

جامعة زيان عاشور - الجلفة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

دور المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة

للدولة ومدى فعاليتها

مذكرة ضمن متطلبات

نيل شهادة الماستر حقوق تخصص إدارة ومالية

إعداد الطالب:

ربيبي لمين

السنة الجامعية: 2016 / 2017

جامعة زيان عاشور - الجلفة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

دور المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة
للدولة ومدى فعاليتها

مذكرة ضمن متطلبات

نيل شهادة الماستر حقوق تخصص إدارة ومالية

إشراف الأستاذ:

بن يحي أبو بكر الصديق

إعداد الطالب:

ريزي لمين

السنة الجامعية: 2016 / 2017

جامعة زيان عاشور - الجلفة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

دور المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة
للدولة ومدى فعاليتها

مذكرة ضمن متطلبات

نيل شهادة الماستر حقوق تخصص إدارة ومالية

إشراف الأستاذ:

إعداد الطالب:

بن يحي أبو بكر الصديق

ربيزي لمين

لجنة المناقشة:

أ. بن صادق أحمد.....رئيسا

أ. بن يحي أبو بكر الصديق.....مشرفا ومقررا

أ. صدارة محمد.....مناقشا

السنة الجامعية: 2016 / 2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

أهدي هذا العمل إلى:

من ربّنتني وأنارت دربي وأعاننتني بالصلوات والدعوات،

إلى أئمتي إنسان في هذا الوجود أمي الحبيبة

إلى من عمل بكّد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح،

وأوطنني إلى ما أنا عليه أبي الكريم أدامه الله لي،

إلى زوجتي وأولادي،

إلى إخوتي، إلى أخواتي،

إلى كامل عائلة ربيزي،

إلى أصدقائي وزملائي،

إلى جميع أساتذة معهد الحقوق والعلوم السياسية،

خاصة الأستاذ بن يحيى أبو بكر الصديق،

إلى من عمل معي بكّد بغية إتمام هذا العمل،

هتدك هتة

مقدمة:

تعتبر المحاسبة العمومية وسيلة من وسائل معالجة البيانات، وتوفير المعلومات الكمية لاتخاذ القرارات، وكذا تعني الكتابات التي تعبر بالأرقام عن العمليات الحسابية الخاصة بتنفيذ الإيرادات والنفقات بواسطة تقنيات خاصة، وذلك من أجل المتابعة المستمرة والدائمة للوضعية المالية لمعرفة كل وقت وحين الرصيد المالي المتوفر والإ اعتمادات المتبقية ومراقبة استعمالها من جهة أخرى.

لأن ميزانية الدولة يجب عند تنفيذها أن تخضع إلى رقابة تكفل حماية المال العام. عن طريق مجموعة قواعد قانونية وتقنية، وهذا يكون ضبط عنصرى النفقات والإيرادات بشكل جيد من شأنه المساهمة في تطوير طرق تسيير المال العام وفعاليتها، وفي سبيل تحقيق هذا يظهر جليا دور المحاسبة العمومية كأداة للتكفل بحماية المال العام من خلال احتوائها على مجموعة من القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ الميزانية العمومية وبيان عملياتها المالية وعرض حساباتها ومراقبتها.

ومن أجل هذا وضع المشرع عدة قيود قانونية وتنظيمية تهدف لتحقيق الاستعمال الامثل للموارد العمومية، من حيث العقلنة والرشاد، والاقتصاد في سير الأموال العمومية وذلك باستعمال تقنية الرقابة الصارمة والمستمرة على أعوان المحاسبة العمومية الملزمين بإحترام قواعد تنفيذ بنود ميزانية الدولة.

أهمية الموضوع

نستنبط أهمية الموضوع من كونه يلقي الضوء على دور المحاسبة العمومية التي تعتبر أداة لتكريس الرقابة والمسائلة المالية للإدارات والأشخاص العمومية.

أسباب اختيار الموضوع

تم اختيارنا لهذا الموضوع انطلاقا من أسباب التالية:

- كوني موظف لدى قطاع مالي (المراقبة المالية لدى بلدية مسعد).
- ادراكنا لأهمية الموضوع خاصة في ظل الازمات المالية والاقتصادية.
- من أجل تنمية المعرفة الذاتية في مجال الاقتصاد والمحاسبة العمومية وتسيير ميزانية الدولة.

أهداف الدراسة

- نـصـبـو من خـلال هـذه الـدراسة إـلى عـرض حـول المـحاسبة العـمومية والمبادئ والـإجراءات الـتي تـحـكمها.
- تـوضـيح الـإجراءات الـتي تـسـاهـم بـها المـحاسبة العـمومية فـي الرقابة عـلى المـال العـام.

صعوبات الدراسة

- خـلال قـيامنا بإعداد هـذا البـحث واجهـتـنا عـدة صـعوبات يـتمثل أهمها فـي:
- قـلة المـراجـع المـتاحة وخصـة مـنها ما يـتعلق بـالدراسـات المـتخصـصة.
- عـدم اسـتـيـفاء المـوضـوع حـقه من الـدراسة والبـحث نظـرا لضـيق الوـقت.

إشكالية الدراسة

إلى أي مدى ساهمت المحاسبة العمومية في ترشيد الميزانية العامة للدولة ؟

التساؤلات الفرعية

- ما هي المحاسبة العمومية وما هي مصادرها وأهدافها وفيما يتمثل مجال تطبيقها ؟
- من هم الأعوان المكلفون بتنفيذ المحاسبة العمومية ؟
- ما المقصود بالميزانية العامة للدولة وكيفية اعتمادها ؟
- ما مدى نجاعة المحاسبة العمومية في تسيير ومراقبة تنفيذ الميزانية العامة للدولة ؟

المناهج المتبعة في الدراسة

بهدف الدراسة المعمقة والتحليل الشامل لمختلف العناصر والمتغيرات والـإجابة عـلى إشـكالية البـحث الـمتعلقة بـالمحاسبة العـمومية كـآلية للرقابة عـلى تـنفيذ مـيزانية الـدولة ومدى فـعاليـتها فإنـه تم الـاعتماد عـلى المـنهج الوـصفي والتحليلي، بالرجوع إـلى المـراجـع العـربية والقوانين.

تقسيم الدراسة

من أجل العمل بمنهج الدراسة وتجسيد أهدافها وتحليل الاشكالية الواردة مع الأخذ بعين الاعتبار الفرضيات، تم تقسيم البحث إلى فصلان:

- الفصل الأول: الاطار العام للمحاسبة العمومية

وقسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث نتناول في المبحث الأول ماهية المحاسبة العمومية، وفي المبحث الثاني أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية، وفي المبحث الثالث مبادئ المحاسبة العمومية

- الفصل الثاني: الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة ومدى فعاليتها

لقد قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين وهما المبحث الأول الرقابة على تنفيذ الميزانية، وفي المبحث الثاني مدى فعالية نظام المحاسبة العمومية.

الفصل الأول

الإطار العام للمحاسبة

العمومية

تمهيد

تعتبر المحاسبة العمومية نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي للدولة في قطاع الخدمات العامة، فهي مكونة من مجموعة إجراءات تختلف عن ما هو موجود عند غيرها من المحاسبات الأخرى، وذلك نظرا لاختلاف أهدافها ومجال تطبيقها، فنظام المحاسبة العمومية لا يهتم بقياس الربح وإنما يهدف إلى تحقيق الرقابة المستمرة والدائمة التي تضمن الحفاظ على المال العام، فهي تطبق على الوحدات والمؤسسات غير الهادفة للربح، بعكس باقي المحاسبات التي تنطبق على الوحدات والمؤسسات الهادفة لتحقيق الربح كالمؤسسات ذات الطابع التجاري والاقتصادي.

إن المحاسبة العمومية تعتمد على مجموعة من القواعد والإجراءات القانونية التي تقرها السلطة التشريعية في كل دولة، حيث تتسق هذه القواعد مع الخصائص المميزة لخدمة المصلحة العامة من جهة، ومع احتياجات التخطيط والإدارة والرقابة الحكومية من جهة أخرى من أجل الوصول إلى تحقيق أهداف النشاطات الحكومية التي تسعى إلى تقديم خدمات عامة دون مقابل مثل التربية، الصحة ومختلف الخدمات الأخرى التي تقوم بها الدولة، وهذا من أجل تحقيق الرفاهية لجميع أفراد المجتمع.

بناء على ما سبق سنقوم في هذا الفصل بدراسة الإطار العام للمحاسبة العمومية، وذلك من خلال مباحث ثلاثة، نتناول في المبحث الأول ماهية المحاسبة العمومية من حيث عرض تعريفها، مصادرها وأهدافها، أما المبحث الثاني فيتمثل في أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ونورد فيه كلا من التعاريف الخاصة بهم، مسؤولياتهم وكذا تصنيفاتهم، أما المبحث الثالث فنتناول فيه مبادئ المحاسبة العمومية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

تعد المحاسبة العمومية فرعا من فروع المحاسبة لها أساس نظري تعتمد عليه، بحيث تحكمها مجموعة من القوانين والنصوص التشريعية والتقنية، والتي تسعى من خلالها إلى تسيير الأموال العمومية والرقابة عليها، ولهذا فهي تتميز بمجموعة مبادئ وإجراءات، ولها مجال استخدام يتمثل في الوحدات الإدارية للدولة ومختلف أجهزتها، وسنحاول في هذا المبحث توضيح ماهية المحاسبة العمومية من خلال التطرق إلى تعريفها ومصادرها في المطلب الأول، مجال تطبيقها وأهدافها في المطلب الثاني.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية ومصادرها

أول ما سنتطرق إليه في هذا المطلب هو تعريف المحاسبة العمومية وذلك من خلال ذكر مختلف ما ورد في المحاسبة العمومية من تعاريف تبعا للزوايا المنظور إليها منها، ثم نوضح بعد ذلك مختلف المصادر التي تستند إليها المحاسبة العمومية في صياغة القواعد والإجراءات التي تتبعها.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية

تعددت التعاريف الخاصة بالمحاسبة العمومية نظرا لتعدد الزوايا التي ينظر إليها منها سواء كانت هذه الزوايا قانونية، تقنية أو إدارية وتعريف عامة خاصة بهذا النوع من المحاسبات.

أو يمكن تعريفها بأنها " هي مجموعة من القواعد المطبقة على تصويت، تنفيذ ومراقبة الموازنات العمومية " أو هي في المفهوم الضيق " تلك القواعد التي تهدف إلى تحديد التزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين "¹.

الفرع الثاني: مصادر المحاسبة العمومية

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

¹ G.MONTAGNIER, Principes de comptabilité publique, Dalloz, Paris, 1975, p7.

أولاً: المصادر القانونية للمحاسبة العمومية

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

1- قانون المحاسبة العمومية: ويعتبر المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر والذي يسمى بقانون المحاسبة العمومية، وتجدر الإشارة هنا إلى أنه قبل صدور هذا القانون كان هناك ما يشبه الفراغ القانوني فيما يتعلق بتحديد قواعد المحاسبة العمومية وتقنياتها، فبعد الاستقلال استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا بصفة عامة (لاسيما المرسوم المؤرخ في 31/05/1862 والمتضمن تنظيم المحاسبة العمومية) أو تلك التي كانت خاصة بالجزائر المستعمرة (لاسيما المرسوم 1413/50 المؤرخ في 31/11/1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر)².

إلا أنه يجب التأكيد على أن هذا الفراغ القانوني لم يكن يعني عدم وجود أي نص قانوني متعلق بالمحاسبة العمومية، بل على العكس من ذلك ففي السنوات الأولى للاستقلال صدرت مجموعة معتبرة من النصوص التنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 259/65 المؤرخ في 14/10/1965 المحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين (لكل المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة محاسب عمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية).

فالمقصود إذاً بالفراغ القانوني قبل صدور قانون المحاسبة العمومية لسنة 1990 هو عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأول والأساسي لها.

¹ فهم نعيجه، نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير و رقابة الجماعات المحلية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2011، ص 61-62.

² محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، 2003، ص 9.

- 2- المراسيم التنفيذية: والمتمثلة في ما يلي:
- المرسوم التنفيذي رقم 311/91 المؤرخ في 1991/09/07 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.
 - المرسوم التنفيذي رقم 312/91 المؤرخ في 1991/09/07 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
 - المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 1991/09/07 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية ومحتواها.
 - المرسوم التنفيذي رقم 314/91 المؤرخ في 1991/09/07 والمتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.
 - المرسوم التنفيذي رقم 19-92 المؤرخ في 1992/01/09 والمتعلق بتحديد إجراءات الدفع بالاعتماد من نفقات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
 - المرسوم التنفيذي رقم 26-92 المؤرخ في 1992/01/13 والمتعلق بالحسابات الجارية البريدية الخاصة بالمحاسبين العموميين والوكلاء الإداريين.
 - المرسوم التنفيذي رقم 414-92 المؤرخ في 1992/01/14 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.
 - المرسوم التنفيذي رقم 46-93 والمتعلق بتحديد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة.
 - المرسوم التنفيذي رقم 108-93 المؤرخ في 1993/05/05 والمتعلق بتحديد كفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها.
 - المرسوم التنفيذي رقم 268-97 المؤرخ في 1997/07/04 المحدد لإجراءات المتعلقة بالالتزام وبتنفيذ النفقات العمومية والمحددة لصلاحيات ومسؤوليات الأمرين بالصرف.
 - المرسوم التنفيذي رقم 227-98 المؤرخ في 1998/07/13 والمتعلق بنفقات التجهيز للدولة.
 - المرسوم الرئاسي رقم 03-13 المؤرخ في 2013/01/13 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية.

