتنفيذ ميزانية المرفق العام الذي يقوم بتسييره و بالتالي يقوم بتحرير أوامر صرف النفقات و أوامر تحصيل الإيرادات و التي تمثل

السند القانوني الذي بواسطته يقوم المحاسب العمومي بتنفيذ العمليات المالية المرخصة في الميزانية.

و يعد أمرا بالصرف في مفهوم هذا الموظف المعين قانونا في منصب مسؤول تسيير الوسائل المالية و المادية و البشرية، الذي تفوض له السلطة وفق المواد 28 - 26 - 29 من قانون رقم 91 / 20 المتعلق بالمحاسبة العمومية و يكون معتمدا قانونا طبقا للتنظيم الجاري العمل به¹.

و غالبا ما يعرف الأمر بالصرف في وحدات القطاع العام بصفة (المدير) و لكن ليس لكل مدير صفة الأمر بالصرف لأنه يشترط أن يمتلك هذا الأخير صلاحيات مالية، لان ممارسة الصلاحيات المالية هي التي تسمح للأمر بالصرف بتحديد مجال صرف المال العام سواء من حيث طرق التعاقد مع المتعاملين الإقتصاديين، السعر، الكمية، نوع السلع و الخدمات التي يريد اقتنائها في حدود اعتماد الميزانية .

وفقا لنص المادة 23 من قانون رقم 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يعرف الأمر بالصرف من خلال المهام الموكلة له، حيث يعتبر أمرا بالصرف كل عون معين قانونا لتنفيذ إجراءات الالتزام و التصفية و إصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب الإيرادات² .

كما يعرف أيضا بأنه الشخص الذي يعمل بأنه الشخص الذي يعمل باسم الدولة و المجموعات المحاسبية أو المؤسسات العمومية و يقوم بعملية التعاقد و بتصفية دين الغير أو قيمته أو بتحصيل الإيرادات العامة و يأمر بصرف النفقات³

وبذلك وحسب نص المادة 23 من قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، يعد أمرا بالصرف كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات التالية:

¹ المادة 02 من المرسوم التنفيذي 97 - 268 المحدد للإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية و تنفيذها و يضبط صلاحيات الأمرين بالصرف و مسؤولياتهم

² المادة 23 من القانون رقم 90 - 21 متعلق بالمحاسبة العمومية

³ عباس عبد الحفيظ ، تقييم فعاليات النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية، دراسة حالة نفقات ولاية تلمسان و بلدية منصور ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة بويكر بلقايد (تلمسان) ، الجزائر ، 2012 ، ص 22

***عمليات على الإيرادات:**

وتشمل الإثبات والتصفية والامر بالتحصيل حيث إن:

الإثبات : هو إجراء يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي.

التصفية : تسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديون للديون على المدين لفائدة الدائن العمومي.

الامر بالتحصيل : هو الإجراء الأخير الذي يقوم به الأمر بالصرف فيما يخص الإيرادات ويأمر من خلاله المحاسب العمومي بالقيام بعملية التحصيل.

***عمليات على النفقات:**

وتشمل الالتزام والتصفية والامر بالصرف.

الالتزام: هو إجراء يتم بموجبه إثبات نشوء الدين.

التصفية: تسمح بالتحقيق على أساس الوثائق المحاسبية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية.

الامر بالصرف: فهو إجراء يأمر بموجبه بدفع النفقات العمومية.

ثانيا - تصنيف الأمر بالصرف:

و الأمر بالصرف صنفان: أما أمر بالصرف رئيسيون أو ثانويون¹.

بينت المادة 06 من المرسوم 313 / 91 و المادة 21 / 90 أن للأمرين بالصرف أما ثانويين أو ابتدائيين، لكن صدور قانون المالية التكميلي لسنة 1992 و بموجب مادته 2 تم تعديل المادة من قانون 21 / 90 فأصبح الأمر بالصرف اما ثانويون أو أحاديون من جهة ثانية².

¹المادة 25 من القانون رقم 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة

²المرسوم التشريعي 92 - 04 المؤرخ في 11 أكتوبر المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1992 ، عدد 73

1- الأمر بالصرف الرئيسي:

- هو الذي تخصص له مباشرة الاعتمادات المرخص بها في الميزانية (مثل الوزير بالنسبة للدولة و الوالي بالنسبة للولاية و رئيس المجلس الشعبي البلدي بالنسبة للبلدية ... الخ)¹ .
- بناء على نص المادة رقم 26 من قانون رقم 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تمنح صفة الأمر بالصرف الرئيسي حصريا للفئات الموالية² .
- المسؤولون المكلفون بتسيير المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس الأمة و مجلس المحاسبة .
 - الوزراء في حدود الاعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة إضافة إلى الحسابات الخاصة للخرينة المرخصة في قانون المالية .
 - الوالي في حدود ميزانية الولاية .
 - رؤساء المجالس البلدية الذين يتصرفون لحاسب البلديات .
 - المسؤولون المعنيون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .
 - المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية حيث تنص الفقرة على الأشخاص الذين تم انتخابهم أو تعيينهم للقيام بصلاحيات تخص عمليات النفقة غير أن الملاحظ على هذه الفقرة انه يعترها الغموض إذا لم تحدد المقصود بدقة .
- كما تعرف هذه الفئة من الأمرين بالصرف بأنهم هم الذين يصدرون أوامر بالدفع لفائدة الدائنين و أوامر الإيرادات ضد المدنيين و أوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين³ .

¹ محمد مسعى ، المحاسبة العمومية ، دار الهدى ، عين مليلة الجزائر ، 2003 ص 28

² المادة 26 من قانون 90 - 21

³ المادة 07 من المرسوم 91 - 313

2- الأمر بالصرف الثانوي:

هو الذي تفوض له الاعتمادات من قبل الأمر بالصرف الرئيسي (مثل رئيس مصلحة غير ممرضة لوزارة ، أو رئيس بعثة دبلوماسية أو قنصلية في الخارج أو عميد كلية ... الخ)¹ و يقوم الأمر بالصرف الرئيسي بتعيين الأمر بالصرف الثانويين من اجل تسيير و تنفيذ ميزانية وحدات القطاع العام اللامركزية و بالتالي تتكون شبكة الأمر بالصرف الثانويين من المديرين الجهويين و المديرين المنصبين على رأس الهيئات العمومية غير المركزية الذين يمثلون مختلف الوزارات على المستوى المحلي و الذين يقومون بإصدار أوامر تحصيل الإيرادات و حوالات الدفع بتفويض من الأمر بالصرف الرئيسي² .

إن هذا التفويض يعتبر تفويضا للسلطة و هو لا يتم لصالح شخص معين بذاته بل بصفته ممارسة لوظيفة محددة قانونا، ومن هنا فهو يختلف عن مجرد تفويض الإمضاء الذي يسمح للأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي بتعيين احد رؤوسه للقيام ببعض أعمال التسيير باسمه و لحسابه و التي قد يكون من بينها الأمر بالصرف، فيسمى الأمر بالصرف مفوضا، فتفويض الإمضاء يسمح للمفوض بالغاءه في أي وقت و يعطيه الحق في الوقاية على كل العمليات التي يجريها المفوض عنه و ذلك يعكس تفويض السلطة، و تجدر الإشارة انه لا يمكن للأمر بالصرف الثانوي أن يفوض سلطاته لغيره، لكن يمكنه تفويض إمضاءه .

3- الحالة الخاصة بالأمر بالصرف الوحيد:

تنص المادة 25³ من قانون المحاسبة العمومية على أن " الأمر بالصرف هم من جهة إما وليون أو رئيسيون، و من جهة أخرى ثانويون أو أحاديون " من ضمن مميزات نظام المحاسبة العمومية المطبق في الجزائر بعد استقلالها تأسيس فئة خاصة من الأمر بالصرف سميت بالأمر بالصرف الوحيد، إذا انه بموجب أحكام المرسوم رقم 73 - 135 المؤرخ في 09 أوت

¹ محمد مسعى ، المرجع السابق ، ص 29

² شلال زهير ، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة أمحمد بوقرة ، بومرداس ، 2013 ، ص 106

³ المعدلة بموجب المادة 73 من المرسوم التشريعي رقم 92 - 04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992

1973 و المتضمن عدم تركيز اعتمادات الدولة الخاصة بالتجهيز و الاستثمار لصالح الولايات، و المرسوم رقم 73 - 138 المؤرخ في 09 أوت 1973 و المحدد لشروط تسيير هذه الاعتمادات إلى الوالي بصفته أمرا بالصرف وحيدا لتركيز السلطات المالية على مستوى الولاية في يد الوالي بصفته ممثل للحكومة و أمين سلطة الدولة .

الفرع الثاني: مهام ومسؤولية الأمر بالصرف

لقد خول قانون صلاحيات ومهام واسعة للآمرين بالصرف تجعلهم يتصرفون باسم ولفائدة الدولة، وإضافة للمهام الموكلة للآمرين بالصرف فإنه تقع على عاتقهم عدة أنواع من المسؤوليات حسب طبيعة المهام الموكلة لهم وحسب الأخطاء والمخالفات المالية المكلفة إليهم من جهة أخرى. ولإحاطة بمختلف هذه الجوانب سيتم دراسة العناصر التالية:

- مهام الأمر بالصرف

- مسؤولية الأمر بالصرف

أولا - مهام الأمر بالصرف:

لقد خول قانون صلاحيات واسعة للآمرين بالصرف فلهم القيام بما يلي:

- مسك المحاسبة المادية لمختلف ممتلكات الهيئة الإدارية .

- احترام النصوص القانونية و التنظيمية أثناء القيام بعملية الأنفاق و التحصيل فعلى سبيل المثال فيما يخص المرتبات و الأجور أن يكون استحقاقها قد تم بالنظر لطبيعته المركز قانوني الذي شغله الموظف و رتبته و درجته و حالته الاجتماعية و مدة الخدمة المناسبة للنفقة المستحقة و أما فيما يتعلق بالتعويضات وجود النص قانوني و القرار الصادر من الجهة المختصة و قيام الموظف بالعمل المكلف به في الفترة المحددة و بالنسبة للأشغال و التوريد أن يتم بموجب صفقات عمومية، و وصل تسليم أداء الخدمة و توريد السلع وفق الشروط المتفق عليها و بالكمية المحددة من قبل الجهة المعنية، و من ثم يتحقق الأمر بالصرف من قيام التصفية على الأسس التي تثبت ترتب الدين و تحديد مقداره و استحقاقه و عدم سقوطه بحكم مرور الزمن أو بأي سبب آخر .

- القيام و التحقق من أن عملية الالتزام قد تمت وفقا للإجراءات المقررة قانونا .
- التحقق من شرعية النفقة من الناحية المالية و المحاسبية و الحصول على التأشيرة قانونية من قبل المصالح المختصة حيث يقتضي عقد النفقة من الناحية المالية وجود اعتمادات مالية مخصصة في الميزانية، وفق بنود محددة حيث يمنع تعديلها، و من قبل المصالح المختصة حيث يقتضي عقد نفقة ما لم يتوفر لها اعتماد في الميزانية و لا يجوز استعمال الاعتمادات المالية لغير الهدف الذي من اجله رصدت .
- مسك محاسبة إدارية للنفقات و الإيرادات العمومية في سجلات خاصة تتضمن كل المعلومات الخاصة بالعمليات المالية، مما يسمح من معرفة الأرصدة المتبقية في أي مرحلة من مراحل التنفيذ¹ .
- ممارسة الرقابة على عمليات التسجيل و الجرد للتأكد من أن المسك قد تم وفقا لقواعد الجرد المنصوص عليها قانونا .
- التحقق من مدى سلامة الوثائق و المستندات المتعلقة بالعمليات المالية .
- القيام بإعداد الحساب الإداري و إرساله إلى الجهات المختصة منها مجلس المحاسبة و وزارة المالية و إلى السلطة الوصية فيما يتعلق بالهيئات اللامركزية قبل 30 يوليو من السنة المالية² .
- إذا كان الأمر بالصرف يتمتع بصلاحيات واسعة للقيام بعمليات الأنفاق و التحصيل إلا أن سلطته مقيدة بحيث يشترط أن تكون النفقة مشروعة و يحظر عليه الالتزام في الحالات الآتية:
- * عدم وجود الاعتمادات في الميزانية .
- * عدم توفر المناصب المالية .
- * عدم وجود باب خاص تحسم منه مبلغ النفقة³ .

¹المواد 3 ، 14 ، 15 ، 16 من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 .

²المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 96 - 56 المؤرخ في 22 - 01 - 96 الذي يحدد إنتقالا الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة ج ، ر العدد 6 .

³المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 97 - 268 .

