

جامعة زيان عاشور – الجلفة  
كلية الحقوق و العلوم السياسية  
قسم الحقوق

القانون : 90 – 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية  
كنظام تسيير و إعلام و مراقبة.

مذكرة ضمن متطلبات

نيل شهادة الماستر حقوق تخصص : إدارة و مالية

إشراف الأستاذ :

أبوبكر الصديق بن يحي .

إعداد الطالب :

- بريكي بشير

لجنة المناقشة :

- 01- الأستاذ : ..... رئيسا .  
02- الأستاذ : ..... مقرا .  
03- الأستاذ : ..... مناقشا .

السنة الجامعية : 2017/20016.

قال ربي إهرح لي صدري \* و يسر لي أمري \* و أطل عقدة من لساني يفقسوا قولي \*

الآيات : 25-26-27-28 سورة طه..

اللهم لا سهل إلا ما جعلته سهلا و أنت إذا شئت ربي تجعل العزن سهلا

## شكر و عرفان و إهداء

نتقدم بخالص شكرنا وجزيل إمتنانا إلى كل من ساهم في تشجيعنا و لو بكلمة طيبة، على إتمام هذا العمل، كل طالب وكل أستاذ يجاهد بصدق في سبيل الرقي بصرح العلم و المعرفة و يريد الخير لهذه الأمة ببعديها الإسلامي و الوطني ، لنهديه ثمرة جهدنا المتواضع باقة ود و إحترام ، و نخص بالذكر :

أستاذينا الكريمين :

\*- أستاذنا و المشرف على هذه المذكرة السيد : أبوبكر الصديق بن يحي .

\*- الأساتذة الكرام السادة : أعضاء لجنة المناقشة .

\*- أخانا و صديقنا الأستاذ السيد : سعد العقون.

## - المقدمة :

لا يختلف إثنان، أن الدولة - و في سعيها للبقاء و الحفاظ على كيانها - و جب عليها الإلتزام بتوفير حاجيات مواطنيها، و لا يتأتى هذا إلا بضمان سير جيد و ديمومة لمختلف المرافق العامة التي تضمن وجود هذه الخدمات و الحاجيات، خاصة بعد التحول الذي عرفته الدولة و تغير دورها التقليدي من دولة حارسة - **UN ETAT GENDARME** - مهامها حفظ الأمن و السلم داخليا و خارجيا و إقامة العدل و جباية الأموال، إلى دولة عصرية متدخلة في كل مناحي الحياة ، و مع مرور الزمن و كبر حجم الدول و تطورها و تشعب هذه المصالح و تداخلها و تطور هذه الحاجيات و زيادتها كما و نوعا، مما فرض زيادة الإنفاق بشكل كبير ، أفضى ذلك كله إلى وجوب إيجاد آليات و ميكانيزمات، كفيلة بتنظيم هذا الإنفاق العام و توجيهه حسب الدور المراد له أن يؤديه، بل أصبحت الدولة، قبل ذلك، مرغمة أن تجد مصادر تمويلية لهذا الإنفاق متبعة في ذلك كل الطرق المتاحة منطقا و قانونا، لتوفير إيرادات كافية من شأنها مجابهة هذا الإنفاق العام و التقيد بهذا الإلتزام ، لكنها بين هذا و ذلك ( توفير الإيرادات === نفقات عامة ) تدعو الحكمة، بل الضرورة إلى إيجاد توازن و تكافؤ، يضمن التوفيق بين ما يتم تحصيله من إيرادات، دون مبالغة ترهق كاهل العامة، و بين ما يتم صرفه و إنفاقه دون تقتير شديد أو إسراف أو تبذير، من خلال الوصول إلى إقامة **نظام محاسبي عمومي محكم و متكامل**، يضمن الحفاظ على المال العام في إطار من الشفافية و العدالة في إنفاقه و توجيهه وفق الطرق و السبل التي تضمن تنمية مستدامة و إستقرار إقتصادي و إجتماعي يحقق الأهداف المسطرة وفق **نظام محاسبة عمومية** بآليات و تقنيات متناسقة ، و الجزائر كغيرها من الدول لم تحد عن هذا السبيل ، إلا أن المنهج يختلف و الظروف السياسية و الإقتصادية و الإجتماعية التي تعاقبت على البلاد تتمايز ، فبعيد خروجها من إستعمار دام طويلا، و ما خلفه من تركة ثقيلة و صعبة، على جميع الأصعدة خاصة في جانبها التشريعي و التسييري و خروج الكادر الإداري، و الذي كان في عمومه أجنبيا ، كانت الحاجة تفرض نفسها على القائمين على شؤون البلد آنذاك، ضرورة الإبقاء على التشريع الفرنسي و العمل بأحكامه، إلا ما تعارض منه مع السيادة الوطنية و مبادئ ثورة التحرير فصدر المرسوم : **62-157** المؤرخ في : **31** ديسمبر **1962** وكان العمل بالنظام المحاسبي الفرنسي بدءا بالمخطط المحاسبي الفرنسي **PCG** الذي يركز أكثر على المحاسبة

العامّة ( محاسبة المؤسسات الإقتصادية ) و ليست المحاسبة العمومية المتعلقة بمالية الدولة، إلا أن المحاولات كانت حثيثة للوصول إلى إقامة نظام محاسبي عمومي مستقل يراعي الظروف و المعطيات و تقاليد الدولة و خصوصياتها، فكانت أولى المبادرات من خلال صدور المرسوم : 65 - 259 بتاريخ 14/10/1965 الذي يحدد التزامات الأمرين بالصرف و يبين مسؤوليات المحاسبين العموميين، حيث كان للمنهج الإقتصادي الإشتراكي دوره في التأثير على هذه المحاولات ، إلى غاية التأسيس الرسمي للمجلس الأعلى للمحاسبة سنة 1972 ، و أوكلت مهمة إنجاز مخطط محاسبي وطني PCN إلى وزارة المالية و الذي لم ير النور إلا سنة 1975 بالأمر : 75-35 بتاريخ : 29/04/1975، فكان النقص جليا في ميدان التشريع المحاسبي بصفة عامة إلى غاية : 07/07/1984 بصدور القانون : 84 - 17 المتعلق بقوانين المالية، و الذي يعد بحق النواة الأولى لإقامة نظام محاسبة عمومية من شأنه تسيير أموال الدولة بطرق سليمة، إلا أن هذا القانون بقي يشويه الكثير من القصور من حيث تبيان مختلف الإيرادات و النفقات العامة للدولة دون الإشارة إلى الكيفيات و المراحل الواجب إتباعها عند التحصيل أو التنفيذ، و كان لزوما الإنتظار إلى أواخر الثمانينات و الثورة التي عرفتها الجزائر، و التي غيرت جذريا الكثير من المجالات كان أبرزها التوجه الإقتصادي الجديد بإنتهاج نظام إقتصاد السوق الأمر الذي تطلب ترسانة من القوانين كان أولها القانون : 88 - 01 المؤرخ في : 12/01/1988 ، المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية و الإقتصادية، ليليه التعديل الدستوري لسنة 1989 الذي جاء في معظمه بالجديد و ليؤسس لجمهورية ثانية ، و لأن النظام الإقتصادي الجديد المنتهج يمس في جوهره المال العام ، فكل هذه المتغيرات الجذرية أوجبت إرادة سياسية حقيقية للتفكير في رسم نظام محاسبة عمومية جاد يكفل الحفاظ على الثروة الوطنية و توزيعها توزيعا عقلانيا عادلا فكانت باكورة هذه الجهود صدور القانون : 90-21 المؤرخ في : 24 محرم 1411 الموافق لـ: 15 أوت 1990 المتعلق بقانون المحاسبة العمومية، و الذي جاء في صريح مادته الأولى أنه: مجموع الأحكام و القواعد القانونية و التقنية المطبقة على تنفيذ ميزانية مختلف هيئات الدولة و مؤسساتها العمومية و بيان عملياتها المالية و عرض حساباتها و مراقبة شرعية تنفيذها و تحديد مسؤوليات القائمين على مختلف مراحل هذا التنفيذ و الذي يهدف في جوهر قواعده إلى إيجاد طرق و آليات تضمن تحقيق الإعتمادات المالية المرصودة في الميزانية العامة للدولة لأهدافها التنموية و حماية المال العام من كل أشكال التلاعبات، و تؤسس لتسيير رشيد لمختلف

الهيئات العمومية، و معرفة مركزها و ذمتها المالية، في أي وقت، و تقدير ما يصرف من إيرادات مقابل ما يجنى من إيرادات، و تحديد نتائجها في مدة زمنية معينة غالبا ما تكون سنة مدنية (من :01/01 إلى 12/31 ) ، لتمكن من إستغلال معطياتها في محاسبة وطنية متكاملة تسهم في رسم السياسة العامة الإقتصادية للبلد، و لتقرض على الأعوان المنفذين للميزانية الإنضباط اللازم و الرادع الواقي لترجمة الأرقام إلى أهداف ملموسة تجنى ثمارها في الآجال المحددة .

كما أنه و بالنظر إلى ما أفرزته تداعيات العولمة، خاصة في شقها الإقتصادي على مختلف الدول، فإن لهذا القانون أهميته التي تعبر حدود الجزائر، في ظل ما يعرف بمكافحة الفساد و الحملة العالمية ضده ، حيث صادقت الجزائر على إتفاقية بموجب المرسوم الرئاسي 04 - 128 المؤرخ في : 2004/04/19، يتبعه إصدار القانون : 06 - 01 المتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته و الذي يستعير في مجمل حيثياته بالقانون موضوع الدراسة 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية<sup>1</sup> . فإلى أي مدى وفق المشرع الجزائري - من خلال سنه لهذا القانون - في إرساء قواعد نظام محاسبة عمومية متكامل، للتسيير و الإعلام و المراقبة ؟ . هذه هي الإشكالية العامة التي ندرج تحتها مجموعة من الأسئلة الجزئية يقابلها عدد من الفرضيات نوردها تبعا :

- 01- ماهي المفاهيم العامة للمحاسبة العمومية بشكل مجمل و العناصر المشكلة لها ؟.
- 02- كيف يتم تنفيذ الميزانية العامة للدولة ؟.
- 03- ماهي الهيئات المكلفة بالرقابة على هذا التنفيذ ؟ .
- 04- ألم يكن هناك تداخل و غموض بين مهام كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي قبل صدور قانون المحاسبة : 90-21 ؟ .
- 05- هل كرس المشرع الجزائري مبدأ التنافي بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي من خلال هذا القانون، و هل وفق في تحديد مسؤولية كل منهما ؟.

<sup>1</sup> - مصطفى شتوحي ، جمال الدين شلالي ، عبد القادر ضيف - قانون المحاسبة العمومية (21/90) دراسة قانونية - مذكرة إنهاء الدراسة (نمط مقتصد) - معهد بن زهرة الغالي - مستغانم - دفعة : 2007.

- 06- هل يضمن التشريع الحالي صون الحافظة العمومية من كل إختلاس أو تلاعب و هل يساهم في مكافحة ظاهرة الفساد على المستويين الدولي و الإقليمي ؟ .
- 07- هل ساهم القانون : 90 - 21 في إرساء و تطوير نظام محاسبة عمومية أم أنه يحتاج إلى مزيد من القوانين و التنظيمات المتممة ؟.

**\*\*\* - الفرضيات :** كل هذه الأسئلة توحى إلى جملة من الفرضيات .

- أ- تميز قوانين المحاسبة العمومية في النظام القانوني عن غيرها من القوانين .
- ب- من أهم و أولى أولويات و أهداف الدول- في شكلها العصري - إقامة نظام محاسبة عمومية يساهم في حفظ المال العام و توجيهه بما يخدم السياسات التنموية المسطرة .
- ت- دور الرقابة كأهم العناصر المشكلة لقانون المحاسبة العمومية .
- ث- القانون : 90 - 21 ، جاء بالجديد من خلال ضبط و تحديد المسؤوليات، منعا للتداخل و تحقيقا للشفافية .
- ج- القانون: 90- 21، يؤسس لمحاسبة عمومية متكاملة و متينة مبنية على الأسس العلمية و المبادئ الثابتة المتعارف عليها عالميا سعيا إلى مواكبة التطور الحاصل في هذا الشأن .

**\*\*\* - أسباب إختيار الموضوع :**

**i. الأسباب الشخصية :**

- لم يكن إختيار هذا الموضوع و ليد رغبة إعتباطية جزافية، أو وقوفا على ما تفرضه الإجراءات و الترتيبات الجاري العمل بها، في وجوب تقديم و دراسة موضوع إستكمالا لنيل الشهادة ، بقدر ما هو رغبة ذاتية، لإرتباط موضوع البحث بمهنة الدارس ( مسير مالي ) و محاولة منا لمساهمة متواضعة في إثراء موضوع نرى أنه على صلة وثيقة بالتخصص المتبع في الدراسة (الإدارة و المالية) على إعتبار أن هذه الأخيرة لا يمكن إيرادها، دون إستحضار قواعد المحاسبة العمومية .

**ii. العوامل الموضوعية :**

الفراغ القانوني الذي - و بفعل الظروف التي مرت بها البلاد - طال أمده في وجوب إرساء قوانين تحفظ المال العام و خاصة بعد طفرة التغيير الجذري الذي عرفته الجزائر في مختلف مناحي الحياة خاصة الإقتصادية منها و وجوب التأسيس لنظام محاسبة عمومية متكامل .

- أهمية الموضوع و فائدة إثراء لإعطاء تصورات و رؤى جديدة لإثراء، خاصة من أهل الإختصاص، من أجل بلوغ الشفافية و العدالة في ترشيد و توزيع الثروة الوطنية، الأمر الذي ينشده كل لبيب .

### .iii أهمية الدراسة :

إن دراسة المواضيع التي يرتبط فحواها و مدلولها بالوضع و الذمة المالية لمختلف الهيئات و المؤسسات العمومية الإقتصادية، يكسب هذه المواضيع أهمية كبرى ، و هذا الموضوع يتضمن التطرق لمختلف الأطر و التشريعات التي تتناول الهيئات السيادية في الدولة، و كذا المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، ك مجال لتطبيق مختلف القواعد القانونية التي جاء بها هذا القانون فضلا عن تطرقه لمختلف مراحل تنفيذ الميزانية العامة للدولة، و آليات الرقابة على الإعتمادات الضخمة التي ترصدها كل سنة، من أجل الصالح العام، و تحديد الأعوان المكلفين بهذا التنفيذ و تبيان مسؤولياتهم درءا لكل تداخل محتمل أو غموض قد يرد.

### .iv أدوات و منهج الدراسة :

.v سنحاول معالجة الموضوع - بتوفيق من المولى جل و على - و فق كل من المنهج الوصفي التحليلي، للوقوف على مختلف العناصر المكونة للنظام المحاسبي في الجزائر، الذي يعد القانون : 90 - 21 إطاره العام، للوقوف على بعض المؤشرات الدالة على وجود النية الصادقة في إرساء قواعد محاسبية عمومية جادة و الوقوف على مختلف الإيجابيات المحققة في تحسين الشفافية في الإنفاق العام ، دون أن نهمل جانبا - و لو يسيرا - من المنهج التاريخي ، رغبة في و ضع الموضوع في إطاره الرسمي و محاولة تحديد أهم معالمه و تحليل مختلف جوانبه .

### .vi الصعوبات المواجهة :

كغيره من الدراسات - خاصة في جانبها المالي - تتميز دراسة هذا الموضوع بقلّة و شح في المراجع التي تتناول مالية الدولة بسبب ميلانها إلى الجانب التقني و عدم ثباتها، و تغيراتها

المضطردة، و كذا حداثة الإصلاحات الواردة في هذا الشأن، و في وجود مراجع أغلبها باللغة الأجنبية تنطرق إلى الموضوع في متنه العام دون تخصيص الدراسة لقانون معين، أو أنها تركز غالبا على المحاسبة العامة و الإهتمام بإنجاز مخطط محاسبي وطني .

## vii. الخطة المعتمدة و فهرس الدراسة :

سنتناول الموضوع من خلال ثلاث فصول، كل فصل بمبحثين و بمطالين لكل منهما ، نخصص الفصل الأول إلى الإطار المفاهيمي العام للمحاسبة كمادة أو كمقياس نورد في مطلب من مبحثه الأول جملة من المفاهيم الأولية التي تساعد في تحديد حقل الدراسة، و إعطاء صورة عامة عن الموضوع، قصد محاولة وضعه في سكوته الصحيحة، أوردنا فيها جملة من التعاريف المتعلقة بالمحاسبة وفق مختلف الجهات التي ينظر إليها منها ( القانونية - التقنية - الإدارية ) لنجيب في مطلب عن ثاآ على تكيف المحاسبة كعلم ، فم ، أم تقنية ؟ ، المطلب الثالث خصص لعلاقة المحاسبة ببعض العلوم الأخرى كإدارة الأعمال ، الإقتصاد ..... .

المطلب الرابع تطرقنا فيه إلى جملة من المبادئ ذات الإرتباط الوثيق بالمحاسبة خاصة العمومية ، لنتطرق في المبحث الثاني من الفصل الأول إلى متن الموضوع المتمثل في قانون المحاسبة العمومية، من خلال تعريفه في سياقه العام و محطات تطوره في الجزائر و تميزه عن بقية التشريعات وكذا مجال تطبيقه ، هذه العناصر تشكل في مجملها بعض الأحكام العامة التي وردت في القانون: 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، لنتطرق في فصل ثان إلى جوهر هذا القانون من خلال دراسة الميزانية العامة للدولة و ما أورده حصرا هذا القانون من مراحل و جب التقيد بها أثناء تحصيل الحواصل و الإيرادات و تنفيذ النفقات و دفعها لنعرج في المطلب الثاني على الأعوان المكلفون بتنفيذ هذه المراحل و توثيقها في مختلف السجلات المحاسبية و الوثائق الرسمية الجاري العمل بها لنختم الدراسة بفصل ثالث خصصناه لأهم عنصر بإعتبار أن كل ما هو مال عام و جب إخضاعه للرقابة لنقسم هذه الرقابة إلى :

رقابة إدارية تشمل بحد ذاتها الرقابة الذاتية الممارسة من طرف مختلف الأجهزة و المجالس المنصبة داخل كل هيئة أو مؤسسة عامة و رقابة إدارية تمارسها أجهزة إدارية مستقلة ، لنتطرق في مبحث أخير إلى الرقابة في شكلها القضائي الممارس من طرف محافظي مجلس المحاسبة وشكلها السياسي المعهود إلى نواب الشعب في البرلمان بغرفتيه أو على مستوى المجالس العبية المحلية . هذه الخطة التي نوردها موجزة ضمن الفهرس في الجدول الموالي :



## I - الفصل الأول : الإطار المفاهيمي العام للمحاسبة :

### I.1. المبحث الأول : المحاسبة العمومية :

#### I.1.1. المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية :

ظهرت المحاسبة منذ القديم، بل واكب ظهورها ظهور الدولة، و تطورت بتطور فلسفة

هذه الأخيرة و تدخلها في النشاط الاقتصادي، بعد أن فقدت دورها التقليدي، كدولة حارسة مهامها الأمن و حفظ النظام و السلم و إقامة العدل بين الأفراد و ممارسة السياسة الخارجية، إلى دور معاصر أصبحت معه متدخلة في جميع مناحي الحياة الإقتصادية، الأمر الذي أثر في تطور المحاسبة بشكلها العام، فمنذ أن كان في قديم الزمن يسير بطريقه الاضافه والخصم في تسجيل العمليات المالية، ثم الى نظام القيد المفرد، الذي أهتم بتأثير العمليات المالية مع الغير وتجاهل أثر العمليات المالية على القائم بالتسجيل، جاءت الطفرة في العام 1494 ميلادي، بتطبيق نظام القيد المزدوج، على يد الراهب الايطالي باسيولي لوقا ، ومنذ ذلك التاريخ، وهي في تطور مستمر حتى وقتنا هذا ، و لم يستقر الفقه، و لا القضاء، و لا التشريع، على الوصول إلى تعريف جامع لمفهومها بشكلها العام، فمنهم من يسميها المحاسبة العمومية لإرتباطها بالمالية العامة للدولة و منهم من ينعته بالمحاسبة الحكومية ، لإتصالها الوثيق بالدوائر الحكومية الرسمية، فيكون القصد بالمحاسبة العمومية أو الحكومية، مجموعة المبادئ و الأصول و القواعد القانونية، والتعليمات المالية، التي تحكم الدورة المحاسبية بالوحدات الإدارية، و تمكن من قياس نشاط الدولة ماليا و تحقيق الرقابة عليه، و منهم من يرى أن يتم تعريفها من خلال الزاوية التي ينظر منها إليها فنجد تعاريف رئيسية ثلاث نوردها تبعا :

#### I.1.1.01. --- التعريف القانوني :

ينظر إلى المحاسبة العمومية من الناحية القانونية بأنها تلك الأحكام و القواعد القانونية الواردة في متون مختلف القوانين و الأوامر و المراسيم التنفيذية التي يوجب تطبيقها و إتباع إجراءاتها حتى تضيء الصبغة الشرعية لمختلف للعمليات المالية التي يمارسها أعوان الدولة في تنفيذ الميزانيات

العامة و تحديد مسؤولياتهم في ذلك . و عليه نورد جملة من هذه القوانين في نظرتها إلى المحاسبة العمومية :

\*\*\* - يعرفها المرسوم التنفيذي الفرنسي الصادر في : 31 ماي 1962 : على أنها مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العاملة حيث تأخذ هذه الأخيرة مفهوم نقود الدولة و المحافظات و البلديات و المؤسسات العمومية ، كما يعرفها نفس المرسوم في مادة لاحقة بأنها تلك القواعد التي تفرض على المحاسبين العموميين و على الأمرين بالصرف حتى تقبل عملياتهم المالية .

\*\*\* - يعرفها القانون : 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية في مادته الأولى من خلال تحديد مجال تطبيقه بأنها تلك الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات و العمليات المالية الخاصة بهيئات الدولة و مؤسساتها العمومية ذات الطابع الإداري و يحدد التزامات و مسؤوليات مختلف القائمين على هذا التنفيذ .

\*\*\* - إضافة إلى ذلك ما ورد في المرسوم التنفيذي : 91 - 313 المؤرخ في : 1991/09/07 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كفاءاتها و محتواها حيث عرفها في المادة 02 منه على أنها " تتمثل في المحاسبة الخاصة بالإدارات التابعة للدولة " .

### I.1.1.02. --- التعريف التقني :

تعرف المحاسبة العمومية من الزاوية التقنية، على أنها عرض للحسابات العمومية و تنظيم المحاسبة كوظيفة عمومية ، غير أن هذا التعريف يحصرها في مدلول ضيق، يرتبط بتقنية عرض حسابات الهيئات العمومية، لأن مجالها يشمل إضافة إلى ذلك العمليات المالية للأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و التزاماتهم، و تحديد مسؤولياتهم ، كما تعرف المحاسبة، من وجهة النظر الفنية على أنها تلك تقنية من التقنيات التقديرية مبنية على أساليب كمية و مبادئ عامة ، تهتم ب:الملاحظة ، الجمع ، التبويب ، تسجيل الأحداث الإقتصادية الناشئة عن مختلف العمليات التي يمارسها الأعوان الإقتصاديون و إصدارها في صورة بيانات و معلومات قابلة للإستعمال من طرف المؤسسة نفسها أو من طرف المحيطين بها .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - أ- نور الدين العياشي - محاضرات و دروس - جامعة منتوري - قسنطينة . ص : 81 .

أما في الجزائر فإن الإطار التقني للمحاسبة العمومية يبدو جليا في تقنيات القيد المحاسبي للعمليات المالية الخاصة بالهيئات العمومية ، حيث تتم عملية هذا القيد وفقا لتصنيفات مجموعة حسابات الخزينة العمومية الصادرة عن المديرية العامة للمحاسبة العمومية (DGCP) طبقا للتعليمات العامة رقم : 16 الصادرة بتاريخ : 1968/10/12 و المتعلقة بالمحاسبة الخاصة بالخزينة العمومية و التي تعد بحق المرجع القانوني كونها وضعت القواعد الأساسية لتقنيات القيد المحاسبي في عمليات تنفيذ الميزانية<sup>2</sup>.

### I.1.1.03. --- التعريف الإداري :

من وجهة نظر إدارية تعرف المحاسبة العمومية أنها "قواعد عرض الحسابات العمومية و تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين," غير أن هذا التعريف يبقى هو الآخر محدودا، كون السمة الإدارية في هذا التعريف تتسم في تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين، و تستثني تنظيم وظيفة الأمرين بالصرف، و كذا مختلف الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن تطبيق قواعد المحاسبة العمومية. مما سبق يمكن جمع مختلف الجوانب التي مستها التعريفات السابقة و تقديم التعريف الشامل للمحاسبة العمومية : = "تعني المحاسبة العمومية كل القواعد و الأحكام القانونية و التقنية التي تبين و تحكم كيفية تنفيذ و مراقبة الميزانيات و الحسابات و العمليات الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس الحسابات و الميزانيات الملحقة و الجماعات الإقليمية (أي المحلية) و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. كما تبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و مسؤولياتهم. و يقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات و تحصيل الإيرادات. كما تبين المحاسبة كذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للأمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين و هو في غالبه التعريف الذي أورده القانون : 90 - 21 المتعلق بموضوع الدراسة = .