ثانيا: المصادر التقنية للمحاسبة العمومية

وهي محددة في مجموعة من التعليمات والقرارات والمناشير الصادرة عموما عن المديرية العامة للمحاسبة لوزارة المالية إلى مختلف المحاسبين العموميين، فبالنسبة لمحاسبة الدولة فإن القواعد التقنية محددة في البداية عن طريق التعليمات العامة المؤرخة في 1967 والمتعلقة بتحديد مدونة حسابات الخزينة العمومية وكذا مختلف التعليمات المتعلقة بوضع المخطط المحاسبي للدولة في إطار إصلاح مؤسسات الدولة حيث أوكلت مهمة إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة والتي شكلت لجنة عمل تتكون من أخصائيين في ميدان المحاسبة العمومية والتي بدأت العمل في سنة 1995 من أجل إعداد مخطط محاسبي جديد لتسجيل العمليات المالية للدولة، والذي يسمى " المخطط المحاسبي للدولة " ويستمد تركيبته من المخطط المحاسبي الوطني، والذي تم تجريبه وتطبيقه بشكل تدريجي قبل تعميمه على مستوى القطر الوطني، بحيث تم الانطلاق في تجريب المخطط المحاسبي الجديد للدولة ابتداء من سنة 2000 على مستوى خزينة الولاية لكل من ولايات بومرداس، تيبازة، تيزي وزو وغرداية¹.

أما المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري فهي لا تملك إطار محاسبي موحد، ما عدا المؤسسات التعليمية والمؤسسات الصحية والتي تنظمها أحكام خاصة حددت كيفية ومحتوى المحاسبة وفقا لأسلوب القيد البسيط².

المطلب الثاني: مجال تطبيق المحاسبة العمومية وأهدافها

تطبق المحاسبة العمومية على مجموعة من الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، وكذا على العمليات التي تطبق عليها هذه القواعد، من أجل تحقيق مجموعة من الغايات والأهداف، وهو ما سنوضحه في هذا المطلب من خلال تحديد مجال تطبيق المحاسبة العمومية، ثم سرد الأهداف التي تعمل على الوصول إليها.

¹ فهم نعيجة، مرجع سابق، ص 61.

² Ali BISSAAD, Droit de la comptabilité publique, Houma, Alger, 2004, p11.

الفرع الأول: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

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

أولاً: المجال العضوي لتطبيقها

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

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

ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من الهيئات أو المؤسسات العمومية كالمنشآت والمؤسسات العمومية (مثل المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري) هو كونها أشخاصاً اعتبارية خاضعة للقانون العام، وهي تتصرف في غالب الأحيان كسلطات عمومية (توجيه الأوامر أو النواهي للمواطنين وفرض الالتزامات عليهم)، كما يمكن إضافة معيار آخر لتمييز الهيئات العمومية عن بقية الهيئات هو اعتماد المحاسبين العموميين لها من طرف وزير المالية بحيث يكلفون بإيراداتها ودفع نفقاتها والقيام بكل العمليات المالية والمحاسبية الخاصة بهم².

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

² فهم نعيجه، مرجع سابق، ص 62.

ثانيا: المجال العملي لتطبيقها

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

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

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

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

الفرع الثاني: دور المحاسبة العمومية وأهدافها

يعتبر نظام المحاسبة العمومية الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الدولة في مجال التسيير المالي للممتلكاتها، وذلك نظرا للأدوار العديدة التي يؤديها هذا النظام والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها وهذا ما سنتطرق إليه بالدراسة في هذا الفرع.

أولا: دور المحاسبة العمومية

للمحاسبة العمومية أدوار رئيسية يمكن تلخيصها فيما يلي:²

¹ المادة 32 من قانون المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 1134.

² صادق الأسود، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة في الجزائر، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة (، الجزائر، 2012، ص 3.

1. المحافظة على الأموال العمومية من الضياع والاختلاسات وبالتالي كانت النصوص القانونية الموضوعية من شأنها تحديد المسؤوليات في حالة الضياع أو الاختلاسات.
2. إيجاد الصيغة التقنية التي توضح كيفية استعمال الميزانية العامة للدولة وبالتالي لابد من إيجاد قواعد تقنية محاسبية تكون قادرة على تقديم كل التوضيحات الضرورية عن كيفية تنفيذ هذه الميزانية وطريقة عرض حساباتها المختلفة.
3. تنظيم ووضع وتحديد الإجراءات الإدارية الواجب إتباعها أثناء تنفيذ الميزانية حتى تحقق الأموال العمومية الأهداف المرجوة منها.

هذا ويمكن القول أن للمحاسبة العمومية العمومية أدوار رئيسية تسعى من خلالها إلى المحافظة على الأموال العمومية من الضياع والاختلاسات وكذلك تحديد الإطار القانوني والتقني والإجراءات الإدارية لتنفيذ الميزانية والعمليات المالية الخاصة بالدولة والهيئات العمومية.

ثانياً: أهداف المحاسبة العمومية

تهدف المحاسبة العمومية إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن أن نجعلها في العناصر التالية:

1. التسجيل التاريخي للنشاط الحكومي بصورة رقمية متمثلاً بقيد تفاصيل المعاملات المالية التي تقوم بها الدوائر الحكومية.
2. الإفصاح عن النتائج المالية للأنشطة والبرامج التي تنفذها الوحدات الحكومية من حيث الالتزام بنفقات هذه البرامج والأنشطة وكذلك إظهار حجم ما حققته من أنشطة وعمليات.
3. إمكانية التعرف على الإيرادات الفعلية والنفقات ومقارنة ذلك مع الإيرادات والنفقات للوحدات الإدارية للدولة وذلك بهدف التعرف على أسباب الفروق بين الفعلية والتقديرية ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
4. متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أية التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها¹.
5. التحقق من احترام ترخيصات الميزانية في مجال النفقات والإيرادات.

¹ محمد جمال علي هلال، المحاسبة الحكومية، دار الصفاء، عمان الأردن، ط 1، 2000، ص 21.

6. توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات الوطنية المعدة والمجهزة طبقاً للمفاهيم والتعاريف والتبويبات المستخدمة في الحسابات القومية، وتزداد أهمية هذا الهدف مع إزدياد الاتجاه إلى توطيد العلاقة إلى درجة الدمج بين نظامي المحاسبة العمومية والوطنية¹.
7. ضمان مشروعية العمليات المالية للدولة ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها.
8. حسن تسيير الهيئات العمومية وتحقيق الرشادة في الإنفاق وضمان حماية الأموال العمومية من جميع أشكال التلاعب والغش والاختلاس.
9. معرفة المركز المالي للهيئات العمومية².
10. توفير المعلومات اللازمة للمسائلة المالية والإدارية والمساءلة عن الأداء³.

المبحث الثاني: أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية

يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على عدة أعوان في تنفيذ العمليات المالية العمومية (النفقات والإيرادات) وكل واحد منهم له مهام خاصة به دون غيره، ويكون بذلك المسؤول على تنفيذها ومتابعتها وهم كل من الأمر بالصرف، وكيل الصرف والمحاسب العمومي.

المطلب الأول: الأمر بالصرف

نتناول في هذا المطلب الأمر بالصرف بصفته عوناً مختصاً بتنفيذ المحاسبة العمومية، حيث يعتبر الأمر بالصرف متصرفاً إدارياً باسم الدولة، وإلى جانب هذه المهام الإدارية يضطلع هذا الأخير بمهام مالية مكملة لنشاطه الإداري، وسنتناول في هذا المطلب الأمر بالصرف من الجوانب المتعلقة بتعريفه، تصنيفه، مهامه ومسؤولياته.

¹ قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية و الميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان الأردن، 1999، ص 51.

² محمد مسعي، مرجع سابق، ص 16.

³ إسماعيل حسين أحمر، مرجع سابق، ص 37.

الفرع الأول: تعريف الأمر بالصرف

وفقا للمادة 23 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية يعتبر أمرا بالصرف كل شخص مؤهل قانونا بتنفيذ عمليات الميزانية المتعلقة بإجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات والقيام بإجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات¹.

إذ إن " الأمر بالصرف لا ينتمي إلى إدارة مالية مختصة لكونه يمتلك صفة مسير إداري، مكلف بإدارة تسيير مرفق عام، وصلاحياته المالية ماهي إلا مكملة لنشاطه الإداري"².

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

وتجدر الإشارة إلى أن الأمر بالصرف هو العون المكلف قانونيا بتحديد مجال استعمال الأموال العمومية، سواء من حيث طرق التعامل مع المتعاملين الاقتصاديين، السعر، الكمية، أو نوع السلع والخدمات التي يريد اقتنائها، وذلك في حدود الاعتمادات المرخصة في الميزانية، وفي ظل احترام وتطبيق القوانين والتنظيمات المعمول بها وهو ما يعرف بمجال الملائمة في الأموال العمومية والذي يختص به الأمر بالصرف دون غيره³.

¹ المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 1134.

² M. LASCOMBE & X. VANDERDRIESSECHE, **Finance publique**, édition Dalloz, Paris, 1998, p : 114.

³ زهير شلال، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وأفاق إصلاحه، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 17.

الفرع الثاني: تصنيف الأمرين بالصرف

يصنف القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية الأمر بالصرف إلى أصناف حسب العمليات التي يختص بها كل منهم وسنورد في هذا الفرع مختلف هذه الأصناف.

أولاً: الأمرين بالصرف الرئيسيون

الأمرين بالصرف الرئيسيون هم الذين يصدرون أوامر الدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدنيين، وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين الخاضعون لسلطتهم، وذلك في حدود رخص البرامج والاعتمادات المرخصة في الميزانية.

يمنح قانون المحاسبة العمومية صفة الأمر بالصرف الرئيسي لكل من:¹

1. المسؤولين المكلفين بتسيير المجلس الدستوري، المجلس الشعبي، ومجلس المحاسبة.
2. الوزراء في حدود الاعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة إضافة إلى الحسابات الخاصة للخزينة المرخصة في قانون المالية.
3. الوالي في حدود ميزانية الولاية.
4. رؤساء المجالس البلدية الذين يتصرفون لحسابات البلديات.
5. المسؤولين المعنيين قانوناً على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
6. المسؤولين المعنيين قانوناً على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.

ثانياً: الأمرين بالصرف الثانويين

الأميرين بالصرف الثانويين هم المسؤولون المنصبون على رأس المصالح العمومية غير المركزية، ويقومون بإصدار حوالات الدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدنيين في حدود الاعتمادات المفوضة من طرف الأمر بالصرف الرئيسي.

وبالتالي فإن الأمرين بالصرف الثانويين مكونين من المديرين الجهويين والمديرين الذين يمثلون المصالح غير المركزية لوزارة على مستوى الولاية، في حدود الاعتمادات المفوضة لهم سواء اعتمادات

¹ المادة 26 من قانون المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 134.

التسيير أو التجهيز التي تأخذ شكل رخص برامج متعددة السنوات ورخص الدفع التي تحدد الحد الأعلى لإعتمادات الدفع الخاصة بميزانية التجهيز المرخصة خلال السنة.

ثالثا: الأمر بالصرف الوحيد

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

رابعا: الأمر بالصرف المفوض

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

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

الفرع الثالث: مسؤولية الأمر بالصرف

يعتبر الأمر بالصرف مسؤولا مدنيا وجزائيا على العمليات التشريعية التي يقوم بها على الأخطاء التي يرتكبها في تسيير المرافق العامة، فهو مسؤول على كل المخالفات الصريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها، والتي يتم اثباتها بعد التحقيق والتدقيق من طرف هيئات المراقبة من أجل دراسة الطبيعة مسؤولية الأمر بالصرف، و سيتم عرض ما يلي:¹

- المسؤولية السياسية.
- المسؤولية المدنية والجزائية.

¹ زهير شلال، مرجع سابق، ص 18.

- المسؤولية أمام مجلس المحاسبة.
- المسؤولية المالية.

أولاً: المسؤولية السياسية

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

ثانياً: المسؤولية الجزائية

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

ثالثاً: المسؤولية المدنية

إذا ارتكب الأمر بالصرف خطأ شخصياً أثناء انجاز مهامه الإدارية والمالية فإنه يكون مسؤولاً شخصياً عن تعويض الضرر الذي يسببه للأفراد المتضررين والخزينة العمومية¹.