ويمكن تحديد اختصاص الأمر بالصرف الإدارية لتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات العمومية كما يلي:

*** فيما يخص الإيرادات:**

على الأمر بالصرف تحصيل الإيرادات المحددة في الميزانية وليس له الحرية في هذا المجال وباختلاف إيرادات البرلمان العمومية، فان تقنية تنفيذها متباينة هي الأخرى لكن المخطط العام لإجراءات تحصيلها يكون في البداية بتعيين طبقات تفوق البرلمان العمومية ثم تصفية هذه الحقوق، وأخيرا عداد الأمر بالتحصيل وتبليغه للمحاسب العمومي ليقوم بعملية التحصيل.

*** فيما يخص النفقات:**

فعلى عكس المجال السابق فالأمر بالصرف يستفيد من سلطة تقديرية لاستعمال الاعتمادات الموضوعية تحت تصرفه فهو:

- يستطيع تحديد الملائمة في إطار ترخيصات الميزانية
- يختار وقت إنشاء النفقة في حدود قاعدة سنوية
- يحدد مبلغ النفقة دون تجاوز الحد الأقصى المحدد في قانون المالية
- كما يمكنه تقديم الاعتماد إلى نفقات صغيرة أو استعماله لنفقة إجمالية هامة، أما تقنيات تنفيذ الميزانية فهي تمر بإجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف التي هي من اختصاص الأمر بالصرف ثم تليها مرحلة الدفع التي هي من اختصاص المحاسب العمومي.

ثانيا - مسؤولية الأمر بالصرف:

فيما يخص مسؤوليات الأمرين بالصرف، فهي تختلف باختلاف وظائفهم من جهة، والأخطاء أو المخالفات المالية التي يمكن أن يرتكبوها من جهة أخرى، فمسؤولية الأمرين بالصرف قد تكون سياسية، أو تأديبية أو مدنية أو جزائية وانضباطية .

- يعتبر الأمر بالصرف مسؤول على كل المخالفات الصريحة للقوانين و التنظيمات المعمول بها التي يتم إثباتها بعد التحقيق والتدقيق من طرف مختلف هيئات الرقابة و إضافة

للمسؤولية التأديبية التي قد تقام على الأمرين بالصرف، و خاصة الثانويين و المفوضين هناك المسؤولية التي يثبت قيامها الرأي العام أو البرلمان وفق آليات الرقابة التي يمتلكها من جهة أخرى.

و إلى جانب كل هذا هناك المسؤولية المدنية و الجنائية¹، فكما أنهم ملزمين بمسك جرد للممتلكات العقارية و المنقولة المخصصة لهم، و هذا من شأنه كشف النقائص إذا ما حدثت، و الأمر بالصرف يتحمل مسؤولية شخصية إذا تهاون في مسك هذا الجرد².

وتتص المادة 32 من قانون المحاسبة العمومية على أن الأمرين مسؤولون مدنيا وجزائيا على استعمال وصيانة الممتلكات على استعمال وصيانة الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية، وتقوم المسؤولية المدنية أساسا على الخطأ الشخصي الذي يرتكبه الأمر بالصرف والذي يلحق به ضررا بالهيئة العمومية التي يعمل لصالحها وتتصرف أثار هذه المسؤولية إلى تعويض الضرر الحاصل من الذمة المالية الشخصية للأمر بالصرف.

يعد مجلس المحاسبة الهيئة الرقابية العليا له دور في الكشف عن المسؤولية الجنائية ففي حال إذا ما كشف أثناء ممارسة وظيفة الرقابة وقائع جنائية يقوم بإرسال الملف للنائب العام المختص إقليميا للقيام بالمتابعة و هذا ما أكدته المادة 27 مكرر الأمر 10 / 02 المتعلق بمجلس المحاسبة و فيما يخص مراقبة تسيير الأمرين بالصرف فهي تخضع لمراقبة و تحقيقات المؤسسات و البرلمان المؤهلة لهذا الغرض³.

في حين أن المادة 06 من المرسوم التنفيذي 97 / 268 الأمرين بالصرف على احترام و بدقة التنظيم الجاري العمل به و إلا فستسلط عليهم عقوبات مالية في صورة غرامات يصدرها مجلس المحاسبة في حق مرتكبي مخالفات معينة على إلا يتجاوز مبلغها المرتب السنوي الإجمالي للعون المعني، و هذا وفق مانصت عليه المادة 89 من الأمر 95 / 20 و مجمل القول إن الأمرين بالصرف يخضعون لرقابة مجلس المحاسبة و ملزمون بتقديم أو تأخير الأمر بالصرف في تقديم الحسابات لمجلس المحاسبة فإنه يتعرض لعقوبات تتراوح من الغرامات المالية إلى عقوبة

¹ المادة 32 من القانون 90 - 21 .

² شلالى رضا ، تنفيذ النفقات العامة ، بحث ماجستير ، كلية الحقوق بن عكنون ، 2002 ، ص07

³ المادة 27 من الأمر 95 - 2 المتعلق بمجلس المحاسبة .

الفصل من المنصب وفق مانصت عليه المادتين 62 من الأمر 95 / 20 و 61 من الأمر 10 - 02 المتعلقين بمجلس المحاسبة.

المطلب الثاني: المحاسب العمومي .

يقوم المحاسب العمومي بمهام حساسة في مجال تنفيذ الميزانية، لأنه يختص دون غيره بمسؤولية حيازة وتداول المال العام، ولإحاطة بمختلف هذه الجوانب سيتم دراسة العناصر التالية:

- تعريف وتصنيف المحاسب العمومي .
- مهام ومسؤولية المحاسب العمومي .

الفرع الأول: تعريف وتصنيف المحاسب العمومي .

لقد حظي المحاسب العمومي بدوره بعناية خاصة من خلال تحديد المجالات التي يتدخل فيها بشكل يضمن المحافظة على الأموال العامة بصفة عامة وتنفيذ قانون المالية بصفة خاصة، وسنحاول التعريف له وذكر تصنيفه من خلال العناصر التالية:

- تعريف المحاسب العمومي .
- تصنيف المحاسب العمومي .

أولاً- تعريف المحاسب العمومي:

عرف " جاك مانيني " المحاسب العمومي بأنه الموظف أو العون العمومي المرخص له قانوناً بالتصرف في الأموال العمومية أو الأموال الخاصة المنظمة¹.

يبرز هذا التعريف ثلاثة عناصر أساسية لمفهوم المحاسب العمومي:

- صفة الموظف أو العون العمومي حيث أن كل المحاسبين العموميين هم موظفون لدى الدولة (ملحقون بوزارة المالية) أو لدى الهيئات العمومية الأخرى .
- الترخيص القانوني الذي يتمثل في تعيين المحاسبين العموميين أو اعتمادهم من طرف وزير المالية .

¹ JaquesMagnet : Les comptables publics , L .G.G.J , Paris , 1995 , p 11

• التصرف في الأموال العمومية الذي يشمل أساسا تحصيل الإيرادات و دفع النفقات و حركة الأموال و القيم العمومية .

فيعتبر محاسبا عموميا كل شخص معين بصفة قانونية للقيام بتحصيل الإيرادات و دفع النفقات و ضمان حراسة الأموال و السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها و حفظها، و كذا تداول هذه الأموال و القيم و العائدات و المواد مع القيام بمسك الحسابات¹.

و على العكس من الأمرين بالصرف الذين تعتبر اختصاصاتهم المالية ملحقة أو مكملة لوظائفهم الإدارية، فإن المحاسبين العموميين يمارسون صلاحيات أصلية، حيث أن دورهم في تنفيذ الميزانيات و مختلف العمليات المالية يعد أساس وظائفهم .

إن المحاسب العمومي يراقب مشروعية التحصيل للإيرادات أو الدفع للنفقات التي تعد مرحلة رابعة من مراحل تنفيذ النفقة، و بهذا فالمحاسب العمومي قبل قبوله دفع النفقة عليه إن يتحقق و يدقق في مجموعة عناصر هي:²

✓ مطابقة العملية مع القوانين و الأنظمة المعمول بها .

✓ مراقبة صفة الأمر بالصرف .

✓ النظر في مدى توفر الاعتمادات في ميزانية الإدارة المعنية .

✓ التأكد من وجود تأشيريات عمليات المراقبة المحددة قانونا .

✓ شرعية عمليات التصفية .

✓ توفر الاعتمادات .

و في هذا الإطار يتولى وزير المالية تعيين او اعتماد المحاسبين العموميين حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف من أصناف المحاسبين، و ذلك وفق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91 - 311 المؤرخ في 07 - 09 - 1991 و المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين و اعتمادهم إضافة إلى ذلك يجب على المحاسب العمومي أن يقوم بتأدية القسم المهني قبل توليه ممارسة

¹المادة 33 من القانون 90 - 21

²المادة 36 من القانون 90 - 21

المهام الموكلة إليه و من اجل تصحيحه الرسمي على رأس مصلحة محاسبه يجب عليه أن يقدم الوثائق التالية:¹

- نسخة من قرار التعيين .
- محضر تأدية القسم .
- نسخة من عقد التأمين لتغطية مسؤولية المحاسب العمومي .

ثانيا - تصنيف المحاسب العمومي:

و تطبيق لنص المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 يكون المحاسبون العموميون أما رئيسيون أو ثانويين:²

1- المحاسب العمومي الرئيسي:

هو المحاسب الذي يكون مكلفا بإجراء القيد النهائي في سجلات المحاسبة للعمليات المالية للدولة، حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة، وفقا لنص المادة 131 من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 - 09 - 1991 * و المتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كفياتها و محتواها،

يتصف المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من:

* العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية (acct):يقوم بما يلي:

- تركيز حسابات المحاسبين الرئيسيين الآخرين
- متابعة الحساب المفتوح باسم الخزينة العمومية على مستوى البنك المركزي
- تنفيذ العمليات الخاصة بالحسابين الخاصين بالخزينة التالية:حساب التسوية مع الحكومات الأجنبية وحساب القروض.
- ويعتبر المحاسب الوحيد الذي لا يملك صندوقا

¹ Ali Bissaad , manuel de la comptabilité publique , école nationale des impots , Kolea , 2001 , p 59.

²أنظر المواد من 11 إلى 13 من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313

*** أمين الخزينة المركزية: (le trésorier central)**

هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي خاصة ميزانية الوزارات، فله مهمة انجاز عمليات الدفع والخاصة بنفقات التسيير والتجهيز العمومي للدولة، كما يتولى تنفيذ بعض النفقات المتعلقة بحسابات التخصيص الخاص.

*** أمين الخزينة الرئيسية: (le trésorier principal)**

يتكفل بعمليات الخزينة، وكذا نفقات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الوطني، إذا فأمين الخزينة الرئيسي يتولى تنفيذ النفقات التي تدخل في إطار حسابات التخصيص الخاص وحسابات التسبيقات، وحسابات الديون، بالإضافة إلى تكفله بمعاشات المجاهدين لأنها شبه ديون على عاتق الدولة.

*** أمناء الخزينة في الولاية: (le trésorier de la wilaya)**

المادة 10 من المرسوم التنفيذي 91-129 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة، وفي العموم فان أمين الخزينة الولاية يقوم بما يلي:

- تركيز العمليات المالية التي يجريها المحاسبون الثانويون التابعون له
- تنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات لميزانية الدولة على المستوى المحلي الخاصة بالخرزينة وتوزيع المعاشات على مستوى ولايته.
- تنفيذ ميزانية الولاية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يسيرها.
- تداول الأموال والقيم والسندات وحراستها، ويقوم بحركة حسابات أرصدة الخزينة والمحافظة على الأوراق الثبوتية الخاصة بالعمليات المالية التي يجريها.
- ويعتبر أمين خزينة الولاية عصب شبكة المحاسبين حيث يمثل حلقة الوصل بين المحاسبين الثانويين والرئيسيين لأنه يركز عمليات المحاسبين الثانويين ويرسلها إلى المحاسبين الرئيسيين الآخرين.

2- المحاسب الثانوي:

ورد ذكره في المادة 32 من المرسوم التنفيذي 313/91 المؤرخ في 07-09-1991، ويختلف المحاسب الثانوي عن الرئيسي في كون هذا الأخير له جميع الصلاحيات في جميع المجالات، أما المحاسب الثانوي فغالبا ما يكون اختصاصه في تنفيذ نوع محدد من المجالات، فمثلا تنفيذ الأحكام الجبائية يتكفل بها قابض الضرائب.