يمكن تلخيص الهدف الاساسي من نظام المحاسبة العمومية في شقها الإداري في انه " توفير المعلومات المناسبة في مساعدة الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة". والمقصود بالمعلومات البيانات التي خضعت للتحليل والتمحيص بناء على مبادئ وطرق علميه. والمعلومات المناسبة هي التي تطابق احتياجات الإدارة في اتخاذ القرارات، ولذلك يجب أن يسبقها دراسة لطبيعة القرارات التي

<sup>2</sup> - ش. زهير - نظام المحاسبة العمومية الجزائري - مذكرة ماجستير - جامعة الجزائر 2001/2002 . ص: أ .

ستستخدم الإدارة المعلومات للوصول إليها. والمعلومات المناسبة أيضا هي التي تصل إلى الإدارة في وقت مناسب لاتخاذ القرار، أي قبل اتخاذ القرار بفترة كافية للدراسة والتفكير. فإذا وصلت المعلومات بعد اتخاذ القرار، أو بعد الوقت الذي كان يجب أن يتخذ فيه القرار (إذ انه قد يتعطل اتخاذ القرار تماما في حالة عدم وجود المعلومات وبذلك يفوت وقت القرار) إذا وصلت المعلومات كذلك أصبحت عديمة الفائدة.

### 2.1.I. المطب الثاني: المحاسبة علم فن أم تقنية :

\*\*\* - المحاسبة علم :

إذا كان اللاعلم، يتمثل في السحر والأساطير والخرافات والتنجيم وغير ذلك ، و أن غير العلم يتمثل في الفنون والأديان والفلسفة، و كان العلم فيما يعنيه :

1- بناء معرفي، بحقائق الطبيعة وكيفية السيطرة عليها .

2- طريقة للتفكير والبحث من خلال أسلوب و منهج البحث.

3- معرفة مكتسبة بناءا على ملاحظة دقيقة وتفكير سليم منظم بطريقة منطقية.

فالمحاسبة يصنفها البعض، في الأساس، باعتبارها علم قديم الظهور، تطور منذ أن كان يسير بطريقه الاضافة والخصم في تسجيل العمليات المالية ثم إلى نظام القيد المفرد الذي أهتم بتأثير العمليات المالية مع الغير وتجاهل أثر العمليات المالية على القائم بالتسجيل ثم جاءت طفرة في العام 1494 ميلادي بتطبيق نظام القيد المزدوج على يد الراهب الايطالي باسيولي لوقا ومنذ ذلك التاريخ وهي علم واضح يتم تطويره حتى وقتنا هذا، وهي علم يشتمل على مجموعة من القواعد والمبادئ والأسس والنظريات، التي تستخدم في **تحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف** العمليات المالية، من واقع مستندات مؤيدة لها، وذلك بهدف التعرف في نهاية الفترة المالية على نتيجة أعمال المشروع، من ربح أو خسارة ومعرفة مركزها المالي، حيث سميت بعلم تسجيل الإضافة والخصم ثم أصبحت المحاسبة علم تسجيل القيود لتصبح علم تسجيل العمليات المالية.

## \*\*\* - المحاسبة فن :

يعرف الفن، على أنه تطبيق الملكات المعرفية المكتسبة، و تجسيد هذه الملكات بما يخدم الراحة النفسية للإنسان، و كون المحاسبة فنا، حيث أنه لما حاول كتاب المحاسبة أن يصلوا بها إلى مستوى العلوم، إلا أنهم لم يتمكنوا من ذلك، لان المحاسبة عبارة عن نظريات، لذلك نجد المعايير المحاسبية التي تنظم ممارسة مهنة المحاسبة، تتضمن الكثير من البدائل للأنشطة المتشابهة، بينما العلم قد يبدأ بالنظريات ولكنها عندما تتحول إلى حقيقة علمية تصبح ملزمة ولا بديل أو نتيجة أخرى للحقيقة العلمية.. فمثلا في الطب لا يتم ممارسة الطب طبقا للنظريات وانما طبقا لحقائق مؤكدة . بينما في المحاسبة، الممارسة تتضمن المبادئ والأسس والقواعد التي تعتبر بمثابة حقائق علمية، إلا أن وجود البدائل المتاحة والنظريات المختلفة قد يؤدي إلى تحقيق نتائج غير حقيقية، لذلك صنفت المحاسبة على أنها فنا. ونتيجة للجانب الفني في المحاسبة ظهر ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية ،هذا النوع من المحاسبة أطلق على الأعمال المحاسبية التي نفذت دون أية مخالفة للمبادئ والمعايير المحاسبية .

## \*\*\* - المحاسبة تقنية :

إذا كانت التقنية، هي مجمل الطرق، و الآليات، التي نلجأ إليها في فن استخدام العلوم و استغلالها و الاستفادة منها و تجسيدها ميدانيا فإن المحاسبة بإعتبارها وسيلة تنفيذ و ملاحظة و مراقبة فهي تميل أكثر إلى كونها تقنية ، فمجمل القواعد القانونية المشكلة من مجموع النصوص التشريعية و التنظيمية أو ما نسميه بقواعد الإجراءات ( Règles de procédure ) ، أو تلك الأوامر و المذكرات و المناشير التي تصدر من المديرية العامة للمحاسبة و الموجهة خصيصا لأفراد بعينهم ( المحاسبون العموميون ) و التي أضحت تشكل مدونة تقنية ( Nomenclature Technique ) تعنى في المقام الأول بالقيام بالعمليات المالية بإتباع إجراءات تسجيل و تمرير للكتابات المحاسبية وفق نسق متفق عليه .

من خلال هذه الرؤى والتعاريف السابقة يتضح أن للمحاسبة بعدين أساسيين : بعد علمي وبعد فني، حيث يتضح البعد العلمي من اعتماد المحاسبة على مجموعة من القواعد والأسس والنظريات وكل ما يقوم على نظريات وأسس ثابتة فهو علم، أما البعد الفني فهو الجانب التطبيقي الإبداعي

للمحاسبة وذلك من خلال تبويب وتصنيف أعمال المشروع وفق قواعد وأسس يغلب عليها الطابع الإجتهادى فعمليات التبويب والتصنيف هي عمليات فنية تطبيقية و الواقع يبرهن أن فطاحل المحاسبين العموميين يكتسبون مهارات بمرور الزمن و كثرة الممارسة لأعمالهم المحاسبائية فلما نجدها لدى غيرهم من المبتدئين، ولذلك يمكن القول بأن المحاسبة علم فن و تقنية.

### I.3.1. المطب الثالث: -علاقة المحاسبة كعلم ببعض العلوم الأخرى:

المحاسبة علم إجتماعي، وكما هو معروف فالعلوم الاجتماعية تستمد معطياتها من بعضها البعض، وتقدم لبعضها مزيداً من المعلومات، خدمة لتحقيق مصلحة المجتمع، ومن فروع المعرفة التي ترتبط بالمحاسبة ، فتأخذ منها وتعطيها نذكر :

#### \*\*\*-علاقة المحاسبة بإدارة الأعمال:

يهتم علم إدارة الأعمال بوضع المبادئ والمفاهيم والإجراءات، التي ينبغي أن تسير على هداها المنشأة في مختلف مراحل حياتها؛ كي تحقق الأهداف المرسومة لها ، بأقصى فعالية ممكنة، فعلم إدارة الأعمال يبحث في طريقة تمويل المنشأة قبل تأسيسها، ويعمل على إيجاد أحسن السبل للتنسيق بين نشاطات إدارات وأقسام المنشأة، ومن ناحية الإنتاج ينظم مراحلها بأقل جهد وتكلفة ممكنة، ومن ناحية البيع يحدد نوعه نقداً بالآجل بالجملة ... إلخ ، ويحدد السياسات التسويقية الأفضل لتصريف منتجات وخدمات المنشأة ، وفي كل مرحلة من هذه المراحل وفي كل نشاط تقوم به المنشأة تواجه إدارة المنشأة العديد من البدائل والخيارات المتاحة التي يلزم دراستها لاختيار الأنسب منها، وكل قرار يتم اتخاذه في هذا الصدد يكون عرضة للصواب والخطأ، وتعتمد احتمالات الصواب والخطأ على مدى توافر البيانات اللازمة لاتخاذ القرار، ومدى ملاءمتها ومدى صحة توقيتها، ويقع على المحاسب مسؤولية تصميم نظام معلومات محاسبي يكفل إمداد الإدارة وملاك المنشأة، وغيرهم بكل البيانات والمعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات، إذ إنه دون هذه المعلومات تصبح عملية اتخاذ القرارات مبنية على أسس عشوائية، ولذا قيل إن المحاسبة أداة في يد الإدارة ، ويقصد بذلك أن الوظيفة المحاسبية وجدت لتخدم إدارة المنشأة، فتمدها بالبيانات اللازمة التي تلقي بالضوء على ما يجب اتخاذه من عمل لتسيير دفة المشروع، وبعبارة موجزة

تهدف المحاسبة إلى إعداد المعلومات والبيانات المناسبة، التي تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات كفيلة بتحقيق أهداف المنشأة بأقصى قدر ممكن من الكفاية والفعالية.

ومن هذا تتضح العلاقة الوثيقة بين المحاسبة والإدارة، فهي علاقة المفيد والمستفيد، حيث المحاسبة هي المفيد، والإدارة هي المستفيد.

### \*\*\*-علاقة المحاسبة بالإقتصاد:

يهتم علم الاقتصاد بدراسة السلوك الاقتصادي للإنسان، لأغراض تحديد احتياجاته الاقتصادية، والتعرف على سلم تفضيله للسلع والخدمات المختلفة، ثم يعمل على التوفيق بين الاحتياجات والرغبات الإنسانية المختلفة، والقدرة الإنتاجية للموارد الاقتصادية المتاحة، ويحدد الطريقة أو الطرق المفضلة لتخصيص هذه الموارد على فرص الاستغلال البديلة، بحيث يمكن الوفاء بأ أكبر قدر ممكن من احتياجات الأفراد ورغباتهم باستغلال القدر المتاح من الموارد أفضل استغلال ممكن، و المحاسبة تعتمد على الكثير من المبادئ والمعايير الاقتصادية، فالمحاسب حين يعمل على إظهار نتائج ما حققته المنشأة من ربح أو خسارة؛ إنما هو في الحقيقة يعتمد إلى قياس ما تملكه المنشأة من ممتلكات وما يقابل هذه الممتلكات من التزامات، وكل هذه العناصر، عناصر الممتلكات والالتزامات، تخضع لقانون العرض والطلب، بحيث تتوقف قيمتها ارتفاعاً وهبوطاً على مستوى الأسعار، إذاً فالمحاسب الجيد، لا بد له من الإلمام بمبادئ علم الاقتصاد ومراقبة الحركة الاقتصادية في البلاد، والتي تؤثر بالسلب أو الإيجاب على المنشأة التي يقوم بخدمتها، في المقابل فإن الاقتصاديين يعتمدون على الكثير من البيانات والتقارير التي يعدها المحاسب لاستخدامها في الدراسات والتحليلات الاقتصادية سواء على مستوى المشروع الاقتصادي أو على مستوى أعم وأشمل من ذلك.

من هذا يتضح مدى التوازي بين المحاسبة والاقتصاد في المسيرة. فموضوع الاهتمام لكل منهما واحد سواء كان ذلك الوحدة الاقتصادية أو الاقتصاد العام ككل، وتبادل المنافع بينهما قائم.

### \*\*\*-علاقة المحاسبة بالقانون:



وللمحاسبة أشد الصلة بالقانون، فالقانون يعد أحد المصادر الإلزامية لبعض المبادئ والإجراءات المحاسبية، التي تتعلق بمعالجة البيانات وقياسها، كما أن المحاسبة تعد بمثابة إحدى الأدوات المفيدة في التحقق من الالتزام ببعض النصوص القانونية، وعلى وجه العموم يبحث المحاسب في طريقة قيد العمليات المالية التي تتعد بين المنشأة والغير، وهذه العمليات يترتب عليها آثار ومعاملات تخضع لأحكام التشريع، ومثال ذلك أحكام عقد البيع، وأحكام عقد الإيجار ... وغيرها، لذا يجب على المحاسب أن يكون ملماً بأحكام القانون المختلفة كنظام مسك الدفاتر، ونظام الشركات، والأنظمة الضريبية، حتى لا يقع على المنشأة مخالفات قانونية قد تكون لها آثار سلبية، فالنظام المحاسبي يستمد وضعيته القانونية من نصوص القانون، حيث تخضع الشركات في أعمالها لقانون الشركات، كما أن الدفاتر والسجلات المحاسبية تخضع لشروط يحددها القانون السائد في الدولة حتى تكون حجة للمشروع أو عليه، والمحاسب لا يستطيع القيام بأعماله ما لم يكن مطلعاً على القوانين التي تحكم علاقته بالمشروع وعلاقة المشروع بالآخرين.

### \*\* - علاقة المحاسبة بالعلوم الرياضية والإحصائية:

والمحاسبة في إطارها الحديث أصبحت وثيقة الصلة بالعلوم الرياضية والإحصائية، فالوظيفة المحاسبية لم تعد محصورة في القياس والتسجيل التاريخي للعمليات الاقتصادية، بل أصبحت تهتم أيضاً بقياس الآثار المتوقعة لهذه العمليات في المستقبل مما يستوجب الاستعانة بالأساليب العلمية في التقدير والتحقق والقياس، وهي أساليب إحصائية، يشترك علم المحاسبة والإحصاء في قيامهما بجمع البيانات وتسجيلها وتبويبها وتحليلها واستخراج بعض النتائج من خلالها، كما يتفقان في تسجيل القوائم المالية بشكل مقارن، لإستخراج التغيرات، التي طرأت من عام لآخر ولمعرفة إتجاه هذا التغير، كما تستمد المحاسبة أرقامها من علم الرياضيات، كما أن جزءاً من عمل المحاسب هو عمل حسابي مأخوذ من علم الرياضيات، فقيام شركة مقاولات بالنقدم في عطاء، لبناء طريق بين مدينتين، يستلزم أن تقوم الشركة بدراسة مختلف عناصر تكاليف بناء الطريق المتوقعة واحتمالاتها، والاحتمال النهائي لقيام الشركة بهذا المشروع، أي احتمال الربح والخسارة، وكل هذا يعتمد على قياس التكاليف، ووضع التنبؤات الصحيحة، التي يعتمد صدقها على دقة الأساليب الإحصائية المستخدمة في القياس والتوقع، والعالم المهتم بالإحصاء يستخدم الكثير من البيانات



والمعلومات المحاسبية، فبدون هذه البيانات تصبح الأساليب والوسائل الإحصائية التي يستخدمها فارغة من أي محتوى وعديمة الفائدة.

### \*\*\*-علاقة المحاسبة بالكيمياء:

و لسنا نغالي إذا قلنا إن معادلة الميزانية في المحاسبة مستمدة من توازن المعادلات الكيميائية، ففي علم الكيمياء يجب أن تكون المدخلات في الجانب الأيسر من المعادلة مساوية للمخرجات في الجانب الأيمن من المعادلة، وكذلك المحاسبة فيجب أن تكون الأصول أو الإيرادات بالنسبة للمال العام في الجانب الأيمن من الميزانية مساوية للخصوم وحقوق الملكية أو النفقات في المال العام في الجانب الأيسر من الميزانية.

### \*\*\*-علاقة المحاسبة بالعلوم السلوكية:

اتجه المحاسبون في العصر الحديث إلى دراسة العلوم السلوكية التي تهتم بدراسة سلوك الفرد للاستفادة منها في تجهيز وقياس وتوصيل المعلومات المحاسبية، ذلك أن محاولة تفهم واستيعاب السلوك البشري وتفسيره في مجال اتخاذ القرارات الاقتصادية يؤدي إلى قيام المحاسب بتجهيز المعلومات الأكثر نفعية وملاءمة لاحتياجات متخذي القرارات في ضوء خصائصهم السلوكية.

## I.4.1. --- المطلب الرابع: -المبادئ الأساسية في المحاسبة العمومية :

تخضع المحاسبة العمومية إلى مبادئ خاصة تميزها عن غيرها من المحاسبات. و الهدف من هذه المبادئ هو البحث عن التسيير السليم لأموال الدولة وتقادي كل الانحرافات التي قد تحصل.

### \*\*\* - مبدأ التنافي بين وظيفتي الأمر بالصرف و المحاسب العمومي :

الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي هو مبدأ في غاية الأهمية إذ يعتبر من الركائز الأساسية التي تعتمد عليها الرقابة على المالية العمومية و الذي يعني ضرورة تدخل صنفين يختلفان في الوظيفة لتنفيذ العمليات المالية للدولة و هما الأمر بالصرف و المحاسب العمومي لكل منهما مراحل حسب إختصاصه و صلاحياته التي خولتها له القوانين و من هذه الأخيرة القانون : 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية من خلال المواد 55، 56، 57 على التنافي بين وظيفتي الأمر بالصرف و المحاسب العمومي المادة : 55 " تتنافى وظيفة الأمر بالصرف مع

**المحاسب العمومي "** ، يهدف مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي إلى وضع أعمال الأول تحت رقابة الثاني، ولكن بإمكان الأمر بالصرف أن يتأكد من أوامره إذا كانت هذه الأخيرة قانونية ونظامية كما بإمكانه أن يتأكد من أن العمليات تم تنفيذها من قبل المحاسب كما هو منصوص عليها قانونياً، ويعود تاريخ هذا المبدأ إلى النصوص القديمة الفرنسية والمتعلقة بالمحاسبة العمومية فمرسوم 1962 يعتمد هذا المبدأ بوضعه للعمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف والأخرى التي هي من اختصاص المحاسب العمومي، كما يحدد المسؤولية التي تقع على عاتق كل منهما إذ أن نشاطات الأمر بالصرف تتعلق بنشاطات إدارية بحتة تسمى بالمرحلة الإدارية متمثلة في إتخاذ القرارات الخاصة بتنفيذ العمليات المالية للدولة أما المحاسب العمومي فعمله محاسبي محض ذو طبيعة مالية فيكون تطبيقاً لما يأمر به الأمر بالصرف دوره مراقبة تماشي هذه الأوامر و القوانين المسطرة في هذا الشأن ، حيث يعتبر العون التقني لهذا الأخير .

### **\*\* - النتائج المترتبة على هذا المبدأ:**

إن الفائدة التي توفرها المراعاة الصارمة لتطبيق هذا المبدأ تكمن في عدة عناصر نوجزها مختصرة :

### **\*\* - تفعيل و تسهيل عملية الرقابة المتبادلة بين أعوان التنفيذ و القضاء على التلاعبات :**

حيث أن الأمر بالصرف عند قيامه بالمرحلة الإدارية بإعداد سندات تحصيل الحقوق في جانب الإيرادات و أوامر الدفع في جانب النفقات في حين يقوم المحاسب العمومي بتمحيص هذه السندات و إخضاعها لمختلف القواعد القانونية و التنظيمات الإجرائية تمكنه من معرفة شرعية هذه العمليات و الثغرات التي قد توجد و إستخراج التجاوزات - إن وجدت - المسجلة في تنفيذ النفقات ، بينما يراقب الأمر بالصرف عونه التقني من خلال التحديد الدقيق للمبالغ المدفوعة أو المحصلة و بالتالي تمنعه من أي تجاوز أو من خلال الإطلاع على مختلف السجلات المحاسبية دورياً و تأشيرها، كما أن هذا المبدأ يمنع قيام نفس الشخص بالإلتزام بالنفقة و دفعها أو إثبات الإلتزام و تحصيله في ذات الوقت.

### **\*\* - وحدة الصندوق :**

يضمن مبدأ الفصل أو التنافي بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي وضع كل المحاسبين العموميين تحت سلطة سلمية وحيدة هي وزير المالية و التي تمكن هذا الأخير من الإطلاع على تنفيذ كل العمليات المالية و المحاسبية سواء بنفسه أو عن طريق مرؤوسيه بكل مستوياتهم فالمحاسب العمومي ليس كغيره من موظفي الدولة من حيث خضوعه لسلمتين واحدة سلمية و الأخرى رقابية الأمر الذي يؤسس لقاعدة تفرض أن كل الأموال العمومية للدولة توضع في صندوق واحد و وحيد تحت رقابة وزير المالية<sup>3</sup>.

### \*\* - تقسيم العمل الإداري :

لضمان تقسيم المهام الإدارية بصفة تؤمن تدخل كل طرف بفعالية حسب ما أوكل إليه من مهام و بالنظر لحساسية تنفيذ العمليات المالية العمومية للدولة و درءا لكل تداخل في المهام و يجب إسناد هذه المهام لأشخاص أكفاء ففي الوقت الذي تسند فيه مهمة المرحلة الإدارية و التي توجب فنيات خاصة في فهم القوانين و التنظيمات بالقدر الذي يضمن الشرعية للقرارات المتخذة في ميدان إصدار أوامر التحصيل أو الدفع ، فإن المحاسب العمومي على النظر من ذلك و يجب أن يتمتع بخبرة كبيرة أثناء الصرف أو التحصيل و هو الأمر الذي أشار إليه مبدأ التنافي هذا ، لكن الواقع الذي فرض نفسه في الكثير من هيئات الدولة نقص في الكفاءة لدى بعض الأمرين بالصرف خاصة في الهيئات التي يعين فيها بالانتخاب فنجد الكثير من الحالات أن الدورين أو المهمتين (الإدارية و المحاسبية) يضمنهما المحاسب العمومي خاصة في ظل التغيرات الإقتصادية المتتالية و التي تفرض صدور أوامر و مذكرات و مناشير تنظيمية متعاقبة.

و من النتائج المترتبة على هذا المبدأ أيضا مفهوم المحاسب الفعلي الذي نصت عليه المادتان 51 و 52 من القانون 90 - 21 و الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي ، كذلك أن الشخص الذي ليست له صفة المحاسب العمومي والذي يقوم بإجراء العمليات المسندة لهذا الأخير فإنه، يجر نفسه إلى متابعات جزائية ، كما أن هذا الشخص يعتبر " محاسبا فعليا" وهذا مفهوم قادم من الاجتهاد القضائي جاء به مجلس المحاسبة و مجلس الدولة الفرنسي في القانون المؤرخ في 23 فيفري 1963.

<sup>3</sup> - شلال زهير المرجع السابق .

### \*\* - الاستثناءات الواردة على المبدأ:

إن التطبيق المطلق و الصارم لهذا المبدأ قد يعيق السير الحسن لأموال الدولة، و يسهم في عرقلة أداءها لمهامها ، خاصة في جانب النفقات، و بالتالي، فإن المرونة أحيانا في تطبيقه تبدو الحاجة إليها ملحة، فبعض النفقات الطارئة أو نظرا لطبيعتها الاستثنائية ، مساعدات استثنائية، وكالات التسبيق، المبالغ التي لا تتعدى سقف معين و يتطلب تنفيذها التعجيل، يمكن لهذه النفقات أن تخرج عن الإجراءات المعتادة لصرف النفقات وتدفع من طرف بعض الموظفين المؤهلين ، حيث يعين الوكلاء المحاسبين بقرار وزاري، ويقدمون تقاريرهم للسلطة التي هم خاضعون لها و يخضعون لرقابة المحاسب العمومي و هي محددة بدقة مثل : مصاريف الأمر بمهمة ، النفقات الصغيرة و المتعلقة بالوسائل و بعض التجهيزات البسيطة، أو أجور العمال باليوم أو الساعة ، كما أن بعض النشاطات ذات طبيعة خاصة ، كأعمال الدعاية الحكومية تخضع في تنفيذها لقواعد إستثنائية ، فيكفي السلطة السياسية أن تتقدم بإيداع طلبها إلى المحاسب العمومي ليوافق عليه ، كما توجد بعض أنواع النفقات بدون أمر بالدفع مسبق، و التي يمكن صرفها دون إنتظار أمر بالصرف، فيقوم المحاسب العمومي بدفع مبالغها، إستنادا إلى نصوص تشريعية أو تنظيمية واردة في هذا الشأن ومثال ذلك: - المعاشات المدنية و العسكرية، أو نفقات الدين العمومي فبمجرد أن يحين وقت إستحقاقها يقوم المحاسب بتسديدها دون الرجوع لأمر بالصرف .

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

### \*\* - فيما يخص المحاسب العمومي :

يمكن للمحاسب بصفة عامة أن يخرق مبدأ الفصل باعتدائه على اختصاصات الأمر بالصرف فيما يتعلق بالإذن بتحصيل، إيراد أو دفع نفقة، فقيام المحاسب بتحصيل مبالغ دون سند تحصيل صادر بشأنها من الأمر بالصرف يمكن أن يجعل منه مرتكبا لجريمة الغدر (Concussion) أو الابتزاز أو الاختلاس أما قيامه بدفع نفقة دون أمر أو حوالة دفع، فيمكن أن يعرضه لإقحام مسؤوليته المالية .