رابعاً: المسؤولية أمام مجلس المحاسبة

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

¹ زهير شلال، مرجع سابق، ص 19.

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

وتحدد المادة رقم 88 من الأمر رقم 20-95 المؤرخ في 17/07/1995 المتعلق بمجلس المحاسبة خمسة عشر مخالفة في مجال قواعد الميزانية والمالية، وإذا ما تم إثبات هذه المخالفات عند التحقيق في الحساب الإداري للأمر بالصرف، تختص هذه الغرفة بأخذ مسؤولية ومحاكمة الأمر بالصرف المعني.

خامسا: المسؤولية المالية

في حاله الأخذ بمسؤولية الأمر بالصرف واثبات مخالفة صريحة لقواعد الميزانية والقوانين والأنظمة المعمول بها والتي ألحقت ضررا بالخزينة العمومية، يكون الأمر بالصرف مسؤولا شخصيا على تعويض الضرر من امواله الشخصية دون أن يخل ذلك بالمتابعات القضائية أو سقوط حق المتضررين الذين يمكن لهم متابعة الأمر بالصرف شخصيا أمام القضاء¹.

المطلب الثاني: المحاسب العمومي

يضطلع المحاسب العمومي بمهام استراتيجية في مجال تنفيذ الميزانيه، وتداول الأموال والقيم العمومية ومن اجل الإلمام بهذه الجوانب سيتم عرض ما يلي:

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

¹ زهير شلال، مرجع سابق، ص 19.

الفرع الأول: تعريف المحاسب العمومي

يعرف المحاسب العمومي من وجهة نظر المشرع الجزائري عن طريق تعداد المهام المنوطة به وذلك حسب المادة 33 من قانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية حيث يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات المالية:

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

الفرع الثاني: تصنيفات المحاسبين العموميين

يتم تصنيف المحاسب العمومي تبعا للمهام التي يقوم بها وكذا المرافق العمومية التي يمسك محاسبتها وهذا ما سنوضحه في هذا الفرع.

أولاً: التصنيف من حيث المهام

يصنف المحاسبون العموميون باعتبار المهام التي يقومون بها إلى:¹

- أ. **المحاسب الرئيسي:** وهو المحاسب المؤهل قانونا للقيام بعملية القيد المحاسبي النهائي للعمليات المالية للدولة المتعلقة بعمليات النفقات والإيرادات المكلف بها وفقا لبنود الميزانية العامة للدولة.
- ب. **المحاسب الثانوي:** وهو المحاسب العمومي الذي ينفذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لصالح المحاسب العمومي الرئيسي، و عليه فالمحاسب المفوض يقوم بإرسال العمليات المالية التي قام بها إلى المحاسب المكلف المؤهل قانونا للقيام بالقيد المحاسبي النهائي لهذه العمليات.
- ت. **شبه المحاسب:** وهو كل شخص أو موظف يحوز أو يتداول الأموال والقيم العمومية بدون أن تكون له الصفة القانونية للمحاسب العمومي.

ث. **محاسب بدون صندوق:** وهو المحاسب الذي يملك الصفة القانونية للمحاسب العمومي دون أن يقوم بحيازة أو تداول الأموال العمومية، أي محاسب بدون صندوق، بحيث يكسب صفة

¹ سليمة بوشنطر، المحاسبة العمومية و دورها في حماية أملاك الدولة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011، ص 84.

محاسب عمومي مركزي يقوم بدمج محاسبة المحاسبين العموميين و الذي يعرف باسم الوكيل المحاسبي المركزي للخرينة.

ثانيا: تصنيف من حيث محاسبة المرافق العمومية

و هو التصنيف الذي وضعه المشرع الجزائري، الناتج عن تقسيم الإدارة المالية للدولة وذلك وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين (المحاسبين العموميين و اعتمادهم و الذي يقدم التصنيف الآتي:¹

أ. المحاسبون الرئيسيون للدولة:

1. أمين الخزينة المركزية: و هو المحاسب المكلف بتنفيذ الأوامر الخاصة بالعمليات المالية للدولة لمختلف الوزارات و الهيئات الإدارية ذات الطابع الوطني، و مراقبة صناديق التسبيقات، و الإيرادات لدى مختلف الوزارات.
2. أمين الخزينة الرئيسية: وهو المكلف بتنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالحسابات الخاصة للخرينة ويعين المحاسب العمومي المكلف بالنسبة لمعاشات و منح المجاهدين وذوي الحقوق، معاشات أفراد الجيش، والتقاعدات المدفوعة من ميزانية الدولة.
3. الوكيل المحاسبي المركزي للخرينة: وهو محاسب بدون صندوق بحيث يقوم بدمج و تركيز محاسبة أمناء الخزينة لمختلف الولايات، و مكلف بجمع الإحصائيات المتعلقة بالوضع المالية للخرينة وتنفيذ العمليات الخاصة بالحساب الجاري للخرينة المفتوح لدى بنك المركزي، إضافة إلى مراقبة العمليات التي تتم بواسطة الحساب الجاري البريدي المفتوح لدى الخزينة، وتسيير الحساب الخاص للخرينة المتعلق بالتسبيقات، القروض، و كذلك مسك حساب التسديد مع الخارج إلى جانب متابعة وتسيير المديونية العمومية.
4. أمين خزينة الولاية: و هو المحاسب العمومي الرئيسي المنصب من طرف وزير المالية على رأس خزينة كل ولاية، و المكلف بتنفيذ عمليات الإيرادات و النفقات لميزانية الولاية، والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري الموجود في إقليم الولاية، و يقوم كذلك بمراقبة صناديق التسبيقات والإيرادات للهيئات الإدارية على مستوى الولاية، إضافة إلى ذلك يقوم بالتحقق من تطابق

¹ سليمة بوشنطر، مرجع سابق، ص 85.

حساب التسيير لديه مع الحساب الإداري للأمر بالصرف في الولاية، إلى جانب الإرسال الشهري للوضع المالية لخزينة الولاية إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة.

ب. المحاسبون الثانويين للدولة:

يحمل صفة المحاسب الثانوي للدولة كل من:¹

1. قابضي الضرائب.
2. قابضي أملاك الدولة.
3. قابضي الجمارك.
4. قابضي المحافظة العقارية.
5. قابضي البريد والمواصلات.
6. رئيس مراكز البريد والمواصلات.

الفرع الثالث: مسؤوليات المحاسبين العموميين

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

أولاً: طبيعة مسؤولية المحاسب العمومي

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

و رغم أن المحاسب العمومي يكتسب صفة الموظف العمومي لكن له مسؤولية خاصة تختلف عن مسؤولية باقي الموظفين، فهي مسؤولية موضوعية يتم إقرارها على أساس وقائع ملموسة ناتجة عن طبيعة

¹ Moussa baa, **Finances et comptabilité publique**, cycle de formation, direction régionale du trésor, boumerdès, Alger, 2013, p39.

المهام المكلف بها، لا سيما عند عدم تحصيل الإيرادات أو خطأ في دفع النفقات أو عجز مالي في الصندوق.

وقد يكون المحاسب العمومي محل عقوبات جزائية تتراوح من الغرامة المالية إلى السجن في حالة ما إذا تحققت هيئات المراقبة من وجود مخالفة صريحة للقواعد القانونية أو التنظيمية المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية والمحاسبية و تسيير الأموال العمومية، التي ألحقت ضررا بالخزينة العمومية، دون الإخلال بالعقوبات الإدارية¹.

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

ثانيا: شروط الأخذ بمسؤولية المحاسب العمومي

حسب المادة 46 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، فإنه لا يأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين إلا الوزير المكلف بالمالية أو عن طريق مجلس المحاسبة، حيث يتم إدانة المحاسب العمومي الذي يعتبر مدينا للخزينة من أجل أن يعرض من أمواله الخاصة كل نقص في حسابات الموجودات أو الصندوق أو أي مخالفة صريحة في تنفيذ العمليات المرخصة في الميزانية، كما يمتلك وزير المالية الصلاحيات الإدارية التي تمكنه من وضع أي محاسب عمومي في وضع مدين عن طريق مراقبة المفتشية العامة للمالية.

أما مجلس المحاسبة فيمتلك الصلاحيات الجزائية لإقرار و إدانة المحاسب العمومي، بصفتها هيئة وطنية مستقلة للرقابة المالية اللاحقة، عن طريق المراقبة اللاحقة لحساب التسيير للمحاسبين العموميين، بعد الفحص والتحقيق، يمكن أن يضع مجلس المحاسبة أي محاسب عمومي ارتكب مخالفات في تنفيذ

¹ زهير شلال، مرجع سابق، ص 11.

العمليات المالية المكلف بها في وضعية مدين بما يساوي المبلغ المالي الناقص بسبب عجز في أموال الصندوق، أو صرف نفقة غير شرعية أو عدم تحصيل إيراد معين¹.

ثالثا: وسائل إعفاء مسؤولية المحاسب العمومي

من أجل تخفيف مسؤولية المحاسب العمومي وضع المشرع الجزائري تحت تصرفه عدة إجراءات تسمح له بتخفيف عبئ المسؤولية الشخصية و المالية، و تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

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

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

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

يعتبر رأي لجنة المنازعات ضروريا في المبالغ التي تفوق (1.000,00 دج) و تقدم تقريرها النهائي لوزير المالية الذي يقرر نهائيا قبول أو رفض طلب المحاسب العمومي².

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

² Ali bissaad, Op Cit, p72.

و يجدر الذكر أنه في حالة الإجراء الرجائي أو الإعفاء، تتحمل ميزانية الدولة دفع المبالغ المستحقة عن المحاسب العمومي.

المبحث الثالث: مبادئ المحاسبة العمومية

يعتمد أي نظام محاسبي على مجموعة مبادئ ثابتة متعارف عليها و تشكل الإطار المحاسبي المحدد لكل محاسب، وبالنسبة لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر فإنه يتبنى مبادئ نظام المحاسبة العمومية الفرنسي الذي يعتمد على وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة يختلف عن ما هو موجود بالنسبة للقطاع الخاص، سنقوم في هذا المبحث بتوضيح مبادئ المحاسبة العمومية إضافة إلى تبيان مختلف العمليات المالية العمومية.

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

يعتبر مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف و بين مهام المحاسب العمومي من المبادئ الأساسية التي يعتمد عليها نظام المحاسبة العمومية، حيث يقوم هذا المبدأ على تقسيم مهام أعوان المحاسبة العمومية إلى مراحل إدارية ومحاسبية متكاملة يختص كل منهما بأداء ما أسند إليه من دون التدخل في عمل الآخر، و من أجل فهم أكثر لهذا المبدأ فإننا سنقوم بتعريفه، إضافة إلى عرض أهدافه، وكذا الاستثناءات الواردة عليه¹.

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

يعتبر مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام المحاسبة العمومية، بحيث يختص الأمر بالصرف بمهام تختلف عن المهام التي يختص بها المحاسب العمومي و لا يتدخل أي منهما في مجال عمل الآخر.

هذا الاختصاص في عمليات تنفيذ الميزانية يتمثل في تقسيم المهام من أجل التحكم في الأموال العمومية و عقلنة تسييرها، إذ يعتبر هذا المبدأ قاعدة أساسية في هيكل نظام المحاسبة العمومية في

¹ محمد براق، المحاسبة العمومية، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الرابعة تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة،

الجزائر، وفق القانون رقم 21-90 في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية و الذي يحدد مجال و اختصاص كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

يتعلق مفهوم الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي بجانب تقسيم السلطات إذ لكل منهما سلطة مستقلة عن الآخر، أي ليس بينهما علاقة رئاسية، إضافة إلى ذلك يرتبط مفهوم الفصل بالشخصية حيث يمنع القيام بال وظيفتين من قبل شخص واحد، و على هذا الأساس "هناك فصل تام بين مهمة و مسؤولية كل من الأمر بالصرف الذي يتولى تنفيذ الميزانية من خلال إجراءات الالتزام و التصفية و الأمر بالدفع بينما يتولى المحاسب العمومي التنفيذ الفعلي للميزانية و ذلك من خلال إجراءات الدفع و التحصيل"¹.

الفرع الثاني: أهداف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

تطبيقا لهذا المبدأ، تسند مهمة تنفيذ مختلف مراحل تحصيل الإيرادات و تسديد النفقات إلى أعوان مختلفة، بحيث أن الأمر بالصرف لا يستطيع أن يقوم بنفسه بالتسديد، و كذا المحاسب لا يستطيع أن يدفع دون أن يتحصل على سند الأمر بالصرف بسبب اختلاف و تنافي صلاحيات كل منهما في تنفيذ العمليات المالية للدولة، و الذي ينتج عنه تحديد صلاحيات كل من المحاسب العمومي و الأمر بالصرف، فالأول يختص في مجال مراقبة مشروعية العمليات المالية وفقا للقوانين المعمول بها والثاني يختص بمجال الملاءمة و يرجع تطبيق هذا المبدأ إلى الأسباب الموالية:²

أولاً: تقسيم المهام

تمر عملية تنفيذ الميزانية بمراحل إدارية و أخرى محاسبية فالمهام الإدارية هي من اختصاص الأمر بالصرف وتدرج في نطاق الملاءمة، أما مهام المحاسب فنقتصر على الجانب المحاسبي الذي يدرج ضمن نطاق المشروعية وكذلك هو المؤهل قانونا في مجال تداول و حيازة الأموال و القيم العمومية.