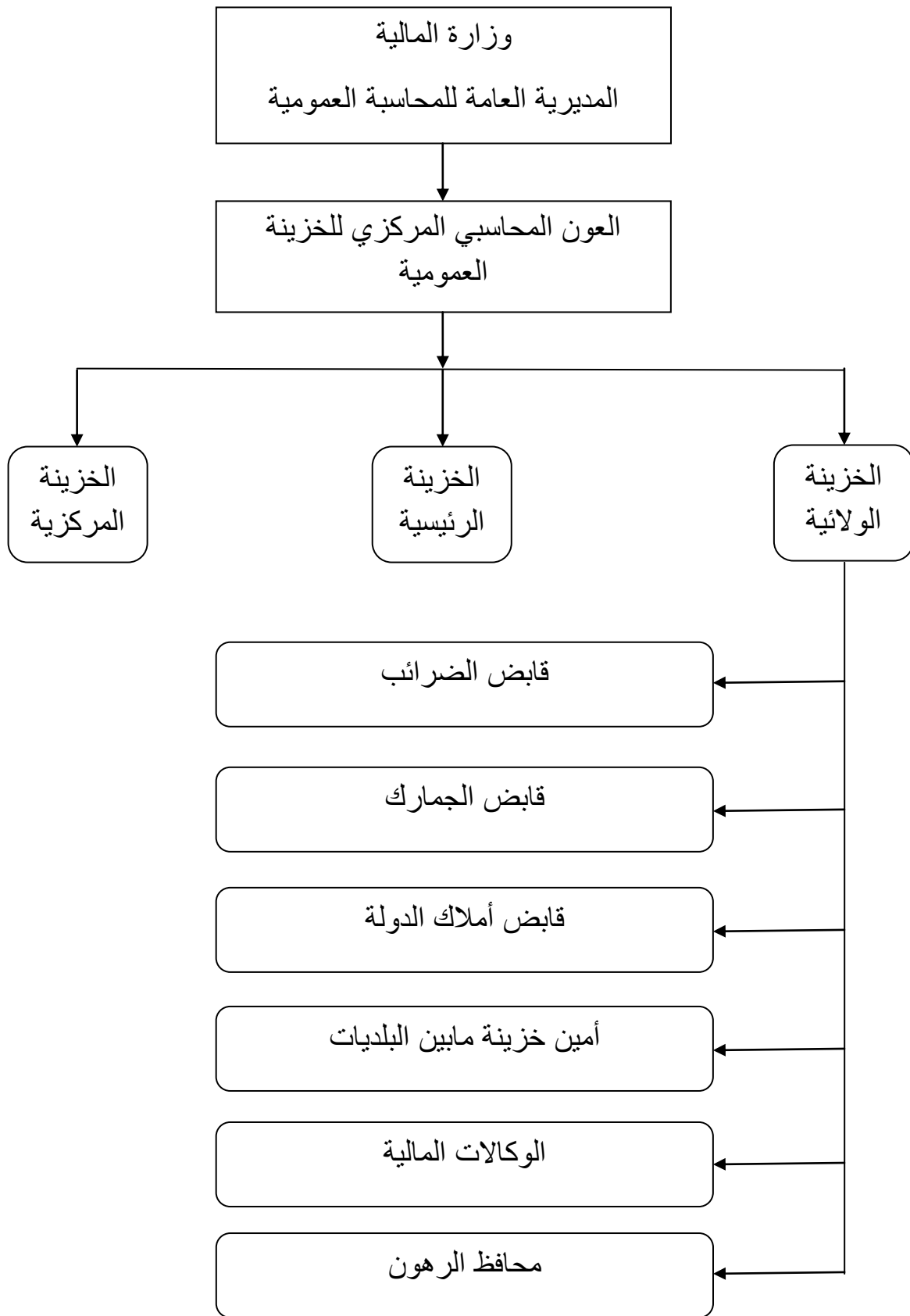
وهو كل محاسب يتولى تجميع محاسبه محاسب رئيسي، حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات و النفقات لفائدة المحاسب الرئيسي الذي يقوم بدوره شهريا بتدقيق و دمج القيود المحاسبية التي قام بها المحاسب الثانوي الواقع في إقليم سلطته المحاسبية، و عليه يمتلك صفة محاسب عمومي ثانوي للدولة كل من ¹:

- قابضوا الضرائب و الجمارك و أملاك الدولة .
- أمناء خزائن خزينة ما بين البلديات و المراكز الاستشفائية الجامعية و كذا القطاع الصحي.
- محافظو الرهن .
- أما بالنسبة للجماعات المحلية فان أمين خزينة الولاية هو المحاسب الرئيسي لميزانية الولاية (المادة 53) .

- و أمين خزينة البلدية هو المحاسب الرئيسي لميزانية البلدية (المادة 54)².
- و بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري فهناك أعوان محاسبون رئيسيون خاصون بهذه المؤسسات (المادة 66)، وفي حالة وجود أمرين بالصرف ثانويين لهذه المؤسسات يتم اعتماد محاسبين من طرف وزير المالية أو ممثله (المادة 68) .

¹ Manuel de procédures d'exécution des dépenses et recettes publique ,ap . cit , p ;15.

² قبل تعديل أحكام هذه المادة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 03 - 42 المشار إليه في الهامش أعلاه كان القابض البلدي هو المحاسب الرئيسي لميزانية البلدية .



الشكل 01 يمثل أصناف المحاسبين العموميين في الجزائر¹

¹. لشلال زهير ، المرجع السابق، ص 103

الفرع الثاني: مهام ومسؤولية المحاسب العمومي

لقد خول قانون صلاحيات ومهام واسعة للمحاسبين العموميين تجعلهم يقومون بتداول وتسيير الأموال العمومية، وبالإضافة إلى المهام الموكلة لهم فإنه تقع على عاتقهم عدة أنواع من المسؤوليات، ولإحاطة بمختلف هذه الجوانب سيتم دراسة العناصر التالية:

- مهام المحاسب العمومي.

- مسؤولية المحاسب العمومي.

أولاً - مهام المحاسب العمومي:

يتمتع المحاسب العمومي بصلاحيات متعددة في مجال تداول الأموال العامة¹ و بالتالي يقع على عاتقه مسؤولية سوء التسيير و تعرضه للجزاء² وهو مكلف بتطبيق رقابته أثناء تنفيذ الميزانية، فهو مطالب بالتحقيق من مشروعية سندات الأمر بالتحصيل و سندات الأمر بالصرف و مطابقتها للقوانين و الأنظمة المعمول بها قبل تنفيذها .

يتدخل المحاسب العمومي في المرحلة أعمال من تنفيذ الميزانية حيث يقوم بتنفيذ مرحلة تحصيل الإيرادات و تسديد النفقات المرخصة في الميزانية .

إضافة للمهام المرتبطة بإجراء القيود المحاسبية و مسك السجلات المحاسبية قانونية للعمليات التي يقوم بتنفيذها، و إعداد حساب التسيير سنويا و إيداعه في الآجال المحددة قانونا لدى مجلس المحاسبة .

المحافظة على وثائق إثبات العمليات المالية و المستندات و السجلات المحاسبية لجميع العمليات التي يقوم بها .

و في هذا الإطار يمكن هام المحاسبية و المهام المتعلقة بمراقبة تنفيذ الميزانية، لان عملية تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات لا تعتبر عمليات مالية بسيطة بل تخضع لشروط قانونية و إجراءات تنظيمية يجب التحقق من توفيرها قبل تنفيذها .

أما من جانب تنفيذ الإيرادات فان المحاسب العمومي يتكفل تحت مسؤوليته الشخصية و المالية عن اتخاذ إجراءات التحصيل قانونية ابتداء من تاريخ استلام سندات الأمر

¹ أنظر المواد 28 و 31 من القانون العضوي الفرنسي لسنة 2001 تقابلها المادة 36 من القانون رقم 90 - 21 والمتعلق بالمحاسبة العمومية

² محمد بوراو ، المسؤولية المالية بوجه عام عن تدبير الميزانية حسب الأهداف بوجه خاص ، تشخيص مقارن ، مجلة الإدارة ، العدد 2 ،

بالتحصيل المحررة من طرف الأمر بالصرف و ذلك بعد أن يتحقق بان هذا الأخير مرخص له قانونا بتحصيل الإيرادات .

و بناء على ما سبق، فان المحاسب العمومي يختص بمراقبة و تنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات و تنفيذ النفقات من حيث الشكل و ليس من حيث المضمون عن طريق التحقق من مشروعية العمليات المالية على الوثائق المحاسبية و مطابقتها للقوانين المعمول بها دون أن يتدخل في مجال حسن تسيير المال العام الذي هو من اختصاص الأمر بالصرف .

أن عملية الدفع أو التحصيل موكلة للمحاسب العمومي الذي لا يمكن له أن يقوم بها إلا بعد إخضاعها للرقابات عليها في المادة 36 من قانون المحاسبة العمومية على الخصوص و هي كالتالي:¹

- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له: لا يمكن للمحاسب أن ينفذ الأوامر بالصرف أو الحوالات إلا إذا كانت صادرة عن الأمرين بالصرف المعتمدين لديه .
- توفر الاعتمادات: لا يجوز لأمرى الصرف أن يأمرها بدفع إلا في حدود الاعتمادات المخصص لهم، و في هذه الحالة على المحاسب أن يتأكد من أن المبلغ الإجمالي لكافة الحوالات المقدمة له لا تتجاوز مبلغ الاعتمادات .
- مطابقة العملية مع القوانين و الأنظمة المعمول بها و شرعية عملية تصفية النفقة .
- عدم سقوط الديون بالتقادم .
- تأشيرات عمليات المراقب (تأشيرة المراقب المالي، تأشيرة لجنة الصفقات ...) .

ثانيا - مسؤولية المحاسب العمومي:

يتميز المحاسب العمومي بمسؤولية ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام المكلف بها، رغم أن المشروع قدم له الحماية الكاملة إثناء ممارسة مهامه إلا انه يعتبر صمام الأمان الأخير قبل صرف المال العام، و الذي ينتج عنها ضرورة تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة التأكد من ارتكابه لمخالفات صريحة للقوانين و التنظيمات المعمول بها، فعلى المحاسب العمومي أن يتحمل أي عجز مالي للصندوق و ذلك من ماله الخاص.²

¹يلنس شاوش بشير ، المالية العامة

²المادة 53 من القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 - 08 - 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية

فهذه المسؤولية تتميز بالطابع الموضوعي وتقوم بمجرد وقوع ضرر لهيئة عمومية ما وذلك من خلال مخالفات يقع فيها المحاسبون العموميون أو الأشخاص الذين يعملون تحت سلطتهم ومراقبتهم. وتقوم مسؤولية المحاسب العمومي عادة عند حدوث ثلاث حالات:

- عدم تحصيل إيراد واجب تحصيله
- تسديد نفقة غير شرعية
- عجز في الصندوق

* نطاق المسؤولية المالية والشخصية للمحاسبين العموميين:

تمتد مسؤولية المحاسبين العموميين لتشمل أعمالهم الشخصية وعمل الغير:

1- المسؤولية عن الأعمال الشخصية:

تتعلق هذه المسؤولية بكل المهام التي يضطلع بها المحاسبون العموميون قانونا وهي:

- تحصيل الإيرادات
- دفع النفقات
- حراسة الأموال والقيم وحفظها وكذا تداولها
- مسك المحاسبة
- المحافظة على سندات الإثبات ووثائق المحاسبة

2- المسؤولية عن عمل الغير:

تمتد مسؤولية المحاسبين العموميين إلى عدد من الأشخاص التابعين لهم تحت سلطتهم، كما يمكن أن تكون مسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والأشخاص الموضوعين تحت أوامره (المادة 40 من قانون المحاسبة العمومية)

وكقاعدة عامة لا يكون المحاسبون الرئيسيون مسؤولون عن عمل المحاسبون الثانويون.

* أساس المسؤولية المالية والشخصية للمحاسبين العموميين:

تطبيقا لمبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين فان هؤلاء الأخيرين هم وحدهم المخولون لتنفيذ العمليات المالية الداخلة في اختصاصهم ولا سيما تحصيل الإيرادات ودفع النفقات والتصرف في الأموال والقيم العمومية والمحافظة عليها.

وهم ملزمون تطبيقا لأحكام قانون المحاسبة (خاصة المادتين 35 و36 منه) بمراقبة شرعية تلك العمليات قبل تنفيذها، وبما أن إجراءات مراقبة وتنفيذ المعاملات المالية محددة بدقة عن طريق القوانين والنظم المتعلقة بالمحاسبة العمومية، والمحافظة على الأموال العمومية والقيم يمكن التحقق منها بسهولة عن طريق فحص الصندوق وتدقيق الحسابات المتعلقة بها، فانه بالإمكان تحميل المسؤولية الشخصية للمحاسبين بمجرد معاينة مخالفة في تنفيذ العمليات، أو نقص في الأموال والقيم، أما الضرر الذي يلحق بالهيئات العمومية جراء ذلك، فيمكن تحديده بدقة حيث يمكن أن يتمثل في مبلغ الإيراد الغير محصل، أو النفقة المسددة لا شرعيا أو النقص في الصندوق أو الحافطة ومن هنا فان المحاسبين العموميين المعنيين يصبحون مطالبين بتعويض هذا الضرر من أموالهم الخاصة إذا اقتضى الأمر، وهو ما يؤدي إلى أقامه مسؤوليتهم المالية الشخصية.¹

أما السلطة المخولة قانونا لإقحام المسؤولية المالية الشخصية للمحاسبين العموميين فهي الوزير المكلف بالمالية ومجلس المحاسبة لاغير وذلك حسب نص المادة 46 من قانون المحاسبة العمومية.