### \*\*\* - فيما يخص الأمر بالصرف :

إن قام الأمر بالصرف بالتدخل في اختصاصات المحاسب ( مثل تحصيل الإيرادات أو مداولة الأموال و القيم) يمكن أن يجعل منه محاسباً فعلياً **fait de Comptable** و يحمله بالتالي نفس الالتزامات و المسؤوليات التي يضطلع بها المحاسب العمومي، و يعرضه لنفس العقوبات المطبقة على هذا الأخير، فضلاً عن العقوبات الجزائية التي يمكن أن يتعرض لها عن جريمة انتحال الصفة أو اغتصاب الوظيفة.

### \*\*\* - مبدأ التمييز بين المطابقة والملائمة:

لما كانت الرقابة السابقة تتم على مستوى الالتزام والدفع فهي محصورة في المطابقة و منه يعتبر مبدأ التمييز بين المطابقة والملائمة مبدأً لصيقاً بالمبدأ السابق، ومن الأجدر أن تكون المطابقة معرفة بقواعد عامة موضوعية حيث على الأمر بالصرف أن يحترمها بالضرورة لأنه موضوع رقابة سابقة، إذ تشكل ضماناً أو دعماً بالنسبة له. فالنظامية الموجودة في الرقابة السابقة تؤدي إلى إيجاد نوع من اللامسؤولية، حيث أن المراقب المالي أو المحاسب العمومي ليس بإمكانهما الاعتراض على منح التأشير أو الدفع بسبب عدم الملائمة إذ لا ينجم عن هذا الاعتراض سوى النزاعات التي تؤدي في مجملها إلى شل الإدارة و إحداث غموض حول هذا المفهوم. فبموجب هذا المبدأ فإن كل ما هو شرعي أو قانوني يدخل في مفهوم الميزانية و من اختصاص المحاسب العمومي ، بينما يدخل في مجال الملائمة كل ما هو صادر من قرارات شخصية للأمر بالصرف ، فالشرعية أو القانونية تتعلق بكل ما هو قانوني أي العمل وفق القوانين السارية المفعول و لا يجوز الخروج عن الإطار القانوني المسطر للقيام بمختلف المهام المالية للمحاسب، أما الملائمة فتعني ترك المبادرة للموظفين العموميين للقيام بمهامهم و لكن دائماً في إطار القوانين المعمول بها.<sup>4</sup>

<sup>4</sup> - شويخي سامية - المرجع السابق .

إن إمكانية نشوب النزاعات بين الأعوان، أمر وارد، غير مستبعد كلياً حتى بعد التمييز بين المطابقة والملاءمة، إذ أن القاعدة القانونية يكون معناها في بعض الأحيان غير واضح، يترك المجال لمواقف و آراء متباعدة وهذا ما بوسعه دعم الاختلافات والتناقضات<sup>5</sup>.

### \*\*\* - المبدأ المحاسبي أو التقني: عدم تخصيص الإيرادات للنفقات :

الفكرة التي يتضمنها هذا المبدأ هي أن كل الأموال العمومية الناتجة عن تحصيل الإيرادات لا يمكن الغلق عليها في الخزنة و تخصيصها في نفس الوقت لتسديد نفقات معينة و محددة، و كانت هذه الفكرة مصدر قاعدتين هامتين في النظام المالي الجزائري.

\* - **القاعدة الأولى:** كل السيولة لهيئة عمومية - مهما كان مصدرها - فهي تستعمل لكل النفقات الخاصة بهذه الهيئة العمومية و مهما كانت طبيعة النفقات، و النتيجة ، هي انه لا يمكن للمحاسب العمومي، أن يمتلك إلا حساب صندوق واحد و حساب بريدي واحد خاص بهذه الهيئة العمومية.

\* - **القاعدة الثانية:** كل 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 بتاريخ: 1984/07/07 المتعلق بقوانين المالية صريحة في منع تخصيص الإيرادات العمومية لنفقات عمومية معينة و محددة ، إذ أن كل الإيرادات تستعمل لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة . و نصت هذه المادة صراحة على ما يلي : " لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقات خاصة ، تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة بلا تمييز"<sup>6</sup>

- الاستثناءات الواردة على المبدأ المحاسبي أو التقني " مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات" .

من الممكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص بعض الموارد لتغطية بعض النفقات و تكتسي هذه العمليات جميع الأشكال التالية:

• الميزانيات الملحقة، • الحسابات الخاصة للخزينة، • أو الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن

الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الاعتمادات.

<sup>5</sup> - كموش نسيم - رقابة المطابقة و رقابة التقييم على النفقات العمومية بين التوافق و التناقض - مذكرة ماجستير - جامعة الجزائر 1 - بن يوسف بن خدة - كلية الحقوق بن عنون - الجزائر - الموسم الجامعي : 2012-2013 . ص: 71 .

<sup>6</sup> - د. منصورى الزين - محاضرات و دروس في المحاسبة العمومية - جامعة سعد دحلب - البليدة - الجزائر .

( الفقرة الثانية من المادة 08 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 المتعلق بقوانين المالية . و بالمقابل نجد النفقات العمومية تكون مخصصة و موزعة على مختلف البنود و الحسابات المرخص بها في الميزانية ، و بالتالي فإن احترام هذا التوزيع و التخصيص للنفقات العمومية مثلما هي موزعة في الميزانية المعتمدة إلزامي، و أن أي خروج عن هذا، لابد من أن يكون بترخيص مسبق من الجهة الوصية عن الميزانية، كما أن أي تجاوز للنفقات عن المبالغ و الاعتمادات المرخصة في الميزانية يتحمله المحاسب العمومي.

### \*\*\* - مبدأ تخصيص النفقات :

إذا كان مبدأ عدم التخصيص هو الذي يحكم الإيرادات فإن النفقات يحكمها مبدأ التخصيص بمعنى أن الاعتمادات المالية المفتوحة في الميزانية يجب أن تخصص بدقة، و ذلك لإرساء الانضباط و تسهيل المراقبة من قبل الهيئات الرقابية المختلفة .

## 2.I. المبحث الثاني : قانون المحاسبة العمومية :

### 1.2.I - المطلب الأول : تعريف قانون المحاسبة العمومية :

إذا اعتبرنا أن المحاسبة العمومية هي أداة تنفيذ و مراقبة المال العام فلأنها إنتاج و مزيج لقواعد قانونية و أخرى تقنية ، فقانون المحاسبة العمومية هي تلك المدونة من النصوص التشريعية و التنظيمية و مجمل التعليمات و المناشير الصادرة من الجهات المختصة و التي تهدف إلى إقامة نظام محاسبي عمومي ، هدفه الأسمى التسيير الأمثل للمالية العامة للدولة بإعتبارها شريان حياتها و محور وجودها و بقاءها<sup>7</sup>.

يعتبر القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية و المراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه، هو المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر و يسمى عادة بقانون المحاسبة العمومية و قانون المحاسبة العمومية الذي يؤسس لبلورة نظام محاسبة عمومية في الجزائر و الذي هو مجموعة من القواعد القانونية و التقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية و بيان عملياتها المالية و عرض حساباتها و مراقبتها المحددة

<sup>7</sup> - محمد مسعي - المرجع السابق - ص : 51.



لإلتزاماتها و مسؤوليات أعوان تنفيذ هذه العمليات ، حماية للمال العام من كل ما قد يتعرض له من إختلاس و ضمان إحترام الإعتمادات المالية المرصودة في الميزانية العامة للدولة و كل الميزانيات الفرعية في هيئات الدولة العامة بهدف تسيير حسن و معرفة مركزها و ذمتها المالي في أي وقت تحقيقا لترشيد المال العام.

## I.2.2- المطب الثاني : تطور قانون المحاسبة العمومية في الجزائر :

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

### أولاً- مرحلة الاحتلال:

كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضعا للنظام الفرنسي، حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية، التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا، بصفة عامة لا سيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862 والمتضمن تنظيم المحاسبة العمومية، بالإضافة إلى المرسوم رقم: 50-1413 المؤرخ في: 13 نوفمبر 1950 والمتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة .

### ثانياً- مرحلة ما بعد الاستقلال:

ورثت الجزائر بعد إستقلالها تركة ثقيلة من الصعوبات و على جميع الأصعدة خاصة في جانبها الإداري فخرج غالبية الهيكل البشري من الأجانب خاصة منها التقنية و نقص حاد في النصوص التشريعية التي تتماشى و خصوصيات الشعب فكانت الحاجة تفرض نفسها على القائمين على شؤون البلد آنذاك ضرورة الإبقاء على التشريع الفرنسي و العمل بأحكامه إلا ما تعارض منه مع السيادة الوطنية و مبادئ ثورة التحرير، فصدر المرسوم : 62—157 المؤرخ في : 31 ديسمبر 1962 وكان العمل بالمخطط المحاسبي الفرنسي PCG الذي يركز أكثر على المحاسبة العامة ( محاسبة المؤسسات الإقتصادية ) و ليست المحاسبة العمومية المتعلقة بمالية الدولة، إلا أن المحاولات كانت حثيثة للوصول إلى إقامة نظام محاسبي عمومي مستقل يراعي الظروف و المعطيات و تقاليد الدولة و خصوصيتها.



### ثالثا- مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية :

فكانت أولى المبادرات من خلال صدور المرسوم : 65 - 259 بتاريخ 14/10/1965 الذي يحدد التزامات الأمرين بالصرف و يبين مسؤوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة محاسب عمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات، المناشير والمذكرات المصلحية التي كانت تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم المحاسبي، ومن أهمها التعليمات العامة لسنة 1967 التي تعرف حسابات الخزينة وتحدد كيفية استعمالها، والتعليم رقم 16 المؤرخة في 10/12/1968 و المتعلقة بالإجراءات الواجب إتباعها في صرف النفقات العمومية .

تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1975، تطبيقا لأحكام الأمر رقم 29-73 المؤرخ في 05 جويلية 1973، وأصدرت أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولا سيما تلك الواردة في القانون المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، و الذي يعد بحق النواة الأولى لإقامة نظام محاسبة عمومية من شأنه تسيير أموال الدولة بطرق سليمة ، إلا أنه بقي يشوبه الكثير من القصور من حيث تبيان مختلف الإيرادات و النفقات العامة للدولة دون الإشارة إلى الكيفيات و المراحل الواجب إتباعها عند التحصيل أو التنفيذ، كما تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي نقص واضح لوجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية، والجامع لمبادئها وقواعدها، والمرجع الأول والأساسي لها، كما كان للمنهج الإقتصادي الإشتراكي المتبع دوره في التأثير في هذه المحاولات ، و كان لزاما الإنتظار إلى أواخر الثمانينات و بداية سنوات التسعينات و التي تعد منعرجا حاسما في ميدان الإصلاح المحاسبي لحسابات الدولة، وذلك بتبني السلطات العمومية وسائل وتقنيات جديدة في مجال تسيير نشاطات الدولة وأموالها، والتي تخضع لفكرة ترشيد استعمال الأموال العمومية، هذه الأخيرة تتطلب وجود نظام فعال وشفاف يضمن الإحاطة بكل المصادر وتدفقات المال العام، وهو ما يوفره نظام المحاسبة العمومية الذي يسهر على تسجيل ومتابعة كل العمليات المالية للدولة فمن خلال الحدث الهام و المتمثل في الثورة التي عرفتها الجزائر و التي غيرت جذريا الكثير من المجالات، كان أبرزها التوجه الإقتصادي الجديد بإنتهاج نظام إقتصاد السوق الأمر الذي تطلب عدد لا بأس به من القوانين كان أولها القانون : 88 - 01 المؤرخ في:

**12/01/1988** المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية و الإقتصادية، ليليه التعديل الدستوري لسنة **1989** الذي جاء في معظمه بالجديد و الذي أسس لقيام جمهورية ثانية ، و لأن النظام الإقتصادي الجديد المنتهج كان يمس في جوهره المال العام ، فكل هذه المتغيرات الجذرية و التغيير الإديولوجي، أوجبت إرادة سياسية حقيقية للتفكير في رسم نظام محاسبة عمومية جاد يكفل الحفاظ على الثروة الوطنية و يوزعها توزيعاً عقلانيا عادلاً فكانت باكورة هذا التغيير صدور القانون : **90-21 المؤرخ في : 24 محرم 1411 الموافق لـ: 15 أوت 1990 المتعلق بقانون المحاسبة العمومية** ، بالإضافة إلى المراسيم التنفيذية المتعلقة بأشخاص المحاسبة العمومية المتمثلة فيما يلي :

- المرسوم التنفيذي رقم **91 - 311** المؤرخ في: **07 سبتمبر 1991** والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين .

- المرسوم التنفيذي رقم **91 - 312** المؤرخ في: **07 سبتمبر 1991** والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.

- المرسوم التنفيذي رقم **91 - 313** المؤرخ في: **07 سبتمبر 1991** والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية احتواها.  
- المرسوم التنفيذي رقم **91 - 314** المؤرخ في **07 سبتمبر 1991** والمتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

فهذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة، بصدور التعلية رقم: **078** في: **17 أوت 1991** من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف ومسئولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم.

### **I.2.3. المطلب الثالث: تميز قانون المحاسبة العمومية عن بعض القوانين الأخرى:**

إن القواعد القانونية المنظمة للمحاسبة العمومية أو بصفة أخص المال العام تتميز بإحتواءها على نصوص قانونية موجهة بالأساس إلى تحديد القواعد الإجرائية لتنفيذ و مراقبة مختلف العمليات المالية للهيئات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، بالإضافة إلى قواعد تقنية و فنية

تتعلق بالأساس بالكيفيات الواجب إتباعها حرفياً عند تسجيل أية عملية مالية ، يتم قبولها و إجازتها من قبل مختلف الهيئات الرقابية الأمر الذي يندر وجوده في القوانين الأخرى .

### **\*\* - قانون المحاسبة العمومية و القوانين المنظمة للاقتصاد :**

وعلاقة قانون المحاسبة العمومية بقواعد القانون المنظمة للاقتصاد هي علاقة الجزء بالكل يؤثر ويتأثر كل منهما بالآخر وذلك عن طريق استخدام الإيرادات والنفقات العامة كأدوات مهمة للتأثير بالاقتصاد وبالكماليات الاقتصادية والمالية فالظاهرة المالية هي في حقيقتها ظاهرة اقتصادية ففي الكثير من الأزمات الاقتصادية كالتضخم والانكماش يمكن للضرائب أو للنفقات أن يكون لهما دور مشهود ومؤثر في التخفيف منها ، وكذلك تشكل السياسة الاقتصادية معاً وحدة واحدة ولا يقوم بينهما تعارض . بل إن بينهما وحدة الهدف في تحقيق استقرار وتوازن اقتصادي شامل والتخلص من الأزمات الاقتصادية ، وعلى هذا الأساس لا يمكن فصل قانون المحاسبة العمومية فصلاً تاماً عن قوانين الاقتصاد ، ذلك أن المعطيات الاقتصادية تغذي العمليات المالية العامة، كما أن هذه الأخيرة تمارس تأثيرها ونفوذها على الحقل الاقتصادي . ومنه إذا كان علم الاقتصاد يمثل بصفة عامة علم الثروة فإن من الطبيعي إذا أن تتأثر المالية العامة، وهي جزء هام من الثروة، بالاقتصاد.<sup>8</sup>

### **\*\* - قانون المحاسبة العمومية و القوانين المنظمة للسياسة العامة للدولة :**

توجد علاقة جدلية وتأثير متبادل بين النظام المالي والنظام السياسي بالدولة، ومن ثم فإن كمية ونوعية النفقات العامة والإيرادات العامة تختلف تبعاً لما إذا كانت الدولة تتبنى النظام الرأسمالي أو الاشتراكي أو غيرها وتبعاً لما إذا كانت الدولة بسيطة أو مركبة (اتحادية، فيدرالية، ...) وتبعاً لما إذا كانت مستقلة أو خاضعة لغيرها...، وتعكس الموازنة العامة اتجاهات الحكم في إدارة البلاد ولا شك أن للكميات المالية آثاراً اجتماعية سواء قصدت الدولة هذه الآثار أم لم تقصدها، فالضرائب يترتب عليها آثار اجتماعية حتى ولو يقصد منها تحقيق إيراد مالي للدولة، والنفقات العامة يترتب

<sup>8</sup> - محمد عباس محرزى ، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون ، الجزائر، 2003، ص2-18:

عليها آثارا اجتماعية إلى جانب آثارها المالية والاقتصادية ولو لم يقصد منها سوى إشباع حاجة عامة جوهرية، وكثيرا ما تهدف الدولة عند استخدام أدواتها المالية تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية<sup>9</sup>.

### I. 4.2 المطب الرابع : مجال تطبيق قانون المحاسبة العمومية :

فيما يتعلق بمجال تطبيق المحاسبة العمومية<sup>1</sup> فقد تطرقت المادة الأولى إلى سرد المؤسسات الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية وهذا ما نجده في الجانب العضوي، أما الجانب المادي فيتعلق بالعمليات التي تطبق عليها هذه القواعد:

#### \*\*\* - الجانب العضوي:

ويتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية وهي تلك المذكورة على سبيل الحصر في المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية وهي الدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والجماعات الإقليمية وكذا المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. فبالنسبة للدولة والجماعات المحلية، فجميع الأنشطة المالية للجماعات المحلية تخضع لقواعد المحاسبة العمومية، سواء كانت إدارية أو ذات طابع صناعي وتجاري، شريطة أن تمارس من قبل الجماعات المحلية نفسها وليس من قبل الشركات التي هي فيها حاملة الأسهم.

#### \*\*\* - الجانب المادي:

وهو المتعلق بالعمليات المالية والمحاسبية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية و الناتجة عن تنفيذ الميزانيات العمومية وهي:

- تنفيذ الإيرادات والنفقات.

- تسيير الممتلكات.

- انجاز عمليات الخزينة.

- مسك المحاسبة.

إلا أن هناك بعض الهيئات لا تطبق القانون الميزاني و غير خاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، إلا أنها تخضع لرقابة الدولة كما هو عليه الحال بالنسبة للمؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري والتي ليس لها محاسب عمومي.

<sup>9</sup> - محمد عباس محرز - المرجع السابق - ص: 89.

## II.- الفصل الثاني : الميزانية و العمليات المالية و تنفيذها وفقا للقانون :

### 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

#### II.1.- المبحث الأول : الميزانية و العمليات المالية و تنفيذها .

#### II.1.1- المطلب الأول: مفهوم الميزانية في قانون المحاسبة العمومية: 90 - 21.

لقد تطور مفهوم الميزانية العامة، لتصبح المرآة التي تعكس السياسة المالية والاقتصادية للدولة . ولما كانت هذه السياسات الحكومية هي السبيل لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية، كان على السلطات التشريعية لكونها ممثلة لأفراد المجتمع، مسؤولية التحقق من سلامة هذه السياسات ومراقبة تنفيذها، و للإلمام بمفهوم الميزانية وفق قانون المحاسبة العمومية نورد تعريفها وفق ما جاءت به المادة 03 من هذا القانون و التي فحواها : " الميزانية هي الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة بالتسيير و الإستثمار و منها نفقات التجهيز العمومي و النفقات بالرأس مال و ترخص بها " . و يتفق جانب كبير من الفقه مع هذا التعريف مع وجود إختلاف طفيف في المصطلحات أو المفردات .

يستخدم إصطلاحا الميزانية العامة أو الموازنة العامة بشكل مترادف و يؤديان نفس المعنى و نفس المدلول في مؤلفات و كتب المالية العامة ، و يسمى الجهاز الإداري الذي يشرف و يتولى إعداد الموازنة العامة أو إدارة الموازنة العامة أو الجهاز المركزي للموازنة العامة أو دائرة الميزانية العامة. و يحاول بعض الأكاديميين التمييز بين كلمة الموازنة و الميزانية فيربط مفهوم الموازنة بالدولة و أن كلمة الموازنة العامة يقابلها إصطلاح (BUDGET) باللغة الفرنسية و هي تقدير نفقات و إيرادات الدولة لسنة مالية قادمة بينما إصطلاح الميزانية مرتبط بالمنشآت و الشركات و المؤسسات ، ففيها يستعمل إصطلاح الميزانية العامة و الذي يقابله إصطلاح ( BILANT ) باللغة الفرنسية و الذي يتكون من الأصول و الخصوم ، و في واقع الأمر فإن الميزانية العامة عبارة

عن كشف بالمركز المالي للشركة أو المنشأة في لحظة زمنية معينة ، و تحوي على موجودات و مطلوبات الشركة في تاريخ معين .

و كلمة موازنة مشتقة من وزن بين الشئيين موازنة بمعنى ساوى أو عادل ، و توازن الشئان بمعنى تساويا في الوزن .

كما ذكر سابقا موازنة الدولة تقدير لإيرادات و نفقات الدولة لسنة مالية قادمة ، و كما جاء في الفكر الإقتصادي الكلاسيكي فإن التوازن بين الإيرادات و النفقات أمر في غاية الأهمية و يدل على سلامة وضع الدولة إقتصاديا و سياسيا و أن لا تتجاوز النفقات الحكومية حجم الإيرادات ، و أن تكون الموازنة متعادلة ، و من هنا وضعوا مبدأ توازن الموازنة العامة.

أما إصطلاح و مفهوم الميزانية ، فهي كلمة معاصرة تم إستخدامها من قبل الكتاب في العصر الحديث ، و تداولت في العمل اليومي و بين العاملين في الجهاز الحكومي و العاملين في القطاع الخاص ، و لم تكن معروفة، و لم تتقدم في العصور القديمة ، و ميزانية الدولة هي سجل تتعادل فيه موارد الدولة مع نفقاتها.

فكلمة (BUDGET) مشتقة من الكلمة الفرنسية القديمة (BOUGETTE) و التي كانت تعني كيس صغير أو حقيبة ، و قد إستخدمه في بريطانيا لتدل على الحقيبة الحكومية التي كان يحملها وزير الخزانة الإنجليزية عند ذهابه إلى البرلمان ، و كانت تحوي بداخلها على الوثائق المالية و الأختام ، و بيانات وزارة الخزانة و إقتراحاتهم المتعلقة بنفقات و إيرادات الدولة ن و تدريجيا تطور إستخدام هذه الكلمة لتعني الوثائق التي بداخل الحقيبة بدلا من الحقيبة الجلدية ، و هي الوثائق التي تحتوي على جداول للنفقات و الإيرادات التي تعرض على البرلمان للموافقة عليها ، و من هنا أصبح يقصد بها المفهوم الحديث "موازنة عامة".

نستخلص من مجموع المفاهيم الواردة أعلاه أن أغلبها يتفق أن الميزانية تتميز بعناصر هي :

الميزانية : وثيقة تقديرية ، ترخيصية ، دورية .

**\*\* - الميزانية وثيقة تقديرية :** و التي تعني أن المعلومات الواردة فيها عبارة عن تخمينات تقديرية و ليست نهائية تحدد مسبقا مستوى الإيرادات الذي يمكن بلوغه أو دونه أو تجاوزه و ترسم مستوى مختلف النفقات من حيث الطبيعة و الحدود الذي لا يجب تجاؤها فهي وسيلة حيطة و حذر و أداة لا مناص منها في التسيير الجيد و بلوغ الأهداف ، ففي جانب الإيرادات يمكن بلوغ ما توقعنا أو تجاوز ذلك كما يرد إحتمال ألا نصل إلى قبض كل المبالغ المتوقعة و كلتا الحالتين تعبران عن سوء تسيير .

**\*\* - الميزانية وثيقة ترخيصية :**

لا تصبح الميزانية نافذة و لا يسمح للقائمين عليها إلا بعد إعتماها و تحولها من صفة مشروع ميزانية إلى وثيقة رسمية بعد المصادقة عليها من قبل الوصاية ليسمح بقبض ما ورد فيها من إيرادات و صرف ما إعتدته من نفقات حيث تختص السلطة التشريعية باعتماد الميزانية، أي بالموافقة على نظرة الحكومة التوقعية للنفقات والإيرادات عن عام مقبل، فلا تستطيع الحكومة أن تقوم بتنفيذ الميزانية إلا تم إيجازها من قبل السلطة التشريعية وفي حدود هذه الإجازة وحق البرلمان في إجازة الميزانية من المبادئ الدستورية المستقرة في النظم السياسية المعاصرة و يعد هذا الحق أقوى الحقوق التي تتمتع بها السلطة التشريعية إذ بواسطتها تستطيع هذه الأخيرة مراقبة الأعمال الحكومية في جميع الحالات .

**\*\* - الميزانية وثيقة دورية :**

من غير المنطقي أن تبقى التقديرات بلا نهاية في الزمن و هو الأمر الذي يضر بالتسيير الحسن للهيئات و المؤسسات العمومية للدولة و من خلال التجارب و تسهيلات لمراقبتها فإن أفضل مدة لتنفيذ الميزانية عادة ما تكون سنة مدنية .