¹ محمد براق، مرجع سابق، ص 49.

² زهير شلال، مرجع سابق، ص 25.

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

ثانيا: تسهيل المراقبة

يقوم الأمر بالصرف بإعداد الحساب الإداري "الالتزامات، الأمر بالصرف..."، و يقوم المحاسب العمومي كذلك بإعداد حساب التسيير بتسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ أوامر الأمر بالصرف، وبالتالي تسهل مراقبة مجلس المحاسبة عن طريق مقارنة مدى تطابق كل من الحسابين من أجل التحقق من صحة الحسابات و مشروعية عمليات تنفيذ الميزانية.

الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي تساهم في حماية الأموال العمومية عن طريق ازدواجية المراقبة بحيث يقوم كل عون بمراقبة الآخر لكي يكون الحساب الإداري مطابقا لحساب التسيير الخاص بالمحاسب العمومي¹.

ثالثا: وحدة الصندوق

المحاسب العمومي هو العون المؤهل قانونا لتسيير و تداول الأموال و القيم العمومية ويتم ذلك في إطار وحدة الصندوق، بحيث تودع الأموال العمومية في صندوق واحد تحت مراقبة وزارة المالية، و عليه فإن شبكة المحاسبين العموميين تخضع لرقابة و سلطة وزير المالية، أما الأمر بالصرف فهو يخضع لسلطات تنفيذية مختلفة.

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

¹ محمد براق، مرجع سابق، ص 50.

رابعاً: مقاومة الغش

يتم حماية الأموال العمومية عن طريق تقييد و تحديد اختصاص و صلاحيات كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي، بحيث لا يستطيع أن يقوم الأمر بالصرف بتسديد النفقات لأنه لا يملك صلاحيات قانونية تمكنه من تداول الأموال العمومية، ولا يستطيع المحاسب العمومي أن يقوم بالتحويل أو الدفع دون استلام الأمر بتنفيذ هذه العمليات من الأمر بالصرف، و بالتالي يصعب هذا المبدأ من اختلاس أو سرقة الأموال العمومية، لأن من يحدد مجال صرف الأموال العمومية ليس هو من يقوم بدفعها.

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

يطبق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي كقاعدة أساسية في نظام تسيير الأموال العمومية للدولة و تنفيذ الميزانية، و لكن يقبل هذا المبدأ بعض الاستثناءات الناجمة عن التطبيق الميداني لمراحل تسديد النفقات و تحصيل الإيرادات نوجزها كما يلي:

أولاً: الاستثناءات من جانب تسديد النفقات

يرخص للأمر بالصرف أن يقوم بنفسه بالدفع، كما هو الحال في المدفوعات التي تتم عن طريق صندوق التسيقات، حيث يسمح الأمر بالصرف عن طريق هذا الصندوق أن يدفع بعض النفقات ذات الطابع الاستعجالي و النفقات المتكررة ذات المبالغ المنخفضة بحيث يرخص له فتح هذا الصندوق عن طريق ترخيص مسبق مصادق عليه من طرف وزير المالية و وزير الإدارة المعنية بالصندوق، و يقوم المحاسب العمومي بمراقبة العمليات المالية التي تمت بواسطة صندوق التسيقات، و تتمثل النفقات التي تشكل استثناء لهذا المبدأ في ما يلي:¹

أ. النفقات التي تدفع دون أمر بالصرف مسبق: ونجد فيها كلا من:

1. المدفوعات التي تمت عن طريق صندوق التسيقات.
2. الدين الأصلي و الفوائد واجبة الدفع الخاصة بديون الدولة و أيضا خسائر الصرف على رأس المال الأصلي.

¹ محمد مسعي، مرجع سابق، ص 22.

3. النفقات ذات الطابع النهائي التي نفذت بعنوان عمليات التجهيز العمومي التي استقادت من تمويلات خارجية.

ب. النفقات التي تدفع بدون الأمر بالصرف: و تتلخص في:

1. معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة.
2. المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة.
3. المصاريف و الأموال الخاصة.

ثانيا: الاستثناءات من جانب تحصيل الإيرادات

يرخص للآمر بالصرف استثناء تحصيل الإيرادات عن طريق إنشاء صناديق تحصيل الإيرادات بترخيص من المحاسب العمومي الذي يرخص له بتحصيل الإيرادات الخاصة إذا كانت طبيعة عمل الأمر بالصرف تتطلب ذلك، و تكون مصالح الأمر بالصرف القائمة على تسيير هذا الصندوق ملزمة بإيداع المبالغ المحصلة عن طريق الصندوق لدى المحاسب العمومي، الذي يتحقق من صحة الحسابات و مشروعية العمليات، ثم يطالب الأمر بالصرف بإصدار سند الأمر بالتحصيل إجمالي تصحيحي، من أجل القيد النهائي لهذه العمليات، و من جهة أخرى يرخص للمحاسب العمومي بتحصيل الأموال التي تودع لديه من طرف المدين الذي يسدد المبالغ المالية نقدا من تلقاء نفسه، دون توفر سند التحصيل لدى المحاسب في انتظار إصدار سند الأمر بالتحصيل التصحيحي من طرف الأمر بالصرف¹.

المطلب الثاني: مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

في ظل احترام القواعد الكبرى للميزانية، تتبنى قواعد المحاسبة العمومية مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات بحيث أن المبلغ الإجمالي للإيرادات يستعمل لتغطية كل النفقات العمومية دون إجراء المقاصة بين الإيرادات و النفقات و دون تخصيص إيراد معين لتحقيق نفقة معينة².

و تنتج عن قاعدة شمولية الميزانية قاعدتان أساسيتان في تنفيذ الميزانية و هما قاعدة عدم المقاصة بين الإيرادات و النفقات، حيث تسجل الإيرادات في ميزانية الدولة بمبلغها الخام دون إنقاص الأعباء التي

¹ زهير شلال، مرجع سابق، ص 29.

² محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003، ص 95.

صرفت من أجل تحصيلها، وكذلك قاعدة عدم تخصيص الإيرادات للنفقات و هي ما سنتناوله في هذا
المطلب.

الفرع الأول: تعريف مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

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

الفرع الثاني: نتائج تطبيق مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

من أجل احترام قاعدة شمولية الميزانية تتبنى المحاسبة العمومية مبدأ عدم تخصيص الإيرادات
للنفقات، والذي ينتج عن تطبيق قاعدتين أساسيتين في نظام المحاسبة المالية و هما قاعدة وحدة الخزينة
و قاعدة وحدة الصندوق¹.

أولاً: قاعدة وحدة الخزينة

يجب أن تودع كل الأموال العمومية لدى الخزينة العمومية مهما كانت طبيعة ممتلكها سواء كانت
للدولة، الولاية، البلدية أو المرافق العمومية ذات الطابع الإداري، فكل السيولة النقدية للهيئات العمومية
هي في نفس الوقت ملك لها و مسيرة من طرف الدولة (مال عام) حيث كانت المادة 8 من القانون 84-
17 الصادر في 1984/07/07 المتعلق بقوانين المالية صريحة في منع تخصيص الإيرادات العمومية
لنفقات عمومية معينة ومحددة، إذ أن كل الإيرادات تستعمل لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة، ونصت
هذه المادة صراحة على ما يلي:

"لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقات خاصة و تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية
العامة للدولة بلا تمييز".

¹ حسين الصغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001، ص 99.

ثانيا: قاعدة وحدة الصندوق

كل السيولة لهيئة عمومية مهما كان مصدرها فهي تستعمل لكل النفقات الخاصة بهذه الهيئة العمومية ومهما كانت طبيعة النفقات، والنتيجة هي أنه لا يمكن للمحاسب العمومي أن يمتلك إلا حساب صندوق واحد و حساب بريدي واحد خاص بهذه الهيئة العمومية.

الفرع الثالث: استثناءات مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

يقبل مبدأ عدم تخصيص إيرادات للنفقات عدة استثناءات محددة قانونا لاعتبارات تطبيقية و ميدانية، حيث تنص المادة 8 من القانون رقم 17-84 المؤرخ في 07/07/1984 و المتعلق بقوانين المالية على تخصيص إيرادات معينة لتمويل دفع نفقات معينة دون غيرها من النفقات العمومية في الحالات الاستثنائية الموالية:¹

أولا: الميزانيات الملحقة

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

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

ثانيا: الحسابات الخاصة للخزينة

وهي حسابات تفتح و تغلق بموجب قانون المالية يتم بواسطتها تسجيل عمليات مالية خاصة، حيث تخصص الإيرادات المسجلة في هذه الحسابات لتمويل نفقات معينة دون غيرها من النفقات العمومية،

¹ حسين الصغير، مرجع سابق، ص 99.

والتي يتم عن طريقها تخصيص بعض موارد الحسابات الخاصة للخزينة، و حسب المادة 48 من القانون رقم 17-84 المؤرخ في 1984/07/07 المتعلق بقوانين المالية تنقسم هذه الحسابات إلى:¹

- أ. الحسابات التجارية و التي تدرج فيها الإيرادات و النفقات لتنفيذ عمليات ذات طابع صناعي و تجاري تقوم بها المصالح العمومية للدولة، بصفة استثنائية
- ب. حسابات التخصيص الخاص و التي تتضمن العمليات الممولة بواسطة موارد خاصة في ميزانية الدولة
- ت. حسابات التسيقات.
- ث. حسابات القروض.
- ج. حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية.

ثالثا: الأموال المخصصة للمساهمات وإجراء استعادة الاعتمادات

تشمل الأموال المخصصة للمساهمات على مجمل المبالغ المدفوعة بدون مقابل لفائدة الميزانية العامة للدولة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين قصد المساهمة أو المشاركة في انجاز مشاريع أو تسديد نفقات ذات منفعة عامة و تحت مراقبة الدولة مثل "تلطون، تبرع لبناء مساجد..." حيث تودع هذه الأموال في حسابات خاصة و يتم تخصيص استعمال هذه الموارد طبقا لهدف المساهمة التي رصدت من أجلها.

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

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

خلاصة الفصل الأول

تحتل المحاسبة العمومية مكانة استراتيجية وحساسة في تسيير وإدارة الموارد المالية للدولة، لكونها تتميز عن باقي المحاسبات بخاصية تداول الأموال العمومية، فمن الطبيعي أن يخصها المشرع الجزائري بإجراءات خاصة متمثلة في مجموعة من القواعد المحددة لواجبات و مسؤوليات أعوان تنفيذ العمليات المالية، و تعتمد على قواعد قانونية مثل القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، وقواعد تقنية صادرة عن وزارة المالية التي تهدف إلى تحديد ووصف كيفية تسجيل العمليات المالية وعرض الحسابات المتعلقة بها الخاصة بتنفيذ ميزانية الدولة والهيئات العمومية، وتهدف المحاسبة العمومية إلى تحقيق حسن تسيير الهيئات العمومية وتحقيق الرشادة في الإنفاق وضمان حماية الأموال العمومية من جميع أشكال التلاعب والغش والاختلاس.

كما اتضح لنا من خلال هذا الفصل بأنه يمكن حصر مجالات تطبيق المحاسبة العمومية في عنصرين أساسيين وهما الجانب العضوي أي ما تعلق بالهيئات العمومية، والجانب المادي الذي يخص العمليات المالية والمحاسبية، كما أن المحاسبة العمومية تقوم أيضا على مبادئ أساسية في تنفيذها للعمليات المالية، ويقوم بتنفيذها أعوان مكلفون و ملزمون باحترام جميع الشروط القانونية التي تنص عليها القوانين والنش ريعات المعمول بها، وعليه يترتب على المخالفين الأخذ بمسؤولياتهم أمام هيئات المراقبة المختصة.

الفصل الثاني

الرقابة على تنفيذ

الميزانية العامة للدولة

ومدى فعاليتها

تمهيد

مما لا شك فيه أنه لا بد لأي نظام سواء كان إداريا أو ماليا من نظام رقابة محكم وفعال يقف على حسن سيره، وعلى معالجة الاختلالات والانحرافات الطارئة عليه، وكذا على استباق حصول تلك النقائص وسد الثغرات الموصلة إليها، وبخصوص بحثنا فإننا سنتطرق إلى الرقابة على المال العام، ولعل أبرز ما يتبادر إلى الذهن هنا هو عملية متابعة تنفيذ العمليات المالية العمومية من تحصيل الإيرادات ثم القيام بصرفها في الأوجه المخصصة لها، ومن ذلك متابعة مدى التزام القائمين على تسيير المال العام بالقوانين والأحكام المنظمة له، ومدى تحقق الأهداف المرجوة من وراء ذلك. وللاشارة هنا فإننا سنتناول قضية الرقابة على المال العام من منطلق الأدوات والآليات التي توفرها المحاسبة العمومية في سبيل تحقيق هذه الرقابة، ومختلف القوانين والإجراءات المنصوص عليها في قانون المحاسبة العمومية والتي تنظم عملية تسيير المال العام و استعماله في الأوجه المشروعة له.