و لكن من اجل التخفيف من ضغط المسؤولية الشخصية و المالية على عائق المحاسب العمومي الذي ارتكب خطأ مهني و ثبتت حسن نيته وضع المشروع الجزائري إجراءات من شأنها أن تخفف من المسؤولية الشخصية و المالية و ذلك عن طريق طلب الاستفادة من الإجراءات الموالية²:

¹ شويخي سامية ، المرجع السابق ص21

² شلال زهير ، المرجع السابق ، ص 112 - 113

- إجراء الإعفاء من المسؤولية: يطلب المحاسب الموضوع في حالة مدين إعفائه من تسديد المبالغ من وزير المالية الذي يقدر قبول أو رفض الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخزينة العمومية و ذلك وفقا لإحكام المادة 39 من ق 91 - 21 المؤرخ في 07 أوت 1991 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1991، وفي حالة إثبات القوة القاهرة يرخص قانون لمجلس المحاسبة الإعفاء الجزئي أو الكلي للمحاسب المدين .
- طلب الإجراء الرجائي: يستطيع المحاسب العمومي الموضوع في حالة مدين تجاه الخزينة العمومية أن يقدم طلبا ثانيا لوزير المالية لإعفائه من تسديد الدين و بعد استشارة لجنة المنازعات التي تقوم بالتحري عن الوضعية المالية و المادية الفعلية للمحاسب من اجل تقدير إمكانية أو استحالة الدفع بناء على طلك يقرر وزير المالية الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخزينة العمومية .

خلاصة الفصل الأول:

إن التوسع في مفهوم مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يقتضي منا دراسة مفهوم الميزانية وأعوان تنفيذها.

فالميزانية العامة و كما اشرنا تعد خلال كل سنة مالية وتهدف إلى إقامة تنسيق بين النفقات والإيرادات قصد الوصول إلى توازن مالي واقتصادي تماشيا مع أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية .

وبذلك ولتنفيذ الميزانية تطلب تدخل نوعين من الأعوان الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كل حسب مهامه وطبيعة عمله المحددة في قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وكذا تماشيا مع تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي الذي اقره المشرع وأكد عليه في حماية المال العام.

تمهيد:

إن التطور الذي حصل في دور الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة إلى الدولة المنتجة عكس اهتمام المالبين المتزايد بدراسة موضوع النفقات العامة أو تنفيذ ميزانية الدولة كأداة رئيسية لتدخل الدولة في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية و السياسية .

الأمر الذي استوجب على الدولة وضع أعوان ومسؤولين على تنفيذها كل حسب اختصاصه تطبيقاً لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي .

ويعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ التي تقوم عليه نضام المحاسبة العمومية في الجزائر والذي يهدف إلى تقسيم العمليات المالية لتنفيذ الميزانية بين أعوان المحاسبة العمومية إلى مراحل إدارية من اختصاص الأمر بالصرف ومهام محاسبية من اختصاص المحاسب العمومي.

ولذلك سنقسم دراستنا في هذا الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: عرض مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

المبحث الثاني: استثناءات ونتائج تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي.

المبحث الأول: عرض مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي

كما سبق و اشرنا إليه تقسم عمليات تنفيذ النفقات العمومية إلى قسمين ، عمليات إدارية تتضمن الالتزام بالنفقة ، وتصفياتها والأمر بدفعها يقوم بها الأمر بالصرف وعمليات حسابية تتمثل في دفع النفقات وتأدية قيمتها إلى مستحقيها، يقوم بها المحاسب العمومي، فهما مهمتان متوازيتان لا تلتقيان يستلزم الفصل بينهما، ومن هنا سنحاول التعريف لهذا المبدأ وأهدافه وذكر استثناءاته ونتأجه.

المطلب الأول: تعريف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي

يقصد بمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي انه لا يمكن أن يقوم الأمر بالصرف بالأعمال والمهام الخاصة بالمحاسب العمومي، هذا الأخير الذي يتم تعيينه بمعرفة الوزير المكلف بالمالية ويخضعون لسلطته وفي نفس الوقت حمايته.

وعلى اعتبار ان المحاسب يقوم بمراقبة الأوامر بالصرف ومنه فانه يجب أن يكون الأمر بالصرف و المحاسب العمومي شخصين متميزين يقوم المحاسب بمراقبة العمليات المحاسبية والمالية التي يقوم بها الأمر بالصرف ، ومنه فانه لا يمكن إخضاع المحاسب العمومي لسلطة الأمر بالصرف الوظيفية.

يمكن ان يكون المحاسب العمومي تحت سلطة الأمر بالصرف الاداري وهذا شائع كالعلاقة بين الوالي وأمين الخزينة، ورئيس المجلس الشعبي البلدي والقباض البلدي او المحصل، هذا الأخير الذي يعتبر محاسب البلدية، وهذا ما جعل القانون يمنع الأمر بالصرف من تعيين محاسب وخول هذه السلطة للوزير المكلف بالمالية أو على الأقل لموافقته.

ومن خلال ما سبق الإشارة إليه ، تقسم عمليات تنفيذ النفقات العمومية إلى قسمين عمليات إدارية تتضمن الالتزام بالنفقة و تصنيفها و الأمر بدفعها يقوم بها الأمر بالصرف و عمليات حسابية تتمثل في دفع النفقات و تأدية قيمتها إلى مستحقيها يقوم بها المحاسب العمومي¹.

¹ المواد 23 و 27 من القانون 90 - 21

و بذلك فهذا المبدأ يقتضي التفريق بين الوظائف الإدارية التي لها صلاحيات الأمر و التقرير و الوظائف المحاسبية التي لها صلاحيات التنفيذ.¹

حيث تم تكريس تطبيق هذا المبدأ في نظام المحاسبة العمومية الجزائرية وفق القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية ، و الذي يحدد مجال و إختصاص كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي دون أن يتدخل كل عون في مجال إختصاص الآخر " هذه الإزدواجية 3 أعوان تنفيذ العمليات المالية تعتبر قاعدة أساسية للسلامة المطبقة في الهيئات العمومية. " ²

و يركز مفهوم هذا المبدأ على تقسيم المهام و السلطات بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي ، إذا يكون لكل منها سلطة مستقلة عن الآخر دون أن توجد علاقة رئاسية بينهما ، حيث يختص الأمر بالصرف تحت مسؤوليته الشخصية بتنفيذ إجراءات الإلتزام و التصفية و إصدار سند الأمر بالدفع من جانب النفقات و تنفيذ إجراءات الإثبات و التصفية.

و إصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات في حين يختص المحاسب العمومي و تحت مسؤوليته الشخصية و المالية بتنفيذ مرحلة تسديد النفقات و تحصيل الإيرادات .

و الجزائر على غرار الدول الأخرى أخذت بهذا المبدأ تماشيا مع التمييز في الوظائف الإدارية و المحاسبية ، و يسمى تقليدا هذا التمييز بين الأجهزة القائمة بعمليات التنفيذ بمبدأ الفصل بين أمرى الصرف و المحاسبين.³

وجاء في المادة 55 مايلي: تنافي وظيفه الأمر بالصرف مع وظيفه المحاسب العمومي . وهذه المادة تنص على تفريق الوظائف للعمليات ، فقد يتدخل الأمر بالصرف في بعض العمليات غير الخاصة به.وتذهب المادة 56 من القانون الى ابعد من ذلك حيث تمنع ان يكون زوج الأمر بالصرف هو المحاسب العمومي الذي ينفذ عملياته المالية.

(Le conjoint Dun ordonnateur ne peut pas être son comptable assignataire) .

²جمال لعمارة ، أساسيات الموازنة العامة للدولة ، المفاهيم و القواعد و المراحل و الإتجاهات الحديثة ، دار الفجر للنشر و التوزيع ، القاهرة ، 2004 ، ص148

²Ali Bissaad , droit de la comptabilité publique , Houma , Algérie , 2004 , p : 15

³ يلس شاوش بشير ، المرجع السابق ، ص 198

في الواقع ان هذه المادة المنقولة من القانون الفرنسي لها بعد أدبي، حيث منعت ارتباط الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بعلاقة الزوجية لان هذه العلاقة هي الأقدس والأقوى في اعراف وتقاليد المجتمع الفرنسي، اما في الجزائر فهناك العديد من العلاقات الأسرية التي يمكن ان تكون مصدر ضغط على المحاسب العمومي كعلاقة الأبوة أو الإخوة، وكان من الأخرى من المشرع الجزائري أن يأخذ هذا بعين الاعتبار، وينفي حتى هذه العلاقات بين الامرين بالصرف ومحاسبهم العموميين.

ان مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يهدف لتوزيع المهام الادارية والمحاسبية بين صنفين من المنفذين، حيث يتولى الأمر بالصرف بتسيير الاعتمادات المفتوحة في الميزانية ويتكفل المحاسب العمومي بتسيير الأموال ، وهذا يسمح بأكثر شفافية وأكثر حماية للأموال العمومية، خاصة في ظل وجود وسائل ضغط متبادلة ، فالمحاسب لا يقبل دفع نفقة يكتنفها الغموض كما ان الأمر بالصرف يمتلك حق اللجوء الى التسخير عندما يرفض المحاسب العمومي.

كما ان هذا يسهل على هيئات الرقابة اللاحقة (المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة) تطبيق رقابتها على الحسابات الادارية التي يعدها الأمر بالصرف وحسابات التسيير التي يعدها المحاسب العمومي.

وبالنسبة للدولة مثلا، إذا كان كل وزير يمثل السلطة المخولة للقيام بعمليات النفقات والإيرادات الخاصة بدائرته الوزارية (الرحلة الإدارية)، إلا انه غير مؤهل قانونا للاحتفاظ بالأموال العمومية ، حيث أن هذا يدخل ضمن مهام أمين الخزينة المركزية الذي يتبع مباشرة وزير المالية ، بصفته رئيسه الإداري ويمارس باسمه الرقابة على اوامر الدفع والتحويل التي يتلقاها من الوزراء. ومن هنا فان وزير المالية، بصفته سلطة مقابلة لسلطات الوزراء الاخرين يبدوا كحام للأموال العمومية، وضامن لشرعية استعمالها.

المطلب الثاني: أهداف تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي

في الواقع أن التنافي القانوني بين الوظائف هو الذي يعطي مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين أصالته و أهميته الخاصة في نظام المحاسبة العمومية فهو ليس فقط إجراء أمني أو نظام لتقسيم المهام قابلين للتطبيق في مختلف الهيئات أو المؤسسات العمومية و الخاصة ، بل هو يهدف خاصة إلى فرض رقابة صارمة و فعالة على تنفيذ الميزانية (لاسيما رقابة المحاسبين العموميين على عمليات الأمرين بالصرف) . كما أنه يوحي بفكرة الفصل بين السلطات¹ ونتيجة لذلك فإن تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي يسمح بتحقيق الأهداف الآتية:

الفرع الأول : تقسيم المهام

تمر عملية تنفيذ الميزانية بمراحل متكاملة إدارية و أخرى محاسبية ، فالمهام الإدارية هي من اختصاص الأمر بالصرف و تدرج في نطاق الملائمة (السعر ، الكمية ، النوعية ، وقت الإنفاق .. الخ) ، و التي تتطلب توفر مؤهلات في التسيير و إدارة وحدات القطاع العام لدى الأمرين بالصرف .

في حين أن مهام المحاسب ، تقتصر على تنفيذ الجانب المحاسبي الذي يدرج ضمن نطاق التحقق من مشروعية العمليات المالية و مطابقتها للقوانين و التنظيمات المعمول بها ، إضافة لكونه العون المؤهل قانونا في مجال تداول و حيازة الأموال و القيم العمومية ، المهام التي تتطلب مؤهلات و تكوين محاسب متخصص و بالتالي تطبيق هذا المبدأ يسمح بمراعات الاختصاص في توزيع الأعمال الإدارية و المحاسبية² .

هذه التفرقة ما بين المهام الإدارية و المحاسبية تشكل اساس النظام المالي العمومي، فهي تضمن أساس كون الذي يعطي الأمر ليس هو نفسه الشخص الذي ينفذه، إذ ممكن ان المحاسب العمومي يرفض في بعض الحالات تسديد نفقة معينة، إذا رأى أن هناك نقصا أو خطأ قانوني في ملف النفقة المعنية بالرفض يكون قد غفل عنها الأمر بالصرف وهو الأمر الذي لانجده في

¹ محمد مسعى، المرجع السابق ، ص 21 - 22

² محمد شاكر عصفور ، أصول الموازنة العامة ، مكتب الصفحات الذهبية ، الرياض ، 1988 ، ص 112

المؤسسات الخاصة، وهي ميزة تنفرد بها المؤسسات العمومية التي تخضع لنظام المحاسبة العمومية.