## II.1.2- المطالب الثاني : إعداد مشروع الميزانية :

إن أولى مراحل تحضير الميزانية تنطلق من الهيئات المكلفة بإعداد الميزانية في الأشهر الأولى لإعداد الميزانية ، وتعد المديرية العامة للميزانية بمساعدة المديرية الأخرى التابعة لوزارة المالية تقريرا موجها إلى مجلس الحكومة يتناول مختلف الاقتراحات الممكنة والمتعلقة بالتوجهات التي يمكن أن تقوم عليها ميزانية الدولة للسنة المقبلة ، حيث تكون هذه الاقتراحات متلائمة والحقائق الاقتصادية والمالية للدولة ، ليقوم مجلس الحكومة بدراسة هذه الاقتراحات حيث تدور المناقشة غالبا بين وزير المالية بصفته المعد لهذا التقرير والوزارات الأخرى ، ويخرج مجلس الحكومة بتوجهات وتعليمات توجه الأشغال وقت إعداد الميزانية ، كما يحدد مجلس الحكومة القطاعات ذات الأولوية في الميزانية المقبلة ، وبعد تحديد توجهات الحكومة تقوم المديرية العامة للميزانية في نهاية شهر مارس بإرسال مذكرة منهجية إلى كافة الوزارات والهيئات العليا للدولة أين تطلب إفادتها بتقديراتها المالية للسنة المالية المقبلة في شكل طلب اعتمادات تتماشى واحتياجات كل منها وبعد استلامها للمذكرة المنهجية من وزارة المالية تقوم بتبليغها إلى الهيئات والمديرية التابعة لها على مستوى الولايات حيث تبدأ عملية تقدير النفقات على مستوى الوحدات الإدارية المصغرة (المحلية التابعة لكل وزارة) وتضيف لها النفقات المسببة وترسلها إلى وزارة المالية . بعد هذه المرحلة تستلم الوزارة الوصية الوثائق الخاصة للميزانيات التقديرية والمرفقة بالتقارير من طرف المديرية والمؤسسات التابعة وهذا انطلاقا من الثلاثي الثاني من كل سنة ، فتقوم بدراستها وتحديدها و التأكد من مطابقتها للتوجهات والتعليمات المتخذة في إطار مجلس الحكومة بعد ضبط تقديرات كل ميزانية لكل وزارة ، ثم كل الوزارات تبحث الوثائق إلى وزارة المالية خاصة في بداية الثلاثي الأول ونهاية الثلاثي الثاني لكل سنة ، ثم تستلم الوزارة الأولى المشروع التمهيدي للميزانية من وزارة المالية وتقوم بدراسة مضمونه وترسل نسخ منه إلى كافة الوزارات وذلك لتحضير المناقشة في مجلس الوزراء حيث يقوم كل وزير بالدفاع عن الأرقام المدونة وينبغي إن كانت هناك خلافات يكلف الوزير الأول بالفصل فيها ، وبعدها يقدم مشروع الميزانية لمجلس الوزراء برئاسة الجمهورية للموافقة عليه.



## II.1.3- المطلب الثالث : إعتاد مشروع الميزانية :

اعتماد الميزانية العامة للدولة لا يعتبر مشروع الميزانية العامة، ميزانية تلتزم الحكومة بتنفيذها إلا بعد اعتماده من السلطة المختصة طبقا للنظام السياسي لكل دولة.

### \*\*\* - السلطة المختصة باعتماد الميزانية العامة:

تقوم السلطة المختصة باعتماد الميزانية وهي السلطة التشريعية فهذا الاعتماد شرط أساسي لاغني عنه لوضع الميزانية موضع التنفيذ وذلك طبقا للقاعدة المشهورة " أسبقية الاعتماد على التنفيذ . " حيث يقوم الوزير الأول بإيداعها إلى المجلس الشعبي الوطني الذي يعطيها إلى لجنة المالية والميزانية وهي تعتبر أكبر لجنة في المجلس وفيها 40 عضو لها دور تقني قانوني تقوم بمناقشة قانون المالية مع ممثل مجلس الوزراء وهو وزير المالية ولها حق التعديل وعد تقرير مشروع تمهيدي وهو بدوره يعرض على النواب لقيام بعملية التصويت ويمر اعتماد الموازنة داخل المجلس التشريعي بثلاثة مراحل:

### \*\*\* - مرحلة المناقشة العامة :

حيث يعرض مشروع الميزانية العامة للمناقشة العامة على البرلمان، وهذه المناقشة تنصب غالبا كليات الميزانية العامة وارتباطها بالأهداف القومية كم يراها أعضاء المجلس.

### \*\*\* - مرحلة المناقشة التفصيلية المتخصصة :

وتضطلع به لجنة متخصصة متفرعة عن المجلس النيابي ( لجنة الشؤون الاقتصادية ) ولها أن تستعين بما تراه من خبراء استشاريين من خارج البرلمان ، وتقوم اللجنة بمناقشة مشروع الميزانية في جوانبها التفصيلية ثم ترفع بعد ذلك تقريرها إلى المجلس

### \*\*\* - مرحلة المناقشة النهائية :

حيث يناقش مجتمعا تقرير اللجنة، ثم يصير التصويت على الميزانية العامة بأبوابها وفروعها وفقا للدستور والقوانين المعمول بها في هذا الشأن وتخول المادة 122 الفقرة 12 من الدستور للمجلس

الشعبي الوطني حق التصويت على ميزانية الدولة، كما يقوم مجلس الأمة لاحقا بمناقشة والمصادقة على قانون ميزانية الدولة حسب المادة 120 من الدستور.

حدد المشرع الجزائري المهلة الممنوحة للتصويت، على المشروع بمدة معينة قدرها 75 يوم مقسمة على 47 يوم للمجلس الشعبي الوطني، و 20 يوم إلى مجلس الأمة وتبقي 08 أيام في حالة الإختلاف تشكل لجنة متساوية الأعضاء من طرف رئيس الوزراء تقوم بتعديلات. أما عملية الإصدار تكون من طرف رئيس الجمهورية والنشر في الجريدة الرسمية ويختلف اعتماد البرلمان للإيرادات عن اعتماده للنفقات فاعتماده للإيرادات يعد بمثابة إجازة منه للحكومة بتحصيلها، ومن ثم فإن الحكومة لا تلتزم فحسب بتحصيل المبالغ المستحقة لها في حدود رقم الإيرادات الإجمالي الوارد بقانون الميزانية ، بل يحق لها كذلك أن تتعدى هذا الرقم دون الحصول على إذن مسبق من البرلمان بذلك . وإذا كان الخطأ في تقدير الإيرادات لا يستوجب بوجه عام تدخل ما من المجلس النيابي للتوفيق بين الإيرادات المقدره والإيرادات الفعلية إلا أن الوضع يختلف عن ذلك كلية في خصوص اعتماد البرلمان للنفقات العامة . إذ أن هذا الاعتماد يعد إجازة وتخصيصا لأوجه إنفاقها بمعنى أن هذا الاعتماد يتم تفصيلا بحيث يعتمد كل باب على حدة ولا يجوز للحكومة تجاوز الرقم المحدد لكل نوع منها ولا نقل مبلغ من اعتماد مخصص لباب آخر إلا بموافقة مسبقة من البرلمان المذكور ا احتراما لقاعدة تخصيص الاعتمادات الإضافية .

### \*\*\* - الاعتمادات الإضافية:

قد تدعو الحاجة الحكومية إلى طلب اعتماد نفقات معينة بخلاف تلك الواردة في الميزانية العامة وذلك بعد الانتهاء من اعتماد الأخيرة وأثناء تنفيذها.

قد يحدث تحت وطأة ظروف إستثنائية أن يتعذر على السلطة التشريعية التصديق على الميزانية العامة في موعدها القانوني وقد يكون سبب ذلك تأخر السلطة التنفيذية عن تقديمها للمصادقة عليها فيؤدي ذلك إلى تأخر الميزانية و الحيلولة دون بداية تنفيذها في أول جانفي بينما تكون الميزانية السابقة إنتهت في 31 ديسمبر مما تنتج عنه عرقلة سير الإدارة العامة و نشاطات الدولة

و الإضرار لمصلحة العامة فتلجأ الدولة إلى وضع ميزانية مؤقتة لفترة زمنية قصيرة يطلق عليها تسمية الميزانية الإثني عشر لأنها توضع لشهر من 12 شهر ولا تتعدى ثلاثة أشهر و تكون على حساب الميزانية المقبلة المتعطلة لدى السلطة التشريعية .

## II. 1. 4- المطب الرابع : تنفيذ عمليات الميزانية:

بعد المصادقة على ميزانية الدولة من طرف السلطة التشريعية يقوم رئيس الجمهورية بإصدار القانون المتعلق بالميزانية ونشره في الجريدة الرسمية من أجل قيام الجهات والهيئات الإدارية المختصة بتنفيذها في الميدان، أي الانتقال من مجال التقدير والتوقع للسنة المقبلة إلى مجال الواقع الملموس أو ما يسمى بتنفيذ العمليات المالية للميزانية حسب ما ورد القانون 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية في المادة 09 من الفصل الثاني و التي عددها بثلاث عمليات هي :

### \*\*\* - عمليات الإيرادات :

الإيرادات العمومية هي مجموع الموارد المقابلة لمجموع الأعباء المقدرة في الميزانية و التي تحقق توازنها ، و تنقسم الإيرادات من حيث مصدرها إلى ديون القانون العام و المتمثل في مختلف الضرائب و الرسوم و الضرائب و الرسوم التي تفرضها الدولة كسلطة عامة على الأشخاص الطبيعيين و المعنويين حيث نصت المادة 64 من الدستور : " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ، و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية ، لا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون " . كما يمكن إلحاق العقوبات المالية التي يكون مصدرها القانون و القضاء بديون القانون العام بينما ديون القانون الخاص يكون مصدرها القانون المدني أو التجاري .

### \*\*\* - ضرورة الترخيص المسبق لتحصيل الإيرادات :

يتمثل في الترخيص العام المعطى سنويا بموجب قانون المالية لتحصيل الإيرادات و التي تندرج في المادة الأولى من هذا القانون فإن شرط المصادقة على هذا القانون و بالتالي إصداره يعد لازما لتنفيذ هذه الإيرادات .

### \*\*\* - إجراءات تحصيل الإيرادات :

من خلال المادة 15 ف 1 و التي تنص " يتم تنفيذ الميزانيات و العمليات المالية من حيث الإيرادات عن طريق إجراءات الإثبات و التصفية و التحصيل " حيث يتبين لنا أن تحصيل الإيرادات يمر بمراحل أربعة ثلاثة من مهام الأمر بالصرف و الأخيرة من إختصاص المحاسب العمومي .

#### 01- الإثبات : La Constataion

و الذي أشارت إليه المادة 16 بنصها : " يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي " و لذلك فإن لهذا الإجراء طابعا ماديا و طابعا قانونيا يتمثل المادي في وجود الواقعة المنشئة لحق الدائن العمومي، اما الطابع القانوني فيتكسر من خلال المواد و الأحكام القانونية الجاري العمل بها .

#### 02- التصفية : La Liquidation

نص المادة : 17 " تسمح تصفية الإيرادات ، بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي ، و الأمر بتحصيلها " و عليه فهي تتمثل في تحديد مبلغ الدين أو الحق العمومي القابل للتحصيل و بالتالي فإن عمليتا الإثبات و التصفية عمليتان متكاملتان غالبا ما يتم القيام بهما في وقت واحد.

#### 03- الأمر بالتحصيل : La Mise en Recouvrement

بعد إثبات الدين و حصر مبلغه و تحديده يأمر الأمر بالصرف مستشاره التقني بتحصيل حقوق الهيئة أو المؤسسة العمومية من خلال توفير السند المرجعي لذلك .

#### 04- التحصيل : Le Recouvrement

ما جاء في المادة 18 " يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي " بعد تأكد المحاسبين العموميين من شرعية رخصة الأمرين بالصرف و قانونية هذا الأمر يبذلون العناية اللازمة و إتخاذ كل الإجراءات المتاحة لتحصيل هذه الديون سواء وديا بإشعار المدينين بدينهم و منحهم المدد المعمول بها قانونا ليتخذ ضدهم التحصيل الجبري إذا لم يلتزموا .

— \* \* \*

## إجراءات صرف عمليات النفقات :

إن إجازة السلطة التشريعية لاعتمادات النفقات العامة لا يعني التزام الدولة بإنفاق كافة مبالغ الاعتمادات ولكن يعني الإجازة والترخيص للدولة بأن تقوم بنفقاتها العامة في حدود هذه المبالغ. ولضمان عدم إساءة استعمال أموال الدولة، والتأكد من إنفاقها على نحو ملائم . فقد نظم القانون 90 - 21 عمليات صرف الأموال العامة في الفصل الثالث وفق المواد : 19- 20 - 21 - 22 على أربعة خطوات أو مراحل ثلاثة مراحل إدارية يقوم بها الأمر بالصرف وهي الالتزام بالنفقة ، التصفية ، الأمر بالصرف (الدفع) ومرحلة رابعة محاسبية و هي الصرف (الدفع) ويقوم بها المحاسب العمومي و يتبلور الترخيص الميزاني في شكل إعتمادات مقابلة لمختلف أنواع النفقات المقررة في الميزانية في شكل أبواب مقسمة إلى بنود مقسمة بدورها إلى فقرات حيث تبقى هذه الإعتمادات مفتوحة و لا يجوز تجاوزها أثناء الصرف .

### 01- الالتزام بدفع النفقة : L'engagement

التصرف الذي بمقتضاه تنشئ هيئة عمومية ما أو تثبت عليها إلتزاما يتبعه عبء حيث جاء في نص المادة 19 من القانون : 90 - 21 " يعد الإلتزام الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين ". حيث قد يكون الإلتزام إراديا عندما تقوم الهيئة العمومية بإنشاء إلتزام عليها ، كتوظيف موظف أو طلب سلع أو خدمات ، كما قد ينشأ الإلتزام نتيجة واقعة معينة يترتب عليها التزام الدولة بإنفاق مبلغ ما مثال ذلك أن تتسبب سيارة حكومية في إصابة مواطن، مما يضطر الدولة بدفع مبلغ التعويض، والواقعة هنا مادية وغير إرادية ، وفي كلتا الحالتين فإن الارتباط بالنفقة يعني القيام بعمل من شأنه أن يجعل الدولة مدينة.

### 02- التصفية : La Liquidation

حسب نص المادة 20 " تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية و تحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية " إذ تعتبر التصفية كمرحلة مستقلة عن الإلتزام تطبيقا لقاعدة هامة في نظام المحاسبة العمومية و هي قاعدة " أداء الخدمة " أو " الحق

المكتسب " **REGLE DU SERVICE FAIT OU DU DROIT AQUIS** أي أنه من غير المعقول أو المسموح به صرف النفقات العمومية إلا بعد تأدية الخدمة فالهيئات العمومية لا تدفع مسبقا .

### 03- الأمر بالصرف : L'Ordonnancement

وهو آخر إجراء في المرحلة الإدارية ويجب أن يكون في حدود الاعتمادات المالية المقترحة، حيث بعد أن يتم تحديد المبلغ النفقة أو الدين، يصدر من الجهة الإدارية المختصة يتضمن أمرا بدفع النفقة حيث جاء منصوصا عليه في المادة : 21 " يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقة " و هو إختصاص مطلق للآمرين بالصرف لا يمكنهم تفويضه لمن هم تحت سلطتهم إلا بسند رسمي بالتوقيع و تحت مسؤوليتهم ، في حالات إستثنائية محدودة تحل السلطة الإدارية العليا محل الأمرين بالصرف بصرف بعض النفقات كما نصت على ذلك صراحة المادة 171 من قانون البلدية " إذا رفض رئيس المجلس الشعبي البلدي إصدار نفقة لازمة يتخذ الوالي قرارا يقوم مقام حوالة الرئيس ، طبقا للتشريعات المعمول بها " .

و فيما يخص أجل الأمر بالصرف ( إصدار الأوامر بالنسبة للآمرين بالصرف الرئيسيين و حوالات الدفع بالنسبة للآمرين بالصرف الثانويين ) فهي محددة ببيم : 25 ديسمبر من نفس السنة المالية بالنسبة للدولة و المؤسسات ذات الطابع الإداري <sup>1</sup> و بيوم : 15 مارس من السنة الموالية بالنسبة للجماعات المحلية .

### 04- الدفع : Le Paiement

تنص المادة : 22 من القانون : 90 -21" **يعد الدفع الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي** " ويقوم بهذا العمل المسير المالي كمحاسب عمومي تحت مسؤوليته الشخصية إذ يجب أن يتحقق من أن الإلتزام قانونيا و أن الإعتماد المخصص كافيا ويتأكد بالإضافة إلى ذلك من هوية الممول كما يقوم بمراقبة الحوالات و الوثائق المبررة كالفواتير و الكشوف وقائمة التصفية النفقات لما يمنحه القانون من سلطة رفايية في هذا الشأن و التي تعتبر كما

<sup>1</sup> - المادة 28 من المرسوم التنفيذي 91-313 و المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف و المحاسبون العموميون و كفياتها و محتواها.

أسلفنا أهم نتائج تطبيق الفصل أو التنافي بين وظيفتي الأمر بالصرف و المحاسب العمومي ، و بعد التحقق من مطابقة موضوع النفقة لمجمل القوانين كان لزاما عليه دفعها إبراءا للدين العمومي و عملا بمقتضيات المادة : 37 من القانون : 90 - 21 " يجب على المحاسب العمومي بعد إيفاء الإلتزامات الواردة في المادتين : 35 (التحقق من هوية و شرعية الأمر بالصرف و مراقبة صحة إلغاءات سندات الإيرادات و التسويات و عناصر الخصم إن توفرت ) و المادة : 36 ( مطابقة العملية مع القوانين و الأنظمة - صفة الأمر بالصرف أو المفوض له - شرعية عملية التصفية - توفر الإعتمادات بإستثناء الدولة التي يختلف إلتزامها عن المؤسسات العمومية - أن الديون لم تسقط آجالها - الطابع الإبرائي للدفع - تأشيرات عمليات المراقبة إن طلبت الصحة القانونية للمكسب الإبرائي ) .

إذا تحقق المحاسب العمومي من شرعية النفقة المأمور بدفعها بعد إجراء كل أشكال الرقابة المذكورة أعلاه فإنه يقوم بتأشيرها أما إذا لاحظ عدم شرعية هذه النفقة لسبب من العيوب السالفة الذكر فإنه يعلق دفعها و يقوم بإخطار الأمر بالصرف رسميا بواسطة مذكرة كتابية معللا سبب الرفض و الذي بدوره قد يستجيب لملاحظات المحاسب العمومي و يتدارك ما شاب أمره بالدفع من نقائص و يأمر بدفعها من جديد إلا إذا تمسك المحاسب برفض الدفع مما يوجد حالة من الإنسداد قد تؤثر في السير الحسن للهيئة المعنية ، إلا أن قانون المحاسبة : 90 - 21 تدارك هذا الإنسداد بأن منح حقا إستثنائيا للأمر بالصرف بتسخير كتابي على مسؤوليته للقيام بدفع النفقة المختلف فيها كما منح للمحاسب المسخر إخلاء لمسؤوليته بعد قيامه بإعلام الجهات الوصية في الوقت الملائم كما منحه عدم الإمتثال لهذا التسخير في حالات حصرتها المادة :

**48** من قانون المحاسبة إذا علل رفضه بما يلي :

- عدم توفر الإعتمادات المالية .
- عدم توفر أموال بالخرينة .
- إنعدام إثبات أداء الخدمة .
- طابع النفقة غير الإبرائي .
- إنعدام المراقبة المالية الفعلية .

درءا لعبء مداولة أموال الصندوق، فإن لأصل أن تدفع النفقات عن طريق التحويل الحسابات البنكية أو الصكوك البريدية الجارية أو حسابات الخرينة إجباريا<sup>2</sup> لا يمكن دفعها نقدا إلا في حالات محصورة و محددة كدفع المنحة المدرسية الخاصة (300 دج ) المحدثه لفائدة الأسر المعوزة<sup>3</sup> أو في حالات نادرة إذا كان المبلغ ضئيلا نسبيا لا يتجاوز سقف الـ : 5000 دج و يتم هذا الإجراء بتوقيع من المستفيد على سند الدفع كما قد يتم إيفاء الدين بواسطة الحوالات البريدية في حالات إستثنائية فقط ليتم إبراء الدين العمومي<sup>4</sup>.

### \*\*\* - عمليات الخرينة : Les Opérations de Trésorerie

تعتبر الخرينة العمومية صراف، و ممول للدولة مثلما يعرفها لوفن بارقر ( Laufenberger ) و هي مصلحة من مصالح الدولة التي تضمن تحقيق أكبر التوازنات النقدية و المالية و هذا بإجراء عمليات الصندوق ( الخرينة )، بنك الدولة ، و المحاسبة اللازمة لتسيير المالية العمومية من خلال ممارسة النشاطات الرقابية و التمويل و التحريك فيما يتعلق بالاقتصاد و المالية. - فالخرينة العمومية هي التشخيص المالي للدولة تحصل على مواردها وتدفع مستحقاتها تقرض ونقترض، و هي تقوم بكل العمليات المالية المتعلقة بالدولة و الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، أموال الخرينة مودعة في حساب خاص لدى بنك الجزائر، حيث

<sup>2</sup> - المادة : 85 من القانون : 88-33 المؤرخ في : 31/12/1988 المتضمن قانون المالية 1989..

<sup>3</sup> - المادة : 01 من القرار الوزاري لوزير المالية بتاريخ : 17/11/1992.

<sup>4</sup> - شتوحي مصطفى - المرجع السابق - ص: 20 .



يسجل هذا الحساب مجموع موارد الدولة ونفقاتها، لأن بنك الجزائر هو المؤسسة المالية للدولة بالنسبة لجميع عمليات صندوقها و عملياتها المصرفية و القرضية، و يتولى بدون مصاريف مسك الحساب الجاري للخرينة و يقوم مجانا بجميع العمليات المدينة و الدائنة، التي تجرى على هذا الحساب المادة: 49 من الأمر 03 - 11 الصادر بتاريخ: 26 أوت 2003 كما أن العمليات المالية المسموح بها للخرينة العمومية منها ما هو متعلق بالميزانية ، و منها ما يتعلق بالخرينة بصفتها مؤسسة مالية، و قد حددتها المادة : 06 من قانون المالية لسنة 1996، حيث قسمت هذه العمليات إلى أربعة (4) مجموعات و هي :

أ- العمليات ذات الطابع النهائي المدرجة في الميزانية العامة و الميزانيات الملحقة و الحسابات الخاصة.

ب- العمليات ذات الطابع المؤقت و المدرجة في الحسابات الخاصة.

ت- العمليات المنفذة برأ المال و الخاصة بالدين العمومي على المدى المتوسط و الطويل.

ث- عمليات الخزنة (Les opérations du trésorerie) و تحتوي من جهة على إصدار و استهلاك القروض ذات المدى القصير، و من جهة أخرى على ودائع المتعاملين مع الخزينة <sup>5</sup>.

بالنظر إلى نص المادة : 12 من القانون : 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية : " تتمثل عمليات الخزينة في كافة حركة الأموال نقدا و القيم المعبأة و حسابات الإيداع و الحسابات الجارية و حسابات الديون ، و يمكن أن تنصب هذه العمليات عهلى تسيير القيم و المواد التي تتم حيازتها طبقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما "

\*\* - تسيير الأموال و القيم :

عمليات الخزينة تتمثل في كافة حركة الأموال نقدا و القيم المعبأة و حسابات الإيداع و حسابات الديون حيث تنفذ عمليات الخزينة من طرف المحاسبين العموميين و تسجل حسب طبيعتها في حسابات متميزة عن حسابات تنفيذ الميزانية ، و تتمثل هذه العمليات في تسيير الأموال و القيم

الخاصة بالهيئات العامة و المودعة من طرف الغير و كذا على بعض العمليات بالقروض العمومية .<sup>6</sup>

01- تسيير الأموال و القيم : يتمثل دور الخزينة في ضمان توفير السيولة اللازمة لجميع الهيئات العمومية و بذلك يجب أن تكون كل أموال الهيئات العمومية تحت تصرفها .

02- حركات الأموال : في تنفيذ الميزانية إيرادات - نفقات فالمحاسبين العموميين لا يمكن لهم في نفس الوقت لتحصيل الإيرادات و دفع النفقات و بالتالي فإن الحسابات تمر عبر حساب الخزينة العمومية لدى البنك المركزي .

03- مشكل توازن الخزينة قد تجد الخزينة العمومية نفسها و خلال السنة المالية في مواجهة مشكل عدم كفاية مجمل الإيرادات لتغطية مجمل النفقات العمومية و تلجأ في ذلك لحل مشكل التوازن النقدي إلى عدة وسائل منه :

03-01- سندات الخزينة : **Les Bons de Trésore** وهي عبارة عن قيم تصدرها الخزينة العمومية للحصول على السيولة النقدية ( ديون قصيرة الأجل أو العائمة ) .

03-02- الإيداعات الاختيارية : **Les Dépôts Facultatifs** من الأموال المودعة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين لدى الخزينة العمومية .