المبحث الأول: الرقابة على تنفيذ الميزانية

تعتبر الرقابة على تنفيذ ميزانية الدولة و ميزانية مختلف الوحدات الإدارية العمومية عملية ذات أهمية بالغة لأن هذه الوحدات تضطلع بإنفاق حجم كبير من أموال الدولة على المشاريع و الأنشطة المراد تحقيقها، لذا وضعت الدولة أنظمة فعالة للرقابة التي تساعد على اكتشاف الانحرافات المختلفة، ومن ذلك نظام المحاسبة العمومية الذي يوفر آليات للرقابة على الأموال العمومية انطلاقاً من إجراءات التنفيذ المنصوص عليها، مروراً بالرقابة التي يمارسها أعوان التنفيذ و كذا رقابة المراقب المالي.

المطلب الأول: إجراءات التنفيذ

تقوم الدولة و الهيئات العمومية المرتبطة بها بعمليات مختلفة لأجل تحقيق الغرض من وجودها والتمثل في خدمة المصلحة العامة، ومن أبرز هذه العمليات نجد العمليات المالية، و المتعلقة أساساً بعملية الإنفاق لأجل الحصول على مختلف السلع والخدمات الضرورية لنشاطها ولتسابع الحاجات العامة، ومن جهة أخرى عملية تحصيل الإيرادات الضرورية للقيام بعملية الإنفاق، وذلك في إطار ما يعرف بالميزانية العامة.

الفرع الأول: إجراءات صرف النفقات

تتميز إجراءات تنفيذ النفقات العمومية بشيء من البطء و التعقيد، ويبرر هذا عادة بفكرة الرقابة التي يتمحور نظام المحاسبة العمومية عليها، حيث تمر عملية تنفيذ النفقات العمومية عادة بأربعة مراحل، المراحل الثلاثة الأولى تمثل المرحلة الإدارية و يختص القيام بها الأمر بالصرف، و المرحلة الأخيرة وهي المرحلة المحاسبية و يختص بها المحاسب العمومي، وهذا التقسيم يبرز جلياً مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي¹.

أولاً: المرحلة الإدارية

وتشمل هذه المرحلة على عمليات الالتزام، التصفية و الأمر بالصرف:

¹ محمد مسعي، مرجع سابق، ص 60.

أ. الالتزام: هو التصرف الذي بموجبه ينشأ لهيئة عمومية أو يثبت عليها التزام ينتج عنه عبء، هذا العبء يجعل الهيئة العمومية مدينة تنجر عنه نفقة¹.

وعرفته المادة 19 من القانون 90-21 على أنه "الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين" و معناه أنه المستند الذي يجعل الإدارة مدينة، والذي يترجم بالضرورة في التجسيد المحاسبي بخروج الموارد العامة، وهو مستند يتضمن الواجب الذي يؤدي إلى الإنفاق مثل توظيف موظفين في هيئة عمومية أو طلب شراء لوازم و غير ذلك، و لكن هذا المستند يجب أن يكون مأخوذاً بالاحترام الصارم للإذن الوارد في الميزانية.

ب. التصفية: هي العملية التي تعتمد على تحديد المبلغ الواجب دفعه للدائن الذي أدى الخدمة العامة، فالتصفية لا تعمل على إنشاء الدين العام وإنما على التصريح به، وتهدف إلى مراقبة حقيقة الدين وتحديد مبلغ النفقة الناتجة، وهي تعتبر تطبيقاً لقاعدة هامة في نظام المحاسبة العمومية وهي قاعدة "أداء الخدمة" أو "قاعدة الحق المكتسب"، أي أنه لا يمكن صرف النفقات العمومية إلا بعد تنفيذ موضوعها، بمعنى أن الهيئات العمومية لا تدفع مسبقاً، باستثناء حالات قليلة جداً ومقررة مثل التسبيقات على الصفقات العمومية.

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

يجب أن يكون الأمر بالصرف و حوالات الدفع المقدمة إلى المحاسب العمومي المتخصص من أجل الصرف مرفقة و مدعمة بكل الوثائق المبررة للنفقة الواجبة الدفع، كذلك الفاتورة يجب أن تعد تبعاً للقواعد الموضوعية والمتعلقة بالفاتورة وكذا الأمر بتسجيل الخدمة المقدمة، وأن تكون معدة بشكل جيد لكي لا يتم رفضها من طرف المحاسب العمومي، مع ملاحظة أنه توجد نفقات تدفع بدون أمر بالصرف (المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19/01/1993).

¹ فهم نعيجه، مرجع سبق ذكره، ص 87.

ثانياً: المرحلة المحاسبية

وتتمثل المرحلة الأخيرة من عملية الصرف الفعلي للنفقة، وهي من اختصاص المحاسب العمومي، وهي متمثلة في عملية الدفع وهو "الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي"¹، وهو المرحلة المحاسبية في تنفيذ النفقات العمومية، حيث أن أوامر أو حوالات الدفع التي يصدرها الأمرون بالصرف ترسل إلى المحاسبين العموميين المتخصصين، أي المكلفين دون غيرهم بدفع مبالغها، ودور المحاسبين هنا لا يقتصر فقط على انجاز العمليات المالية المتمثلة في إخراج النقود من الصندوق لتسديد النفقات، بل أن دورهم أهم بكثير، حيث يتمتعون في هذا المجال بنوع من السلطة الرقابية وفي حدود صلاحياتهم على عمليات الأمرين بالصرف.

وعليه فإن المحاسبين العموميين ملزمين وتحت طائلة القيام بمسئولياتهم المالية بالتحقق من شرعية النفقات قبل دفعها، أي إجراء كل عمليات الرقابة المفروضة عليهم قانوناً².

الفرع الثاني: إجراءات تحصيل الإيرادات

تتم عملية التحصيل وفق مراحل إدارية و أخرى محاسبية، حيث تبدأ بالمرحلة الإدارية، و المتمثلة في مرحلة الإثبات، التصفية فالأمر بالتحصيل الذي يصدر من الأمر بالصرف، أما المرحلة المحاسبية فتتمثل في عملية التحصيل الفعلي للإيرادات المقررة.

أولاً: المرحلة الإدارية

أ. الإثبات: هو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي³، فهي إذن تلك المرحلة التي تنشأ فيها أو يثبت فيها حق الخزينة العمومية مع الغير، و تختلف هذه المرحلة حسب نوع أو طبيعة هذا الحق فقد يكون جبايياً ويخضع لقواعد الجباية المعروفة كالفعل المنشئ للضريبة، و قد يكون متمثلاً في تصرف قانوني كبيع أرض للمواطنين، وما إلى ذلك من الحقوق التي تنشأ للخزينة على الأشخاص.

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

² المادة 36 من قانون المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 135.

³ المادة 16 نفس المرجع، ص 133.

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

ت. **الأمر بالتحصيل:** خلافا لإجراءات الإثبات والتصفية، وباستثناء حالات الديون التي لا تحتاج بطبيعتها إلى إصدار مسبق لأوامر تحصيل (مثل تلك المقررة في الأحكام والقرارات القضائية) فإن إجراء الأمر بالتحصيل للإيرادات العمومية هو من صلاحيات الأمرين بالصرف وحدهم، وحسب طبيعة الديون المثبتة والمصفاة لصالح مختلف الهيئات العمومية فإن أوامر تحصيلها تتخذ عدة أشكال منها جدول جبائي في حالة الضرائب المباشرة، إشعار بإجراء التحصيل حالة الضرائب غير المباشرة وإيرادات أملاك الدولة، مستخرج من حكم أو قرار قضائي كالغرامات و التعويضات، أو عقد كأن يلتزم متعاقد مع هيئة عمومية ما بدفع مقابل ما يحصل عليه من خدمات، أو أي سند آخر يمكن اعتباره قانونا أمرا بالتحصيل، وفي الحالات التي لا يوجد فيها شكل خاص لأمر التحصيل، فإن الأمرين بالصرف يصدران أوامر تسديد، كما أنهم يصدران سندات إيرادات للديون المسددة مباشرة من قبل المدينين، حيث تمكن هذه السندات المحاسبين من الحسم الميزاني للمبالغ المحصلة وتقييدها في حساباتهم¹.

ثانيا: المرحلة المحاسبية

التحصيل: هي المرحلة محاسبية و التي يتكفل بها المحاسب العمومي وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء ذمة الأفراد اتجاه الخزينة العمومية²، حيث يتكفل المحاسب بسند التحصيل بعد مراقبة شرعيته، ويكتمل تنفيذه بتقاضي المبلغ المحدد في السند، يتحمل المحاسب العمومي المسؤولية المالية الشخصية عن التحصيل، ومن هذا فإنهم مطالبون ببذل العناية اللازمة واتخاذ كل الإجراءات القانونية

¹ محمد مسعي، مرجع سابق، ص 64.

² Moussa baa, Op Cit, p44.

تحت طائلة مسؤولياتهم المالية و الشخصية ويتم ذلك بإتباع طرق التحصيل الودي، لتتبع عند الاقتضاء بطرق التحصيل الجبري.

المطلب الثاني: الرقابة الذاتية

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

الفرع الأول: رقابة الأمر بالصرف

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

أولاً: مهام الأمر بالصرف

لكي يستطيع الأمر بالصرف ممارسة مهامه يجب أن يكون معتمدا لدى المحاسب العمومي عن طريق إرسال إثبات تنصيب الأمر بالصرف على رأس مرفق عام ونسخة عن التوقيع، و الذي بواسطته يستطيع المحاسب العمومي التحقق والفحص لصفة هذا الأخير على سند الأمر بالصرف أو سند الأمر بالتحصيل.

هذا وتعتبر وظيفة الأمر بالصرف وظيفة إدارية في الأساس، بحيث تختص بتسيير وإدارة المرافق العامة، وأما المهام المالية فما هي إلا نتاج نشاطاته الإدارية، و يمكن تقسيم الاختصاص المالي للأمر بالصرف من جهة النفقات و الإيرادات كما يلي:

أ. من جانب النفقات: فيختص الأمر بالصرف في هذا الجانب بما يلي¹:

1. إجراءات الالتزام.

¹ Moussa baa, Op Cit, p51.

2. إجراءات التصفية.

3. تحرير سند الأمر بالصرف أو حوالات الدفع.

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

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

1. إجراءات إثبات حقوق تحصيل الإيرادات للمدينين.

2. إجراءات التصفية.

3. تحرير سند أمر تحصيل الإيرادات.

ت. مسك المحاسبة الإدارية: يقوم الأمر بالصرف بمسك محاسبة إدارية للإيرادات و الالتزامات

التي يقوم بها خلال السنة المالية، بحيث يتضمن الحساب الإداري للأمر بالصرف ما يلي:

1. محاسبة الإيرادات: و التي تسجل مجمل الإيرادات المستحقة للدولة، ومبلغ مجمل أوامر

تحصيل الإيرادات والتخفيضات أو الإلغاءات، وقيمة مجمل التحصيلات التي يتم تحقيقها.

2. محاسبة الالتزامات: تهدف هذه المحاسبة إلى معرفة المبالغ التي تم الالتزام بدفعها بالنسبة

لاعتمادات الدفع المرخص بها، إلى جانب بيان مبلغ الأرصدة المتاحة، حيث لا يستطيع الأمر

بالصرف أن يقوم بالالتزام بالدفع إلا في حدود الاعتمادات المتاحة و بالتالي تسمح هذه

المحاسبة بمعرفة¹:

- مبلغ الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب أبواب وبنود ميزانية التسيير.

- مبلغ تفويضات الاعتمادات الممنوحة للأمرين بالصرف الثانويين.

- مبلغ الالتزامات بالدفع التي تم القيام بها.

- المبلغ الإجمالي لاعتمادات أذونات البرامج المرخصة والتي تتجز عن طريق البرامج المأذون

بها بالنسبة لنفقات التجهيز.

- مبلغ الأرصدة المتاحة.

¹ الزين منصور، المحاسبة العمومية دروس وتطبيقات، مطبوعة مقدمة لطلبة علوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2010،

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

بواسطة معطيات هذه المحاسبة يستطيع الأمر بالصرف إعداد الوضعية المالية الشهرية والحساب الإداري السنوي الذي يقدمه مجلس المحاسبة للفصل والتدقيق¹.