الفرع الثاني: تطبيق وحدة الصندوق

إن سلطة حيازة و تداول و حراسة المال العام هي من إختصاص المحاسب بين العموميين فقط ، و الذي يكون متابعا لسلطة وزير المالية ، مما يسمح بتطبيق وحدة الصندوق حيث أن السيولة المتاحة للمحاسبين العموميين تودع تحت حساب واحد يسير من طرف الخزينة العمومية.

في حين يخضع الأمر بالصرف لسلطات تنفيذية مختلفة لا يملك حساب الصندوق ولا يمكنه تداول الأموال و القيم العمومية بصفة مباشرة إلا في حالات إستثنائية بترخيص من وزارة المالية عن طريق إنشاء الوكالات المالية .

وحدة الصندوق تسمح بالخصوص لوزارة المالية بالرقابة الدائمة على تنفيذ العمليات المالية العمومية كما يسهل عليها جمع المعلومات المالية عن طريق مركزية العمليات على مستوى الوطن وعرضها على الحكومة والبرلمان...

شبكة المحاسبة العمومية شبكة واسعة وتشرف عليها المديرية العامة للمحاسبة لدى وزارة المالية، هذه الشبكة الوطنية تتشكل من:

- (Tw) 48 أمين خزينة ولائي.

- (Tpa) أمين خزينة مركزي.

- (Tpa) أمين خزينة رئيسي.

- (acct) وكالة محاسبية مركزية للخزينة.

- 1541 أمين خزينة بلدي .

- 185 أمين خزينة للقطاع الصحي.

- 13(chu) أمين خزينة للمركز الاستشفائية الجامعية.

- هذه الشبكة مكلفة في نفس الوقت بعمليات الدفع والتحويل وكذلك بحفظ الأموال العمومي .

الفرع الثالث : مكافحة الغش و الإختلاس

يمنع مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي كل أي إختلاس للمال العام من خلال ممارسة رقابة مزدوجة على أعوان المحاسبة العمومية ، و تقييد صلاحيات لكل منهما. فالمحاسب العمومي لا يستطيع أن يقوم بالتحصيل أو الدفع دون إستلام الأمر بتنفيذ هذه العمليات من الأمر بالصرف ، و في المقابل لا يقوم هذا الأخير بعملية التسديد لأنه لا يملك صلاحيات تداول المال العام لأن من يحدد مجال صرف المال العام ليس هو من يدفع .

الفرع الرابع : الرقابة المتبادلة

عندما نوكل تنفيذ الإيرادات و النفقات إلى صنفين مختلفين من الموظفين و خاصة أنهما ينتميان إلى هيكلين مختلفين فإننا نهدف من خلال ذلك إلى إقرار رقابة متبادلة بينهما ¹ .

هذه الرقابة تهدف إلى التحكم في تسيير الأموال العمومية بواسطة المطابقة بين الحساب الإداري للأمر بالصرف و حساب التسيير للمحاسب العمومي مما يسهل مراقبة مجلس المحاسبة عن طريق مطابقة الحسابين من أجل تحديد أي مخالفات ² .

- إن الأمر بالصرف يقوم بإعداد حسابات إدارية (الالتزام ، الأمر بالدفع) في حين يقوم المحاسب العمومي بإعداد حساب التسيير (دخول وخروج السيولة من وإلى الخزينة) وبالتالي يمكن معرفة عدم شرعية العمليات والثغرات الموجودة بمجرد مقارنة الحسابين واستخراج التجاوزات المسجلة في تنفيذ النفقات العمومية الخاصة بميزانية الدولة ومعرفة الطرف المتسبب في حدوثها.

- وإلى جانب المزايا المتعددة لتطبيق مبدأ الفصل ، يضاف هدف آخر هام يتمثل في تفادي ارتكاب الأخطاء والمخالفات المالية، واكتشاف الثغرات والنقائص قبل وقوع الكارثة، وتفاقم الأوضاع بعد فوات الأوان، لذلك يستحسن أن تستند عملية التنفيذ لشخصين مختلفين (الأمر بالصرف والمحاسب العمومي) إذا ليس من المعقول ان يتولى شخص واحد عملية (الالتزام والدفع) ويعترف على نفسه بعدم شرعية النفقة وارتكاب أخطاء في حالة وقوعها.

¹ شويخي سامية ، المرجع السابق، ص 12

² Ali Bissaad , op , cit ,2001 , p 11

المبحث الثاني: استثناءات و نتائج تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف

والمحاسب العمومي

إذا كان مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي قد وضح ونضم عمل كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، انطلاقاً من تحديد مهام كل منهما كل حسب اختصاصه دون تدخل أحد في مهام غيره تطبيقاً لمبدأ الفصل بينهما، إلا أن هذا لا يعني خلوه من بعض الاستثناءات تماشياً وضرورة المصلحة، سنحاول عرضها في المطلب الأول ، كما أن تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يرتب جملة من النتائج تؤثر على تنظيم الإدارة المالية للدولة وطريقة تسيير وصرف المال العام عن طريق تقسيم المهام وترسيخ هذا المبدأ، وسنحاول التطرق لهذه النتائج في المطلب الثاني.

المطلب الأول: استثناءات تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف

والمحاسب العمومي

إن جعل تطبيق مبدأ الفصل مطلقاً في بعض الأحيان يعيق السير الحسن للأموال العمومية خاصة إذا تعلق الأمر بالنفقات العمومية و بالتالي أصبح من الضروري جعل هذا المبدأ مرناً ليطمأنى مع ضرورة سير المصالح العمومية و بذلك نجد عدة استثناءات على هذا المبدأ تشمل كل من الإيرادات و النفقات:

الفرع الأول: استثناءات المبدأ من جانب تنفيذ الإيرادات:

وفقاً للأمر التنفيذي رقم 108-93 المؤرخ في 05 ماي 1993 ، فإنه يمكن للمحاسب العمومي ان يتكفل ببعض العمليات البسيطة لتحصيل الإيرادات دون أمر مسبق من طرف الأمر بالصرف ، فعلى سبيل المثال يمكن لأعوان الإدارة القيام بتحصيل الإيرادات ، ويطلق عليهم في هذه الحالة اسم قابضي الإيرادات أو التسبيقات وهذا تحت رقابة المحاسب العمومي ، وعند تحصيل هذه الإيرادات من طرف القابض يقوم بتسليمها إلى المحاسب العمومي الذي يقوم بدوره

بعد التأكد من صحة التصفية بالتماس إصدار سند جماعي من طرف الأمر بالصرف يؤكد فيه ان الإيرادات المحصلة قد تم تحويلها كليا.¹

يبدو تطبيق مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين نسبيا في مجال الإيرادات مقارنة بتطبيقه في مجال النفقات² .

و يرخص وزير المالية للأمر بالصرف فتح صناديق تحصيل الإيرادات تحت مسؤوليته المباشرة إذا كانت طبيعة عمل مصالح الأمر بالصرف تتطلب ذلك بشرط أن تودع المبالغ المحصلة بواسطة هذه الصناديق بصفة دورية لدى المحاسب العمومي المرتبطة به ، الذي يقوم بتدقيق المبالغ المحصلة عن طريق الصناديق المفتوحة و المسيرة لدى المحصلة عن طريق الصناديق المفتوحة و المسيرة لدى مصالح الأمر بالصرف الذي يقوم بتحرير سند الأمر بالتحصيل تصحيحي لمجموع المبالغ المحصلة من تسوية العملية و تقيدها في سجلات المحاسب العمومي .

و على هذا الأساس يشكل إجراء فتح صناديق تحصيل الإيرادات إستثناء بمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي لأنه يسمح للأمر بالصرف تنفيذ مرحلة التحصيل و التي تعتبر في الأصل من مهام المحاسب العمومي .

الفرع الثاني: إستثناءات المبدأ من جانب تنفيذ النفقات:

يمكن للأمر بالصرف و بترخيص مسبق من وزارة المالية فتح صناديق التسبيقات من أجل تسديد النفقات ذات الطابع الإستعجالي دون المرور بالمراحل العادية لتنفيذ النفقات ، تحت مراقبة المحاسب العمومي .

عند فتح صندوق التسبيقات لدى مصالح الأمر بالصرف يقوم هذا الأخير بطلب تسبيق نقدي من المحاسب العمومي ، حيث يقوم الأمر بالصرف بتسديد النفقات الإستعجالية بشرط أن يقوم بتحرير سند الأمر بالدفع إجمالي تصحيحي لتسوية العمليات التي قام بها مع المحاسب العمومي الذي يسترجع الأموال المسبقة و يقوم بالقيود النهائي للعمليات في سجلات المحاسبة.

¹ عبد الحميد مرغيث، أساسيات المحاسبة العمومية ، محاضرات كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، ص 20-21

² محمد مسعى ، المرجع السابق ، ص 25

و في هذا الإطار تحدد المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 93 - 108 المؤرخ في 05 ماي 1993¹ ، و المتعلق بكيفيات إحداث وكالات الإيرادات و النفقات و تنظيمها و سيرها ، و التي تحدد طبيعة النفقات التي تدفع عن طريق الوكالات على النحو التالي:

- نفقات صغيرة تخص الأدوات و التسيير .

- أجور الموظفين العاملين بالساعة أو باليوم .

- تسبيقات مصاريف المهمات .

- الأشغال المنجزة في الوكالات .

و بناء على ما سبق تشكل هذه العمليات إستثناء لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي لأن التسديد سبق مرحلة إصدار الأمر بالدفع ، إضافة إلى أن الأمر بالصرف هو الذي قام بتنفيذ عملية تسديد النفقات مكان المحاسب العمومي .

و قد حددت المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93 - 01 المؤرخ في 19 جانفي 1993 المتضمن لقانون المالية 1993 جميع النفقات التي تشكل إستثناء لهذا المبدأ كما يلي²:

1. حالات الدفع بدون أمر بالصرف المسبق:

و يتعلق الأمر بالحالات الثلاث التالية:

- الدفع بواسطة وكالات التسيقات .

- أصل رأس المال و فوائده المستحقة على قروض الدولة ، و كذا خسائر الصرف المتعلقة بأصل رأس المال .

- النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي الممول من مساعدات خارجية .

¹ المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 93 - 108 المؤرخ في 05 ماي 1993

² المادة 153 ، المرسوم التشريعي رقم 93 - 01 المؤرخ في 19 جانفي 1993

و لناخذ مثالا على ذلك و كالات التسيقات الموجودة في معظم الهيئات العمومية فطبقا للتنظيم المعمول به (ولا سيما المرسوم التنفيذي رقم 93 - 108 المؤرخ في 05 ماي 1993 و المحدد لكيفيات إنشاء و تنظيم و سير وكالات الإيرادات و النفقات)¹ ، يمكن للهيئات العمومية إنشاء مصلحة خاصة تسمى عادة وكالات التسيقات ، لدفع بعض النفقات دون التقيد بالإجراءات المألوفة لتنفيذ النفقات العمومية ، ولا سيما الأمر بالصرف المسبق و يتعلق الأمر بالنفقات ذات الطابع الاستعجال أو ذات المبالغ الزهيدة فوكيل التسيقات الذي يعينه الأمر بالصرف و يعتمده المحاسب العمومي ، يتلقى من هذا الأخير مبلغا محددًا يسمى تسبيقا ليدفع منه مباشرة النفقات لمعينة إلى الدائنين بعد حصوله على التبريرات اللازمة منهم ، ثم يقوم دوريا (في نهاية كل شهر كأقصى أجل) بتسليم سندات إثبات النفقات المسددة من قبله إلى الأمر بالصرف الذي يصدر بعد التأكد من شرعية هذه النفقات ، أمرا أو حوالة دفع بمبلغها للتسوية في حساب إيداع الأموال الخاصة بالوكالة ، وهو ما يسمح للمحاسب المخصص ، أي المحاسب العمومي المكلف بدفع نفقات الهيئة العمومية المعينة بخصمها نهائيا من اعتمادات الميزانية بعد التحقق من شرعيتها .

2. حالات الدفع بدون أمر بالصرف:

و يتعلق الأمر هنا أيضا بثلاث حالات هي:

- معاشات المجاهدين و معاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة .
- المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية و أعضاء الحكومة .
- المصاريف و الأموال الخاصة .

من خلال دراسة هذه الحالات يتبين أن الإستثناء على القاعدة هو مطلقا حيث أن النفقات المعينة يتم دفعها مباشرة من طرف المحاسبين المكلفين بذلك دون أي تدخل سابق أو لاحق من طرف الأمرين بالصرف (على الأقل فيما يتعلق بإجراء الأمر بالصرف) .

¹المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993.