03-03- الإيداعات الإجبارية **Les Dépôts obligatoires** إن القانون يمكن أن يجبر بعض الهيئات الأخرى مثل الدواوين العمومية للتسيير العقاري<sup>7</sup> على إيداع أموالها في الخزينة العمومية .

03-04- القيم القابلة للتعبئة : **Les Valeurs Mobilisables** و المتمثلة في السندات المضمونة و لأجل قصير يمكن للخزينة العمومية تعبئتها أو تسليمها كضمان مقابل ما يمنحه لها من سيولة .

03-05- سلفيات البنك المركزي **Les Advenses de la Banque Centrale** يمكن للخزينة العمومية أن تستلف من البنك المركزي في شكل إعتمادات على المكشوف .

<sup>6</sup> - محمد مسعي - المحاسبة العمومية - ص : 99 .  
<sup>7</sup> - المادة : 71 من قانون المالية لسنة : 2004 .

### \*\* - القروض العمومية :

يمكن أن تقوم الهيئات العمومية ببعض عمليات القرض أو الإقتراض التي تؤدي إلى خروج أموال من صندوقه أو دخولها إليه و تتمثل في إصدار القروض :

- يعطي البرلمان عادة رخصة الإقتراض إجمالية للحكومة و يترك شروط و كفيات إصدار القروض إلى التنظيم<sup>8</sup>
- منح التسبيقات و القروض : تكون الأموال الممنوحة حسب آجال محددة للتسديد ، فالنسبة للأموال الممنوحة من طرف الخزينة العمومية بأجل لتسديد لا يتعدى السنتين<sup>9</sup> ، و إذا كان التسديد لتلك الأموال يتم أثناء سنة أو سنوات مالية لاحقة ، فإنها تعد قروضا و يمنح البرلمان رخص التسبيقات و القروض بالنسبة للدولة .

## II.2. - المبحث الثاني : الأعوان المكلفون بالتنفيذ .

التسمية التي أطلقت على أعوان الدولة المكلفون بتنفيذ عمليات الميزانية وتنفيذها من خلال القانون : 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية في الفصل الأول من الباب الثاني هي الأعوان

**المكلفون بالتنفيذ : DES AGENTS CHARGES DE L'EXECUTION**

و هم تبعاً : -- الأمرون بالصرف : **LES ORDONNATEURS**.

-- المحاسبون العموميون : **LES COMPTABLES PUBLIQUES**

### II.2.1 - المطلب الأول : الأمرون بالصرف :

وفقاً للمادة : 23/ف1 من هذا القانون : " يعد أمراً بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص يوكل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد : 16 - 17 - 19 - 20 و 21 . " و هذه العمليات المشار إليها في المواد هي عمليات تنفيذ الميزانية في مراحلها الإدارية كما سبقت الإشارة

<sup>8</sup> - المادة 62 من القانون : 84 - 17 المؤرخ في : 1984/07/07 المتعلق بقوانين المالية .

<sup>9</sup> - المادة : 58 من القانون : 84 - 17 المؤرخ في : 1984/07/07 المتعلق بقوانين المالية .

إليه و المتمثلة في : الإلتزام و التصفية و الأمر بالتحصيل في شق الإيرادات و الإلتزام و التصفية و الأمر بالدفع في جانب الإيرادات .

في الفقرة الثانية ف2 من نفس المادة " يخول التعيين أو الإلتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيقي العمليات المشار إليها في الفقرة أعلاه ، صفة الأمر بالصرف قانونا ، و تزول هذه الصفة مع إنتهاء هذه الوظيفة " من إستقراء فقرتي المادة نستخلص :

### \*\* - مفهوم الأمر بالصرف :

يعتبر أمرا بالصرف كل شخص مؤهل قانونا بتنفيذ العمليات المالية و المتعلقة بإجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سندات الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات والقيام بإجراءات الإلتزام والتصفية و أوامر الصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات ، إذ أن الأمر بالصرف لا ينتمي إلى إدارة مالية مختصة لكونه يملك صفة مسير إداري ، مكلف بتسيير مرفق عامو صلاحياته المالية ما هي إلا مكملة لنشاطه الإداري 10 .

وعليه فإن الأمر بالصرف هو موظف يتصرف بإسم الدولة أو الجماعات المحلية أو المرافق العامة ذات الطابع الإداري يختص بإدارة و تسيير مرفق عام إلى جانب الإختصاص الإداري الأمر بالصرف يمتاز بإختصاص مالي في جانب المحاسبة العمومية حيث يقوم بإصدار أوامر صرف النفقات و أوامر تحصيل الإيرادات و التي تمثل السند القانوني الذي بواسطته يقوم المحاسب العمومي بتنفيذ العمليات المالية المرخصة في الميزانية .

و الجدير بالذكر بأن الأمر بالصرف أو العون المؤهل قانونا بتحديد مجال استعمال الأموال العمومية سواء من حيث طرق التعامل مع المتعاقدين الإقتصاديين من حيث السعر أو الكمية أو نوع السلع و الخدمات التي يريد إقتناءها و ذلك في حدود الإعتمادات المرخص بها في الميزانية و في ظل إحترام القواعد و تطبيق القوانين المعمول بها و هو ما يعرف بمجال الملائمة في الأموال العمومية و الذي يختص به الأمر بالصرف دون غيره<sup>11</sup> .

<sup>10</sup> - زهير شلال- المرجع السابق - ص : 14 .

<sup>11</sup> - سامية شويخي- المرجع السابق - ص : 133.

### \*\*\* - فئات الأمرين بالصرف :

وفقا للمادة 25 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يكون الأمر بالصرف رئيسيا أو ثانويا .

### \*\*\* - الأمرين بالصرف الإبتدائيون أو الأساسيون :

- الأمرين بالصرف الأساسيون هم الذين يصدرن أوامرا بالدفع لفائدة المدينين و أوامر التحصيل ضد الدائنين ، و أوامر تفويض الإعتمادات للأمرين بالصرف الثانويين الخاضعين لسلطتهم و ذلك في حدود رخص البرامج و الإعتمادات المرخص بها في الميزانية ، عليه فإن صفة الأمر بالصرف الرئيسي حسب قوانين المحاسبة العمومية هم :

أ- المسؤولون المكلفون بتسيير المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة .

ب- الوزراء في حدود الإعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة إضافة إلى الحسابات الخاصة للخزينة المرخص بها في قانون المالية .

ت- الوالي في حدود ميزانية الولاية .

ث- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات .

ج- المسؤولون المعينون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .

ح- المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة .

خ- المسؤولون على الوظائف المحددة في المادة 23 من القانون : 90 - 21 .

### \*\*\* - الأمرين بالصرف الثانويون :

الأمرين بالصرف الثانويون هم المسؤولون المنصبون على رأس المصالح العمومية غير المركزية و يقومون بإصدار حوالات الدفع لفائدة الدائنين و أوامر التحصيل ضد المدينين في حدود الإعتمادات المالية المفوضة من طرف الأمرين بالصرف الرئيسيين و هم بذلك المدراء الجهويين و المدراء الذين يمثلون المصالح غير المركزية لكل وزارة على مستوى الولاية ، في حدود الإعتمادات المفوضة لهم سواء إعتمادات التسيير أو التجهيز التي تأخذ شكل البرامج المتعددة

السنوات أو رخص الدفع التي تحدد الحد الأعلى لإعتمادات الدفع الخاصة بميزانية التجهيز المخص بها خلال السنة.<sup>12</sup>

### \*\* - الأمر بالصرف المفوض أو المستخلف:

يحدث أحيانا و لظروف معينة أن يقوم الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي بتفويض توقيعه إلى الموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة في حدود السلطات المخولة لهم بمقتضى القوانين و التنظيمات و **تحت مسؤوليتهم و مراقبتهم** فيستطيعون الأمر بالصرف في حدود التفويض الممنوح لهم ، كما يحق لهؤلاء الأمرين بالصرف الأساسيين أو الثانويين إستخلاف من ينوبهم في الأمر بالصرف لتسيير المرفق العام مع وجوب إعلام المحاسب العمومي بهذا التفويض<sup>13</sup> .

### \*\* - الأمر بالصرف الوحيد :

إضافة إلى كونه أمرا بالصرف رئيسيا لتنفيذ ميزانية الولاية فإن الوالي يمكنه أن يتصف بصفة الأمر بالصرف الوحيد و ذلك من خلال تنفيذه للإعتمادات الموجهة لبرامج التجهيز القطاعي اللامركزي للدولة على مستوى الولاية: **Programme Sectoriel Deconcentré** و المسجلة بإسمه.

## II.2-2- المطلب الثاني : مسؤولية الأمر بالصرف:

بالإضافة إلى الإلتزام بالإعتماد لدى المحاسبين العموميين المذكورين في المادة : 24 من القانون 90 - 21 فهم ملزمون بمسك محاسبة خاصة بتسييرهم المالي و تقديم نتائج هذا التسيير إلى هيئات التداول و الوصاية التابعين لها و إلى مجلس المحاسبة فإن لديهم مسؤولية سياسية تأديبية ، مدنية ، جزائية فنجدها إختلاف مسؤوليات الأمرين بالصرف باختلاف وظائفهم من جهة، و الأخطاء أو المخالفات المالية من جهة أخرى .

<sup>12</sup> - المادة : 27 من القانون : 90 - 21 المؤرخ في : 15-08-1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية . الجريدة الرسمية . عدد 35.

<sup>13</sup> - المادة : 29 من القانون : 90 - 21 المؤرخ في : 15-08-1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية . الجريدة الرسمية . عدد 35.

### 01- المسؤولية السياسية :

لما كانت الميزانية عبارة عن الترجمة المالية لسياسة الدولة فإنه بالتبعية أن المكلفين بتنفيذ هذه الميزانية يكونون محل مساءلة من طرف الهيئة التي أقرت هذه الإعتمادات النالية حيث تشمل هذه المسؤولية ، خصوصا أعضاء الحكومة ( الوزراء ) و المنتخبين الذين لهم صفة أمر بالصرف ( رؤساء المجالس الشعبية الولائية ) وهي تستند إلى فكرة أن الميزانية هي عبارة عن الترجمة المالية لسياسة معينة. و من هنا، فان المكلفين بتنفيذ هذه الميزانية يكونون محل مساءلة من طرف الهيئة التي أقرت الاعتمادات المالية ورخصت لهم باستعمالها في إطار أهداف تلك السياسة . فبالنسبة لأعضاء الحكومة يحق للبرلمان دستوريا مساءلة أي وزير عن الانحرافات في استعمال الاعتمادات المقررة لدائرته الوزارية. كما يمكن، مبدئيا أن يتعرض الوزير الى العزل ( من طرف رئيس الجمهورية) بسبب المخالفات المالية التي يمكن أن يرتكبها ، أما فيما يتعلق بالمنتخبين ، يمكن إقحام مسؤوليتهم السياسية عن المخالفات المالية من طرف هيئات المداولة المشرف عليهم و يتمثل ذلك أساسا في سحب الثقة منهم .

لكن يجب الملاحظة أن هذه المسؤولية ليست لها أي فاعلية في الواقع، و هذا بسبب صعوبة تطبيقها خاصة بالنسبة لأعضاء الحكومة الذين باستطاعتهم دائما اللجوء إلى المقتضيات السياسية لتبرير أعمالهم. كما أن القرارات المالية للأمرين بالصرف ، بصفة عامة غالبا ما تقلت بصدد تبريرها من دائرة الشرعية الضيقة **Régularité** لتدخل ضمن دائرة الملائمة الواسعة **Opportunité**، حيث تلعب فيها السلطة التقديرية دورا هاما؛ في تجسيد فكرة مساءلتهم عما يمكن أن يتبدى من انحراف في تسييرهم المالي<sup>14</sup>.

### 02- المسؤولية التأديبية :

يمكن اعتبار المسؤولية التأديبية التي يتعرض لها الأمرين بالصرف الآخرون مقابلة للمسؤولية السياسية الخاصة بأعضاء الحكومة و المسؤولين المنتخبين فالمدبر الذي يرتكب مخالفات في تنفيذ الميزانية ، يكون مبدئيا محل مساءلة من قبل المسؤول السلمي الأعلى له ،

<sup>14</sup> - علي زغدود - المالية العامة - ديوان المطبوعات الجامعية - بن عكنون - الجزائر - 2005 - ص : 113.

الذي يمكن أن يسلب عليه عقوبة أو أكثر، من العقوبات المقررة قانونا ( مثل الإنذار و التوبيخ و التنزيل في الرتبة و العزل... الخ<sup>15</sup> .

إن عائق محدودية تطبيق هذه المسؤولية يبرز من خلال أن المخالفات المالية التي يرتكبها الأمر بالصرف غالبا ما تتم في إطار ممارسة صلاحياته الإدارية، مما يجعل من الصعب إثبات الخطأ الشخصي لهذا الأخير أو ارتكابها بدافع المصلحة الشخصية. فالأمر بالصرف يستطيع دائما التذرع بمقتضيات المصلحة العامة لتبرير انحرافه عن الانضباط المالي ، كما أن توقيع العقوبات التأديبية يظل مرهونا بالسلطة التقديرية لمسؤول الأمر بالصرف السلمي و الذي قد يكون نفسه متسبب في المخالفات المنسوبة لهذا الأخير<sup>16</sup> .

### 03- المسؤولية المدنية :

بالرجوع إلى المادة : 124 من القانون المدني فهذه المسؤولية أساسها الخطأ الشخصي الذي قد يرتكبه الأمر بالصرف عند تنفيذه للعمليات المالية الموكلة إليه ، و الضرر الذي يمكن أن يلحق بالهيئة العمومية جراء ذلك و بالعودة إلى المادة 31 من القانون : 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية التي نصها: " الأمر بالصرف مسؤولون عن الإثباتات الكتابية التي يسلمونها ، كما أنهم مسؤولون عن الأفعال اللاشعورية و الأخطاء التي يرتكبونها و التي لا يمكن أن تكتشفها المراقبة الحسابية للوثائق القانونية المقررة في هذا المجال " . فتطبيق العقوبات الناتجة عن إقحام المسؤولية المدنية للأمر بالصرف يعني إجباره على تعويض الضرر من ماله الخاص ، إضافة إلى أحكام القانون المدني العامة ، فان أساس المسؤولية المدنية للأمر بالصرف يمكن أن يستشف من أحكام المادتين 31 و 32 من قانون المحاسبة العمومية. لكن تطبيق المسؤولية المدنية في الواقع يطرح عدة إشكالات؛ فالخطأ الشخصي الذي تقوم عليه المسؤولية من الصعب إثباته. و فيما يخص تعويض الضرر، فانه لا يمكن تحقيقه في أغلب الأحيان فغالبا ما يلاحظ عدم وجود تكافؤ بين المبالغ المصروفة لا شرعيا و تلك التي يكمن استخلاصها من الذمة الشرعية للأمر بالصرف.

<sup>15</sup> سامية شويخي- أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة و المنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام - مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير - تخصص مالية عامة - جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان - الموسم الجامعي : 2010/2011 . ص : 30.

<sup>16</sup> علي زغود - المرجع السابق - ص : 115 .



أما أحكام قانون المحاسبة العمومية و غيره المتعلقة بهذه المسؤولية فيصعب تطبيقها في الواقع بسبب عدم تحديد الإجراءات القانونية التي يمكن إتباعها في هذا المجال.<sup>17</sup>

#### 04- المسؤولية الجزائية :

وفقا لما جاءت به المادة 32 من القانون : 90 - 21 و التي نصها " الآمرون بالصرف مسؤولون مدنيا و جزائيا على صيانة و إستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية ، و بهذه الصفة ، فهم مسؤولون شخصا على مسك جرد للممتلكات المنقولة و العقارية المكتسبة و المخصصة لهم . " فتقوم مسؤوليتهم الجزائية إذا كان لها وصف الجريمة طبقا لقانون العقوبات فإذا قام الأمر بالصرف من خلال تسييره المالي بفعل يعد حسب التشريع الجزائي جريمة أو مخالفة فان مسؤوليته الجزائية تقحم. و يختلف هذا الإقحام بالنسبة لكل من الآمرين بالصرف السياسيين و الآمرين بالصرف الآخرين . فبالنسبة الآمرين بالصرف السياسيين فان اتهامهم يكون برخصة خطية من طرف وزير العدالة و حسب المادة 27 من الأمر : 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة فان هذا الأخير، إذا لاحظ من خلال ممارسته لمهمته الرقابية وجود أفعال قابلة للوصف الجزائي فانه يرسل الملف إلى النائب العام المحلي المؤهل حتى تتم ملاحقتهم قضائيا و يعلم بذلك وزير العدالة .

#### 05- المسؤولية عند الإخلال بمراعاة الإنضباط الميزاني و المالي :

توجب أحكام الأمر : 95 - 20 المؤرخ في : 17/07/1995 و المتعلق بمجلس المحاسبة بتعدادها في المادة : 88 منه لجملة من الخروقات و الأخطاء و المخالفات لقواعد الإنضباط على المكلفين بتنفيذ المالية العامة للهيئات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الواردة في قانون المحاسبة العمومية قيام مسؤولياتهم ماليا عن الأخطاء التي يرتكبونها عند عدم مراعاتهم لقواعد الإنضباط الميزاني و المالي تجاهلا لإلتزاماتهم رغبة في كسب إمتيازات مالية أو عينية غير مبررة لصالحهم أو لغيرهم على حساب الدولة أو الهيئة العمومية حيث قد تصل الغرامات المالية

<sup>17</sup> محمد مسعي ، المرجع السابق ، ص 83 - 63 .

المدانين بها إلى حدود قصوى يصل مبلغها إجمالي ما يتقاضاه المدان و مرتكب الخطأ من مرتب سنوي<sup>18</sup> .

## II.2.3- المطالب الثالث : المحاسبون العموميون :

وفقا للمادة:33 من هذا القانون : " يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام كل شخص يعين قانونا للقيام فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين : 18 و 22 بالعمليات التالية - تحصيل الإيرادات و دفع النفقات - ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها و حفظها - تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد - حركة حسابات الموجودات "<sup>19</sup> .

يقصد بالمحاسب العمومي الشخص المعين بمقتضى قرار وزاري صادر عن الوزير المكلف بالمالية و الذي أشارت إلى مهامه و كيفية تعيينه و المهام الموكلة إليه المادة 33 من القانون محل الدراسة كما يعرفه جاك مايني بأنه " المحاسب العمومي هو ذلك الموظف أو العون العمومي المرخص له قانونا للتصرف في الأموال العمومية أو الأموال الخاصة للمنظمة "

فالمحاسب العمومي مطالب ببذل العناية الكافية قصد تحصيل مجمل الإيرادات إستنادا لأوامر التحصيل **Les titres de perception** المختلفة التي يصدرها الأمر بالصرف و دفع المبالغ في حدود سقف الإعتمادات المرصودة في الميزانية المؤشرة من المصالح الوصية وفقا لمختلف الأوامر بالدفع الصادرة كذلك عن الأمر بالصرف ، يسهر على حفظ الأموال و القيم التابعة للهيئة التي يشرف عليها أو المودعة لديها ، عليه أن يمك محاسبة مالية عمومية محددة الإجراءات و الكيفيات و القواعد من خلال مختلف السجلات و الوثائق المالية لمعرفة في أي وقت الوضعية المحاسبية و الذمة المالية و التي تؤشر دوريا من قبل الأمر بالصرف و الذي عليه أن يرسلها إلى الوصاية ، المحافظة على سندات الإثبات و الوثائق المحاسبية و التي تبقى لديه للإطلاع عليها في أي وقت تطابها الجهات الرقابية إلى غاية سقوطها حسب المدد الزمنية المحددة قانونا .

<sup>18</sup> - أنظر المادتين : 88 و 91 من الأمر رقم : 95 - 20 المؤرخ في 17/07/0995 المتعلق بمجلس المحاسبة .

<sup>19</sup> - من الناحية اللغوية عندما نورد كلمة " فضلا " فهي تغني عن تكرار العناصر التي نعنيها بالإضافة عليها و الخطأ الوارد في المادة لغويا هو إعادة ذكر العمليات المشار إليها في المواد : 18 و 22 و هما تبعاً تحصيل الإيرادات و دفع النفقات .

**\*\*\* - فئات المحاسبين العموميين :**

لم يشر القانون : 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية إلى تصنيف المحاسبين العموميين إلا أنه و من باب الجانب المنهجي الصرف وجب التتويه إلى هذه الأصناف وفق ما جاء في حيثيات المرسوم التنفيذي : 91-313 المؤرخ في : 07/09/1991 و المتضمن تعيين و تنصيب المحاسبين العموميين المادتين : 32 و 33 المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي رقم : 03-42 المؤرخ في 19/01/2003.

**\*\* - المحاسب العمومي الرئيسي :**

و هو المحاسب المؤهل قانونا للقيام بعمليات القيد المحاسبي النهائي للعمليات المالية للدولة و الذي يسأل مباشرة من طرف قاضي الحسابات الذي تقدم له حسابات تتضمن عملياتهم و عمليات المحاسبين الثانويين التابعين لهم .

**\*\* - المحاسب العمومي الثانوي :**

و هو المحاسب الذي يقوم بمختلف العمليات المالية من إيرادات و نفقات تحت سلطة المحاسب العمومي الرئيسي ، و هو المحاسب المفوض الذي يرسل حساباته إلى المحاسب المكلف بتوثيقها بالقيد المحاسبي النهائي لهذه العمليات .20

بالعودة إلى أحكام المرسوم التنفيذي : 91-313 سالف الذكر فإن صفة محاسب عمومي رئيسي أو محاسب عمومي ثانوي تختلف حسب الهيئات العمومية للدولة :

**\*\* بالنسبة للدولة :**

- العون المحاسب المركزي للخزينة .
- أمين الخزينة المركزية .
- أمين الخزينة الرشيبي .

المحاسبون العموميون الثانويون :

- قابضو الضرائب .
- قابضو الجمارك .
- محفظو الرهون .
- أمناء الخزينة في البلديات .

### \*\* - بالنسبة للجماعات المحلية :

- أمين الخزينة للولاية هو المحاسب الرئيسي لميزانية الولاية ( المادة : 53).
- أمين خزينة البلدية هو المحاسب الرئيسي لميزانية البلدية ( المادة : 54).

### \*\* - بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري :

- أعوان محاسبون رئيسيون خاصون بهذه المؤسسات ( المادة : 66).
- في حالة وجود أمرين بالصرف ثانويين بهذه المؤسسات يتم إعتداد محاسبين ثانويين ( المادة : 68).

### \*\* - المحاسبون المخصصون و المحاسبون الموكلون و محاسبي الترتيب :

- المحاسبون المخصصون : **Les comptables assignataires** المعينون بقصد تنفيذ عمليات مالية يراقبون شرعيتها شخصيا و يتحملون المسؤولية عن ذلك .
- المحاسبون الموكلون : **Les comptables correspondants** يقومون بقبض مبالغ الإيرادات و دفع مبالغ النفقات لحساب المحاسبين المخصصين .
- محاسبو الترتيب : **Les comptables d'ordre** يقومون بتجميع العمليات المنفذة من قبل غيرهم من المحاسبين في بيانات محاسبية، و يعتبر العون المحاسب المركزي للخزينة أهم محاسب ترتيب .
- المحاسبون بالنقود و المحاسبون بالمواد : بإعتبار هؤلاء أمناء الصندوق فهم مسؤولون عن تداول الأموال و القيم و حراستها تحت مسؤولياتهم فهم محاسبون بالنقود ، لكنهم إذا كلفوا بمواد مملوكة أو مودعة لدى الهيئات العمومية أو بالرقابة على هذا الحفظ ، فإنهم يوصفون أيضا بالمحاسبين بالمواد .

- **Les comptables de droit ou patents** المحاسبون القانونيون و المحاسبون الفعليون : المحاسبون القانونيون  
 هم وحدهم المخولون بالتصرف في الأموال و القيم العمومية أما الذين قاموا بهذه العمليات رغم عدم إمتلاكهم الصفة القانونية فإنه و حفظا لحقوق الغير يسمون  
**Les comptables du Fait** المحاسبون الفعليون

## II.2. 4-المطلب الرابع : مسؤولية المحاسبين العموميين :

تقوم مسؤولية المحاسبين العموميين التأديبية و الجزائية أو المدنية كما يتعرضون لنوع من المسؤولية خاص بهم و هي المسؤولية الشخصية و المالية ، و التي تقوم أركانها عند عدم مراعاتهم لقواعد و أحكام المحاسبة العمومية و اتي تهدف إلى إجبارهم على تعويض الضرر الذي قد يلحق الهيئات العمومية المكلفين بماليتها ، وفقا لما ورد في المادة : 34 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية 90-21 و التي نصها : " يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية و يخضعون أساسا لسلطته ، يمكن إعتقاد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ، تحدد كفاءات تعيين بعض المحاسبين العموميين أو إعتمادهم عن طريق التنظيم . " فتطبيقا لأحكام المادتين : 35 و 36 من قانون المحاسبة العمومية فإن هؤلاء المحاسبين ملزمين بمراقبة شرعية العمليات المالية قبل تنفيذها لأنه يمكن تحميلهم المسؤولية الشخصية و المالية جراء مخالفتها كما أن المحاسب العمومي ملزم بأداء اليمين القانونية طبقا لأحكام المادة : 05 من المرسوم التنفيذي 334/90 المتعلق بالقوانين الأساسية للعمال المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية ، و يتم تنصيبه طبقا لنص المادة : 04 من القرار الوزاري المؤرخ في : 1991/01/06 و المتعلق بتنصيب و تسليم المهام بين المحاسبين العموميين . و يترتب على هذا التنصيب الرسمي تحرير مخطر إستلام المهام و الذي تكمن أهميته في تحديد مدى مسؤولية المحاسب الجديد الذي له الحق في إبداء تحفظاته بشأن العمليات التي نفذت قبله قبل أن يتحمل شخصيا مسؤولية أخطاءها إذا لم يبدي أي

إعتراضات أو تحفظات بشأنها خلال المدة المحددة قانونا طبقا لأحكام الفقرة الثانية من المادة : 41 من القانون : 90-21 و المادة : 10 من القرار الوزاري 1991/01/06 السالف الذكر .