ثانيا: مجالات رقابة الأمر بالصرف

يستوجب على الأمر بالصرف وقبل قيامه بإصدار أمر الصرف للمحاسب العمومي القيام بالرقابة للتأكد من العناصر التالية²:

- أ. احترام العملية محل النفقة للإجراءات القانونية.
- ب. توفر سند الطلبية أو عقد مع المورد.
- ت. توافق المشتريات من حيث الكمية و النوعية و القيمة مع سند الطلبية أو العقد وعرض الخدمة الذي على أساسه تم اختيار المورد.
- ث. إثباتات التنفيذ الفعلي للعملية محل النفقة.
- ج. التأكد من دقة عمليات التصفية.
- ح. التسجيل الصحيح للنفقات بالأبواب و المواد.
- خ. الطابع التحريري للنفقة.

¹ زهير شلال، مرجع سابق، ص 17.

² محمد سعودية، الرقابة المالية لتنفيذ ميزانية الدولة في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009، ص 94.

الفرع الثاني: رقابة المحاسب العمومي

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

أولاً: المجالات الرقابية للمحاسب العمومي

إن مجالات رقابة المحاسب العمومي متعددة، وتتمثل في مختلف المهام التي يقوم بها أثناء تنفيذه لأوامر الأمر بالصرف المتعلقة بتسديد النفقات وتحصيل الإيرادات المرخصة في ميزانية الدولة.

ووفقاً للمواد 35، 36 و 37 من القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، يمكن تحديد مهام المحاسب العمومي كما يلي:

- مهام المحاسب العمومي من جانب النفقات.
- مهام المحاسب العمومي من جانب الإيرادات.
- أ. **مهام المحاسب العمومي من جانب النفقات:** يجب على المحاسب العمومي قبل قبول دفع أي نفقة عمومية أن يتحقق من¹:
 1. مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها.
 2. صفة الأمر بالصرف، بأن له الصفة القانونية التي تؤهله للقيام بالعمليات المالية لميزانية الدولة أو الجماعات المحلية إضافة إلى أن الأمر بالصرف ملزم عند تنسيبه بإيداع نسخة من الإمضاء الذي يوقعه على سند الأمر بالصرف لدى المحاسب.
 3. شرعية عمليات تصفية النفقات.
 4. توفر الاعتمادات المالية.
 5. أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة.
 6. الطابع الإبرائي للدفع، و الذي يؤكد عن طريق الأمر بالصرف إثبات أداء الخدمة.

¹ زهير شلال، مرجع سابق، ص 9.

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

8. وجود تأشيرة المراقب المالي.

9. صحة إنشاء و تبويب النفقات وفقا لبنود الميزانية.

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

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

ويجدر الذكر أن مهمة المحاسب العمومي تقتصر على المراقبة والتحقق من مشروعية العمليات المالية عن طريق مراقبة وثائق إثبات النفقات والإيرادات، دون أن يتدخل في مضمون العمليات المالية، أي عدم التدخل في مجال التسيير والملاءمة التي هي من اختصاص الأمر بالصرف، الذي يقرر مجال استعمال الأموال العمومية¹.

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

¹ زهير شلال، مرجع سابق، ص 10.

ثانيا: الأمر بالتسخير كحد لرقابة المحاسب العمومي

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

يخول للمحاسب العمومي رفض دفع أي نفقة عمومية تشكل مخالفة صريحة للقواعد القانونية أو التنظيمات المعمول بها والمتعلقة بتنفيذ الميزانية وتنفيذ العمليات المالية، فمهمته الأساسية هي ضمان مشروعية العمليات المالية للدولة، وعليه ترفع مسؤولية المحاسب العمومي على جميع العمليات التي رفض القيام بها وذلك حسب المادة 31 من القانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تنص على أنه تعد باطلة كل عقوبة سلطت على المحاسب العمومي إذا ثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية والمالية.

فمن الطبيعي أن يحتاط المحاسب العمومي برفض تنفيذ أوامر الأمر بالصرف، إذا تحقق أن النفقة موضوع الدفع لم تتوفر على جميع الشروط القانونية المطلوبة، ولكن من أجل ضمان سيرورة المرفق العام و عدم تعطيل المصلحة العامة، يخول القانون للأمر بالصرف أن يطالب كتابيا المحاسب العمومي بإجراء التسخير، بحيث يتحمل الأمر بالصرف تحت مسؤوليته الشخصية والمالية تنفيذ العملية، وبالتالي إذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرأ ذمته من المسؤولية (الشخصية و المالية، بشرط أن يرسل تقريرا مفصلا عن العملية لوزير المالية خلال خمسة عشر (15) يوما¹.

وفي هذه الحالة تبقى الكلمة الأخيرة للمحاسب العمومي و ذلك لأن مجال استعمال إجراء التسخير من طرف الأمر بالصرف محدود قانونا بحيث يرفض المحاسب العمومي هذا الإجراء إذا كان رفض دفع النفقة مبرر بما يلي²:

أ. عدم توفر الاعتمادات المالية.

ب. عدم توفر السيولة النقدية ما عدا بالنسبة للدولة.

¹ المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المتعلق بتحديد إجراءات تسخير الأم رين بالصرف للمحاسبين العموميين، المؤرخ في 07/09/1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 18/09/1991، العدد 43 ، ص 154.

² المادة 48 من قانون المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 11.

ت. انعدام إثبات أداء الخدمة.

ث. طابع النفقة غير الإبرائي.

ج. انعدام تأشيرة مراقب النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات العمومية.

الفرع الثالث: حدود الرقابة الذاتية

تقدم عملية الرقابة التي يقوم بها أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية نتائج ملموسة من حيث إتباع كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي للإجراءات المنصوص عليها قانوناً عند القيام بأعمالهما، مع التزام الفصل بين مهام كل منهما، ونتيجة لذلك تظهر أمور عكسية تحد من حسن أداء هذه الرقابة لدورها وتتمثل في ما يلي¹:

أولاً: إن الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي رغم ما يمنحه من أمان إضافي عند تنفيذ الميزانية، عن طريق ما يمكنه من نظام للرقابة المزدوجة أو المتبادلة أو ما يسمى بقاعدة العيون الأربعة، إلا أن له أثر سلبي على تكاليف المقتنيات للإدارات والهيئات العمومية، فبطء إجراءات صرف النفقات يجعل المتعاملين لا يفضلون القبول بعروض أو بطلبات هذه المصالح مما يقلل المنافسة، الأمر الذي ينعكس سلباً على تكلفة المقتنيات.

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

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

¹ محمد سعودية، مرجع سابق، ص 96.

المطلب الثالث: رقابة المراقب المالي

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

الفرع الأول: المراقب المالي و مسؤولياته

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

أولا: تعريف المراقب المالي

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

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

ثانيا: مسؤولية المراقب المالي

يعتبر المراقب المالي مسؤولا شخصيا أمام هيئات المراقبة و وزارة المالية على جميع المخالفات الصريحة للقوانين و الأنظمة المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية، إذ يعتبر مسؤولا عن التأشيرات غير القانونية أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة المؤهلة قانونا لتحقيق ومراقبة نشاط المراقب المالي.

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

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

تتمثل هذه العقوبات في غرامات مالية، لا يمكن للغرامة المالية التي يوقعها مجلس المحاسبة أن تتعدى المرتب السنوي الإجمالي الذي يتقاضاه العون المعني عند تاريخ ارتكابه للمخالفة¹، ويضاعف مبلغ الغرامة في الحالات التي يثبت فيها أن الأخطاء المرتكبة تهدف إلى تحقيق مكاسب مالية أو عينية شخصية على حساب الدولة أو الهيئة العمومية التي يعمل لصالحها²، كما أنه لا تتعارض الغرامات المالية التي يوقعها مجلس المحاسبة مع تطبيق العقوبات الجزائية و التعويضات المدنية³.

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

الفرع الثاني: محاسبة المراقب المالي

يمسك المراقب المالي محاسبة تختص بمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية الموضوعة تحت تصرف الأمر بالصرف، وتعرف هذه المحاسبة بمحاسبة الالتزامات و التي تسمح بتحديد العناصر التالية⁴:

أولاً: اعتمادات الدفع السنوية حسب أبواب و بنود الميزانية.

ثانياً: الاعتمادات المضافة خلال السنة المالية.

ثالثاً: تحويل الاعتمادات المالية التي تتم بين أبواب الميزانية.

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

² نفس المرجع.

³ نوار أمجوج، مرجع سابق، ص 150.

⁴ المادة 28 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المتعلق بال رقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، المؤرخ في 1992/11/14، الجريدة الرسمية لجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 1992/11/15، العدد 82، ص 203.

رابعاً: اعتمادات الدفع المفوضة لفائدة الأمر بالصرف الثانوي.

خامساً: التزامات الدفع.

سادساً: رصيد الاعتمادات المتوفرة.

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

الفرع الثالث: المهام الرقابية للمراقب المالي و حدودها

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

أولاً: المهام الرقابية للمراقب المالي

تطبيقاً لنص المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 والمتعلق بإجراءات الالتزام، فإنه يتعين على المراقب المالي التحقق مما يلي¹:

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

¹ المادة 09 من المرسوم التنفيذي المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، مرجع سابق، ص 202.

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

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

ثانيا: سلطة التفاوض المخولة للأمر بالصرف كحد لرقابته

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

وسلطة التفاوض هي حق يتم تحت مسؤولية الأمر بالصرف وبموجب مقرر معمل يعلم به الوزير المكلف بالميزانية، ويرسل الملف الذي يكون محل تفاوض في الفور إلى الوزير أو الوالي المعني حسب الحالة¹.

كما يقوم الأمر بالصرف بإرسال الالتزام بالنفقة مرفقا بمقرر التفاوض إلى المراقب المالي قصد وضع تأشيرته مع الإشارة إلى رقم التفاوض وتاريخه، ليقوم المراقب المالي بعدها بإرسال نسخة من ملف الالتزام بالنفقة محل التفاوض إلى الوزير المكلف بالميزانية والذي يجب عليه إرسال نسخة من الملف إلى الهيئات الرقابية المتخصصة².

غير أن لسلطة التفاوض شروطا تؤدي إلى بروز حالات لا يمكن فيها الحصول على التفاوض وهذه الحالات تتمثل فيما يلي³:

¹ المادة 18 من المرسوم التنفيذي المتعلق بال رقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، مرجع سبق ذكره، ص 203.

² المادة 20 نفس المرجع، ص 203.

³ محمد سعودية، مرجع سبق ذكره ، ص 106.

- أ. عدم توفر الاعتمادات المالية أو انعدامها أصلا.
- ب. عدم توفر صفة الأمر بالصرف القانونية.
- ت. انعدام التأشيرات أو الأراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به.
- ث. انعدام الوثائق والسجلات الثبوتية المتعلقة بالالتزام بالنفقة.
- ج. التخصيص غير القانوني للالتزام.

الفرع الرابع: تقدير رقابة المراقب المالي

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

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

والملاحظ على رقابة المراقب المالي أنها في الغالب تقتصر على الجانب الشكلي للنفقة دون أن تتعداه إلى رقابة الملائمة التي تفحص العمليات المالية منذ بدئها إلى حين انتهائها، كما يعتبر حق التعاضي الممنوح للأمر بالصرف من بين الحدود التي تحد من فعالية الرقابة التي يقوم بها المراقب المالي¹.

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

¹ براهيم بن داود، الرقابة المالية على النفقات العامة بين الشريعة الإسلامية والتشريع الجزائري، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص 88.

المبحث الثاني: تقييم رقابة نظام المحاسبة العمومية

بعد الدراسة السابقة في شقيها النظري والتطبيقي فيما يخص نظام المحاسبة العمومية و ما يحتويه من إجراءات تحكم تسيير المال العام و تنظمه، وما توفره من آليات للرقابة عليه من رقابة أعوان تنفيذ الميزانية العمومية، رقابة المراقب المالي إضافة إلى إجراءات تنفيذ العمليات المالية من تحصيل الإيرادات إلى عملية صرف النفقات، نحاول في هذا المبحث أن نقيم هذا النظام من حيث مدى مساهمته في الحفاظ على المال العام.

المطلب الأول: إيجابيات نظام المحاسبة العمومية

يعتبر نظام المحاسبة العمومية الإطار الذي يضبط تنفيذ العمليات المالية الخاصة بالدولة و الهيئات العمومية التابعة لها، و الدراسة النظرية و التطبيقية مكنتنا من الوقوف على إيجابيات ونقاط قوة نظام المحاسبة العمومية في إحكام الرقابة على الأموال العمومية وطرق صرفها، والتي نعرضها في هذا المطلب.

الفرع الأول: تظافر الجهود

لتطبيق أي نظام و نجاحه في الواقع، لا بد من مساهمة مجموعة من الموارد البشرية و المادية في عملية تنفيذه، ونظام المحاسبة العمومية واحد من هذه الأنظمة، حيث يحتوي على مجموعة إجراءات متكاملة و يسهر على تطبيقه مجموعة من الأشخاص العموميين الذين يعملون على احترام القواعد والأحكام التي تنظمه¹.