و لنضرب مثالا يخص رواتب أعضاء القيادة السياسية و الحكومية ، فإن دفعها بدون أمر بالصرف يمكن عنده ضمن إمتيازات السلطات العليا في الدولة

- المطلب الثاني: نتائج تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب

العمومي

إن تطبيق هذا المبدأ مباشرة يؤثر على تنظيم الإدارة المالية للدولة و طريقة تسيير و صرف المال العام ، لأنه يحدد و يضبط كل من صلاحيات و سلطة أعوان المحاسبة العمومية ، و ذلك عن طريق تقسيم المهام بشكل واضح مما يساعده على تحديد المسؤوليات عند ارتكاب المخالفات .

و لعل من أهم نتائج تطبيق هذا المبدأ ، هو تنافي منصب الأمر بالصرف و المحاسب العمومي لأنه لا يمكن أن يجمع المنصبين في نفس الشخص ، بل يتعدى ذلك إلى أزواجهم بحيث يمنع لأزواج الأمرين بالصرف بأي حال من الأحوال أن يكون محاسبات مرتبطن بهن و العكس صحيح¹ .

و يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تقسيم وحدة نشاط الإدارة عند تنفيذ الميزانية إلى مراحل إدارية و أخرى محاسبية و الفصل التام بينهما و لكن كل مرحلة تكمل الأخرى ، فالأمر بالصرف لا يستطيع أن يقوم بنفسه بالتسديد ، و كذا المحاسب لا يستطيع أن يدفع من دون إستلام على سند الأمر بالصرف .

و سنحاول دراسة المطلب الثاني لمبدأ الفصل إنطلاقاً من إستعراضنا لأهم نتائج تطبيق هذا المبدأ ثم نتكلم عن إجراء تسخير المحاسب العمومي و حدود إستعماله ، و في الأخير ندرس عواقب خرق هذا المبدأ.

¹المادة 55 من القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية

الفرع الأول: استعراض أهم نتائج تطبيق هذا المبدأ

- لا توجد علاقة رئاسية بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي ، حيث أن المحاسبين مستقلون عن الإداريين و لا يخضعون لأوامرهم و سلطتهم التسلسلية ، فهم لا ينفذون أوامر بالدفع الصادرة عن الإداريين إلا إذا كانت منسجمة مع القوانين و الأنظمة ، و بذلك يكون لهم حق الرقابة على الإداريين ¹ .

- لا يتداول الأمر بالصرف بصفة مباشرة المال العام و لا يمك قيوود و سجلات محاسبية ، حيث تعتبر المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف محاسبية ذات أغراض إحصائية بهدف إعداد الحساب الإداري .

- ينتمي المحاسب العمومي لهيئة إدارية واحدة و يتم تعيينه بمقرر من وزارة المالية ، أما الأمر بالصرف فينتمي لمختلف الوزارات و يتم تعيينه عن طريق مرسوم يصدر في الجريدة الرسمية .

- لا يشترط في تعيين الأمر بالصرف توفر مؤهلات ذات طابع محاسبي على عكس المحاسب العمومي .

- تعتبر مسؤولية المحاسب العمومي مسؤولية شخصية و مالية في مجال مشروعية العمليات المالية لتنفيذ الميزانية و التي تختلف عن مسؤولية الأمر بالصرف ذات الطابع الإداري و السياسي.

و من أهم الانتقادات الموجهة لهذا المبدأ هو تقسيم وحدة نشاط الإدارة إلى مراحل إدارية و أخرى محاسبية بحيث تنزع الصلاحيات المالية (الدفع و التحصيل) من الأمر بالصرف لفائدة المحاسب ، هذا الفصل يمس مباشرة فعالية إجراءات تنفيذ العمليات المالية العمومية بسبب البطيء الذي تتسبب فيه ² .

و تؤدي الإزدواجية في اتخاذ القرار عند تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عرقلة و بطئ عملية تنفيذ النفقات العمومية ، لا سيما و أن أولويات المحاسب العمومي التي تركز على التحقق من مشروعية العمليات و مطابقتها للقوانين و التنظيمات المعمول بها من حيث الشكل و على

¹حسن عواضة ، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، الطبعة السادسة ، بيروت ، 1983 ، ص 198

²Ali Bissaad , op , cit , 2004 , p 39

الوثائق من دون أن يتدخل في المضمون ، تختلف عن أولويات الأمر بالصرف ذات الطابع الإداري و المتعلقة بضمان السير الحسن للمرافق العمومية و صرف الإعتمادات المالية و تجسيد برنامج الحكومة .

و للحد من بطئ تنفيذ العمليات المالية للدولة و تنظيم العلاقة بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي ، قام المشرع الجزائري بتقنين آجال تنفيذ العمليات المالية¹ و ذلك بتحديد آجال دفع النفقات و تحصيل أوامر بالإيرادات و البيانات التنفيذية و إجراء قبول القيم المعدومة ، و وفق أحكام المواد 2 ، 3 ، 4 من المرسوم 93 - 46 المؤرخ في 06 - 02 - 1993 ، يقوم الأمر بالصرف بإرسال حوالات الدفع بين اليوم الأول و اليوم العشرين من كل شهر إلى المحاسب العمومي الذي يقوم بتنفيذها خلال أجل أقصاه عشرة أيام من تاريخ إستلامها ، وفي حالة عدم مطابقتها للنصوص التشريعية المعمول بها يقوم بإبلاغ الأمر بالصرف كتابيا عن الرفض القانوني للدفع و ذلك في أجل أقصاه عشرين يوما من تاريخ إستلام الأمر بالدفع .

ينتج عن تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي عنه ثنائية إتخاذ القرار عند تنفيذ العمليات المالية ، مما يؤدي إلى إختلاف وجهة نظر المحاسب العمومي مع الأمر بالصرف .

ونظرا لطبيعة المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسب العمومي التي تفرض عليه تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص حسب ما نصت عليه المادة 38 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسب العام عن العمليات الموكلة إليه ، و وضع مرسوم تنفيذي لاحق شروط إقامة هذه المسؤولية² .

فإن تحديد هذه المسؤولية يجعله حريصا على التأكد من توفر كل الشروط القانونية لقبول تنفيذ العمليات الموكلة له .

و في حالة عدم التأكد يكون المحاسب العمومي أقرب للرفض من الدفع من أجل حماية المال العام و حماية نفسه من العقوبات ، لأن المشرع الجزائري جعل منه مراقبا للعمليات أثناء

¹ المرسوم التنفيذي رقم 93 - 46 المؤرخ في 06 - 02 - 1993

² المرسوم التنفيذي رقم 91 - 312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المحدد لشروط الأخذ بالمسؤولية المحاسبين العموميين و إجراءات مراجعة باقي الحسابات و كيفية إكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين ، الجريدة الرسمية ، العدد 43 ، 1991 ، ص 1646

التنفيذ آخر عقبة قبل صرف المال العام ، وقدم له الحماية التامة من الضغوطات عن طريق تقديم الرفض المبرر لتنفيذ أوامر الأمر بالصرف .

- إن تطبيق هذا المبدأ قد ينشأ عنه نزاعات بين المحاسب العمومي و الأمر بالصرف بحيث يكون هذا الأخير في مركز ضعف مقارنة مع المحاسب الذي يملك سلطة رفض تنفيذ العمليات المالية ، و للحد من هذه السلطة و تقييدها رخص قانون المحاسبة العمومية في الجزائر للأمر بالصرف استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي ، و الذي سيتم دراسته وفق العناصر التالية:¹

- مفهوم إجراء تسخير المحاسب العمومي .
- حدود استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي .

أولاً - مفهوم إجراء تسخير المحاسب العمومي:

التسخير هو اعطاء أمر لشخص غير موجود في التضام السلمي التابع لمصدر هذا الأمر و يجد التسخير أساسه في فكرة استمرارية المرفق العام.

أما محاسبيا، فهو الأمر الذي يعطيه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي لكي ينفذ عملية دفع كان قد رفض تنفيذها من قبل، رغم وجود أمر بالدفع أو حوالت دفع سابقة، وقد تطرقت لهذا الإجراء المواد 47 و 48 المتعلقة بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

تجعل طبيعة مهام المحاسب العمومي منه آخر عقبة لمراقبة العمليات المالية قبل صرف المال العام ، حيث يعتبر ملزما قانونا برفض تنفيذ أوامر الأمر بالصرف إذا تحقق بأنها تشكل مخالفة صريحة للنصوص القانونية و التنظيمات المعمول بها ، لهذا السبب قدم المشرع الجزائري الحماية التامة للمحاسب العمومي أثناء أداء مهامه ، و ذلك حسب نص المادة 30 من القانون رقم 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية و التي تؤكد بأنه " تعد باطلة كل عقوبة سلطت على المحاسب العمومي إذا ثبتت أن الأوامر التي رفض تنفيذها من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية و المالية " .

¹شلال زهير ، المرجع السابق ، ص 123

و بناء على ما سبق يعتبر المحاسب العمومي في مركز قوة مقارنة مع الأمر بالصرف عند رفض تسديد حوالات الدفع الذي يجب أن يكون مبررا و لكن من أجل تقادي وضعية الإنسداد و ضمان السير الحسن للمرافق العامة ، و عدم تعطيل المصلحة العامة ، رخص المشرع للأمر بالصرف استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي و ذلك وفق المادتين 47 و 48 من القانون 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية و كذا المرسوم التنفيذي رقم 91 - 314 المؤرخ في 07 - 09 - 1991 و المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين ، لا سيما المادة الأولى منه و التي تؤكد على أنه يمكن للأمرين بالصرف إذا ما قام المحاسبون العموميون بإيقاف عملية تسديد النفقة أن يطلبوا منهم كتابيا و تحت مسؤوليتهم دفعها .

و على هذا الأساس يتجسد إجراء التسخير في الطلب الكتابي المحرر من طرف الأمر بالصرف و تحت مسؤوليته المباشرة و الذي يطلب من خلاله المحاسب بشكل صريح و واضح تسديد النفقة ، و بالتالي إذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرأ نتمته من المسؤولية الشخصية و المالية ، بشرط أن يرسل تقريرا مفصلا عن العملية لوزير المالية خلال خمسة عشر يوما من تاريخ تنفيذ العملية .

وليمكن الأمر بالصرف من اللجوء للتسخير لا بد من توفر شروط موضوعية وأخرى شكلية سنتناولها كما يلي:

1- الشروط الموضوعية:

* وجود رفض للدفع من طرف المحاسب العمومي، ويشترط ان يكون نهائيا، لأنه في حالة الرفض المؤقت بسبب عيب شكلي يمكن تداركه من طرف الأمر بالصرف لا يمكن اللجوء إلى التسخير .

* التسخير يوجه للمحاسب العمومي المختص

* إن تخرج حالة الرفض عن الأسباب المذكورة في المادة 48 من قانون 90-21 وهي¹:

-عدم وجود اعتماد عدا بالنسبة لميزانية الدولة

-عدم توفر أموال في الخزينة عدا بالنسبة لميزانية الدولة

¹ المادة 48 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية

- غياب إثبات الخدمة المؤداة

- طابع النفقة غير الإجمالي

- غياب إحدى التأشيرات المنصوص عليها قانونا

2- الشروط الشكلية:

* يجب أن يكون التسخير مكتوبا لإثبات إعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية

* يضم التسخير عبارة (يطلب من المحاسب أن يدفع)

* يحتوي التسخير على أسباب لجوء الأمر بالصرف اليه

* أن يكون هناك أمر بالتسخير بالنسبة لكل عملية وليس أمر بالتسخير إجماليا لعدة عمليات

ثانيا - حدود استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي:

يهدف الجوء إلى استعمال إجراء التسخير إلى تقييد سلطة المحاسب العمومي بمقابل انتقال المسؤولية الشخصية و المالية من المحاسب إلى الأمر بالصرف ، الذي يصبح المسؤول المباشر أمام هيئات الرقابة عن مشروعية النفقات التي يتم تسديدها عن طريق استعمال هذا الإجراء .

و تجدر الإشارة في هذا المجال بأن اللجوء إلى استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي يعتبر الاستثناء و ليس القاعدة العامة عند تسديد النفقات ، حيث لا يستطيع الأمر بالصرف استعمال هذا الإجراء بصفة مطلقة و في كل حالات رفض الدفع من طرف المحاسب لأن مجال استعماله محدود قانونا بحيث يجب على كل محاسب عمومي أن يرفض الإمتثال لإجراء التسخير إذا كان رفض دفع النفقة مبررا بإحدى العناصر الآتية على الأقل:

- عدم توفر أموال الخزينة .

- إنعدام إثبات أداء الخدمة .

- طابع النفقة غير الإجمالي .

- إنعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان ذلك منصوصا عليه في التنظيم المعمول به .