غير أن الواقع الملاحظ هو أن هذه الإجراءات كثيرا ما يضرب عنها الصفح، فبالنسبة لتعيين المحاسبين العموميين أو اعتمادهم من قبل الوزير المكلف بالمالية فإن هناك العديد منهم يتم مجرد تكليفهم بالتسيير بدون تنصيب رسمي و تسليم للمهام؛ أما فيما يخص أداء اليمين فإن الكثير من المحاسبين لا يعلمون حتى بخضوعهم لهذا الإجراء. و فيما يتعلق باكتتاب التأمين على المسؤولية المالية فعلى الرغم من مرور أكثر من 19 سنة على صدور أحكامه القانونية إلا أن هذا الالتزام لم يعرف بعد طريقة للتطبيق الفعلي مع أن أهميته لا جدال فيها (احتمال إقحام المسؤولية المالية الشخصية لكل محاسب عمومي )

أشار القانون : 90-21 في المواد : 55 و 56 و يتعلق الأمر أساسا بتطبيق مبدأ التنافي و الفصل بين وظيفتي الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين؛ حيث أن التعارض لا يقتصر فقط على التنافي بين وظائف هؤلاء الأخيرين و الأمرين بالصرف م: 55 من قانون المحاسبة العمومية، بل يمتد الأمر ليشمل أزواج الأمرين بالصرف الذين لا يجوز لهم بأي حال من الأحوال أن يكونون محاسبين مخصصين لديهم م: 56 بالإضافة إلى بعض القوانين و الأنظمة الأخرى التي تمنع ذلك مثل قانون الإنتخابات الذي يحضر على أمناء خزينة البلدية أو الولاية أن يكونوا أعضاء في المجالس المحلية المنتخبة .

### **\*\* - مسؤولية إيداع الحسابات :**

بعد إنهاء مهامهم السنوية و إقفال السنة المالية و تحديد النتائج من خلال مجمل الحسابات المالية ، يلزم المحاسبون العموميون بإيداع حسابات تسييرهم لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة طبقا لحديثات المادة : 60 من الأمر رقم : 95- 21 و ذلك قصد مراجعتها و البت في مسؤوليتهم عن التسيير .

### **\*\* - المسؤولية عن الأعمال الشخصية :**

يضطلع المحاسب العمومي بمسؤولية شخصية في القيام بكل المهام الموكلة إليه بموجب قوانين المحاسبة من تحصيل الإيرادات و دفع النفقات حيث أن المحاسب العمومي بعد تأكده من النقاط السابقة ملزم بدفع النفقات أو تحصيل الإيرادات في آجالها القانونية<sup>21</sup>.

و تطبيقا لمبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين فان هؤلاء الأخيرين هم وحدهم المخولون لتنفيذ العمليات المالية الداخلة في اختصاصاتهم و لاسيما تحصيل الإيرادات و دفع النفقات و التصرف في الأموال و القيم العمومية و المحافظة عليها و هم ملزمون تطبيقا لأحكام قانون المحاسبة العمومية خاصة المادتين 35 و 36 منه بمراقبة شرعية تلك العمليات قبل تنفيذها؛ وبما أن إجراءات مراقبة و تنفيذ المعاملات المالية محددة بدقة عن طريق القوانين و الأنظمة المتعلقة بالمحاسبة العمومية، والمحافظة على الأموال و القيم يمكن التحقق منها بسهولة عن طريق فحص الصندوق و تدقيق الحسابات المتعلقة بها، فانه بالإمكان تحميل المسؤولية الشخصية للمحاسبين بمجرد معاينة مخالفة في تنفيذ العمليات ، أو نقص في الأموال و القيم. أما الضرر الذي يلحق بالهيئات العمومية جراء ذلك، فيمكن تحديده بدقة حيث يمكن أن يتمثل في مبلغ الإيراد الغير المحصل، أو النفقة المسددة لا شرعيا، أو النقص في الصندوق أو الحافظة. و من هنا فان المحاسبين العموميين المعنيين يصبحون مطالبين بتعويض هذا الضرر من أموالهم الخاصة إذا اقتضى الأمر ، و هو ما يؤدي إلى إقامة مسؤوليتهم المالية الشخصية فهذه المسؤولية تتميز بالطابع الموضوعي و تقوم بمجرد وقوع ضرر للهيئة العمومية و ذلك من خلال مخالفات يقع فيها المحاسبون العموميون أو الأشخاص الذين يعملون تحت سلطتهم و مراقبتهم . و تقوم مسؤولية المحاسب العمومي عادة عند حدوث خمس حالات :

- عدم القيام بالمهام الرقابية المطلوبة وفقا للقوانين و التنظيمات الخاصة بالمحاسبة العمومية.
- عدم تحصيل إيراد واجب تحصيله .
- تسديد نفقة غير شرعية .
- عجز في الصندوق .
- تجاوز في صرف إتمادات بعض البنود .

21 - أ . بن داود إبراهيم ، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث ، 2010، ص 132.

## \*\* - المسؤولية عن عمل الغير :

من مبدأ قيام مسؤولية الرئيس عن أعمال مرؤوسيه فإن المحاسبين العموميين و كغيرهم مسؤولون عن عمل الأعوان و المرؤوسين التابعين لهم و الذين هم تحت سلطتهم و مراقبتهم ، كما لهم مسؤولية تضامنية بين هؤلاء المحاسبين العموميين و الأشخاص الموضوعين تحت تصرفهم و أوامره و هو ما أشارت إليه المادة : 40 من قانون المحاسبة العمومية و التي تنص : " دون الإخلال بأحكام المادتين : 38 و 46 يمكن أن تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين و الأشخاص الموضوعين تحت أوامره "

كما هو ملاحظ فإن مسؤولية المحاسبين العموميين تمتد إلى عدد من الأشخاص التابعين لهم و الذين هم تحت سلطتهم. كما يمكن أن تكون مسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين و الأشخاص الموضوعين تحت أوامره م 40 من قانون المحاسبة العمومية وكقاعدة عامة لا يكون المحاسبون الرئيسيون مسؤولين عن عمل المحاسبين الثانويين المرتبطين بهم إلا في حدود التجميع المحاسبي الذي يقومون به . و لا يكون المحاسبون العموميون مسؤولون عن تسيير أسلافهم إلا في حدود العمليات التي يتكفلون بها بعد التحقيق ،دون تحفظ أو اعتراض عند تسليم المهام أو بعد انقضاء المهلة المقررة لهم قانونا للقيام بهذا التحقيق م41 من قانون المحاسبة العمومية و من المسلم به أن المحاسبين القانونيين لا يكونون مسؤولين عن عمل المحاسبين الفعليين الذين يتدخلون في تسييرهم، إلا إذا ثبت عملهم بالتسيير الفعلي ( غير الشرعي) و تسترهم عليه.



### III- الفصل الثالث : الرقابة على المال العام وفق القانون : 90-21 :

إن من أهم المشاكل التي واجهت الدول خاصة النامية منها بعد أن تغير دور الدولة نحو زيادة الإنفاق العام، في مقابل ندرة الموارد المالية، مما فرض ضرورة إيجاد آليات رقابية ، تحافظ على هذا المال، و لطالما اعتبرت الرقابة على تنفيذ المالية العامة للدولة ، ضرورة جوهرية وهذا من أجل ضمان الشرعية المالية، و الذي يعني مطابقة التنفيذ الإداري والمحاسبي لقواعد القانون من جهة، ومن جهة أخرى احترام التراخيص الميزانية المقدمة من مجالس المداولة بمختلف أشكالها ، وهذه هي الأهداف التي تعطي اليوم تناسقها لكيفيات متنوعة للرقابة على تنفيذ الميزانية ، وسواء كان زمن تدخل هذه الرقابات سابقا، آنيا جاريا، أو بعديا لاحقا ، فإنها مصنفة بحسب الهياكل التي تمارسها، إلى عدة أوجه، إذ نجد الرقابة الإدارية في شكلها الذاتي و المستقل ، الرقابة القضائية، و الرقابة السياسية، و هو ما سنعالجه في هذا الفصل تبعا، على أن نقدم بعض المفاهيم على الرقابة في شكلها العام و عرض أهدافها و شروط نجاعتها .

#### III.1. المبحث الأول : مفهوم الرقابة على المال العام و أشكالها:

##### III.1.1. المطلب الأول: مفهوم الرقابة على المال العام :

الرقابة لا تختلف عن غيرها من الصور الأخرى للرقابة على النشاط الإداري، فمحاولة فهم معنى الرقابة، يعني التعرف على معناها لغة و إصطلاحا ،و أشكالها وآلياتها و طرق ممارستها فالمعرفة الجيدة لذلك، تمكن المسير العمومي من أن يمارس عمله بفعالية و كفاءة كبيرين.

#### \*\* - الرقابة لغة :

هي الحفظ و الترقب والانتظار، فالرقيب يعني الحافظ والمراقب، والرقيب: هو الحافظ الذي يجب ألا يغيب عنه شيء، والرقيب من يلاحظ أمراً ما، والرقيب: الحارس، والرقيب من الجيش: يراقب الطليعة وجمعه رقباء. والمراقب: من يقوم بالرقابة، والرقيب: اسم من أسماء الله الحسنى، ومعناه الحفيظ الذي لا يغفل و لا تأخذه سنة و لا نوم أو الحاضر الذي لا يغيب، ومن مجموع النصوص القرآنية يتضح لنا أن معنى الرقابة: الدعاية، أو الحفظ، أو الانتظار<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - سامية شويخي- المرجع السابق - ص : 41 بتصريف .

## \*\* - الرقابة إصطلاحا :

عرفت الرقابة على المال العام عدة تعريفات، إلا أن أكثرها وضوحا كما عرفها الدكتور عوف محمود الكفراوي و مما جاء فيه " الرقابة الإشراف و الفحص و المراجعة من جانب سلطة أعلى لها هذا الحق للتعرف على كيفية سير العمل داخل الوحدة و للتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها، ومن أن الموارد تحصل طبقا للوائح و التعليمات المعمول بها، و للتأكد من مدى تحقيق المشروع لأهدافه بكفاية، بغرض المحافظة على الأموال العامة و التأكد من سلامة تحديد نتائج الأعمال و المراكز المالية و تحسين معدلات الأداء، للكشف عن المخالفات و الانحرافات و بحث الأسباب التي أدت إلى حدوثها و اقتراح وسائل علاجها لتفادي تكرارها مستقبلا"<sup>2</sup>.

## III.1.2. المطلب الثاني : أهداف الرقابة على المال العام :

ان مفهوم الرقابة المالية يرتبط ارتباطا وثيقا بمفهوم الإدارة العامة ذلك أن إدارة الأموال العامة تتطلب الثقة، و تمثل نوعا من المسؤولية و الرقابة المالية ليست هدفا أساسيا بحد ذاتها و إنما هي جزء أساسي من نظام الرقابة، و السؤال الذي يطرح هنا هو: "لماذا نراقب الأموال العامة؟" و الإجابة على ذلك هو أن الرقابة على المال العام تهدف إلى تفادي الاختلاسات و الحفاظ على هذا المال ، فالرقابة التي تتم على كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي تسعى إلى ضمان مشروعية الصرف أو التحصيل، ففي كل البلدان يمكن أن نلاحظ أن الرقابة تعطي أولوية كبرى لشرعية العمليات المالية حتى يتم اكتشاف عمليات الغش و ضمانا للتوافق مع ترخيصات الميزانية، و أيضا لمعاقبة المسؤولين المتسببين في المخالفات مهما اختلفت أهداف الرقابة المالية وتنوعت فإنها تنحصر غالبا في هدفين أساسيين هما :

- \* - الهدف الأول : التحقق من أن الإنفاق تم وفقا لما هو مقرر له طبقا للخطط الموضوعة .

- \* - الهدف الثاني: أن الموارد حصلت كما هو مقرر وأنها استخدمت أفضل استخدام في الأوجه التي سطرت لها دون إسراف أو تبذير أو إختلاس .

<sup>2</sup> عوف محمود الكفراوي - الرقابة المالية بين النظرية و التطبيق - مؤسسة شباب الجامعة - مصر - 1983 ص : 211.

### III.1.3. المطلب الثالث : المبادئ الأساسية المتحركة في الرقابة :

تتأثر الرقابة المالية بمعايير متعددة فتؤثر بصورة مباشرة على أنشطة الرقابة و توجيهها و هي تتمثل في توافق أنشطة الرقابة على المال العام مع :

**01 - الاتجاه السياسي و الإقتصادي للدولة :** إن المنهج الإقتصادي الذي تسلكه الدولة يفرض حتما تأثيره في الأساليب الرقابية المنتهجة كما أن مجمل المبادئ و الأفكار التي يسعى الحاكم لتحقيقها، و عدم تبني المراقب المالي لتلك المبادئ سيؤدي إلى التأثير على المنظومة الرقابية

**02 - الأحكام و التشريعات النافذة:** فيجب على المراقب أن يكون مطلعاً عليها و يسعى إلى توافق الرقابة معها .

**03- أهداف التخطيط التنموي :** فمعرفة هذه التوجهات من قبل المراقب تؤهله لأن يواجه أنشطة الرقابة بنفس تلك التوجهات .

### III.1.4. المطلب الرابع : شروط فعالية الرقابة :

إن نظام الرقابة المسبقة الحالي المعتمد على تعدد أجهزة الرقابة وتنوعها، من الناحية النظرية، يعد كربة من المشرع لإعطاء الأهمية إلى الطابع الوقائي، وتدعيمها قصد عقلنة النفقات وحسن استغلال الأموال العمومية في تنمية الاقتصاد والنهوض به، فبيما تتضمن الرقابة السابقة ميكنيزم وافي للمتابعة و الوقف في حالة عدم إعطاء التأشير، فإن الرقابة اللاحقة تختلف حسب قدرتها على اكتشاف المخالفات و إظهارها لسوء التسيير وعدم فعالية التكلفة، ليس فقط لإعطاء حلول، وإنما للسماح بتطبيق كل الاقتراحات والفرضيات الممكنة والتي تسمح بالحفاظ على المال العام .

أما من الناحية العملية، فيعاني من بعض النقائص والراجعة أساساً لعدم تدعيم هذا النظام بمجموعة من التدابير والوسائل المساعدة على تدارك هذا النقص. ومن أجل فعالية أكثر نجد من الضروري الاهتمام بعناصر أساسية ثلاث :

**01- الاستقلالية:**

إن قولنا للفحص، يعني النظر، وهو ما يستلزم وجود كيان خارجي بالنسبة لموضوع الملاحظة، وبالتالي نفترض استقلالية هذا الكيان عن الشيء الملاحظ، وقد تم تبني هذا المبدأ منذ 1776 في فرنسا حيث نصت الصحيفة الملكية، على أن تدخلات الملك ومراقبته تكون مستقلة مطلقا ، فاستقلالية المصالح الإدارية المراقبة ليست ناتجة عن الشرعية التي يعطيها الانتخاب، كما هو الحال بالنسبة للمراقبة البرلمانية، كما أنها ليست ناتجة عن القانون الأساسي للقاضي أو ضمانات قانونية ودستورية، كما هو الحال بالنسبة للمراقبة القضائية لمجلس المحاسبة، بل إن استقلالية أسلاك الرقابة الإدارية عن المصالح التي تتم الرقابة عليها هو نتيجة لتموضعها في السلطة الإدارية خارج السلم الإداري للهيئة موضوع الرقابة.

فمن الضروري تدعيم استقلالية هيئات الرقابة و إبعادها عن كل أشكال الضغوطات إلى أبعد حد ممكن، وفصلها عن سلطة الأمر بالصرف، لأن كل جمع بين الرقابة والتنفيذ يؤدي إلى طغيان التنفيذ وامتصاص الرقابة، وبدون التمتع بهذا الاستقلال لا يمكن لهيئات الرقابة أن تحافظ على موضوعيتها وتجردها وحرية التعبير عن رأبها، ونعتقد أن الإدارة الجزائرية من الناحية التشريعية قد توصلت إلى ضمان نوع من الاستقلال لهذه الهيئات، لكن نجد أن القوانين تؤكد على هذا العنصر، بينما ثقافة الإلتزام و التقيد تبدو غائبة أو مغيبة لأن الردع غير مفعّل .

**02- مرجعية الرقابة :**

إن العنصر المهم الذي يمكننا من الوصول إلى تحقيق رقابة ناجعة وتطويرها، فلا بد من أن تمتلك الهيئة موضوع الرقابة القواعد، الإجراءات وكذا التنظيم الذي يفترض أن يكون معدا سلفا، كما يفترض وجود تعريف واضح للمهام والأهداف المتعلقة بالهيئة، وهذا ما وضحه صف الخبراء المحاسبين في فرنسا إذ يعتبر أن الرقابة الداخلية تظهر عن طريق التنظيم والإجراءات الخاصة بكل نشاط تقوم به المؤسسة لضمان استمراريتها، يمكن إثبات هذا الشرط في النطاق الإداري وعلى مستوى رقابة المطابقة عن طريق الضرورة القانونية لتوفر النصوص التي تعرف أو تحدد المهام و التنظيم الذي يكون أساسا من طريق الأنظمة وكذا طريقة التنفيذ المحددة عن طريق التعليمات والمناشير .

### 03- تفعيل الإجراءات الردعية والعقوبات :

تعتبر هذه النقطة من أهم مقومات الرقابة على النفقات العمومية إذ من الواجب إحاطة الرقابة بجملة من العقوبات التي تفيد في ردع كل من يحاول العبث بالأموال العمومية. وتختلف هذه الإجراءات بحسب نوع الرقابة إما سابقة أو لاحقة والهيئة التي تمارسها، ومن أجل هذا يمكن القول أن لعملية الرقابة في حد ذاتها هي نوع من الإيجابية .

### III.2. المبحث الثاني : نظام الرقابة في القانون الجزائري من خلال القانون

#### 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية :

يستجيب القانون : 90 - 21 المؤرخ في : 15/08/1990 من جهته إلى الإهتمام بالدور الجوهري الذي تلعبه الرقابة في حفظ المال العام، و توزيعه وفق الأهداف المخطط لها، بما يضمن الشفافية و العدالة، تحقيقا للتوازن الإقتصادي و الإجتماعي المنشود، حيث أعطى جانبا مهما لهذه الرقابة، بإفراده بابا مستقلا لها مكون من ثلاث فصول، بين في الفصل الأول وظيفة مراقبة النفقات المستعملة، ليخصص الفصلين التاليين الثاني لرقابة التنفيذ و الثالث لرقابة التسيير ، إلا أنه و برغم أهمية موضوع الرقابة الذي يعد صمام الأمان للحفاظ على كيان الدولة إلا أن الإشارة كانت مقتضبة، ليحيل التفصيل إلى ميدان التنظيم.

#### III.1.2. المطلب الأول: الرقابة الإدارية الذاتية Autocontrôle :

تشتمل الرقابة الإدارية على الرقابة الإدارية الذاتية قبلية أو جارية أو بعدية و التي تمارسها الهيئات و المؤسسات العمومية بنفسها من خلال مجالسها الداخلية المتداولة في دورات عادية أو إستثنائية وفق ما جاء في الفقرة الثانية من المادة : 61 من القانون : 90-21 و التي منها الجماعات الإقليمية بنصها: " ....فتخضع مراقبة تنفيذ ميزانياتها و عملياتها المالية ..... و لمجالسها المتداولة ". ، على مختلف قرارات النفقات العمومية، قبل إنتاج هذه الأخيرة لآثارها القانونية، و قبل أن تترتب عليها ديونا في مواجهة هذه الهيئات ، و مع أن خرق قواعد المحاسبة العمومية لا يؤدي - مبدئيا - إلى بطلان القرارات غير الشرعية التي تكون قد أنتجت آثارها في مواجهة الغير ، ( ضرورة تسديد نفقة ألتم بها رغم عدم الإعتمادات إذا كان أداء الخدمة : **Le service fait** قد تم فعلا من قبل الدائن ) فإن حالة كهذه، لم تكن لتوجد في تفعيل دور الرقابة القبلية و التي تعد إجراء وقائيا .

### III.2.2. المطلب الثاني: الرقابة الإدارية المستقلة: Indépendante :

تمارس هذه الرقابة من قبل موظفي الإدارة التابعين لمختلف الهيئات المركزية عن طريق ممثليهم على المستوى المحلي (هيئات الرقابة المالية) ، أو تؤمن من طرف هيئة مستقلة ممثل في المفتشية العامة للمالية : IGF .

#### 01 - المراقب المالي Le Contrôleur Financier :

تمارس وظيفة الرقابة المالية القبلية من طرف موظفين تابعين لوزارة المالية ( المديرية العامة للميزانية) يدعون بالمراقبين الماليين فعلى المستوى المركزي يعين مراقب مالي لكل دائرة وزارية؛ حيث يشمل اختصاصه أيضا المؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الإداري التابعة للوزارة المعنية. كما يوجد مراقب مالي لكل من المجلس الدستوري و مجلس المحاسبة باعتبارها مؤسستين مستقلتين أما على المستوى المحلي، فهناك مراقب مالي في كل ولاية مكلف بالمراقبة المالية للالتزام بنفقات هذه الأخيرة، و المصالح الغير مركزية للدولة أو الهيئات العمومية الأخرى ( المديريات و مختلف المصالح التي يتصرف رؤساءها في اعتمادات مفوضة)، و المؤسسات العمومية المحلية ذات الطابع الإداري ( مستشفيات، جامعات... )

#### \*\* - صلاحيات المراقب المالي :

تبين المادة 9 من المرسوم التنفيذي 92-414 أن الصلاحيات الأساسية للمراقبين الماليين تتمثل في الرقابة القبلية على الالتزام بالنفقات العمومية الخاضعة لذلك. و تتمثل هذه الرقابة في فحص بطاقات الالتزام Fiches d'engagements و سندات الإثبات المرفقة بها و المقدمة إليهم من طرف الأمرين بالصرف، إذ ينحصر دور المراقبين الماليين في مراقبة شرعية النفقات الملتزم بها من الناحية الميزانية الخاصة، دون أي فحص لملائمتها ( التي تبقى من صلاحيات الأمرين بالصرف وحدهم ) إن الوسيلة المخولة للمراقب المالي في ممارسة رقابته، هي التأشير التي يمنحها للأمر بالصرف الملتزم بالنفقة بعد أن يتأكد من مطابقتها للقوانين و التنظيمات المعمول بها ، لقد بينت المادة 09 من المرسوم التنفيذي 92-414 السابق ذكره العناصر التي تخضع لرقابة المراقب العمومي، و هي محددة على سبيل الحصر و تتمثل في ما يلي :

- صحة الصفة بالنسبة للأمر بالصرف ، و كذا التحقق فيما إذا كان فيه تكليف أو تفويض الإمضاء من طرف الأمر بالصرف لشخص ما .

- مطابقة العملية للقوانين والتنظيمات الجاري العمل بها.
- وجود اعتمادات كافية لتغطية الالتزام .
- التخصيص القانوني للنفقة : فلا يكفي وجود الاعتماد بل لابد على الأمر بالصرف أن يلتزم بوجهة النفقة و ذلك بالتدقيق في الفصل والمادة والفقرة وفق التنظيم.
- تطابق جميع الوثائق الخاصة بالالتزام مع مبلغ الالتزام .
- التأكد من وجود التأشيرات و الترخيصات و الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الادارية المؤهلة قانونا لهذا الغرض .

## 02- المفتشية العامة للمالية IGF: Inspection Générale des finances

إن الاهتمام بصحة و صرامة تسيير الأموال العمومية، و ضمان عدم ضياعها، قد أدى بالدولة إلى تأسيس وظيفة الرقابة ، على اعتبار أن وزارة المالية مكلفة بمسك مالية الدولة ، خاصة من خلال مسك جميع الإيرادات و التكفل بمنح الاعتمادات لكافة الوزارات، قد أدى بها إلى تأسيس هيئة رقابية تابعة لها تتولى مراقبة التسيير المالي و المحاسبي لمصالح الدولة و هذا وفق الإجراءات و التنظيمات المعمول بها.