عمل هؤلاء الأشخاص في نظام واحد يستوجب احترام كل منهم للأعمال المسندة إليه و في حدود الصلاحيات الممنوحة له، ولتحقيق التناسق في أداء العمليات وسيرورة تنفيذها فلا بد من تظافر جهود جميع الأطراف المعنية بأداء المهام المنوطة بها من دون تجاوز للحدود المرسومة له من جهة، ومن دون الإبطاء و العرقلة غير المبررة من جهة أخرى، إضافة إلى هذا فإن تقسيم المهام بين عدة أطراف يوجب

¹ أحمد يوسف السعيد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية -دراسة حالة الجزائر-، رسالة ماجستير، كلية العلوم

الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدينة، 2010، ص 82.

تضافر الجهود بينهم لتحسين التسيير المالي للهيئات العمومية والتنفيذ للميزانية والعمليات المالية العمومية، وهذا ما يعطي المزيد من الشفافية والمصداقية لهذا التنفيذ.

الفرع الثاني: تعدد الجهات الوصية

نظرا لاختلاف مهام أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية، و باعتبار اختلاف طبيعة الأعمال التي يقومون بها، فالأمر بالصرف يضطلع بتنفيذ الميزانية في مرحلتها الإدارية، و بالتالي فهو يخضع للجهة الوصية الخاصة به، والمتمثلة في الوزارة التي ينتمي إليها¹.

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

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

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

الفرع الثالث: الفصل بين المهام

إن من أهم المبادئ في المحاسبة العمومية هو مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، هذا المبدأ يقضي بعدم تدخل أي منهما في عمل الآخر، بل يكفي بممارسة أعماله المنصوص عليها قانونا، فالأمر بالصرف يقوم بتنفيذ العمليات المالية في حدود المرحلة الإدارية المتمثلة في الالتزام،

¹ أحمد يوسف السعيد، مرجع سابق، ص 83.

التصفية و الأمر بالصرف، ولا يتعدى إلى المرحلة المحاسبية التي هي من اختصاص المحاسب العمومي، و في المقابل فلا يجوز للمحاسب العمومي أن يتدخل في مهام الأمر بالصرف، وأن يكتفي بتنفيذ العمليات المالية سواء التحصيل أو الصرف و أن يمارس رقابته في حدود شرعية أوامر التحصيل أو الصرف ولا يتعداه إلى مجال الملائمة التي هي من اختصاص الأمر بالصرف¹.

المطلب الثاني: نقائص نظام المحاسبة العمومية

يمثل نظام المحاسبة العمومية من الجانب النظري نظام متكاملًا لتنفيذ العمليات المالية العمومية والرقابة على المال العام، من خلال ما يحتويه من إجراءات وضوابط تمنع التلاعب والاختلاس للمال العام، إلا أن الواقع المعاش يبين الكثير من مواطن الخلل والنقص فيه ما يفتح المجال للفساد المالي والتلاعب بالمال العام، هذه النقائص نوردتها في هذا المطلب².

الفرع الأول: خضوع المحاسب العمومي لنفس وصاية الأمر بالصرف

يحدث في كثير من الأحيان أن يكون المحاسب العمومي موظفا تابعا لوصاية الإدارة أو الهيئة العمومية الصادر من قبلها الأمر بالصرف، فكما كنا قد أشرنا سابقا إلى تعدد الجهات الوصية على أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية، وخضوع المحاسب العمومي إلى وصاية وزارة المالية، إضافة إلى احتمال خضوعه إلى وصاية نفس الهيئة التي يخضع إليها الأمر بالصرف الثانوي، وذلك في حالة ما إذا كانت الهيئة كبيرة وتقوم بأعمال مالية مهمة ومتعددة ومتكررة مثل الجامعات والإقامات الجامعية فإنه يعين لها محاسب عمومي باقتراح من السلطة الوصية التي لها صلاحية التعيين، وبذلك يصبح المحاسب العمومي موظفا معيناً لدى نفس الهيئة العمومية ويخضع لنفس الوصاية المطبقة عليها، بالإضافة إلى وجوب اعتماده لدى المحاسب العمومي الرئيسي في الولاية ممثلاً في أمين الخزينة الولائية.

هذه الوصاية المزدوجة على المحاسب العمومي تفتح الباب لارتكاب مخالفات تحت ضغوط الهيئة الإدارية الوصية عليه، أو لحدوث تواطؤ بينه وبين الأمر بالصرف نظراً للاتصال الدائم والتأثير المتبادل بينهم، هذا الأمر يستدعي الوقوف عنده و أخذ مبدأ الحيطة من مثل هذه الأمور والثغرات التي قد تسبب

¹ أحمد يوسف السعيد، مرجع سابق، ص 83.

² بن ناصر جبارة، فعالية الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة للحد من الفساد المالي - دراسة حالة الجزائر-

مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2011، ص 59.

خسارة وضياح للمال العام، وذلك بجعل وصاية المحاسب العمومي في يد هيئة واحد ممثلة في وزارة المالية.

الفرع الثاني: بطأ إجراءات التنفيذ

يعاب على نظام المحاسبة العمومية البطأ الشديد في تنفيذ العمليات المالية نتيجة للإجراءات المتبعة عند تنفيذ كل من الإيرادات والنفقات، فتنفيذ عملية نفقة معينة يمر أولاً بالمرحلة الإدارية والتي تتكون من ثلاثة مراحل فرعية من التزام بالنفقة، تصفيتها ومن ثم الأمر بالتحصيل، ومن ثم المرحلة المحاسبية المتمثلة في عملية الدفع الفعلي للنفقة، والتي لا يمكن أن يمررها المحاسب العمومي إلا بعد أن يقوم بإجراءات المراقبة على شرعية النفقة، والتأكد من وجود تأشيرة المراقب المالي عليها، حيث تكون هذه الوثائق قد مرت عليه من قبل و قام بنفس عملية الرقابة على هذه الوثائق وختمها بالتأشير بالموافقة على صرفها.

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

ويرغم أن نظام المحاسبة العمومية قد حدد آجال محددة لتنفيذ العمليات المالية، إلا أن ال واقع يشهد بأن كثيرا من المتعاملين مع الهيئات العمومية قد يمضون آجالا كبيرة في انتظار الحصول على حقوقهم بعد أدائهم لالتزاماتهم تجاهها، وهذا ما يؤدي إلى نفورهم من التعامل معها مستقبلا، ما يقلل المنافسة ويوقع الهيئة المعنية في حرج في حالة حاجتها إلى تمويل سلع أو خدمات مستقبلا.

¹ بن ناصر جبارة، مرجع سابق، ص 61.

الفرع الثالث: محدودية رقابة المحاسب العمومي والمراقب المالي

إن الرقابة السابقة التي يجريها كل من المراقب المالي والمحاسب العمومي على عمليات الأمر بالصرف هي رقابة شرعية أوامر الصرف، فهذه الرقابة تتمثل في التحقق من مطابقة العملية محل الأمر بالصرف للتشريعات والتنظيمات المعمول بها وهل احترمت جميع الإجراءات المنصوص عليها قانوناً انطلاقاً من صحة تبويب النفقة وإنشائها و توفر الوثائق المثبتة لها وغير ذلك مما ذكرناه سابقاً، غير أن هذه الرقابة لا تتعدى إلى مجال الملاءمة أي أن سلطة تقدير ملائمة العملية التي ستصرف لأجلها النفقة و المبلغ المترتب عنها تعود لاختصاص الأمر بالصرف، وبالتالي فالأسعار المحددة في سندات الطلبات لا يمكن مراقبتها أو مراجعتها لا من طرف المحاسب العمومي ولا من قبل المراقب المالي إلا في حدود تجاوزها للاعتمادات المفتوحة في الميزانية فتفرض عملية الدفع من الأساس، وعليه فمن الأجدر أن يكون هناك أخصائيين يسمح لهم بمراقبة الأسعار سواء على مستوى وكالة المحاسبة أو على مستوى المراقبة المالية لكان باستطاعتهم مراقبة أي تجاوزات في هذا المجال¹.

¹ بن ناصر جبارة، مرجع سابق، ص 61.

خلاصة الفصل الثاني

تعتبر الرقابة على المال العام عنصرا مهما في أي نظام مالي واقتصادي يحاول أن يتسم بالمصداقية والنزاهة، ولأجل ذلك فقد خصها النظام الجزائري بعناية واهتمام كبيرين، حيث أوجد لهذا الغرض مجموعة من الهيئات تسهر على التسيير الجيد للمال العام.

ولعل أبرز أوجه الرقابة المطبقة على تنفيذ الميزانية هي تلك الرقابة المصاحبة لعملية التنفيذ، والتمثلة في مختلف ما جاء به قانون المحاسبة العمومية المنظم لكيفية وطرق محاسبة الدولة والهيئات العمومية التي تخضع لقانون المحاسبة العمومية، ومن هذه العناصر نجد كلا من إجراءات التنفيذ لكل من الإيرادات والنفقات بمراحلتيها الإدارية والمحاسبية وما تشتملان عليه من عمليات الالتزام والتصفية وأمر الصرف بالنسبة للأمر بالصرف وعملية الدفع الفعلي للنفقة أو تحصيل الإيراد بالنسبة للمحاسب العمومي مع مراعاة مبدأ المحاسبة العمومية الذي ينص على الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كوسيلة للرقابة المزدوجة من كلا طرفي تنفيذ العمليات المالية للدولة، إضافة إلى الرقابة القبلية التي يمارسها المراقب المالي على أوامر الصرف التي تمر عليه أولا للتأكد من صحة العملية والتأشير عليها قبل أن تمر إلى عملية الدفع الفعلي لها من قبل المحاسب العمومي.

خاتمة

خاتمة:

تعرضنا من خلال هذه الدراسة إلى موضوع المحاسبة العمومية باعتبارها أداة للرقابة على المال العام وباعتبار دورها المهم في حمايته و ضبط تسييره، حيث تطرقنا إلى الإطار العام للمحاسبة العمومية، و اتضح لنا بأنها ذلك النظام المكون من مجموعة النصوص و الأحكام القانونية و الإجراءات الواجب إتباعها من طرف المؤسسات و الهيئات العمومية بواسطة أعوان يكفون بتنفيذ العمليات المالية العمومية في إطار الأحكام والنصوص المنظمة له، و قد اتضح لنا بأن طبيعة العمليات المالية العمومية هي التي تجعل من المحاسبة العمومية إطارا متميزا عن باقي المحاسبات الأخرى بحكم اختصاصها بعمليات لمؤسسات عمومية إدارية غير ربحية تسعى لخدمة المصلحة العامة، و لهذا قامت الدولة بوضع إطار محاسبي يتضمن قيودا وإجراءات قانونية وتنظيمية تشكل رقابة مستمرة على أعوان تنفيذ الميزانية العمومية، و ذلك من خلال متابعة احترامهم لقواعد تنفيذ الميزانية العمومية و مشروعية العمليات المالية التي يقومون بتنفيذها، و في الجزائر يعتبر القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية مرجع ومصدر هذه الإجراءات إلى جانب قوانين المالية الصادرة لكل سنة مالية.

ولتنفيذ العمليات المالية العمومية حدد نظام المحاسبة العمومية الأعوان المخول لهم تسيير تلك الأموال، و حدد لكل منهم مهامها و مسؤوليات يتصرفون في إطارها، و قسم عملية تنفيذها إلى مراحل وأقسام يختص كل عون منهم بتنفيذ المرحلة الموكلة إليه في استقلالية و فصل عن العون الآخر، و منع التداخل بين مهامهم من خلال المبدأ المنصوص عليه و المتمثل في مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وذلك منعا لأي تواطؤ أو تداخل بينهم، و إضافة إلى عوني التنفيذ السابقين نجد عون الرقابة على تنفيذ العمليات المالية العمومية وهو المراقب المالي، والذي يختص بمهمة الرقابة على عمليات الأمر بالصرف والتزاماته المالية من خلال التأكد من مشروعيتها ومطابقتها للقوانين.

قيام أعوان المحاسبة العمومية بتنفيذ العمليات المالية العمومية وفق الإجراءات المنصوص عليها في المحاسبة العمومية من خلال إجراءات تحصيل الإيرادات و صرف النفقات تسمح بالرقابة المتزامنة أو الوقائية على النشاط المالي للمؤسسات العمومية ، و إضافة إلى هذه الإجراءات نجد آليات رقابة أخرى في المحاسبة العمومية متمثلة في الرقابة المتبادلة لأعوان التنفيذ و رقابة المراقب المالي، ما يسهل عملية الرقابة الممارسة من طرف الهيئات الأخرى للرقابة كمجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية.

نظام المحاسبة العمومية و كل ما يوفره من أدوات للرقابة على المال العام وإجراءات تسمح بحفظه وتفادي صرفه في غير ما قرر له في قانون المالية والميزانية العمومية، تتخلله بعض النقائص التي تؤثر على حسن أدائه وفعاليته، هذه النقائص التي تتجلى في الجانب التطبيقي لهذا النظام، فالمحاسبة العمومية تتمحور حول عملية تنفيذ الميزانية العمومية، و تنفيذ الميزانية يتسم بإجراءات معقدة و بطيئة جعلت من عملية القيام بتنفيذ نفقة معينة يخضع لإجراءات متعددة، مع احتمال تعرض هذا المسار من الإجراءات إلى التوقف بفعل رفض التأشير على صرف النفقة من طرف المراقب المالي، و ما ينجم عن ذلك من أخذ زمام المبادرة من طرف الأمر بالصرف الذي يستخدم ما خول له قانوننا من حق التسخير والتعاضى الذي قد يؤدي إلى تجاوز و تعدي على الهدف المرجو من وراء هذه الإجراءات.