عند تحليل الأسباب المانعة لإستعمال إجراء التسخير ، فإنه من المنطقي أن يرفض المحاسب العمومي دفع النفقة عن طريق التسخير في حالة عدم توفر الإعتمادات المالية لأنه لا يملك التغطية المالية للتسديد بإستثناء النفقات التي تدفع بإسم الدولة و التي يتم تسديدها عن طريق السحب عن المكشوف ، أما الأسباب الأخرى فإنها تهدف إلى حماية المال العام .

- الفرع الثاني: عواقب خرق مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين

قد يحدث أن يتدخل عن قصد أو عن جهل أحد أعوان المحاسبة العمومية في إختصاصات عون آخر بحيث يعتبر هذا التدخل خرقا لمبدأ الفصل بينهما ، يحملهما تبعات مختلفة

أولا - حالات خرق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي:

1- فيما يخص المحاسب العمومي:

يمكن للمحاسب بصفة عامة أن يخرق مبدأ الفصل بإعتدائه على إختصاصات الأمر بالصرف فيما يتعلق بالإذن بتحصيل إيراد أو دفع نفقة .

فقيام المحاسب بتحصيل مبالغ دون سند تحصيل صادر بشأنها من الأمر بالصرف يمكن أن يجعل منه مركبا الجريمة الغدر أو الإبتزاز أو الإختلاس .

أما قيامه بدفع نفقة دون أمر أو حوالت دفع ، فيمكن أن يعرضه لإقحام مسؤوليته المالية الشخصية و وضعه في حالة مدين إتجاه الهيئة العمومية المعنية بمبلغ العملية الغير شرعية.

2- فيما يخص الأمر بالصرف:

إن قيام الأمر بالصرف بالتدخل في إختصاصات المحاسب (مثل تحصيل الإيرادات أو مداولة الأموال و القيم) يمكن أن يجعل منه محاسبا فعليا و يحمله بالتالي نفس الإلتزامات و المسؤوليات التي يضطلع بها المحاسب العمومي ، و يعرضه لنفس العقوبات المطبقة على هذا

الأخير ، فضلا عن العقوبات الجزائية التي يمكن أن يتعرض لها عن جريمة إنتحال الصفة أو إغتصاب الوظيفة¹ .

ثانيا - جزاء مخالفة مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي:

قبل الحديث عن مخالفات هذا المبدأ نرجع للتعريف بنوعين من الرقابة على المال العام، نخص بالذكر:

- الرقابة القبلية للمراقب المالي .

- الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة.

* الرقابة القبلية للمراقب المالي:

- تعريف المراقب المالي: ² بداية المراقب المالي هو موظف ينتمي إلى وزارة المالية ، مهمته التأشير على مشروع الالتزام (النفقة) الذي يحرره الأمر بالصرف ، كما يشكل المراقب المالي احد أعوان الرقابة السابقة عن النفقات الملتزم بها وتأخذ هذه الرقابة شكل المتابعة والمطابقة (رقابة سابقة) وهي بمثابة رقابة وقائية والتي تترجم في التأشير التي يجب الحصول عليها لإتمام المعاملات المالية للنفقة، كما يتمتع المراقب المالي بالازدواجية في ممارسة وظيفته حيث يمثل الوزير و وظيفته.

لا يعتبر المراقب المالي وكأنه عون محاسب، وهذا يجعله غير خاضع للمسؤوليات التي يخضع لها المحاسب العمومي، فالمواد 58-59-60 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تنضم بصفة مبدئية وظيفية المراقب المالي وأعطت له مهمة المراقبة المسبقة للعمليات النفقات فهو لا يتدخل في الإيرادات، وهذه المواد تدخل في الباب الثالث الخاص بالمراقبة وليس في باب الأعوان المحاسبين، فالمادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 تحدد مهام المراقب المالي.

¹شويخي سامية ، المرجع السابق، ص 14 - 15

² - انظر المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 المتعلق بمصالح المراقبة المالية

وتتمثل المهمة الأساسية للمراقب المالي في الاكتفاء برقابة المشروعية دون مراقبة ملائمة الالتزام بالنفقات التي يعرضها عليه الأمر بالصرف وبذلك فهو لا يتحمل مسؤولية أخطاء التسيير المالي التي يقوم بها الأمر بالصرف.

ومن هذا المنظور فإن قرار إلحاق إخضاع ميزانيات البلديات تدريجيا لهذه الرقابة جاء ليضيق الخناق على صلاحيات رؤساء المجالس البلدة وجعلهم تحت سلطة المراقبين الماليين الذين قد لا يكثرثون بالحالات الاستثنائية والاستعجالية التي تطلبها إدارة شؤون البلديات والتي تتطلب أحيانا نفقات غير مدرجة في ميزانية البلديات، وهذا عكس ما كانوا يطالبون به من زيادة الصلاحيات وتخفيف الرقابة.¹

* الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة:

- تعريف مجلس المحاسبة:² حسب المادة 3 من الأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة فمجلس المحاسبة هو مؤسسة تتمتع باختصاص اداري وقضائي في ممارسة المهمة الموكلة اليه وهو يتمتع بالاستقلال الضروري ضمانا للموضوعية والحياد والفعالية في أعماله.

تأسس مجلس المحاسبة سنة 1980 بصدر الامر رقم 80-05 المؤرخ في 1 مارس 17 يوليو 1995 ، المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 غشت 2010 ، الذي يحدد صلاحيات المجلس، تنظيمه وسيره وجزء تحرياته.

ويخول المر رقم 95-20 المعدل والمتمم بالامر 10-02 المؤرخ في 26 أغسطس 2010 المتعلق بمجلس المحاسبة لهذا الأخير اختصاصا شاملا في رقابة الأموال العمومية وفي هذا الصدد، يراقب المجلس كل الهيئات العمومية باختلاف أنواعها ، بما فيها المؤسسات المختلطة التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق والهيئات العمومية الأخرى جزء من رأس مالها .كما يؤهل لمراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات ، مهما كانت وضعيتها القانونية ، بمناسبة حملات التضامن الوطني.

- عبد القادر موفق، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر: دراسة تحليلية ونقدية، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة الحاج ¹ الأخضر، 2014-2015، ص 155-156

² المادة 3 من الامر 95-20 مؤرخ في 17 يوليو سنة 1995 ، معدل ومتمم بالأمر رقم 10-02 مؤرخ في 26 غشت 2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة

يمارس مجلس المحاسبة صلاحياته القضائية عن طريق القرارات ، يكلف مجلس المحاسبة بالتأكد من مدى احترام الاحكام التشريعية والتنظيمية السارية،في مجال تقديم الحسابات ومراجعة حسابات المحاسبين العموميين ومراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية اما على المستوى الإداري ، بمراقبة حسن استعمال الموارد والأموال والقيم والوسائل المادية من قبل الهيئات التي تدخل ضمن اختصاصه وكذا التأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية مع القوانين والانظمة السارية المفعول بالإضافة الى تقييم نوعية سيرها من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد.

وأخيرا يساهم المجلس في إطار اختصاصه وصلاحياته الإدارية في تعزيز الوقاية من مختلف اشكال الغش والممارسات الغير قانونية او غير الشرعية التي تشكل خرقا للأخلاقيات والنزاهة أو تلحق ضررا للأموال العمومية .

كما يعد مجلس المحاسبة التقرير السنوي لرئيس الجمهورية بكل مسالة ذات اهمية وطنية ويستشار في المشاريع التمهيدية للقوانين المتضمنة ضبط الميزانية وكذا كل مشروع نص يخص المالية العممة.

بقدر ما نجد هذا المبدأ غير مطبق من ناحية القانون، بقدر مانجد المتابعة على خرقه غير مطبقة بصفة كبيرة ، نشير أن هذا المبدأ يخضع لجميع الأحكام المطبقة بالنسبة للمخالفات الأخرى التي يرتكبها المحاسب العمومي ، فبالرجوع إلى الامر 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة¹، نجد حالتين لهما علاقة مع تطبيق هذا المبدأ:

- فيما يخص مخالفة قواعد الانضباط:

بنص المادة 88 من الامر 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة،تعتبر مخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية،عند الأخطاء والمخالفات الآتية ذكرها عندما تكون خرقا صريحا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية وتلحق أضرارا للخرينة العمومية أو بهيئة عمومية يمكن للمجلس في هذا الإطار ان يعاقب على:²

¹الامر رقم 20-95 مؤرخ في 17 يوليا سنة 1995 ،معدل ومتمم بالمر رقم 10-02 مؤرخ في 26 غشت 2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة
² - المادة 88 من الامر 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة

- خرق الأحكام التشريعية أو التنظيمية المتعلقة بتنفيذ الإيرادات والنفقات
- استعمال الاعتمادات أو المساعدات المالية التي تمنحها الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية الممنوحة بضمان منها لأهداف غير الأهداف التي منحت من أجلها صراحة.
- الالتزام بالنفقات دون توفر الصفة أو السلطة أو خرقاً للقواعد المطبقة في مجال الرقابة الفردية.
- الالتزام بالنفقات دون توفر الاعتمادات أو تجاوز الترخيصات الخاصة بالميزانية.
- خصم نفقة بصفة غير قانونية ، من أجل إخفاء إما تجاوزاً ما في الاعتمادات وإما تغييراً للتخصيص الأصلي للالتزامات أو القروض المصرفية الممنوحة لتحقيق عمليات محددة.
- تنفيذ عمليات النفقات الخارجة بشكل واضح عن هدف أو مهمة الهيئات العمومية.
- الرفض غير المؤسس للتأشيرات أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية أو التأشيرات الممنوحة خارج الشروط القانونية.
- عدم احترام الأحكام القانونية أو التنظيمية المتعلقة بمسك المحاسبات ، وسجلات الجرد والاحتفاظ بالوثائق والمستندات الثبوتية.
- التسيير الخفي للأموال أو القيم أو الوسائل أو الأملاك العامة.
- كل تهاون يترتب عنه عدم دفع حاصل الإيرادات الجبائية أو شبه الجبائية التي كانت موضوع اقتطاع من المصدر في الآجال ووفق الشروط التي أقرها التشريع المعمول به.
- التسبب في إلزام الدولة أو الجماعات الإقليمية أو الهيئات العمومية بدفع غرامة تهديدية أو تعويضات مالية نتيجة عدم التنفيذ الكلي أو الجزئي أو بصفة متأخرة لأحكام القضاء.
- الاستعمال التعسفي للإجراء القاضي بمطالبة المحاسبين العموميين بدفع النفقات على أسس غير قانونية أو غير تنظيمية.
- أعمال التسيير التي تتم باختراق قواعد إبرام وتنفيذ العقود التي ينص عليها قانون الصفقات العمومية.

- عدم احترام القوانين التي تخضع لها عمليات بيع الأملاك العمومية التي لم تعد صالحة للاستعمال او المحجوزة من طرف الادارات والهيئات العمومية.

- تقديم وثائق مزيفة أو خاطئة الى مجلس المحاسبة أو إخفاء مستندات عنه.

كما تنص المادة 89 منه على ما يلي:

- يعاقب على المخالفات المنصوص عليها في المادة 88 أعلاه بغرامة يصدرها مجلس المحاسبة في حق مرتكبي هذه المخالفات.

- لا يمكن أن يتعدى مبلغ الغرامة المرتب السنوي الإجمالي الذي يتقاضاه العون المعني عند تاريخ ارتكاب المخالفة.

- لا يمكن الجمع بين الغرامات المحكوم بها إلا في حدود المبلغ الأقصى المحدد في الفقرة 2 من هذه المادة.

وجزاء هذا الخرق جاء طبقا للمادة 91 من قانون مجلس المحاسبة ، فيعاقب بغرامة محددة بضعف الأجر العام السنوي الذي يتقاضاه المحاسب العمومي أو الأمر بالصرف المخطئ.

حيث تنص المادة 91 على ما يلي:¹

(دون المساس بالمتابعات الجزائية ، يعاقب مجلس المحاسبة بغرامة يصدرها ي حق كل مسؤول أو عون أو ممثل أو قائم بالإدارة في هيئة عمومية خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة خرق حكما من الأحكام التشريعية أو التنظيمية أو تجاهل التزاماته لكسب امتياز مالي أو عيني غير مبرر، لصالحه أو لغيره على حساب الدولة أو هيئة عمومية.

وفي هذه الحالة ، يحدد المبلغ الأقصى للغرامة بضعف المبلغ المقرر في المادة 89 من هذا الأمر).

إن تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى فكرة المحاسب الفعلي ، وهو شخص أو موظف يتكفل بعمليات بعاملات الدفع أو التحصيل دون ان يتمتع بالأهلية القانونية لذلك فالمحاسب الفعلي يطبق

¹ -المادة 95 من الامر 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة

عليه القانون الجزائي بصفته متقلدا لوظيفة لا تعنيه ، وكذا القانون المدني ينص على ذلك في حال وجود ضرر، والقانون المحاسبي أيضا حيث يصير المحاسب الفعلي مجبرا على تعويض أموال الخزينة الضائعة من أمواله الخاصة ولا يستفيد من الحماية الخاصة بالمحاسب العمومي لعدم وجود تأمين عليه ، ولا يستفيد من الطعون.