أنشئت المفتشية العامة للمالية سنة 1980 بموجب المرسوم رقم 80 - 53 المؤرخ في 1980/03/01 و الذي كان المحدد لتنظيمها و سيرها و صلاحياتها قبل صدور :

- المرسوم التنفيذي رقم 08 - 272 المؤرخ في: 2008/09/06 المحدد لصلاحيات المفتشية ، و الذي حل محل المرسوم التنفيذي رقم : 78 - 92 المؤرخ في: 992/02/22 لاغيا لأحكام المرسوم رقم 80-53 إلا مادته الأولى المتعلقة بإحداث المفتشية .

- المرسوم التنفيذي رقم 08 - 273 المؤرخ في: 2008/09/06 المتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية و الذي حل محل المرسوم التنفيذي رقم : 92-32 المؤرخ في: 1992/01/20.

- المرسوم التنفيذي رقم 08 - 274 المؤرخ في: 2008/09/06 المتعلق بتنظيم المفتشيات الجهوية للمفتشية العامة للمالية و صلاحياتها و الذي حل محل المرسوم التنفيذي رقم : 92-33 المؤرخ في 1992/01/20.

### \*\* - مهام المفتشية العامة للمالية :

ظلت المفتشية العامة للمالية جهازا رقابيا فقط منذ تأسيسها سنة 1980 و حتى نهاية الثمانينيات و هذا بالنظر إلى الوضعية المستقرة التي كانت تميز الاقتصاد الوطني المخطط و المالية العمومية لكن الهزة البترولية لسنة 1986 أثبتت غير ذلك، و هذا ما أدى إلى تحرير الاقتصاد و إتباع نظام جديد بمعطيات أسست لتغيير جذري ، مما يعني ظهور مفاهيم و معطيات جديدة تتطلب تطور أجهزة الدولة وظائفها بما في ذلك مهام المفتشية العامة للمالية . فتغيرت المهام الكلاسيكية للمفتشية و التي نقصد تلك التي كانت معتمدة في ظل النظام الاشتراكي قبل 1992، و هي منحصرة في أساسها في الرقابة المالية و المحاسبية في الهيئات العمومية و مهمة الدراسات و الخبرات إلى مهام جديدة تمثلت في :

#### 01- مهمة الرقابة و التدقيق :

تعتبر مراقبة التسيير المهمة الأصلية للمفتشية العامة للمالية و هي تهدف إلى التأكد من مدى احترام المعايير و المقاييس القانونية لضمان مشروعية و دقة الحسابات المالية.

#### 02- مهمة الدراسات و إجراء الخبرات :

تكلف المفتشية بإجراء دراسات و إعداد خبرات عن مختلف المجالات الاقتصادية، المالية الميزانية ، المحاسبية و التقنية. و في هذا المجال تكلف بـ :

- القيام بالدراسات و التحليل المالية و الاقتصادية من أجل تقدير فاعلية و فعالية إدارة و تسيير الموارد المالية و الوسائل العمومية الأخرى .
- إجراء دراسات مقارنة تطويرية لمجموعات قطاعات أو مابين القطاعات.

#### 02- مهمة التقييم :

تشمل هذه المهمة مجالات متعددة حددتها المادة 4 من المرسوم 08-272 و هي :

- تقييم أداءات أنظمة الميزانية .



-التقييم الاقتصادي و المالي لنشاط شامل، قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي .  
-تقييم شروط تسيير و استغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات الإمتيازية مهما كان نظامها .

### \*\* - تقييم رقابة المفتشية العامة للمالية :

تعد المفتشية العامة للمالية هيئة رقابية ذات دور بالغ الأهمية و لا يمكن الاستغناء عن المهام التي تؤديها في مجال المراقبة و التقييم الاقتصادي و كذا الدراسات و التحاليل، و لكن رغم هذا الدور الذي تلعبه المفتشية و التعديلات التي شهدتها الأحكام التشريعية المتعلقة بتنظيمها و دورها إلا أن هناك الكثير من الحدود و العقبات التي تحد من فعالية عملها و من بينها :

أ- أن هناك الكثير من الهيئات لا تخضع لرقابة المفتشية العامة للمالية إن لم نقل لا تخضع لأي رقابة و هي تتمثل في رئاسة الجمهورية، وزارة الدفاع الوطني ، و بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية كسوناطراك مثلا .

ب- و ما يعاب أيضا عليها أن محققي المفتشية يحققون في تسيير أموال عمومية تقدر بالملايير مقابل أجر لا تتوافق مع أهمية و صعوبة عملهم الرقابي.

ت- و ما يلاحظ أيضا أن المفتشية العامة للمالية ينحصر دورها في الرقابة و إعداد التقارير دون أن يكون لها صلاحية البت أو إصدار أي أحكام أو قرارات.

ث- و من النقائص أيضا عدم وجود أي تنسيق بين عمل هذه المفتشية و عمل باقي الهيئات الرقابية خاصة مجلس المحاسبة<sup>3</sup>.

### III.3.2. المطلب الثالث: الرقابة القضائية المستقلة ( مجلس المحاسبة ) :

من ضمن الأجهزة و مؤسسات الدولة، المخول لها صراحة بموجب التشريع و التنظيم المعمول بهما، مراقبة تنفيذ الميزانيات للدولة و هيئاتها و مؤسساتها العمومية ذات الطابع الإداري وفقا لما نصت عليه المادة : 61 من القانون : 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مجلس المحاسبة و

<sup>3</sup> أ . بن داود ابراهيم ، المرجع السابق ، ص 174-175 .

الذي يعود إنشائه إلى العام 1980 بموجب القانون : 80-05 المؤرخ في : 01/03/1980 ، كأداة من الأدوات الرقابية في الدولة، الأمر الذي أسس له دستور 1976 بمقتضى المادة : 190 منه ، كما تجدر الإشارة أن هذا المجلس نص على إنشائه قبلا بمقتضى المرسوم : 63-127 المؤرخ في : 19/04/1963 و المتعلق بتنظيم وزارة المالية ل يبقى حبرا على ورق بل لم تتم الإشارة إليه مطلقا في المرسوم الموالي : 71-259 المؤرخ في : 19/10/1971 المتعلق بالهيكل التنظيمي لوزارة المالية كما أشير إليه في الميثاق الوطني 1976 " ... يتصدر هذه المؤسسات مجلس المحاسبة الذي يراقب أوجه الإنفاق العام .... " . أما في دستور 1989 فقد تمت الإشارة إليه بوضعه تحت السلطة السامية لرئاسة الجمهورية حسب المادة : 160 ليصدر القانون 90-32 المؤرخ في : 04/12/1990 و اللاغي للقانون 80-05 معيدا تنظيم وسير هذا المجلس و يحصر مهامه في مراقبة مالية الدولة و الجماعات الإقليمية و المرافق العمومية و كل هيئة تخضع لقواعد القانون الإداري و المحاسبة العمومية و إستنتت من رقابته العمليات الخاصة بالأموال التي يتم تداولها طبقا للقانون المدني و التجاري للمؤسسات العمومية و الإقتصادية ، كما جرده هذا القانون من إختصاصاته القضائية<sup>4</sup> .

و نظرا للحاجة الماسة للمؤسسات الرقابية، في ظل إزدياد حجم الإنفاق العام، أعيد تحديد صلاحياته و تنظيم سيره و إعادة إختصاصاته القضائية و الإدارية بشكل موسع ، و ذلك بمقتضى الأمر : 95-20 المؤرخ في : 17/07/1995 ب : 117 مادة تلغي كل الأحكام المخالفة له، ما عدى تلك المتعلقة بتقديم الحسابات و تنظيم المجلس و تشكيله الواردة في القانون : 90-32 المذكور أعلاه (المادة : 116 من هذا الأمر) ليتم تعديله بالأمر : 10-02 المؤرخ في 26/08/2010 بإضافة بعض الصلاحيات و إعفاءه من أخرى منها عدم مراقبته بنك الجزائر .

### \*\*\* - مهام المجلس و إختصاصاته :

إن لمجلس المحاسبة حسب المادة 55 من الأمر 95-20 " حق الإطلاع و سلطة التحري" و هنا يمكن له ما يلي :

<sup>4</sup> مصطفى شتوحي - رضا شلالي - عبد القادر ضيف - المرجع السابق - ص: 45 .

- الإطلاع على كل الوثائق و المستندات و الدفاتر التي تؤدي لتسهيل المهمة الرقابية على العمليات المالية و المحاسبية و كذا تقييم مدى سلامة التسيير للهيئات و المصالح الموضوعة تحت رقايبته .

- سلطة التحري بغية الإطلاع على أعمال الإدارات و مؤسسات القطاع العام .

- كما أن لقضاة مجلس المحاسبة حق الدخول و المعاينة لكل محلات الإدارات و المؤسسات الخاضعة لرقابة المجلس .

- كما له سلطة الإستماع إلى أي عون في الهيئات و الإدارات العمومية .

و لقد أسندت إلى مجلس المحاسبة اختصاصات واسعة و سميت بالصلاحيات القضائية و الصلاحيات الإدارية و تأتي الصلاحيات القضائية في الدرجة الأولى باعتبار أن النمط الذي يأخذ به مجلس المحاسبة نمط قضائي .

يباشر مجلس المحاسبة اختصاصاته القضائية عن طريق قرارات في حالة مراجعة حسابات المحاسبين العموميين، أو تقديم الحسابات أو الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية بالنسبة للأخطاء و المخالفات التي يرتكبها المسيرون، يمارس أيضا صلاحيات إدارية من خلال رقابة نوعية التسيير على صعيد الفعالية و النجاعة و الاقتصاد .

**\*\* - الصلاحيات القضائية : تتم على الترتيب التالي :**

**\* - تقديم الحسابات :**

يتعين على كل محاسب عمومي إيداع حسابه للتسيير لدى كتابة الضبط لمجلس المحاسبة و الاحتفاظ بكل الوثائق الثبوتية التي قد يطلبها منه المجلس عند الاقتضاء. كما يتعين على الأمرين بالصرف التابعين للهيئات العمومية إيداع حساباتهم الإدارية بنفس الشكل . حيث تنص المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم : 96-56 على أنه : " يجب على الأمرين بالصرف الرئيسيين و الثانويين و على المحاسبين العموميين التابعين لمصالح الدولة و الجماعات الإقليمية و مختلف المؤسسات و الهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة

العمومية أن يودعوا حساباتهم لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 يوليو من السنة المالية للميزانية المقفلة في حالة التأخير في إيداع الحسابات أو عدم إرسال الوثائق الثبوتية، يمكن لمجلس المحاسبة إصدار غرامات في حق المحاسبين العموميين أو الأمرين بالصرف المقصرين. و يمكنه أن يصدر في حقهم أوامر بإيداع حساباتهم في الآجال التي يحددها لهم ."

#### \* - مراجعة حسابات المحاسبين العموميين :

تتم عملية تدقيق الحسابات من خلال التحقق أولاً من أنها تتضمن كل العمليات المنفذة خلال السنة المالية المعينة ( أي التقييد المحاسبي الصحيح لهذه العمليات و أرصدها ). ثم يتم فحص تلك العمليات بالرجوع إلى سندات الإثبات و مختلف الوثائق المتعلقة بها، و ذلك للتأكد من شرعيتها و صحتها المالية ( من الناحيتين القانونية و الميزانية ) .

مبدئياً يتعلق الأمر بفحص موضوعي للحسابات و العمليات المتعلقة بها للتحقق من صحتها المالية و المادية، دون الاهتمام بأشخاص المحاسبين أو بالظروف و الملابسات التي ميزت تسييرهم. أما النظر في مسؤولية هؤلاء، فإنه لا يأتي إلا بعد الحكم على مدى صحة حساباتهم بصفة موضوعية، حيث يمكن بعدئذ، الربط بين ما قد يكتشف من مخالفات في هذه الحسابات و مسؤولية المحاسبين عنها أو عدمها في بعض الحالات .

#### \* - رقابة الانضباط في مجال الميزانية و المالية :

عند مراقبته لتسيير مصالح الدولة و الجماعات الإقليمية المحلية و المؤسسات و الهيئات المحلية التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية؛ أو لشروط استعمال الاعتمادات أو المساعدات المالية التي تتمحها هذه الوحدات ؛ فان مجلس المحاسبة يتأكد من احترام قواعد الانضباط الميزاني و المالي ، فإذا عاين مخالفات لهذه القواعد بمفهوم المادة 88 من الأمر 95-20 الأخطاء و المخالفات التي تكون خرقاً صريحاً للأحكام التشريعية و التنظيمية التي تسري على استعمال و تسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية و تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية أخرى ، حسب نص هذه المادة، فلمجلس المحاسبة الاختصاص في تحميل أي مسير أو عون تابع للمؤسسة أو المرافق أو الهيئات العمومية الخاضعة لرقابتها المسؤولية عن هذا

الخطأ المرتكب و من هنا فللمجلس أن يعاقب عن هذه الخطاء و المخالفات بغرامات يصدرها في حق مرتكبيها لا تتعدى المرتب السنوي الإجمالي الذي يتقاضاه العون المعني عند ارتكابه للخطأ المعاقب عنه و هذا ما أكدته المادة 89 من الأمر 95-20.

**\*\* - الصلاحيات الإدارية :**

و هي الصلاحيات التي تتحقق من التنفيذ الجيد لميزانية الدولة فهي تراقب في نفس الوقت مشروعية و فعالية تسيير إدارات الدولة 3. و هي نوعين :

### 01- رقابة نوعية التسيير :

تتمثل الصلاحيات الإدارية لمجلس المحاسبة أساسا في مراقبة نوعية التسيير

## Contrôle de la qualité de gestion

لمختلف الهيئات و المرافق و المسؤوليات العمومية الخاضعة لرقابته ( اختصاصات المجلس أعلاه ) و ذلك من تقييم شروط استعمالها للموارد و الوسائل المادية و الأموال العمومية و تسييرها ، على مستوى **الفعالية و النجاعة والاقتصاد Efficacité et** ، **efficience de l' économie** ، بالرجوع إلى المهام و الأهداف و الوسائل المستعملة. يسمى هذا النوع من الرقابة كذلك بـرقابة الأداء **Contrôle de performance** أي تقييم مدى الفعالية و الكفاية و الاقتصاد في تسيير هيئة أو مؤسسة أو مرفق عمومي، أو أحد جوانب هذا التسيير وفق مؤشرات و معايير محددة. من بين المخالفات التي أوردتها المادة 88 ، نجد الأخطاء و المخالفات التي تمثل خرقا للقوانين و التنظيمات المعمول بها في مجال تنفيذ النفقات والإيرادات، وذلك في حالة الإلتزام بنفقات دون توفر اعتمادات أوتجاوز الترخيصات الممنوحة أو تأشيرات ممنوحة خارج الشروط القانونية... الخ<sup>5</sup>.

## 02- تقييم المشاريع و البرامج والسياسات العمومية:

<sup>5</sup> بن داود إبراهيم ، المرجع السابق ، ص 161 و محمد مسعي ، المرجع السابق، ص: 153 - 154 - 155.

حيث يشارك مجلس المحاسبة على الصعيد الاقتصادي والمالي في تقييم فعالية النشاطات و المخططات والبرامج و الإجراءات المتخذة من طرف السلطات العمومية بغرض تحقيق أهداف ذات منفعة وطنية و التي تقوم بها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مؤسسات الدولة أو المرافق العمومية الخاضعة لرقابته .

### \*\* - الصلاحيات الأخرى لمجلس المحاسبة:

- يمكن أن تلجأ بعض الهيئات إلى استشارة مجلس المحاسبة في بعض المواضيع :
- في مشروع قانون ضبط الميزانية ويحرر تقرير خاص بذلك، يلحق بالمشروع.
- جميع مشاريع النصوص المالية تقدم إلى مجلس المحاسبة لإبداء رأيه فيها .
- مسؤولو الدولة يطلبون مساعدة مجلس المحاسبة ( رئيس الجمهورية ، رئيس الحكومة ، رؤساء الغرفتين البرلمانيين ، رؤساء الكتل البرلمانية ) شريطة أن تكون الملفات لها علاقة بالمالية العمومية وان تكون لها طابع وطني وأهمية وطنية وغالبا ما تكون في التحقيقات البرلمانية .

### III.4.2. المطلب الرابع: الرقابة السياسية :

و تتمثل في رقابة المجلس الشعبي الوطني بغرفتيه و المجالس الشعبية المحلية :

#### \*\* - رقابة البرلمان:

تحتل الرقابة البرلمانية مكانة هامة، نظرا لما تتوفر عليه من آليات للرقابة السابقة، و المعاصرة و اللاحقة، فإضافة إلى اختصاص البرلمان بالمصادقة على قانون المالية و اعتماده(رقابة قبلية) فان مراقبته تمتد من الفترة المعاصرة لتنفيذ الميزانية ( رقابة آنية) إلى نهاية السنة المالية ( رقابة بعدية).

\*\* - الرقابة السابقة " أثناء التصويت على قانون المالية:"

الملاحظ أن كلا النظامين الداخليين للمجلس الشعبي الوطني و مجلس الأمة، لم يتطرقا لهذه الرقابة و لا للتصويت على قانون المالية للسنة ، غير أننا نجد أن القانون العضوي 99/02 المتعلق بتنظيم الغرفتين و العلاقة الوظيفية بينهما و بين الحكومة قد نص في مادته :44 "يصادق البرلمان على مشروع قانون المالية في مدة أقصاها 75 يوما من تاريخ ايداعه طبقا لأحكام المادة 120 من الدستور و يصوت الم.ش.و. على مشروع قانون المالية في مدة أقصاها 47 يوما ابتداءا من تاريخ ايداعه و يصادق مجلس الأمة على النص المصوت عليه خلال حد أقصاه 20 يوما ، و في حالة الخلاف بين الغرفتين يتاح للجنة متساوية الأعضاء أجل 08 أيام للبت في شأنه ، و في حالة عدم المصادقة لأي سبب كان خلال الأجل المحدد ، يصدر رئيس الجمهورية مشروع قانون المالية الذي قدمته الحكومة بأمر له قوة القانون " بعد كل هذا و بعد أن يودع قانون المالية للسنة بمكتب الم.ش.و. يحال إلى لجنة المالية و الميزانية التي تتولى دراسته و مناقشته .

### \*\* - الدور الرقابي للجنة المالية و الميزانية على مستوى الم.ش.و.:

يتشكل الم.ش.و. من عدة لجان متخصصة حسب م 19.من نظامه الداخلي و من بين هذه اللجان الدائمة و المتخصصة نجد لجنة المالية و الميزانية وهي اللجنة المختصة في دراسة مشاريع قوانين المالية وإعداد تقارير بشأنها، و من واجبها أن تتابع تنفيذ الإجراءات الواردة في قوانين المالية و تعتبر هذه اللجنة من أكبر اللجان عضوية حيث تتشكل من 30 إلى 50عضو و هي تحظى بعناية خاصة و على الأخص في المجال القانوني و العملي فهي :

(أ). في الجانب القانوني تتمتع بالصفة الدائمة و لها أولوية فحص و دراسة مشروع قانون المالية كما أنها : تمثل الطرف المقابل للحكومة في عملية التفاوض مع وزير المالية عند تحضير الميزانية؛ تنظر في مدى نجاعة و فائدة التعديلات المقترحة من الحكومة و النواب على حد سواء كما أنها هي التي تتولى طبع تقرير المشروع التمهيدي لقانون المالية و توزيعه على النواب لإعطاء رأيهم فيه .

(ب). أما في الجانب العملي، فاللجنة مختصة في المجالين المالي و الضريبي و كل ماله صلة بالاقتصاد و المالية مما يجعلها تتحكم بسهولة في المعطيات المالية و الضريبية .

ج). في مجال التدخلات فللجنة حق الاستماع لأعضاء الحكومة كما أن لها حق الاستعانة بالخبراء و المختصين بغرض الحصول على معلومات تساعد في أداء مهمتها . و يتوج عمل هذه اللجنة بتقديم تقرير إلى الم.ش.و. من قبل مقررها أو أحد نوابه .

### \*\* - المناقشة العامة لمشروع قانون المالية و الميزانية :

يقوم رئيس الم.ش.و. بافتتاح المناقشة فيعطي الكلمة لمقرر لجنة المالية و الميزانية لقراءة التقرير الخاص بمشروع قانون المالية ثم يشرع في مناقشة القانون بالاستماع إلى ممثل الحكومة ممثلا في وزير المالية و إلى مقرر اللجنة المختصة ثم إلى المتدخلين ، وتعتبر التعديلات واحدة من أهم صلاحيات السلطة لتشريعية ممثلة في نوابها حيث أن التعديل في حد ذاته يعد إجراء جديدا يضاف إلى مشروع قانون المالية، غير أنه اشترط لتحقيق ذلك أن لا ينصب مضمون طلب التعديل على الزيادة في النفقات العامة إلا إذا كان ذلك مستندا على تدابير من شأنها الزيادة في إيرادات الدولة أو توفير مبالغ مالية لتغطية زيادة النفقات المقترحة ، فإذا جاءت التعديلات مخالفة لهذه الإجراءات كان لرئيس المجلس الحق في رفض إيداعها .

### \*\* - التصويت على مشروع قانون المالية و الميزانية :

تقوم الجلسة العلنية المخصصة للتصويت على مشروع قانون المالية و الميزانية بدراسة التقرير العام المقدم من لجنة المالية و الميزانية و المتضمن المعطيات الخاصة بتحليل الوضع الاقتصادي و المالي السائد في البلاد .

و بمقتضى نص المادة 69 من النظام الداخلي للم.ش.و. فإنه يصوت بالاقتراع السري أو بالاقتراع العام برفع اليد أو بالاقتراع العام الاسمي .

ثم يقوم رئيس الم. الش. الو. بإرسال النص المصوت عليه إلى رئيس مجلس الأمة و استنادا للمادة 64 من النظام الداخلي لمجلس الأمة فإنه يناقش النص الذي صوت عليه الم.ش.و. بنفس الطريقة -



و كآخر إجراء ، يقوم رئيس مجلس الأمة بإرسال النص النهائي الذي صادق عليه مجلس الأمة الى رئيس الجمهورية و يشعر رئيس الم.ش.و و رئيس الحكومة .

### \*\* - الرقابة المعاصرة لتنفيذ الميزانية:

يمكن للبرلمان (المجلس الشعبي الوطني) أن يراقب النشاط و الأداء الحكومي ( الوزارات ) في مختلف المجالات و منها المجال المالي بواسطة الآليات الأساسية التالية : (أ). الاستماع و الاستجواب :طبقا للمادة 133 من الدستور يمكن للجان البرلمان بغرفتيه أو مجلسيه أن تستمع إلى أي وزير ( عضو الحكومة)، كما يمكن لأعضاء أي مجلس استجواب الحكومة برمتها .

(ب).السؤال : يمكن لأعضاء البرلمان ، وفقا للمادة 134 من الدستور ، أن يسألوا أي وزير كتابيا أو شفويا عن أي موضوع أو قضية، و منها القضايا المتعلقة بتنفيذ الميزانية، طبقا لأحكام النظام الداخلي لكل من مجلسي البرلمان

(ج).مناقشة بيان السياسة العامة : طبقا للمادة 84 من الدستور تلتزم الحكومة بأن تقدم كل سنة، بيانا عن السياسة العامة، تعقبه مناقشة لعمل و أداء الحكومة، لمعرفة مدى تنفيذ برنامج الحكومة الذي كان البرلمان قد وافق عليه لدى تقديمه من طرف الحكومة بعد تعيينها.

### (د). لجان التحقيق : Les commissions d'enquête

بموجب المادة 161 من الدستور ، يمكن لكل غرفة من البرلمان ، في إطار اختصاصاتها، أن تنشأ في أي وقت لجان تحقيق في قضايا ذات مصلحة عامة.و ضمانا لفعالية هذه الوسائل يحدد القانون و النظام الداخلي لغرفتي البرلمان، كيفية تشكيل هذه اللجان، و إجراءات و وسائل أداء مهمتها في التحقيق و الحماية، المبسطة على أعضائها و الجزاءات المترتبة على نتائج التحقيق....الخ.

تتمتع لجان التحقيق و المراقبة التابعة للمجلس الشعبي الوطني بصلاحيات واسعة في ميدان التحري، و ذلك لكونها تستطيع طلب الهيئات محل تحرياتها و كذلك الإدارات و المصالح المختصة بتبليغها الوثائق و المعلومات كما يمكنها الإطلاع على كل المستندات و الوثائق التي

تحتاجها، كما يمكنها الاستعانة بمصالح تقنية لها خبرة في القطاع العام و بعد فراغ اللجنة من تحرياتها ترسل عن طريق رئيسها نسخة إلى السلطة الوصية لتقديم ملاحظاتها. كما تتجلى رقابة البرلمان في مرحلة تنفيذ الميزانية، بصورة واضحة لدى مناقشة قانون المالية التكميلي الذي تقدمه الحكومة للبرلمان أثناء السنة المالية، بغرض تكملة أو تعديل بعض الأوضاع المستجدة طالبة فتح اعتمادات إضافية، حيث تقوم الحكومة بالضرورة بتقديم معلومات كافية إليه عن حالة تنفيذ الميزانية وتبرر طلبها بفتح الاعتمادات و مناقشة الحكومة في سياستها المالية .