نتائج اختبار الفرضيات

بناء على ما سبق وإلى ما استهدفت الدراسة نختار الفرضيات التالية:

- إن المحاسبة العمومية تلعب دورا رئيسيا في تحقيق الشفافية في تسيير وتداول الأموال العمومية.
- فعالية المحاسبة العمومية متوقفة على مدى فعالية وكفاءة الأعوان المكلفون بتنفيذها.
- الرقابة على المال العام تتم وفق مراحل متسلسلة تلعب المحاسبة العمومية دورا كبيرا فيها.

نتائج الدراسة

تتمثل أهم النتائج التي توصلنا إليها فيما يخص دور المحاسبة العمومية كآلية للرقابة على تنفيذ ميزانية الدولة ومدى فعاليتها:

- المحاسبة العمومية تضمن توحيد طريقة تنفيذ العمليات المالية العمومية، من طرف جميع الهيئات المعنية بذلك.
- تعتبر الميزانية العمومية المجال الحيوي لتطبيق أدوات الرقابة الموجودة في المحاسبة العمومية، من أجل ضمان احترام رغبة الشعب في تسيير أمواله.
- تمثل إجراءات تنفيذ العمليات المالية نوعا من الرقابة الوقائية، لكنها تتسم بكثير من البطأ و التعقيد ما يطرح مشاكل أخرى ناتجة عن طول مسار تنفيذ هذه العمليات.

- رقابة المحاسب العمومي و المراقب المالي تقيدها بعض الحدود كعدم جواز تعديها إلى رقابة الملائمة، إضافة إلى حقي التسخير و التناضي المخولين للأمر بالصرف، كل هذا يعيق تمام عملية الرقابة و يشكل عائقا يمنع الوصول إلى الهدف المرجو منها.

التوصيات والاقتراحات

وعلى ضوء النتائج السابقة اقترح مايلي:

- العمل على تبني تحسينات جديدة فيما يتعلق بالمحاسبة العمومية وتطوير دورها الرقابي.
- التخفيف من الإجراءات الإدارية المعقدة و الطويلة لتنفيذ العمليات و التي تفتح الباب أمام صور أخرى من التلاعب بالمال العام و تذييره.
- لا بد من العمل على إرساء الرقابة القبلية و المتزامنة الموجودة في المحاسبة العمومية والعمل على دعم الأشخاص المكلفين بها، باعتبارها رقابة وقائية تمنع الوقوع في الأخطاء والاختلاسات.
- وضع شروط نوعية لاختيار المراقبين الماليين و المحاسبين العموميين ممن يتصفون بالكفاءة و الخبرة، إضافة إلى شرط النزاهة الذي يعد من أهم الشروط.

آفاق الدراسة

في الختام يمكن القول بأنه رغم هذا الجهد المبذول لإتمام هذه الدراسة، أنه لا يعدو أن يكون مقدمة لمن يهمله البحث و التعمق أكثر في موضوع المحاسبة العمومية كآلية للرقابة على تنفيذ ميزانية الدولة ومدى فعاليتها، وذلك نظرا لكون هذا الموضوع متشعبا والإلمام به يحتاج إلى الكثير من الجهود والدراسات، من أجل بسط مزيد من الشفافية والنزاهة على تسيير المال العام.

كما نتطلع أيضا أن يكون بحثنا هذا نقطة بداية لا نقطة نهاية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أ. الكتب:

1. إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة. ط 1، دار المسيرة، الأردن، 2003.
2. حسين الصغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001.
3. قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان الأردن، 1999.
4. محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003.
5. محمد جمال علي هلالي، المحاسبة الحكومية، دار الصفاء، عمان الأردن، ط 1، 2000.
6. محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، 2003.
7. محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة، عمان، 2000.

ب. الأطروحات و الرسائل الجامعية

1. أحمد يوسف السعيد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية -دراسة حالة الجزائر-، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2010.
2. براهيم بن داود، الرقابة المالية على النفقات العامة بين الشريعة الإسلامية والتشريع الجزائري، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003.
3. بن ناصر جبارة، فعالية الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة للحد من الفساد المالي - دراسة حالة الجزائر-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2011.
4. زهير شلال، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وأفاق إصلاحه، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.

5. سعدان شبايكي، دراسة تحليلية و نقدية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2001.
6. سليمة بوشنطر، المحاسبة العمومية و دورها في حماية أملاك الدولة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011.
7. صادق الأسود، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة في الجزائر، رسالة دكتوراه، كلية العلوم . الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2012.
8. فهيم نعيجة، نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير و رقابة الجماعات المحلية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2011.
9. محمد سعودية، الرقابة المالية لتنفيذ ميزانية الدولة في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009.
10. نوار أمجوج، مجلس المحاسبة نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة . قسنطينة، الجزائر، 2007.

ح. النصوص القانونية و التنظيمية

1. القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في 07/07/1984، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 10/07/1984، العدد 28.
2. القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ في 15/08/1990، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 15/08/1990، العدد 35.
3. المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المتعلق بتحديد إجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، المؤرخ 07/09/1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 18/09/1991، العدد 43.
4. المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، المؤرخ في 14/11/1992، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 15/11/1992، العدد 82.
5. المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المحدد لصلاحيات وزير المالية، المؤرخ في 05/02/1995، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 19/03/1995، العدد 15.

خ. دروس وملتقيات

1. الزين منصورى، المحاسبة العمومية دروس وتطبيقات، مطبوعة مقدمة لطلبة علوم التسيير، جامعة البلدية 2، 2010.

2. محمد براق، المحاسبة العمومية، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الرابعة تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، 2000.

المراجع باللغة الأجنبية

A- Livres :

1. Ali BISSAAD, Droit de la comptabilité publique, Houma, Alger, 2004.
2. G.MONTAGNIER, Principes de comptabilité publique, Dalloz, Paris, 1975.
3. M. LASCOMBE & X. VANDERDRIESSECHE, Finance publique, édition Dalloz, Paris, 1998.

B- Cycle de formation :

1. Moussa baa, Finances et comptabilité publique, cycle de formation, direction régionale du trésor, boumerdès, Alger, 2013.

الفهرس

الفهرس

مقدمة.....	أ، ب، ج
الفصل الأول الإطار العام للمحاسبة العمومية.....	4
المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية.....	6
المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية ومصادرها.....	6
الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية.....	6
الفرع الثاني: مصادر المحاسبة العمومية.....	6
أولاً: المصادر القانونية للمحاسبة العمومية.....	7
ثانياً: المصادر التقنية للمحاسبة العمومية.....	9
المطلب الثاني: مجال تطبيق المحاسبة العمومية وأهدافها.....	9
الفرع الأول: مجال تطبيق المحاسبة العمومية.....	10
أولاً: المجال العضوي لتطبيقها.....	10
ثانياً: المجال العملي لتطبيقها.....	11
الفرع الثاني: دور المحاسبة العمومية وأهدافها.....	11
أولاً: دور المحاسبة العمومية.....	11
ثانياً: أهداف المحاسبة العمومية.....	12
المبحث الثاني: أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية.....	13
المطلب الأول: الأمر بالصرف.....	13
الفرع الأول: تعريف الأمر بالصرف.....	14
الفرع الثاني: تصنيف الأمرين بالصرف.....	15
أولاً: الأمر بالصرف الرئيسيون.....	15

15.....	ثانيا: الأمرون بالصرف الثانويين
16.....	ثالثا: الأمر بالصرف الوحد
16.....	رابعا: الأمر بالصرف المفوض
16.....	الفرع الثالث: مسؤولية الأمر بالصرف
17.....	أولا: المسؤولية السياسية
17.....	ثانيا: المسؤولية الجزائية
17.....	ثالثا: المسؤولية المدنية
17.....	رابعا: المسؤولية أمام مجلس المحاسبة
18.....	خامسا: المسؤولية المالية
18.....	المطلب الثاني: المحاسب العمومي
19.....	الفرع الأول: تعريف المحاسب العمومي
19.....	الفرع الثاني: تصنيفات المحاسبين العموميين
19.....	أولا: التصنيف من حيث المهام
20.....	ثانيا: تصنيف من حيث محاسبة المرافق العمومية
21.....	الفرع الثالث: مسؤوليات المحاسبين العموميين
21.....	أولا: طبيعة مسؤولية المحاسب العمومي
22.....	ثانيا: شروط الأخذ بمسؤولية المحاسب العمومي
23.....	ثالثا: وسائل إعفاء مسؤولية المحاسب العمومي
24.....	المبحث الثالث: مبادئ المحاسبة العمومية
24.....	المطلب الأول: مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي
24.....	الفرع الأول: تعريف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
25.....	الفرع الثاني: أهداف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

25.....	أولاً: تقسيم المهام.....
26.....	ثانياً: تسهيل المراقبة.....
26.....	ثالثاً: وحدة الصندوق.....
27.....	رابعاً: مقاومة الغش.....
27.....	الفرع الثالث: استثناءات مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.....
27.....	أولاً: الاستثناءات من جانب تسديد النفقات.....
28.....	ثانياً: الاستثناءات من جانب تحصيل الإيرادات.....
28.....	المطلب الثاني: مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات.....
29.....	الفرع الأول: تعريف مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات.....
29.....	الفرع الثاني: نتائج تطبيق مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات.....
29.....	أولاً: قاعدة وحدة الخزينة.....
30.....	ثانياً: قاعدة وحدة الصندوق.....
30.....	الفرع الثالث: استثناءات مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات.....
30.....	أولاً: الميزانيات الملحقة.....
30.....	ثانياً: الحسابات الخاصة للخزينة.....
31.....	ثالثاً: الأموال المخصصة للمساهمات وإجراء استعادة الاعتمادات.....
32.....	خلاصة الفصل الأول.....
33.....	الفصل الثاني الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة ومدى فعاليتها.....
35.....	المبحث الأول: الرقابة على تنفيذ الميزانية.....
35.....	المطلب الأول: إجراءات التنفيذ.....
35.....	الفرع الأول: إجراءات صرف النفقات.....
35.....	أولاً: المرحلة الإدارية.....

37.....	ثانيا: المرحلة المحاسبية.....
37.....	الفرع الثاني: إجراءات تحصيل الإيرادات.....
37.....	أولاً: المرحلة الإدارية.....
38.....	ثانيا: المرحلة المحاسبية.....
39.....	المطلب الثاني: الرقابة الذاتية.....
39.....	الفرع الأول: رقابة الأمر بالصرف.....
39.....	أولاً: مهام الأمر بالصرف.....
41.....	ثانيا: مجالات رقابة الأمر بالصرف.....
42.....	الفرع الثاني: رقابة المحاسب العمومي.....
42.....	أولاً: المجالات الرقابية للمحاسب العمومي.....
44.....	ثانيا: الأمر بالتسخير كحد لرقابة المحاسب العمومي.....
45.....	الفرع الثالث: حدود الرقابة الذاتية.....
46.....	المطلب الثالث: رقابة المراقب المالي.....
46.....	الفرع الأول: المراقب المالي و مسؤولياته.....
46.....	أولاً: تعريف المراقب المالي.....
46.....	ثانيا: مسؤولية المراقب المالي.....
47.....	الفرع الثاني: محاسبة المراقب المالي.....
48.....	الفرع الثالث: المهام الرقابية للمراقب المالي و حدودها.....
48.....	أولاً: المهام الرقابية للمراقب المالي.....
49.....	ثانيا: سلطة التغاضي المخولة للأمر بالصرف كحد لرقابته.....
50.....	الفرع الرابع: تقدير رقابة المراقب المالي.....
51.....	المبحث الثاني: تقييم رقابة نظام المحاسبة العمومية.....

51.....	المطلب الأول: إيجابيات نظام المحاسبة العمومية.....
51.....	الفرع الأول: تضافر الجهود.....
52.....	الفرع الثاني: تعدد الجهات الوصية.....
52.....	الفرع الثالث: الفصل بين المهام.....
53.....	المطلب الثاني: نقائص نظام المحاسبة العمومية.....
53.....	الفرع الأول: خضوع المحاسب العمومي لنفس وصاية الأمر بالصراف.....
54.....	الفرع الثاني: بطاً إجراءات التنفيذ.....
55.....	الفرع الثالث: محدودية رقابة المحاسب العمومي والمراقب المالي.....
56.....	خلاصة الفصل الثاني.....
57.....	خاتمة.....
61.....	قائمة المراجع.....
65.....	الفهرس.....