خلاصة الفصل الثاني:

مما سبق ومن خلال دراستنا لهذا الفصل نستنتج ان مبدأ الفصل بين السلطات من بين اهم المبادئ التي اقرها المشرع الجزائري وفق ما نص عليه القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 اوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية ، والذي يحدد مجال اختصاص كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي دون ان يتدخل كل عون في مجال اختصاص الآخر ، هذه الازدواجية في اعوان تنفيذ العمليات المالية تعتبر قاعدة أساسية للسلامة المطبقة في الهيئات العمومية .

فالجزائر وعلى غرار الدول الأخرى أخذت بهذا المبدأ تماشيا مع التمييز في الوظائف الإدارية و المحاسبية و هذا ما جاء واضحا من خلال المواد 55 و 56 فالمادة 55 تنص على تنافي الوظائف بينهما و كذا المادة 56 التي منعت أن يكون زوج الأمر بالصرف هو المحاسب العمومي الذي ينفذ عملياته المادية .

إلا أن هذا المبدأ يبدو نسبيا في بعض الأحيان فالمادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 حددت جميع النفقات التي تشكل إستثناءا لهذا المبدأ كالدفع بواسطة وكالات التسبيقات و كذا التسخير بإعطاء أمر لشخص غير موجود في النظام السلمي التابع لمصدر هذا الأمر .

فمحاسبيا يعد الأمر الذي يعطيه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي لكي ينفذ عملية الدفع كان قد رفضها من قبل رغم وجود أمر بالدفع أو حوالة دفع سابقة.

و على هذا الأساس يتجسد إجراء التسخير في الطلب الكتابي المحرر من طرف الأمر بالصرف و تحت مسؤوليته المباشرة الذي يطلب من خلاله المحاسب بشكل صريح و واضح تسديد نفقة .

إن مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي يشكل ضمانا أساسية ورقابية تسمح باستخدام امثل لموارد الدولة وأعبائها من خلال حراستها وتشديد الرقابة عليها.

خاتمة :

يعد مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي من بين أهم المبادئ التي أقرها المشرع الجزائري حفاظا على المال العام للدولة و درءا للوقوع في أي غش أو خطأ قد يكلف خزانة الدولة أموالا باهظة .

و لهذا فإن التفرقة بين صلاحيات الأمر بالصرف و المحاسب العمومي تسمح بمراقبة العمليات المالية و المحاسبية كما أن هذا المبدأ جاء ليوكب فترة عصيبة على الدولة مست بضلالها على إقتصاد البلاد و خزائنه و حتمت عليه المضي في سياسة التقشف أو ما يسمى بسياسة ترشيد النفقات العامة .

فتكريس هذا المبدأ هو تكريس لنشاط الدولة وحرصها على ضمان أموال الدولة،ومن خلال ما سبق توصلنا إلى أهم النتائج :

- إن التنافي القانوني بين الوظائف هو الذي يعطي مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين أصالته وأهميته في نظام المحاسبة العمومية من خلال فرض رقابة صارمة وفعالة على تنفيذ الميزانية (لا سيما رقابة المحاسبين العموميين على الأمرين بالصرف).

- إن مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يهدف الى تطبيق رقابة متبادلة تحد من مكافحة الغش والاختلاس وكذا ارتكاب الأخطاء والمخالفات المالية.

- إن هذا المبدأ يستلزم جعل مدونة تبين شروط اختيار المراقبين الماليين والمحاسبين العموميين ومن قام مقامهم كشرط الكفاءة والعمل والأمانة في الخدمة والأخلاق، بالإضافة إلى عقد دورات تدريبية لهم لاطلاعهم على الأساليب الحديثة في مجال الرقابة والى جانب ذلك يجب الاهتمام بتحسين رواتبهم ضمانا للعيش الهنيء وحتى لا تسول لهم أنفسهم بالاعتداء على أموال الأمة.

قائمة المراجع

اولا-المراجع الدينية:

- 01 .القران الكريم.
- 02 . الاحاديث النبوية .

ثانيا- الكتب:

- 01 علي زغدود المالية العامة ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2005 .
- 02 عطية عبد الوهاب الموازنة العامة للدولة دار النهضة العربية القاهرة 1996 .
- 03 عبد المجيد دراج - سميرة أيوب مبادئ المالية العامة الدار الجامعية الإسكندرية 2002
- 04 محمد الصغير باعلي ويسري أبو العلاء المالية العامة دار العلوم للنشر والتوزيع عنابة طبعة 2003.
- 05 محرزى محمد عباس اقتصاديات المالية العامة ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر 2003 .
- 06 زينب عوض لله أساسيات الميزانية العامة دار الجامعة الجديدة القاهرة 2006.
- 07 محمد السعيد فرهود كتاب مبادئ المالية الجزء الاول حلب 1978.
- 08 محمد مسعى المحاسبة العمومية دار الهدى عين مليلة الجزائر 2003 .
- 09 يلس شاوش البشير المالية العامة .
- 10 جمال العمارة اساسيات الموازنة العامة للدولة دار الفجر للنشر والتوزيع القاهرة 2004
- 11 محمد شاكر عصفور اصول الموازنة العامة مكتب الصفحات الذهبية الرياض 1988 .
- 12 حسن عواضة المالية العامة دار النهضة العربية بيروت 1983 .
- 13 عبد المطلب عبد الحميد اقتصاديات المالية العامة الدار الجامعية مصر 2005 .
- 14 محمد حلمي مراد مالية الدولة ديوان دار النشر مصر.
- 15 محمد جمال ذنبيات المالية العامة والتشريع المالي دار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع الاردن 2003 .

ثالثا- الرسائل العلمية:

ا - أطروحات الدكتوراه :

- 01 شلال زهير افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة أمحمد بوقرة بومرداس 2013
- 02 عبد القادر موفق الرقابة المالية على البلدية في الجزائر دراسة تحليلية ونقدية اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في علوم التسيير جامعة الحاج لخضر باتنة 2014 .
- 03 فنيش محمد الصالح الرقابة على تنفيذ النفقات العامة في القانون الجزائري رسالة من اجل نيل درجة دكتوراه في القانون العام جامعة الجزائر كلية الحقوق 2012 .

ب - رسائل الماجستير:

- 01 شلال رضا تنفيذ النفقات العامة رسالة ماجستير جامعة الجزائر كلية الحقوق 2001
- 02 عباس عبد الحفيظ تقييم فعاليات النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية دراسة حالة النفقات ولاية تلمسان وبلدية منصوره مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة بوبر بلكايد تلمسان 2012 .
- 03 شويخي سامية أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الاسلامي في الرقابة على المال العام مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرة الدكتوراه تخصص تسيير المالية العامة جاعة أبو بكر بلكايد تلمسان 2010 .
- 04 مبارك محمد الدوسري رسالة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة جامعة الشرق الاوسط قسم المحاسبة كلية الاعمال تقييم اثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت .
- 05 بوددخ كريم اثر سياسة الانفاق العام على النمو الاقتصادي دراسة حالة الجزائر 2009-2001 مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص نفود ومالية جامعة دالي براهيم الجزائر 2010 .
- 06 بن عزة محمد ترشييد سياسة الإنفاق العام بإتباع منهج الانضباط بالأهداف مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة أبي بكر بلكايد تلمسان 2009 .

ج- رسائل الماجستير:

01 . ناصر ياسين ، المراقب المالي في التشريع الجزائري ، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في الحقوق تخصص قانون إداري ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013.

02 . عائشة بن ناصر، الرقابة المالية على النفقات العمومية ، دراسة حالة المراقبة المالية لولاية بسكرة ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في مسار العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية 2012 .

03 . عبد اللطيف لونيسي الرقابة على مالية البلدية، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، قسم الحقوق تخصص قانون اداري 2012.

رابعا - النصوص القانونية والتنظيمية :

النصوص القانونية المتعلقة بمجلس المحاسبة :

01 . الامر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق ل 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.

02 . الامر رقم 10-02 المؤرخ في 16 رمضان 1431 الموافق 26 غشت 2010 المعدل والمتمم للأمر رقم 95 20 المؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق ل 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.

النصوص القانونية المتعلقة بالمفتشية العامة للمالية:

01 . مرسوم رقم 80-53 ممضي في 01 مارس 1980 الجريدة الرسمية عدد 10 مؤرخة في 04 مارس 1980 يتضمن أحداث مفتشية عامة للمالية.

02 . مرسوم تنفيذي رقم 02-79 ممضي في 22 فبراير 1992 الجريدة الرسمية عدد 15 مؤرخة في 26 فبراير 1992 يؤهل المفتشية العامة للمالية للتقويم الاقتصادي للمؤسسات العمومية الاقتصادية.

03 . مرسوم تنفيذي رقم 274-08 ماضي في 06 سبتمبر 2008 الجريدة الرسمية عدد 50 مؤرخة في 07 سبتمبر 2008 الصفحة 16 يحدد تنظيم المفتشيات الجهوية للمفتشية العامة للمالية وصلحياتها.

04 . مرسوم تنفيذي رقم 272-08 ماضي في 06 سبتمبر 2008 الجريدة الرسمية عدد 50 مؤرخة في 07 سبتمبر 2008 الصفحة 13 يتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للدولة.

النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة العمومية :

01 . القانون 90 -21 المؤرخ في 15-08-1980 والمتعلق بقانون المحاسبة العمومية.

02 . مرسوم تنفيذي رقم 311-91 مؤرخ في 28 صفر عام 1412 الموافق 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.

03 . مرسوم تنفيذي رقم 313-91 مؤرخ في 28 صفر عام 1412 الموافق 07 سبتمبر 1991 والذي يحدد اجراءات المحاسبة التي يمسكها الامرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها.

04 . مرسوم تنفيذي رقم 314-91 مؤرخ في 07-09-1991 متعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين .

خامسا - بعض المواقع الالكترونية :

01 . المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة .

WWW.INTOSAI.ORG

02 . مجلس المحاسبة الجزائري.

WWW.COMPTES.ORG.DZ

03 . وزارة المالية الجزائرية.

www.mf.gov.dz

بتاريخ :

2015/ / :

.....:

الطالب : رقم التسجيل :

الطالب : رقم التسجيل :

المشرف : الرتبة :

العنوان :

الإشكالية :

تعريف بالموضوع من حيث الأهداف والأهمية :

.....

.....

.....

الخطوة المقترحة :

.....

.....

.....

المنهج المتبع :

.....

.....

الكلمات الدالة :

.....

.....

موافقة المشرف

تأشير اللجنة العلمية:

الفهرس:

الصفحة	الموضوع
	شكر و عرفان
	إهداء
01	مقدمة
06	الفصل الأول : مفهوم الميزانية و أعوان تنفيذها
08	المبحث الأول : مفهوم الميزانية العامة للدولة
08	المطلب الأول : نشأة الميزانية العامة للدولة وتعريفها و عناصرها و طبيعتها القانونية
08	الفرع الأول : نشأة الميزانية العامة
09	الفرع الثاني : تعريف الميزانية
10	الفرع الثالث : عناصر الميزانية العامة
12	الفرع الرابع : الطبيعة القانونية للميزانية العامة
13	المطلب الثاني : أهمية الميزانية العامة و مبادئها
13	الفرع الأول : أهمية الميزانية العامة للدولة
14	الفرع الثاني : مبادئ الميزانية العامة
21	المبحث الثاني : أعوان تنفيذ الميزانية العامة للدولة
21	المطلب الأول : الأمر بالصرف
21	الفرع الأول : تعريف و تصنيف الأمر بالصرف
26	الفرع الثاني : مهام و مسؤولية الأمر بالصرف
30	المطلب الثاني : المحاسب العمومي
30	الفرع الأول : تعريف وتصنيف المحاسب العمومي
36	الفرع الثاني : مهام و مسؤولية المحاسب العمومي
41	خلاصة الفصل الأول
43	الفصل الثاني : طبيعة العلاقة بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي
44	المبحث الأول : عرض مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي

44	المطلب الأول : تعريف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي
47	المطلب الثاني:أهداف تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي
50	المبحث الثاني:استثناءات ونتائج تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
50	المطلب الأول : استثناءات تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
50	الفرع الأول : استثناءات المبدأ من جانب تنفيذ الإيرادات
51	الفرع الثاني : استثناءات المبدأ من جانب تنفيذ النفقات
54	المطلب الثاني: نتائج تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي
55	الفرع الأول : استعراض أهم نتائج تطبيق المبدأ
60	الفرع الثاني : عواقب خرق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي
67	خلاصة الفصل الثاني
68	الخاتمة
71	قائمة المراجع
76	الملاحق
87	الفهرس