### -الرقابة اللاحقة : قانون ضبط الميزانية Loi de règlement budgétaire

يجري المجلس الشعبي الوطني الرقابة اللاحقة على مدى شرعية تنفيذ الميزانية التي صادق عليها البرلمان في السنة السابقة بعد تنفيذ الميزانية و يرى تطبيق توجيهاته و ذلك بقيامه من جديد بمراقبة هذا التنفيذ. و في هذا الصدد قد نصت المادة 187 من الدستور على أن تقدم الحكومة في نهاية كل سنة مالية الى المجلس الشعبي الوطني عرضا حول استعمال الاعتمادات المالية التي اقرها بالنسبة للسنة المالية المعينة و تختتم السنة المالية على مستوى م.ش.و . بالتصويت على قانون يتحدد بمقتضاه ضبط ميزانية السنة المالية المنصرمة أي اختتام السنة

المالية. هذا القانون المعبر عنه بقانون ضبط الميزانية Loi de règlement budgétaire المواد 75، 76، 77، 78، من القانون رقم 17-84 سالف الذكر، هو الذي يضبط نهائيا الميزانية العامة للدولة المنفذة ؛ حيث يحدد المبالغ النهائية للإيرادات و النفقات ، و يقر حساب نتائج السنة المالية المعنية و المشتمل على الفائض أو العجز الناتج عن الفرق بين إيرادات و نفقات الميزانية، و النتائج المثبتة في تنفيذ الحسابات الخاصة بالخرينة، و نتائج تسيير عمليات الخزينة.....الخ

و لكي يتمكن البرلمان من معرفة وضعية الميزانية ميدان التنفيذ فانه يتلقى تقارير مختلفة من الحكومة لا سيما :

-التقرير السنوي حول تنفيذ المخطط السنوي للاستثمارات؛

-التقرير السنوي للجنة المركزية للنفقات العمومية؛

-التقرير السنوي للمفتشية العامة ؛

-تقرير مجلس المحاسبة؛

-جدول تنفيذ الاعتمادات المصوت عليها .

و على ضوء هذه التقارير، تتم عملية مراجعة التطبيق، و مدى احترام الحكومة للترتيبات القانونية، بواسطة مصادقة البرلمان على قانون ضبط الميزانية، هذا الأخير يشكل الوثيقة التي يثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية أو قوانين المالية التكميلية، و المعدلة الخاصة بكل سنة مالية، أي أن مصادقة المجلس الشعبي الوطني على قانون ضبط الميزانية لا يعني إبراء ذمة الحكومة، و إنما هو مجرد إثبات حالة المالية للدولة في مدة سنة مضت، أما مسؤولية الوزراء جماعية كانت أو فردية، فهي من اختصاص رئيس الجمهورية ، غير أن إبراء ذمتهم الشخصية باعتبارهم الأمرين بالصرف الرئيسيين و المحاسبين ماليا فهو من اختصاص مجلس المحاسبة الذي يتولى عملية رقابة المحاسبة، والذي حينما يقوم بمراقبة حسابات الوزارات و المؤسسات التابعة لها و يصدر إبراء لكل وزير عن حساباته، أما في حالة عجز الميزانية فان الم.ش.و، يضبط و يحدد موطن الخلل ثم يصدر قرارا يتضمن توجيهات إلى الهيئة التنفيذية لمعالجة الوضع المالي من الناحية العملية.

و كملاحظة هامة فان قانون ضبط الميزانية لم يصدر في الجزائر منذ سنة 1982 مما يجعل قوانين المالية، لا تزال منذ هذا التاريخ مفتوحة، لأن قانون ضبط الميزانية يغلق الحسابات المالية لكل سنة و ذلك بموجب المادة 160 من دستور 1996 التي تلزم الحكومة أن تقدم لكل غرفة من البرلمان عرضا عن استعمال الاعتمادات المالية التي أقرتها كل سنة، و تختتم السنة المالية بالتصويت على قانون يتضمن اختتام و غلق ميزانية السنة المالية الماضية من قبل كل غرفة.

### \*\*\* - رقابة المجالس الشعبية المحلية :

يحق للمجالس الشعبية الولائية و البلدية مراقبة التنفيذ الجاري للميزانية من قبل الأمرين بالصرف (رؤساء بلديات و ولاية ) و ذلك في إطار القوانين و الأنظمة المتعلقة بالجماعات

المحلية . أما رقابة المجالس الشعبية المحلية اللاحقة فإنها تتمثل أساسا في مناقشة الحسابات الإدارية المقدمة لها من طرف الآمرين بالصرف بعد اختتام كل سنة مالية حيث تقوم بالتحقق من توافق العمليات المتخذة في إطار الميزانية و نتائجها مع تلك المنفذة من قبل المحاسب العموميين المعنيين و من مطابقتها للترخيصات الميزانية و إجراء التسويات اللازمة عند الاقتضاء ، ثم تبت في ذلك المجالس الشعبية بمداومات تقييمها .

#### IV – الخاتمة :

منذ فجر الإستقلال و الجزائر كغيرها من الدول السائرة في طريق النمو تحاول وضع منظومة قانونية متكاملة في كل الميادين الإقتصادية، تراعي ظروفها و تقاليدها و خصوصياتها و من هذه

الميادين مجال المحاسبة العمومية، الذي يعد بحق الضامن الأمتثل للحفاظ على المال العام ، شريان حيلتها و صمام أمان بقاءها، خاصة في ظل هذه المتقلبات المتعاقبة و المتلاحقة، فكان السعي حثيثا و المحاولات جادة ، إلى أن فرض التغيير الجذري منطقته من خلال التحول من إقتصاد موجه إلى إقتصاد لم تحدد بعد معالمه بالشكل الكافي ، يمكن نعتة بالبييرالي ، هذا التوجه الذي خفف- نوعا ما - من حدة الوصاية التي كانت ممارسة على هيئات الدولة و مؤسساتها العمومية من السلطة السياسية ، كل هذا؛ إضافة إلى تطور الدولة نسبيا و زيادة حجم إنفاقها العام ، و وجود ندرة في المصادر المالية أوجب التفكير مليا في إيجاد نظام محاسبة عمومية يكفل حفظ المال العام ، و يوجهه وفق الطرق التنموية المسطرة، مع إحترام الإعتمادات المالية المرصودة كل سنة في بنود الميزانية، و من هذه القوانين القانون : 90-21 المؤرخ في : 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية ،الذي أرادته المشرع هيكلا تشريعيا و تقنيا محكم البنيان، يضمن من خلاله الحفاظ على المال العام، و مما جاء في مجمل أحكامه تبيانته للهيئات و المؤسسات العمومية التي تعنيها مواده، و التعرض للميزانية، و أهم المراحل لتنفيذ عملياتها المالية و التي قسمها إلى عمليات خاصة بالإيرادات و أخرى خاصة بالنفقات و بين العمليات الخاصة بالخرينة بإعتبارها صندوق الدولة و مواله ، و بين مهام كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي في تسميتهم بالأعوان المكلفين بالتنفيذ و حدد أصنافهم و عدد مهام كل منهما و حدد مسؤولياتهما، و تدارك الإنسداد الذي قد يحدث بينهما في تنفيذ النفقات و الإجراء المتعلق بتسخير الأمر بالصرف للمحاسب العمومي في حالة رفض هذا الأخير صرف نفقة يرى أنها غير شرعية و بين له مختلف الحلول التي تخلي مسؤوليته كما منحه حق الرفض رغم التسخير في حالات عددها بموجب المادة : 48 من هذا القانون و أعطى الحلول الواجب إتباعها و هو الأمر الجديد الذي جاء به هذا القانون.

نظرا لأن وحدة و شمولية نظام المحاسبة العمومية أصبح واقعا و أن إمتيازه بمبادئ أساسية عامة، و التي من بينها مبدأ نو أهمية بالغة، و هو مبدأ التنافي بين وظيفتي كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي، نجد أن المشرع لم يهمل هذا الجانب حيث تطرق إليه من خلال المواد : 55 إلى 57 ، و لأن أي قانون لا يكون ذا أثر مفيد ما لم يعتني بالجانب الرقابي و توفير الآليات و الميكانيزمات الكفيلة، و هو الأمر الذي يغفله هذا القانون في المواد من : 58 إلى 63 ، إلا أن

الملاحظ أن هذا القانون كان مقتضيا في بعض الأحكام المتعلقة بالرقابة ، إلا أن المشرع تدارك ذلك من خلال تدعيمه بعدد معتبر من النصوص القانونية و التنظيمية التي توالى تبعا و جاءت في أغلبها متممة لأحكامه و موجهة أساسا لإستكمال السياسة الرقابية و مكافحة كل تلاعب أو فساد و من بين هذه القوانين نذكر :

- المرسوم التنفيذي رقم: 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 و المتعلق بتعيين و اعتماد المحاسبين العموميين.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 و المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين, و إيرادات مراجع باقي الحسابات و كيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.

-- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 و المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كفياتها و محتواها.

- -- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07/09/1991 و المتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين .

- القانون : 06-01 المؤرخ في : 20/11/2006 المتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته .

كل هذه القوانين و غيرها و على رأسها القانون : 90-21 كانت تؤسس لإقامة : نظام تسيير و إعلام و مراقبة ، نأمل أن تجمع في مدونة متكاملة نسميها مجلة المحاسبة العمومية تعطى لقواعدها القانونية قيمة دستورية يصعب معه إخضاعها لأي تعديل .

## الخطوة و هيكل الدراسة

الترتيب	*** - المقدمة	01
الفصل الأول	<b>I.- الفصل الأول : الإطار المفاهيمي العام للمحاسبة .</b>	
		07
	1.1.I	07
	المطلب الأول : المحاسبة العمومية .	
	1.1.1.I	07
	المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية .	
	2.1.I	10
	المطلب الثاني: المحاسبة علم ، فن أم تقنية ؟ .	
	3.1.I	12
	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة كعلم ببعض العلوم الأخرى .	
	4.1.I	16
	المطلب الرابع: المبادئ الأساسية في المحاسبة العمومية .	
2.I	21	
المبحث الثاني : قانون المحاسبة العمومية .		
1.1.I	21	
المطلب الأول : تعريف قانون المحاسبة العمومية .		
2.2.I	22	
المطلب الثاني : تطور قانون المحاسبة العمومية في الجزائر .		
3.2.I	24	
المطلب الثالث: تميز قانون المحاسبة العمومية عن غيره من القوانين الأخرى .		
4.2.I	26	
المطلب الرابع : مجال تطبيق قانون المحاسبة العمومية في الجزائر .		
الفصل الثاني	<b>II.- الفصل الثاني : الميزانية و العمليات المالية و تنفيذها وفق القانون : 21-90 .</b>	
		27
	1.II	27
	المبحث الأول : الميزانية و العمليات المالية و تنفيذها	
	1.1.II	27
	المطلب الأول: مفهوم الميزانية في القانون: 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.	
	2.1.II	30
	المطلب الثاني: إعداد مشروع الميزانية	
	3.1.II	31
	المطلب الثالث: اعتماد مشروع الميزانية .	
	4.1.II	33
	المطلب الرابع : تنفيذ عمليات الميزانية .	
2.II	41	
المبحث الثاني : الأعراف المكلفون بالتنفيذ .		
1.2.II	41	
المطلب الأول: الأمر بالصرف .		
2.2.II	44	
المطلب الثاني: مسؤولية الأمر بالصرف .		
3.2.II	48	
المطلب الثالث: المحاسبون العموميون .		
4.2.II	51	
المطلب الرابع : مسؤولية المحاسبين العموميين .		
الفصل الثالث	<b>III.- الفصل الثالث : الرقابة على المال العام وفق القانون 21-90 .</b>	
		55
	1.III	55
	المبحث الأول : مفهوم الرقابة على المال العام و أشكالها .	
	1.1.III	55
	المطلب الأول: مفهوم الرقابة على المال العام .	
	2.1.III	56
	المطلب الثاني: أهداف الرقابة على المال العام .	
	3.1.III	57
	المطلب الثالث : المبادئ الأساسية المتحكمة في الرقابة على المال العام .	
	4.1.III	57
	المطلب الرابع : شروط فعالية الرقابة .	
2.III	59	
المبحث الثاني: نظام الرقابة في ق. الجزائري من خلال القانون : 21-90 .		
1.2.III	59	
المطلب الأول: الرقابة الإدارية الذاتية .		
2.2.III	60	
المطلب الثاني: الرقابة الإدارية المستقلة .		
3.2.III	64	
المطلب الثالث : الرقابة القضائية المستقلة ( مجلس المحاسبة ) .		
4.2.III	69	
المطلب الرابع : الرقابة السياسية ( البرلمان و المجالس المحلية ) .		
*** - الخاتمة		65

الترتيب	العنوان	رقم صفحة
	I- الفصل الأول : الإطار المفاهيمي العام للمحاسبة :	
	1.I. المبحث الأول : المحاسبة العمومية :	
	1.1.I. المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية : - التعريف القانوني . - التعريف التقني . - التعريف الإداري .	
	2.1.I. المطلب الثاني: المحاسبة علم ، فن أم تقنية ؟ : - المحاسبة علم . - المحاسبة فن . - المحاسبة تقنية .	
	3.1.I. المطلب الثالث: علاقة المحاسبة كعلم ببعض العلوم الأخرى : - علاقة المحاسبة بإدارة الأعمال . - علاقة المحاسبة بالإقتصاد . - علاقة المحاسبة بالقانون . - علاقة المحاسبة بالعلوم الرياضية و الإحصائية . - علاقة المحاسبة بالكيمياء .	
	4.1.I. المطلب الرابع: المبادئ الأساسية في المحاسبة العمومية : - مبدأ التنافي بين وظيفتي الأمر بالصرف و المحاسب العمومي . - النتائج المترتبة عن هذا المبدأ . - تفعيل و تسهيل عملية الرقابة . - وحدة الصندوق . - تقسيم العمل الإداري . الإستثناءات الواردة على المبدأ : - فيما يخص المحاسب العمومي . - فيما يخص الأمر بالصرف . - مبدأ التمييز بين المطابقة و الملائمة . - المبدأ المحاسبي و التقني : عدم تخصيص الإيرادات للنفقات . - مبدأ تخصيص النفقات .	
	1.I. المبحث الثاني : قانون المحاسبة العمومية :	
	1.1.I. المطلب الأول: تعريف قانون المحاسبة العمومية :	
	2.2.I. المطلب الثاني: تطور قانون المحاسبة العمومية في الجزائر. : - مرحلة الإحتلال . - مرحلة ما بعد الإستقلال مباشرة . - مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية و التأسيس لتشريع محاسبي وطني .	
	3.2.I. المطلب الثالث: تميز قانون المحاسبة العمومية عن غيره من القوانين الأخرى . : - قانون المحاسبة العمومية والقوانين المتعلقة بالإقتصاد . - قانون المحاسبة العمومية و القوانين المنظمة للسياسة العامة للدولة	
	4.2.I. المطلب الرابع : تطور قانون المحاسبة العمومية في الجزائر. : - الجانب العضوي . - الجانب المادي .	



	<p>II- الفصل الثاني : الميزانية و العمليات المالية و تنفيذها وفق القانون : 21-90 .</p>	
	<p>II.1. المبحث الأول : المحاسبة العمومية :</p>	
	<p>II.1.1. المطلب الأول: مفهوم الميزانية في القانون : 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- الميزانية وثيقة تقديرية .</li> <li>- الميزانية وثيقة ترخيصية .</li> <li>- الميزانية وثيقة دورية .</li> </ul>	
	<p>II.2.1. المطلب الثاني: إعداد مشروع الميزانية :</p>	
	<p>II.3.1. المطلب الثالث: اعتماد مشروع الميزانية .</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- السلطات المتخصصة بالاعتماد .</li> <li>- مرحلة المناقشة العامة .</li> <li>- مرحلة المناقشة التفصيلية المتخصصة . .</li> <li>- مرحلة المناقشة النهائية و التصويت .</li> <li>- الإعتمادات الإضافية .</li> </ul>	
	<p>II.4.1. المطلب الرابع : تنفيذ عمليات الميزانية .</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- عمليات الإيرادات .</li> <li>- ضرورة الترخيص المسبق لتحصيل الإيرادات .</li> <li>- إجراءات تنفيذ الإيرادات :</li> <ul style="list-style-type: none"> <li>- الإثبات .</li> <li>- التصفية .</li> <li>- الأمر بالتحصيل .</li> <li>- التحصيل .</li> </ul> <li>- إجراءات تنفيذ التنفيذ :</li> <ul style="list-style-type: none"> <li>- الإثبات .</li> <li>- التصفية .</li> <li>- الأمر بالصرف .</li> <li>- الصرف .</li> <li>- عمليات الخزينة .</li> <li>- تسيير الأموال و القيم .</li> <li>- القروض العمومية .</li> </ul> </ul>	

	2.II. المبحث الثاني : الأعوان المكلفون بتنفيذ :	
	1.2.II. المطلب الأول: الأمرين بالصرف . - مفهوم الأمرين بالصرف . - فئات الأمرين بالصرف . - الأمرين بالصرف الإبتدائيين أو الرئيسيين . - الأمرين بالصرف الثانويين . - الأمر بالصرف المفوض أو المستخلف . - الأمر بالصرف الوحيد .	
	2.2.II. المطلب الثاني:مسؤولية الأمر بالصرف . - المسؤولية السياسية . - المسؤولية التأديبية . - المسؤولية المدنية . - المسؤولية الجزائية . - المسؤولية عند الإخلال بمراعاة الإنضباط الميزاني و المالي .	
	3.2.II. المطلب الثالث: المحاسبون العموميون . - مفهوم المحاسب العمومي . - فئات المحاسبون العموميون . - المحاسبون العموميون الرئيسيون . - المحاسبون العموميون الثانويون . - بالنسبة للدولة . - بالنسبة للجماعات المحلية	
	4.2.II. المطلب الرابع : مسؤولية المحاسب العمومي . - مسؤولية إيداع الحسابات . - المسؤولية عن الأعمال الشخصية . -المسؤولية عن عمل الغير .	
	III.- الفصل الثاني : الرقابة على المال العام وفق القانون 90-21 .	
	1.III. المبحث الأول : مفهوم الرقابة على المال العام و أشكالها :	
	1.1.III. المطلب الأول: مفهوم الرقابة على المال العام : - الرقابة لغة . - الرقابة إصطلاحا .	
	2.1.III. المطلب الثاني: أهداف الرقابة على المال العام :	
	3.1.III. المطلب الثالث : المبادئ الأساسية المتحكمة في الرقابة على المال العام : - الإتجاه السياسي و الإقتصادي للدولة . - الأحكام و التشريعات النافذة . - أهداف التخطيط التنموي .	

	- III.4.1. المطلب الرابع : شروط فعالية الرقابة :	
	- الإستقلالية . - مرجعية الرقابة . - تفعيل الإجراءات الردعية و العقوبات .	
	- III.2. المبحث الثاني : نظام الرقابة في الجزائر من خلال القانون :90-21 :	
	III.1.2. المطلب الأول: الرقابة الإدارية الذاتية :	
	III.2.2. المطلب الثاني: الرقابة الإدارية المستقلة : - المراقب المالي . - المفتشية العامة للمالية . ▪ مهام المفتشية العامة للمالية . ▪ تقييم رقابة المفتشية العامة للمالية .	
	III.3.2. المطلب الثالث : الرقابة القضائية المستقلة : - مهام مجلس المحاسبة و إختصاصاته .	
	III.4.2. المطلب الرابع : الرقابة السياسية : - رقابة البرلمان . - رقابة المجالس الشعبية المحلية .	
	الخاتمة	

## قائمة المراجع

اللغة العربية	<ul style="list-style-type: none"> <li>• بن داود إبراهيم - الرقابة المالية على النفقات العمومية - دار الكتاب الحديث - 2010 - الجزائر</li> <li>• حسين الصغير - دروس في المالية العامة - دار المحمدية - الجزائر - 1996 .</li> <li>• حميدة بوزيدة - جباية المؤسسات - ديوان المطبوعات الجامعية - بن عكنون-2005 - الجزائر</li> <li>• عبد المجيد قدي - المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية - ديوان المطبوعات الجامعية- ط2 - 2005. الجزائر</li> <li>• محمد مسعي - المحاسبة العمومية - دار الهدى - عين مليلة - 2003- الجزائر .</li> <li>• محمد عباس محرزى - إقتصاديات المالية العامة- ديوان المطبوعات الجامعية - بن عكنون-2005 - الجزائر</li> <li>• علي زغود - المالية العامة - ديوان المطبوعات الجامعية - بن عكنون-2005 - الجزائر</li> <li>• محمد الصغير بعلي-يسري أبو العلاء-المالية العامة-دار العلوم - 2001-عناية-الجزائر.</li> <li>• عوف محمد الكفراوي - الرقابة المالية بين النظرية و التطبيق- مؤسسة شباب الجامعة -1983 - مصر .</li> <li>• محمد الصغير بعلي-الوجيز في المنازعات الإدارية - دار العلوم - 2006 - الجزائر .</li> <li>• حسين مصطفى حسين - المالية العامة - ديوان المطبوعات الجامعية -1995 - الجزائر.</li> <li>• مصطفى بوشاشي - الوجيز في الإقتصاد-دار الهدى - عين مليلة -1993-الجزائر .</li> <li>• رشيد أورليسان -التسيير الإداري في مؤسسات التعليم الأساسي و الثانوي -قصر الكتاب -2000-البلدية.</li> <li>• بوكرا إدريس - الوجيز في القانون الدستوري و المؤسسات السياسية -دار الكتاب الحديث-2003-الجزائر .</li> <li>• سعيد بوالشعير-القانون الدستوري و النظم السياسية المقارنة -المؤسسة الوطنية للكتاب -1989-الجزائر.</li> <li>• هيئة التأطير بالمعهد - القانون و التشريع المدرسي - سند تكويني - المعهد الوطني بالحرش - 2004-الجزائر.</li> <li>• حسين بن الشيخ آث ملويا -دروس في المسؤولية الإدارية -دار الخلدونية -2007-الجزائر.</li> <li>• ناصر لباد-الوجيز في القانون الإداري-مخبر لباد -2009-الجزائر .</li> </ul>
الأجنبية	<ul style="list-style-type: none"> <li>• -Pierre Labardin-Autour du mot comptabilité - Laboratoire Orléanais de gestion-2006-France</li> <li>• -Ali Bissaad, Manuel de comptabilité publique : Budgets, agents et comptes ; Ecole Nationale des impôts ; 2001,</li> </ul>
المذكرات و المراجع الإلكترونية و القوانين	<ul style="list-style-type: none"> <li>• مصطفى شتوحي - رضا شلاي-عبدالقادر ضيف -القانون :90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية - مذكرة إنهاء الدراسة التكوينية - نمط مقتصد-دفعة 2007-معهد بن زهرة الغالي - مستغانم - الجزائر .</li> <li>• سامية شويخي - أهمية الإستفادة من الآليات الحديثة و المنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام -مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه - 2010/2011 جامعة تلمسان.</li> <li>•-القانون رقم 84-17 : المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل و المتمم و المتعلق بقوانين المالية .</li> <li>•-القانون رقم 90-21 : المؤرخ في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية .</li> <li>•-الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17/07/1995 الخاص بمجلس المحاسبة، عدد39.</li> <li>•-القانون رقم 80-05، المؤرخ في 01/03/1980 الخاص بتنظيم مجلس المحاسبة، عدد 10.</li> <li>•-القانون رقم 90-32 المؤرخ في 21/04/91 الخاص بتنظيم و تسيير مجلس المحاسبة، عدد53.</li> <li>•-القانون 01/88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، عدد 02.</li> <li>•-المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 و المتعلق بتعيين و اعتماد المحاسبين العموميين، ع 43.</li> <li>•-المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 و المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين.</li> <li>•-المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 و المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمكها الأمر.</li> </ul>

## قائمة المراجع

### المذكرات و المراجع الإلكترونية و القوانين

- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 و المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، العدد 43
- المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 1993/02/06 الخاص بتحديد آجال دفع النفقات و تحصيل الأوامر بالإيرادات و البيانات التنفيذية و إجراءات قبول القيم، ج.ر. عدد 09
- -النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني، المؤرخ في 1999/10/26 ، عدد 46 .
- -النظام الداخلي لمجلس الأمة المؤرخ في 2000/07/20 ، عدد 84 .
- إبراهيم عبد القدوس أبو الفضل، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، [على الخط]، رسالة جامعية، جامعة دمشق، 2008، متاح، : [http://www.yemen-nic.info/contents/studies/detail.php?ID=19013&phrase\\_id=814050](http://www.yemen-nic.info/contents/studies/detail.php?ID=19013&phrase_id=814050) مركز المعلومات الوطني، جمهورية اليمن.